

I. DISPOSICIONS GENERALS

MINISTERI D'ECONOMIA I HISENDA

20052 *Reial decret 1736/2010, de 23 de desembre, pel qual es modifica el Pla de comptabilitat de les entitats asseguradores, aprovat pel Reial decret 1317/2008, de 24 de juliol.*

El juny de 2009 han estat aprovats els reglaments (CE) números 494/2009 i 495/2009 de la Comissió, de 3 de juny de 2009, que modifiquen el Reglament (CE) número 1126/2008, pel qual s'adopten determinades normes internacionals de comptabilitat de conformitat amb el Reglament (CE) número 1606/2002 del Parlament Europeu i del Consell, pel que fa, respectivament, a la Norma internacional de comptabilitat (NIC) 27, «Estats financers consolidats i separats», i la Norma internacional d'informació financera (NIIF) 3, «Combinacions de negocis».

En la pràctica, l'entrada en vigor dels reglaments esmentats ha delimitat un nou conjunt de principis aplicables per les societats cotitzades en la formulació dels seus comptes consolidats dels exercicis que s'iniciïn a partir de l'1 de gener de 2010. Aquesta circumstància aconsellava abordar la revisió de les normes per a la formulació de comptes anuals consolidats amb la finalitat de posar a disposició de les restants societats un marc comptable harmonitzat amb el dret comunitari, el qual es va portar a terme mitjançant l'aprovació del Reial decret 1159/2010, de 17 de setembre, pel qual s'aproven les normes per a la formulació de comptes anuals consolidats i es modifica el Pla general de comptabilitat, aprovat pel Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, i el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses, aprovat pel Reial decret 1515/2007, de 16 de novembre.

Havent-se modificat el marc general de la comptabilitat es fa necessari una modificació sectorial de la comptabilitat aplicable a les entitats asseguradores per tal de permetre la utilització dels conceptes que conté la nova norma de consolidació a l'àmbit assegurador i fer que els valors de referència utilitzats en la comptabilitat individual de les entitats asseguradores siguin els mateixos que els establerts en les normes de consolidació.

L'aplicació del mètode d'adquisició que regula la norma de registre i valoració 18a (Combinacions de negocis) del Pla de comptabilitat de les entitats asseguradores constitueix la pedra angular de la consolidació, per tal com fixa els criteris generals per integrar els actius i passius de les societats dependents en els comptes consolidats en la data de presa de control. Per tant, la revisió de les normes de consolidació exigeix revisar la regulació en matèria de combinacions de negocis inclosa en el Pla de comptabilitat de les entitats asseguradores.

A més, la reforma de l'apartat 2, i la incorporació d'un nou apartat 3 en la norma de registre i valoració 20a (Operacions entre empreses del grup), té com a objectiu sistematitzar la doctrina de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes sobre el manteniment del valor comptable precedent, i incorporar, si s'escau, la valoració en termes consolidats a totes les operacions en què es produeix un desplaçament d'elements patrimonials constitutius d'un negoci entre les societats del grup, tal com aquestes es defineixen en la norma d'elaboració dels comptes anuals 12a, si com a conseqüència de l'operació no es produeix una variació en els actius controlats o en els passius assumits per les societats que intervenen en l'operació, fora de la mera aportació d'un patrimoni, i reben a canvi accions o participacions de la societat cessionària, o de l'adquisició d'aquest i lliuren com a contraprestació instruments de patrimoni propi.

Tot això, sense perjudici que en la memòria dels comptes anuals s'informi del valor raonable dels elements patrimonials esmentats o dels instruments de patrimoni lliurats en contraprestació, en els casos en què per exigències de la norma mercantil l'operació s'hagi de formalitzar en escriptura pública en la qual es faci constar el valor raonable dels elements esmentats.

Pels mateixos motius, es considera oportú regular aquestes operacions des de la perspectiva de la recuperació o distribució del patrimoni aportat, o del generat per les societats del grup, és a dir, els supòsits de reducció de capital, dissolució o distribució de dividends, quan la cancel·lació del deute calculat en termes de valor raonable per imposició de la norma mercantil es fa lliurant a canvi elements constitutius d'un negoci amb un valor en llibres inferior a aquest import.

Quan en l'operació no intervingui l'empresa dominant, o la dominant d'un subgrup, i la seva dependent, els comptes anuals a considerar a aquests efectes són els del grup o subgrup més gran en el qual s'integrin els elements patrimonials esmentats, la societat dominant dels quals sigui espanyola. En el supòsit que els esmentats comptes no es formulin, a l'empara de qualsevol dels motius de dispensa que preveuen les normes de consolidació, o pel fet de no haver-hi obligació de consolidar, s'han de prendre els valors existents abans de fer-se l'operació en els comptes anuals individuals.

D'altra banda, s'adapta el contingut del Pla de comptabilitat de les entitats asseguradores al Reglament (CE) 1004/2008 de la Comissió, pel qual es modifica el Reglament (CE) 1725/2003, pel qual s'adopten determinades normes internacionals de comptabilitat i, en particular, les modificacions de les NIC 39 i NIIF 7 aprovades pel Consell de Normes Internacionals de Comptabilitat (IASB), de 13 d'octubre de 2008. Per a això es desplega, i se'n facilita l'aplicació, el Reglament comunitari esmentat, sense modificar-ne el contingut. L'adaptació consisteix en una revisió parcial de la norma de registre i valoració 8a (Instruments financers) en matèria de reclassificacions d'actius financers, i s'inclou, sobre això, informació addicional i complementària en la memòria dels comptes anuals.

La present norma té un article únic, que modifica el Pla de comptabilitat de les entitats asseguradores, aprovat pel Reial decret 1317/2008, de 24 de juliol, una disposició addicional, dues disposicions transitòries, una disposició derogatòria i dues disposicions finals.

L'article únic del Reial decret conté els canvis necessaris explicats abans i conclou la modificació del Pla de comptabilitat de les entitats asseguradores, amb una proposta de revisió de les descripcions i relacions comptables dels comptes que han estat afectats pels canvis en els criteris de registre i valoració.

En la disposició addicional única es declara la possibilitat d'utilització de les taules de defunció GKM-95 i GKF-95 i les taules de supervivència GRM-95 i GMF-95 mentre la Direcció General d'Assegurances i Fons de Pensions no declari la validesa d'altres taules que compleixin el que preveu l'article 34 del Reglament d'ordenació i supervisió de les assegurances privades, aprovat pel Reial decret 2486/1998, de 20 de novembre.

Les disposicions transitòries primera i segona configuren un règim transitori per a les modificacions en comptes individuals molt similar al que preveu per als comptes consolidats el Reial decret 1159/2010, de 17 de setembre, pel qual s'aproven les normes per a la formulació de comptes anuals consolidats. Així, es prohibeix l'aplicació retroactiva dels canvis inclosos en el Pla de comptabilitat de les entitats asseguradores, llevat que les empreses optin per presentar informació comparativa adaptada als nous criteris, cas en què les operacions realitzades en l'exercici comparatiu s'han de mostrar aplicant els nous criteris.

Sobre aquest Reial decret, han emès informe la Junta Consultiva d'Assegurances i Fons de Pensions i l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

En virtut d'això, a proposta de la vicepresidenta segona del Govern i ministra d'Economia i Hisenda, d'acord amb el Consell d'Estat i amb la deliberació prèvia del Consell de Ministres en la reunió del dia 23 de desembre de 2010,

DISPOSO:

Article únic. *Modificació del Pla de comptabilitat de les entitats asseguradores, aprovat pel Reial decret 1317/2008, de 24 de juliol.*

El Pla de comptabilitat de les entitats asseguradores, aprovat pel Reial decret 1317/2008, de 24 de juliol, queda modificat de la manera següent:

U. Es modifiquen els apartats 2.5.1 i 2.7 de la norma de registre i valoració 8a (Instruments financers), inclosa a la segona part del Pla de comptabilitat de les entitats asseguradores, aprovat pel Reial decret 1317/2008, de 24 de juliol, que queda redactat de la manera següent:

«2.5.1 Valoració inicial.

Les inversions en el patrimoni d'empreses del grup, multigrup i associades es valoren inicialment al cost, que equival al valor raonable de la contraprestació lliurada més els costos de transacció que els siguin directament atribuïbles, i s'han d'aplicar, si s'escau, en relació amb les empreses del grup, el criteri inclòs a l'apartat 2 de la norma 20a, relativa a operacions entre empreses del grup, i els criteris per determinar el cost de la combinació que estableix l'apartat 2.3 de la norma 18a sobre combinacions de negocis.

No obstant això, si hi ha una inversió anterior a la seva qualificació com a empresa del grup, multigrup o associada, es considera cost d'aquesta inversió el valor comptable que hauria de tenir aquesta immediatament abans que l'empresa passi a tenir aquesta qualificació. Si s'escau, els ajustos valoratius previs associats amb aquesta inversió comptabilitzats directament en el patrimoni net s'han de mantenir en aquest fins que es produeixi alguna de les circumstàncies descrites a l'apartat 2.5.3 següent.

Forma part de la valoració inicial l'import dels drets preferents de subscripció i similars que, si s'escau, s'hagin adquirit.»

«2.7 Reclassificació d'actius financers.

L'entitat, com a regla general, no pot reclassificar cap actiu financer inclòs inicialment en la categoria de mantinguts per negociar o a valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys a altres categories, ni d'aquestes a aquelles, llevat quan sigui procedent qualificar l'actiu com a inversió en el patrimoni d'entitats del grup, multigrup o associades.

No obstant això, es poden realitzar les reclassificacions següents amb els requisits següents:

a) Els actius financers valorats al valor raonable amb canvis en resultats, exclosos els derivats, a les categories d'"actius financers disponibles per a la venda" o "inversions mantingudes fins al venciment", sempre que es donin circumstàncies excepcionals i hagin resultat objecte d'inclusió en les categories esmentades en el moment del reconeixement inicial. A aquests efectes, s'entén per circumstàncies excepcionals les que sorgeixen d'un esdeveniment aïllat, aliè al control de l'entitat, que és inusual i altament improbable que es repeteixi en un futur previsible.

b) Els actius financers valorats al valor raonable amb canvis en resultats, exclosos els derivats, a la categoria de "préstecs i partides per cobrar", sempre que aquests hagin resultat objecte d'inclusió en la categoria de "préstecs i partides per cobrar" en el moment del reconeixement inicial i l'entitat tingui la intenció i la capacitat de conservar-los en cartera en un futur previsible o fins al venciment.

Els actius financers assignats en la categoria d'"actius financers disponibles per a la venda" es poden reclassificar a la categoria de "préstecs i partides per cobrar", sempre que aquests hagin resultat objecte d'inclusió en la categoria de «préstecs i partides per cobrar» en el moment del reconeixement inicial i l'entitat tingui la intenció i la capacitat de conservar-los en cartera en un futur previsible o fins al venciment.

Si es reclassifiquen actius financers valorats al valor raonable amb canvis en resultats a les categories d'"actius financers disponibles per a la venda", "inversions mantingudes fins al venciment" o "préstecs i partides per cobrar", o bé s'han reclassificat actius financers assignats a la categoria d'"actius financers disponibles per a la venda" a la categoria de "préstecs i partides per cobrar", el seu valor raonable en la data de la reclassificació es converteix en el seu nou cost o cost amortitzat, i

no reverteix cap pèrdua o guany que hagi estat reconegut amb caràcter previ a la reclassificació en el compte de resultats o en el patrimoni net. Les diferències reconegudes a través del patrimoni net es reconeixen en el compte de resultats atenent el venciment dels actius:

1. Si l'actiu financer disposa d'un venciment fix, al llarg de la vida residual de la inversió fins al seu venciment, conforme al tipus d'interès efectiu i, anticipadament, en cas de deteriorament de valor.

2. Si l'actiu financer no té venciment fix, en el moment de la seva alienació o disposició per una altra via i, anticipadament, en cas de deteriorament de valor.

La data de la reclassificació és aquella en què l'entitat reassigni els actius prèviament classificats una vegada complerts els requisits exigits.

En els casos en què s'hagin reclassificat actius financers valorats al valor raonable amb canvis en resultats a les categories d' "actius financers disponibles per a la venda", "inversions mantingudes fins al venciment" o "préstecs i partides per cobrar", o bé s'hagin reclassificat actius financers assignats a la categoria d' "actius financers disponibles per a la venda" a la categoria de "préstecs i partides per cobrar", aquests no es poden tornar a reclassificar a les categories a les quals inicialment hagin estat assignats.

No es pot classificar o tenir classificat cap actiu financer en la categoria d'inversions mantingudes fins al venciment si en l'exercici a què es refereixen els comptes anuals o en els dos precedents s'han venut o reclassificat actius inclosos en aquesta categoria per un import que no sigui insignificant en relació amb l'import total de la categoria d'inversions mantingudes fins al venciment, llevat de les que corresponguin a vendes o reclassificacions:

- a) Molt pròximes al venciment, o
- b) Que hagin esdevingut quan l'entitat hagi cobrat la pràctica totalitat del principal, o
- c) Atribuïbles a un succés aïllat, fora del control de l'entitat, no recurrent i que raonablement no podia haver estat anticipat per l'entitat.

S'entenen per succés aïllat aliè al control de l'entitat, entre d'altres, els successos següents:

- a) Un deteriorament significatiu en la solvència de l'emissor.
- b) Canvis en els requeriments de capitals econòmics o en els límits de diversificació i dispersió dels actius.
- c) Rescats de pòlisses que excedeixin les estimacions de rescats realitzades per l'entitat sobre la base de projeccions que considerin la seva experiència en els 5 últims exercicis i la realitat de variables financeres observables en els mercats.

Quan deixi de ser apropiada la classificació d'un actiu financer com a inversió mantinguda fins al venciment, com a conseqüència d'un canvi en la intenció o en la capacitat financera de l'entitat o per la venda o reclassificació d'un import que no sigui insignificant segons el que es disposa abans, aquest actiu, juntament amb la resta d'actius financers de la categoria d'inversions mantingudes fins al venciment, s'han de reclassificar a la categoria de disponibles per a la venda i s'han de valorar pel seu valor raonable. La diferència entre l'import pel qual figurei registrat i el seu valor raonable es reconeix directament en el patrimoni net de l'entitat i s'apliquen les regles relatives als actius disponibles per a la venda.

Si com a conseqüència d'un canvi en la intenció o en la capacitat financera de l'entitat, o si passats dos exercicis complets des de la reclassificació d'un actiu financer de la categoria d'inversió mantinguda fins al venciment a la de disponible per a la venda, es reclassifica un actiu financer en la categoria d'inversió mantinguda fins al venciment, el valor comptable de l'actiu financer en aquesta data es converteix en el seu nou cost amortitzat. Qualsevol pèrdua o guany procedent d'aquest actiu

que prèviament s'hagi reconegut directament en el patrimoni net s'hi manté i es reconeix en el compte de pèrdues i guanys al llarg de la vida residual de la inversió mantinguda fins al venciment, fent servir el mètode del tipus d'interès efectiu.

Quan la inversió en el patrimoni d'una entitat del grup, multigrup o associada deixi de tenir aquesta qualificació, la inversió que, si s'escau, es mantingui en aquesta entitat s'ha de valorar d'acord amb les regles aplicables als actius financers disponibles per a la venda».

Dos. Es modifiquen els apartats 2.2, 2.3 i 4 de la norma de registre i valoració 12a (Impostos sobre beneficis), inclosa a la segona part del Pla de comptabilitat de les entitats asseguradores, aprovat pel Reial decret 1317/2008, de 24 de juliol, que queda redactat de la manera següent:

«2.2 Passius per impost diferit.

En general, es reconeix un passiu per impost diferit per totes les diferències temporànies imposables, llevat que aquestes hagin sorgit del:

- a) Reconeixement inicial d'un fons de comerç. Tanmateix, els passius per impost diferit relacionats amb un fons de comerç s'han de registrar sempre que no hagin sorgit del seu reconeixement inicial.
- b) Reconeixement inicial d'un actiu o passiu en una transacció que no és una combinació de negocis i que a més no va afectar ni el resultat comptable ni la base imposable de l'impost.

2.3 Actius per impost diferit.

D'acord amb el principi de prudència, només es reconeixen actius per impost diferit en la mesura que resulti probable que l'empresa disposi de guanys fiscals futurs que permetin l'aplicació d'aquests actius.

Sempre que es compleixi la condició anterior, s'ha de reconèixer un actiu per impost diferit en els supòsits següents:

- a) Per les diferències temporànies deduïbles;
- b) Pel dret a compensar les pèrdues fiscals en exercicis posteriors;
- c) Per les deduccions i altres avantatges fiscals no utilitzats, que quedin pendants d'aplicar fiscalment.

Sense perjudici d'això, no es reconeix un actiu per impost diferit quan la diferència temporània deduïble hagi sorgit pel reconeixement inicial d'un actiu o passiu en una transacció que no sigui una combinació de negocis i que a més no va afectar ni el resultat comptable ni la base imposable de l'impost.

En la data de tancament de cada exercici, l'empresa ha de reconsiderar els actius per impost diferit reconeguts i els que no hagi reconegut anteriorment. En aquell moment, l'empresa ha de donar de baixa un actiu reconegut anteriorment si ja no és probable recuperar-lo, o ha de registrar qualsevol actiu d'aquesta naturalesa no reconegut anteriorment, sempre que sigui probable que l'empresa disposi de guanys fiscals futurs en quantia suficient que permetin la seva aplicació.»

«4. Despesa (ingrés) per impost sobre beneficis.

La despesa (ingrés) per impost sobre beneficis de l'exercici inclou la part relativa a la despesa (ingrés) per l'impost corrent i la part corresponent a la despesa (ingrés) per l'impost diferit.

La despesa o l'ingrés per impost corrent es correspon amb la cancel·lació de les retencions i pagaments a compte, així com amb el reconeixement dels passius i actius per impost corrent.

La despesa o l'ingrés per impost diferit es correspon amb el reconeixement i la cancel·lació dels passius i actius per impost diferit, així com, si s'escau, pel reconeixement i la imputació al compte de pèrdues i guanys de l'ingrés directament imputat al patrimoni net que pugui resultar de la comptabilització de les deduccions i altres avantatges fiscals que tinguin la naturalesa econòmica de subvenció.

Tant la despesa o l'ingrés per impost corrent com diferit s'han d'inscriure en el compte de pèrdues i guanys. No obstant això, en els casos següents els actius i passius per impost corrent i diferit tenen com a contrapartida les que s'indiquen a continuació:

a) Si es relacionen amb una transacció o succés que s'hagi reconegut directament en una partida del patrimoni net, s'han de reconèixer amb càrrec o abonament a la partida esmentada.

b) Si han sorgit a causa d'una combinació de negocis, s'han de reconèixer com els altres elements patrimonials del negoci adquirit, llevat que constitueixin actius o passius de l'adquirent, cas en què el seu reconeixement o baixa no forma part de la combinació de negocis. La despesa per impost corrent que es posi de manifest com a conseqüència de l'anul·lació de la participació prèvia a la societat adquirida s'ha d'inscriure en el compte de pèrdues i guanys.

Quan la modificació de la legislació tributària o l'evolució de la situació econòmica de l'empresa hagin donat lloc a una variació en l'import dels passius i actius per impost diferit, els dits ajustos constitueixen un ingrés o una despesa, segons correspongui, per impost diferit, en el compte de pèrdues i guanys, excepte en la mesura que es relacionin amb partides que per aplicació de les normes d'aquest Pla general de comptabilitat van haver de ser prèviament carregades o abonades directament a patrimoni net, cas en què s'imputen directament en aquest.

En el cas de combinacions de negocis, quan en la comptabilització inicial de la combinació no es van reconèixer separadament actius per impost diferit de l'empresa adquirida, pel fet de no complir els criteris de reconeixement, i posteriorment sigui procedent reconèixer els actius esmentats, s'ha d'actuar de la manera següent:

a) Els actius per impost diferit que es reconeixin dins del període de valoració a què fa referència l'apartat 2.6 de la norma de registre i valoració sobre combinacions de negocis, i que procedeixen de nova informació sobre fets i circumstàncies que existien en la data d'adquisició, han de reduir, si s'escau, l'import en llibres del fons de comerç relacionat amb aquesta adquisició. Si l'import en llibres d'aquest fons de comerç és nul, qualsevol actiu per impost diferit s'ha de reconèixer com un ajust a la diferència negativa.

b) Els actius per impost diferit que es reconeixin després d'aquest període de valoració, o dins del període de valoració però que deriven de fets o circumstàncies que no existien en la data d'adquisició, no donen lloc a ajustos en l'import en llibres del fons de comerç o de la diferència negativa, i s'han de reconèixer en resultats, o, si la norma ho requereix, directament en el patrimoni net.

En el cas particular d'una empresa en la qual totes les diferències temporàries a l'inici i al tancament de l'exercici hagin estat originades per diferències temporals entre la base imposable i el resultat comptable abans d'impostos, la despesa (ingrés) per impost diferit es pot valorar directament mitjançant la suma algebraica de les quantitats següents, cadascuna amb el signe que correspongui:

a) els imports que resultin d'aplicar el tipus de gravamen apropiat a l'import de cadascuna de les diferències indicades, reconegudes o aplicades en l'exercici, i a les bases imposables negatives per compensar en exercicis posteriors, reconegudes o aplicades en l'exercici;

b) els imports de les deduccions i altres avantatges fiscals pendents d'aplicar en exercicis posteriors, reconeguts o aplicats en l'exercici, així com, si s'escau, pel

reconeixement i imputació al compte de pèrdues i guanys de l'ingrés directament imputat al patrimoni net que pugui resultar de la comptabilització d'aquelles deduccions i altres avantatges fiscals en la quota de l'impost que tinguin una naturalesa econòmica assimilable a les subvencions;

c) els imports derivats de qualsevol ajust valoratiu dels passius o actius per impost diferit, normalment per canvis en els tipus de gravamen o de les circumstàncies que afecten l'eliminació o el reconeixement posteriors d'aquests passius o actius.

També en aquest cas particular, la despesa (ingrés) total per l'impost sobre beneficis inclou la part relativa a l'impost corrent i la part corresponent a l'impost diferit calculat d'acord amb l'expressat en aquest cas.»

Tres. Es modifica la norma de registre i valoració 18a (Combinacions de negocis) inclosa a la segona part del Pla de comptabilitat de les entitats asseguradores, aprovat pel Reial decret 1317/2008, de 24 de juliol, que queda redactada de la manera següent:

«18a Combinacions de negocis.

1. Àmbit i normes d'aplicació.

La present norma regula la manera en què les empreses han de comptabilitzar les combinacions de negocis en què participin, enteses com les operacions en les quals una empresa adquireix el control d'un o diversos negocis.

Als efectes d'aquesta norma, un negoci és un conjunt integrat d'activitats i actius susceptibles de ser dirigits i gestionats amb el propòsit de proporcionar un rendiment, menys costos o altres beneficis econòmics directament als seus propietaris o partícips, i control és el poder de dirigir les polítiques financera i d'explotació d'un negoci amb la finalitat d'obtenir beneficis econòmics de les seves activitats.

Per a cada transacció l'empresa ha de determinar si es tracta d'una combinació de negocis conforme a la definició del paràgraf anterior; en particular, si el conjunt d'elements patrimonials adquirits constitueix un negoci. En cas contrari, no és aplicable el mètode d'adquisició excepte en allò en què no s'oposi al que preveu la corresponent norma de registre i valoració, i s'ha de comptabilitzar la transacció com una adquisició d'actius i, si s'escau, assumptió de passius, d'acord amb el que a aquest efecte disposi la norma esmentada. En aquest supòsit, el cost de la transacció s'ha de distribuir entre els actius identificables adquirits i els passius assumits, sobre la base dels seus valors raonables relatius. Aquestes operacions no donen lloc a un fons de comerç ni a una diferència negativa, en els termes que regula l'apartat 2.5 d'aquesta norma.

Les combinacions de negocis, en funció de la forma jurídica utilitzada, es poden originar com a conseqüència de:

- a) La fusió o escissió de diverses empreses.
- b) L'adquisició de tots els elements patrimonials d'una empresa o d'una part que constitueixi un o més negocis.
- c) L'adquisició de les accions o participacions en el capital d'una empresa, incloent-hi les rebudes en virtut d'una aportació no dinerària en la constitució d'una societat o posterior ampliació de capital.
- d) Altres operacions o successos el resultat dels quals és que una empresa, que té o no prèviament participació en el capital d'una societat, adquireix el control sobre aquesta última sense realitzar una inversió.

En les combinacions de negocis a què es refereixen les lletres a) i b) anteriors, s'ha d'aplicar el mètode d'adquisició descrit a l'apartat següent d'aquesta norma.

En les combinacions de negocis a què es refereixen les lletres c) i d) anteriors, l'empresa inversora, en els seus comptes anuals individuals, ha de valorar la inversió en el patrimoni d'altres empreses del grup conforme al que preveu per a les empreses

esmentades l'apartat 2.5 de la norma relativa a instruments financers. En els comptes anuals consolidats, aquestes combinacions de negocis s'han de comptabilitzar d'acord amb el que disposin les normes de consolidació aplicables.

Excepte en els supòsits d'adquisició inversa, definida en l'últim paràgraf de l'apartat 2.1, i les operacions entre empreses del grup, les empreses adquirides que s'extingeixen o escindeixen en una combinació de negocis han de registrar el traspàs dels actius i passius integrants del negoci transmès, cancel·lar les corresponents partides del balanç i reconèixer el resultat de l'operació en el compte de pèrdues i guanys, per diferència entre el valor en llibres del negoci transmès i el valor raonable de la contraprestació rebuda a canvi, neta dels costos de transacció. En els supòsits d'adquisició inversa, l'esmentada diferència es comptabilitza com un ingrés o despesa en el compte de pèrdues i guanys de l'empresa absorbent o beneficiària adquirida, sense perjudici de la seva posterior eliminació d'acord amb el que disposa l'apartat 2.2.

2. Mètode d'adquisició.

El mètode d'adquisició suposa que l'empresa adquirent comptabilitza, en la data d'adquisició, els actius identificables adquirits i els passius assumits en una combinació de negocis, així com, si s'escau, el corresponent fons de comerç o diferència negativa. A partir de la data esmentada s'han de registrar els ingressos i les despeses, així com els fluxos de tresoreria que corresponguin d'acord amb el que disposa l'apartat 2.2 d'aquesta norma.

En particular, l'aplicació del mètode d'adquisició requereix:

- a) Identificar l'empresa adquirent;
- b) Determinar la data d'adquisició;
- c) Quantificar el cost de la combinació de negocis;
- d) Reconèixer i valorar els actius identificables adquirits i els passius assumits; i
- e) Determinar l'import del fons de comerç o de la diferència negativa.

La valoració dels actius i passius de l'empresa adquirent no està afectada per la combinació ni s'han de reconèixer actius o passius com a conseqüència d'aquesta.

2.1 Empresa adquirent.

Empresa adquirent és la que obté el control sobre el negoci o negocis adquirits. Als efectes de la present norma, es considera també empresa adquirent la part d'una empresa que, com a conseqüència de la combinació, s'escindeix de l'entitat en la qual s'integrava i obté el control sobre un altre o altres negocis.

Quan, com a conseqüència d'una operació de fusió, escissió o aportació no dinerària, es constitueixi una nova empresa, s'ha d'identificar com a empresa adquirent una de les empreses que participin en la combinació i que existien amb anterioritat a aquesta.

Per identificar l'empresa que adquireix el control cal atènyer-se a la realitat econòmica i no només a la forma jurídica de la combinació de negocis.

Si bé, com a regla general, es considera empresa adquirent la que lliuri una contraprestació a canvi del negoci o negocis adquirits, per determinar quina empresa és la que obté realment el control també s'han de prendre en consideració, entre d'altres, els criteris següents:

- a) Si la combinació dona lloc al fet que els socis o propietaris d'una de les empreses o negocis que es combinen retinguin o rebin la majoria dels drets de vot a l'entitat combinada o tinguin la facultat d'elegir, nomenar o cessar la majoria dels membres de l'òrgan d'administració de l'entitat combinada, o bé representin la majoria de les participacions minoritàries amb vot a l'entitat combinada si actuen de

forma organitzada sense que un altre grup de propietaris tingui una participació de vot significativa, l'adquirent és generalment l'empresa esmentada.

b) Si la combinació dóna lloc al fet que els socis o propietaris d'una de les empreses o negocis que es combinen tingui la facultat de designar l'equip de direcció del negoci combinat, l'esmentada empresa és normalment l'adquirent.

c) Si el valor raonable d'una de les empreses o negocis és significativament més gran que la de l'altre o altres que intervenen en l'operació, l'empresa adquirent normalment és la de més valor raonable.

d) La societat adquirent sol ser la que paga una prima sobre el valor raonable dels instruments de patrimoni de les restants societats que es combinen.

Si en la combinació de negocis hi participen més de dues empreses o negocis, s'han de considerar altres factors, com ara quina és l'empresa que va iniciar la combinació o si el volum d'actius, ingressos o resultats d'una de les empreses o negocis que es combinen és significativament més gran que el dels altres.

Per formar-se un judici sobre quina és l'empresa adquirent, es considera de forma preferent el criteri inclòs en la lletra a), o, si hi manca, el que recull la lletra b).

Pot succeir que, com a conseqüència de l'aplicació dels criteris anteriors, el negoci adquirit sigui el de la societat absorbent, de la beneficiària o de la que realitza l'ampliació de capital. Als efectes d'aquesta norma, aquestes operacions es denominen adquisicions inverses, i s'han de tenir en compte els criteris inclosos en les normes per a la formulació dels comptes anuals consolidats que despleguen el Codi de comerç, amb les necessàries adaptacions per raó del subjecte que informa.

2.2 Data d'adquisició.

La data d'adquisició és aquella en la qual l'empresa adquirent adquireix el control del negoci o negocis adquirits.

En els supòsits de fusió o escissió, amb caràcter general, la data esmentada és la de celebració de la junta d'accionistes o òrgan equivalent de l'empresa adquirida en què s'aprovi l'operació, sempre que l'acord sobre el projecte de fusió o escissió no contingui un pronunciament exprés sobre l'assumpció de control del negoci per l'adquirent en un moment posterior.

Sense perjudici d'això, les obligacions registrals previstes a l'article 28.2 del Codi de comerç es mantenen a la societat adquirida o escindida fins a la data d'inscripció de la fusió o escissió en el Registre Mercantil. En aquesta data, data d'inscripció, la societat adquirent ha de reconèixer els efectes retroactius de la fusió o escissió a partir de la data d