

Consulta vinculant en relació amb el tractament fiscal d'un abonament contra reserves derivat de la correcció d'un error comptable i sobre la despesa deduïble en concepte d'amortització.

Número de consulta	CV0176-2020
Data d'emissió	30/01/2020
Normativa	Decret legislatiu del 5-6-2019 de publicació del text refós de la Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre societats

Consulta

En aquest apartat es reproduïx la consulta sense les dades de la persona o l'entitat que la formula

ANTECEDENTS

Consulta:

Consulta fiscal en referència a la Llei 95/2010, de 29 de desembre, de l'Impost sobre Societats.

Normativa:

Llei 95/2010, de 29 de desembre, de l'Impost sobre Societats (en endavant, Llei de l'IS).

Qüestions plantejades:

Atenent a l'exposició dels fets i els apunts comptables plantejats, la consultant presenta la següent consulta davant aquesta Administració, relativa als aspectes que es detallen a continuació en relació a l'Impost sobre Societats (en endavant, IS)

1. Categorització de l'operació plantejada com a correcció d'un error comptable o com a revalorització comptable.
2. Atenent a la categorització de l'operació plantejada a la qüestió 1, confirmació del tractament fiscal de la correcció de l'amortització acumulada de les construccions, materialitzat en un abonament a reserves.
3. Tractament fiscal de les dotacions a l'amortització de les construccions per a l'exercici del registre comptable i següents.

1. MANIFESTACIONS PRÈVIES

D'acord amb els requisits establerts a l'article 65 de la Llei 21/2014 del 16 d'octubre, de Bases de l'Ordenament Tributari, desenvolupats a l'article 25 del Decret de 24 de març de 2013, pel qual s'aprova el Reglament d'Aplicació dels Tributs, manifestem expressament que en el moment en què es presenta aquest escrit, no s'està tramitant cap procediment ni recurs administratiu relacionat amb el règim, la classificació o la qualificació tributària dels fets plantejats en la consulta.

Per tant, es sol·licita el criteri vinculant d'aquesta Administració Tributària en relació als assumptes referenciats per als períodes impositius 2019 i posteriors.

2. DESCRIPCIÓ DELS FETS

La consultant és una societat andorrana cessionària d'una concessió per a l'explotació de la seva activitat econòmica a territori andorrà de forma exclusiva, la qual finalitzarà, d'acord amb les condicions actualment vigents, l'any 2027.

Entre els anys 2003 i 2006, la consultant va adquirir diversos actius immobiliaris que va procedir a amortitzar acceleradament, havent quedat dits actius totalment amortitzats comptablement abans l'entrada en vigor de l'IS. El motiu d'aquesta amortització accelerada, segons s'exposa als informes d'auditoria annexats als diferents Comptes Anuals dels exercicis posteriors a aquesta data i fins a l'any 2018, és l'aplicació voluntària de determinades "directrius del Govern d'Andorra, en el què es preveuen unes amortitzacions accelerades pels edificis i construccions d'entre 5 i 10 anys".

Tal i com es desprèn dels diferents informes d'auditoria que s'han dut a terme per empreses auditores externes en els darrers anys, dit tractament comptable ha comportat sistemàticament una salvetat per infravaloració dels actius objecte de la present consulta. En aquest sentit, i d'acord amb el Pla General de Comptabilitat (en endavant, PGC) andorrà i la normativa NIC, aquests actius haurien de gaudir d'una vida útil a la durada de la concessió atorgada per part del Govern d'Andorra, sent aquesta durada inferior a la vida econòmica dels actius.

Fruit d'aquestes notes d'auditoria, la societat es planteja analitzar la possibilitat de realitzar un ajustament de l'amortització acumulada de les construccions anteriorment esmentades amb l'objectiu d'adaptar-les a la vida útil real del bé, amb el límit establert pel contracte de concessió. L'esmentada correcció es realitzaria de forma retroactiva, calculant el seu efecte des de l'exercici més antic per al qual es disposa d'informació, seguint les directrius de la secció VIII del PGC andorrà. Així doncs, la societat es plantejaria formalitzar la correcció d'un error comptable que es resoluria de la següent manera:

- Actualització de l'amortització acumulada de les construccions, adaptant el seu valor net comptable al que comprendria a tancament de l'exercici anterior al de la correcció aplicada per la societat. Aquest apunt es materialitzaria amb un abonament a Reserves.
- Un càrrec a despesa corresponent a la dotació de l'amortització dels actius de referència per a l'exercici de l'adaptació, partint del seu valor net comptable calculat retroactivament conforme a la correcció esmentada.

Com a conseqüència d'aquests apunts comptables, els actius immobiliaris de referència adoptarien, a tancament de l'exercici de la correcció, el valor net comptable i la vida útil que els correspondria d'acord amb allò establert a la normativa comptable vigent.

Consultes plantejades

Als efectes de l'IS, es plantegen les qüestions següents:

- Confirmació que, des d'una òptica fiscal, l'operació plantejada no tindria la consideració de revaloració comptable, sinó de correcció d'un error comptable.
- Tractament fiscal de la correcció de l'error comptable en el càlcul de l'amortització acumulada, materialitzada en un abonament contra reserves. Concretament, confirmació que la imputació temporal de l'apunt registrat contra reserves es produiria en exercicis anteriors a l'entrada en vigor de l'IS, sense tenir per tant impacte fiscal.
- Confirmació que l'apunt contra reserves que la consultant duria a terme no hauria de ser objecte d'integració en la seva base de tributació.
- Tractament fiscal de les dotacions a l'amortització, amb impacte al Compte de Pèrdues i Guanyos, dels actius objecte de la present consulta per a l'exercici del registre comptable i següents. Concretament, confirmació que les futures dotacions a l'amortització dels actius objecte de la present consulta tindran la consideració de fiscalment deduïbles, sempre que s'adaptin a la durada de la concessió associada als mateixos, considerant que aquesta és inferior a la vida útil dels propis actius.

3. INTERPRETACIÓ FISCAL DE LA SITUACIÓ PLANTEJADA

3.1. CATEGORIZACIÓ DE L'OPERACIÓ PLANTEJADA

L'article 9.3 del Decret legislatiu del 5-6-2019 de publicació del text refós de la Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre societats (en endavant, Llei de l'IS), estableix que "en el mètode de determinació directa, la base de tributació es calcula corregint el resultat comptable, determinat d'acord amb les normes que preveu la Llei 30/2007, del 20 de desembre, de la comptabilitat dels empresaris i el Pla general de comptabilitat, amb l'aplicació dels preceptes que estableix el capítol IV d'aquesta Llei, sense perjudici del que estableix l'article 26."

Al seu torn, l'article 56 de la Llei de l'IS exposa el tractament fiscal referent a les revaloritzacions comptables voluntàries, determinant que "Les revaloracions comptables no tenen efectes fiscals independentment de la data en què s'hagin dut o es varen dur a terme. (...) En el cas d'immobles o accions o participacions socials, adquirits per l'obligat tributari abans de la data d'entrada en aplicació de la present Llei, no s'admet cap revaloració del valor d'adquisició, i a efectes fiscals, aquest serà el consignat en el seu títol notarial d'adquisició".

En conseqüència, resulta pertinent identificar el tractament comptable de l'operació plantejada per la societat, als efectes de definir el seu tractament fiscal en l'IS. En concret, considera la consultant escaient avaluar la potencial inclusió de la referida operació dins del concepte de "correcció d'un error comptable", front al concepte de "revalorització comptable."

La secció VIII del PGC, corresponent als canvis en criteris comptables, errors i estimats comptables, estableix que "quan es produeixi un canvi de criteri comptable, aquest s'aplicarà de forma retroactiva, d'acord amb el principi d'uniformitat, i el seu efecte es calcularà des de l'exercici més antic per al qual es disposi d'informació. Aquest canvi motivarà el corresponent ajustament per l'efecte acumulat de les variacions dels actius i passius en el saldo inicial del patrimoni net de l'exercici més antic presentat, així com la modificació de les xifres comparatives dels exercicis als quals afecti el canvi. En la correcció d'errors relatius a exercicis anteriors seran d'aplicació les mateixes regles. (...) Sempre que es produeixin canvis de criteri comptable o correcció d'errors relatius a exercicis anteriors, s'haurà d'incorporar la corresponent informació en la memòria dels comptes anuals."

D'acord amb el què disposen els Principis Rectors de la Comptabilitat establerts en el PGC, en els casos en què una qüestió no estigui regulada expressament en les disposicions andorranes en matèria comptable, s'han d'aplicar els criteris establerts a les Normes Internacionals de Comptabilitat. En aquest sentit, la NIC 8, titulada "Polítiques Comptables, Canvis en les Estimacions Comptables i Errors", en el seu paràgraf 42, disposa que "l'entitat corregirà els errors materials de períodes anteriors, de forma retroactiva, en els primers estats financers formulats després d'haver-los descobert: a) reexpressant la informació comparativa per al període o períodes anteriors en els que va originar l'error; o b) si l'error va ocórrer amb anterioritat al període més antic per al que es presenta informació, reexpressant els saldos inicials d'actius, passius i patrimoni per a dit període."

Per la seva banda, el Pla General de Comptabilitat andorrà, a l'apartat V del Capítol preliminar, defineix el "valor revalorat" com a "valor raonable d'un actiu en el moment de la seva revaloració, menys l'amortització acumulada i les pèrdues per deteriorament acumulades posteriorment. Tota revaloració haurà de ser justificada per una taxació d'un expert independent, de solvència tècnica contrastada. A continuació, l'apartat II B) de la secció 1 del Capítol primer, la norma estableix que "Quan s'incrementi el valor en llibres d'un actiu com a conseqüència d'una revaloració, tal increment es portarà directament a un compte de reserves de revaloració, dins del patrimoni net. No obstant això, l'increment es reconeixerà en el resultat de l'exercici en la mesura que suposi una reversió d'una disminució per devaluació del mateix actiu, que s'hagués reconegut prèviament amb càrrec a resultats."

En vista de les característiques que defineixen l'operació plantejada en el present cas, en la que no s'estaria modificant el valor d'adquisició dels actius objecte de la present nota en base a la taxació d'un expert independent ni s'estaria dotant una reserva de revalorització específica per aquest fet, sinó que únicament s'estaria corregint l'amortització acumulada fins a la data per tal de reflectir de forma fiable la situació patrimonial de la societat, entén la consultant que resultaria raonable considerar que l'operació s'identificaria amb la correcció d'un error comptable per adaptar l'amortització acumulada de determinats actius a la normativa del Pla General de Comptabilitat i les NIC.

3.2. IMPUTACIÓ TEMPORAL DE LA CORRECCIÓ D'UN ERROR COMPTABLE – APUNTS REALITZATS CONTRA RESERVES

D'acord amb els antecedents anteriorment esmentats, fruit de la correcció d'un error comptable plantejada per la societat, aquesta procediria com segueix, des d'una òptica comptable:

- Actualització de l'amortització acumulada de les construccions, adaptant el seu valor net comptable al que comprendria a tancament de l'exercici previ en el què la consultant realitzés la correcció de l'error comptable. Aquest apunt es materialitza amb un abonament a Reserves.
- Un càrrec a despesa corresponent a la dotació de l'amortització dels actius de referència per a l'exercici de l'adaptació, partint del seu valor net comptable calculat retroactivament conforme a la correcció esmentada.

Com a conseqüència d'aquests apunts comptables, les construccions de referència adoptarien, a tancament de l'exercici de referència, el valor net comptable i la vida útil que els correspondria d'acord amb allò establert a la normativa comptable vigent.

Registreu-vos a LesLleis.com per
accedir al contingut complert d'aquesta pàgina.