Luis Alfonso Rojí
Asesores Financieros y Tributarios

Goya, 77 Esc. Dcha. 2º
28001-Madrid
Teléfono: 91 436 21 99
Fax.: 91 435 79 45
N.I.F.: B85696235

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

(Cierre fiscal ejercicio 2012)
(Ajustes y conceptos a considerar)

(4) AMORTIZACIÓN FONDO DE COMERCIO (2012-2013)

El RD-Ley 12/2012 de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público, introduce una rebaja en el porcentaje de amortización fiscal del fondo de comercio, disminuyendo para estos ejercicios el importe deducible por este concepto.

Se rebaja del 5% al 1% el importe deducible en concepto de amortización fiscal de fondo de comercio.

El ajuste extracontable negativo a realizar en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, en los períodos impositivos que se inicien en 2012 y 2013, será menor. En consecuencia se incrementarán las bases imponibles del Impuesto y sus cuotas impositivas.

Luis Alfonso Rojí Chandro
Noviembre 2012

Luis Alfonso Rojí
Asesores Financieros y Tributarios

Goya, 77 Esc. Dcha. 2º
28001-Madrid
Teléfono: 91 436 21 99
Fax.: 91 435 79 45
N.I.F.: B85696235

FONDO DE COMERCIO (en adquisiciones de negocios)

- Normalmente aflora en la contabilidad de una empresa cuando se producen operaciones de adquisición de negocios en funcionamiento, o ramas de actividad…por las que se desembolsa un importe superior a su valor contable. La diferencia se recoge contablemente como un activo intangible (inmovilizado inmaterial), bajo la denominación de fondo de comercio.
- Contablemente este inmovilizado inmaterial no se amortiza de forma sistemática, no obstante si se produce una pérdida de su valor se podrá dotar el oportuno deterioro de acuerdo con los principios y normas de valoración contables.
- Fiscalmente el fondo de comercio puede amortizarse, deduciendo anualmente una parte de su precio de adquisición.
  (El artículo 12.6 de TRLIS, establece de forma general un límite de 1/20 parte de su importe de adquisición (5%). El mencionado importe se ha limitado a 1/100 parte (1%), para los ejercicios que se inicien en 2012 y 2013).
- La rebaja en el porcentaje de deducibilidad afecta a los fondos de comercio adquiridos con anterioridad a 2012 y 2013 que veníamos amortizando fiscalmente al 5%. En 2012 y 2013 solo podrá deducirse el 1%.
  Con posterioridad a estos ejercicios, podrán volver a aplicar el 5%, salvo disposición normativa en otro sentido.
  El efecto práctico de esta medida es el alargamiento de los plazos de amortización fiscal del fondo de comercio.
- En todo caso, para que la amortización fiscal sea deducible, deben cumplirse las siguientes condiciones:
  a) Que el fondo de comercio se ponga de manifiesto a través de una transmisión onerosa.
  b) Que no se adquiera a otra entidad del grupo de sociedades.
  c) Que se dote contablemente una reserva indisponible, de al menos el importe fiscalmente deducible.
- La amortización fiscal del fondo de comercio, se realiza en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio, mediante un ajuste extracontable negativo por la cuantía fiscalmente deducible.
  Este ajuste extracontable negativo tiene la naturaleza de diferencia temporal (-DT), ya que es susceptible de revertir si se producen deterioros contables en el futuro.

Luis Alfonso Rojí
x
Asesores Financieros y Tributarios

Goya, 77 Esc. Dcha. 2º
28001-Madrid
Teléfono: 91 436 21 99
Fax.: 91 435 79 45
N.I.F.: B85696235

Ejemplo:

La entidad BBB S.L. presenta el siguiente balance de situación resumido:

ACTIVO		PASIVO	
Activo No Corriente	2.000.000	Patrimonio Neto	1.600.000
Activo Corriente	1.600.000	Pasivo No Corriente	1.500.000
		Pasivo Corriente	500.000
TOTAL ACTIVO	**3.600.000**	**TOTAL PASIVO**	**3.600.000**

La entidad AAA S.L. adquirió el 1 de enero de 2011 todos sus activos y pasivos, abonando un importe de 3.000.000 €, contabilizando la diferencia entre activos y pasivos como fondo de comercio de la compañía BBB S.L.

AAA S.L. y BBB S.L. no son empresas del mismo grupo y ambas tributan en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades.

¿Qué ocurrirá fiscalmente en la sociedad adquierente en los ejercicios 2011 y 2012?

Solución

En el ejercicio 2011 la sociedad adquiriente AAA S.L. habrá contabilizado la adquisición de activos y pasivos de la siguiente forma (de modo resumido):

x

2.000.000	Activo No Corriente		
1.600.000	Activo Corriente		
1.400.000	Fondo de comercio (grupo 2 Inmovilizado intangible)		
		a	
		Pasivo No corriente	1.500.000
		Pasivo Corriente	500.000
		Tesorería	3.000.000

x

Luis Alfonso Rojí
x
Asesores Financieros y Tributarios

Goya, 77 Esc. Dcha. 2º
28001-Madrid
Teléfono: 91 436 21 99
Fax.: 91 435 79 45
N.I.F.: B85696235

El fondo de comercio que aparece contabilizado no se amortiza contablemente, pero puede ser gasto fiscal en un 5% (2011), si se cumplen los requisitos establecidos. En el presente caso es una adquisición onerosa realizada a una empresa no perteneciente al grupo, luego solo le faltaría realizar a cierre de ejercicio la dotación contable de una reserva indisponible de al menos el importe fiscalmente deducible. La dotación de la citada reserva indisponible puede realizarse con cargo a reservas voluntarias o a resultados del ejercicio, realizando un asiento contable de las siguientes características:

x

xxxxxxxx	Reservas voluntarias		
	ó		
	Resultados del ejercicio		
		a	
		Reserva Fondo de Comercio	xxxxxxxx

x

Si no existieran reservas voluntarias o beneficios del ejercicio, la deducción como gasto fiscal estaría condicionada a la dotación de la reserva indisponible con beneficios de ejercicios posteriores (art. 12.6 TRLIS).

En 2011, consecuentemente AAA S.L. realizaría en su declaración del Impuesto sobre Sociedades un ajuste extracontable **NEGATIVO**, diferencia temporaria de:

5% s/ 1.400.000 = **-70.000 € (DT)**

Dicho importe rebajaría el resultado contable para la determinación de la base imponible del ejercicio 2011 (*calificamos la diferencia como temporal por la posibilidad futura de posibles deterioros del fondo de comercio que se reflejarían contablemente, obligando a recalcular y revertir la amortización fiscal practicada*).

En el ejercicio 2012, bajo los mismos condicionantes, el ajuste negativo sería:

1% s/ 1.400.000 = **-14.000 € (DT)**

(Modificación introducida para 2012 y 2013 por el Real Decreto 12/2012 de 30 de marzo).

En el ejercicio 2013, igual que para 2012:

1% s/ 1.400.000 = **-14.000 € (DT)**

A partir del ejercicio 2014, salvo cambios normativos, se volverá a lo previsto inicialmente en el artículo 12.6 TRLIS, es decir, 5% sobre el precio de adquisición.

Luis Alfonso Rojí
Asesores Financieros y Tributarios

Goya, 77 Esc. Dcha. 2º
28001-Madrid
Teléfono: 91 436 21 99
Fax.: 91 435 79 45
N.I.F.: B85696235

Fondo de Comercio (en adquisición de negocios)

Proponemos la siguiente guía de actuación:

□ Identificar la aparición en nuestros registros contables del inmovilizado inmaterial. (Fondo de Comercio).

□ Revisar el soporte jurídico-mercantil que da lugar a su aparición (contratos, facturas….)

□ Revisar su cuantificación inicial y contabilización.

□ Identificar y soportar las amortizaciones fiscales practicadas en ejercicios anteriores, hasta 2012.

□ Verificar las condiciones de deducibilidad:

- Adquisición onerosa (contrato de compraventa, facturas, pago….)

- Vendedor, no sociedad del grupo.

- Existencia de reserva indisponible, de al menos el importe fiscalmente deducible.

□ Verificar si se han producido deterioros/pérdidas en la valoración del fondo de comercio, y si las mismas están contabilizados.

- Soportar la valoración, fundamento económico y contabilización de las mismas.

□ Cuantificar, en función de todos los puntos anteriores, la amortización fiscal del fondo de comercio en 2012.

□ Realizar el oportuno ajuste extracontable negativo en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio.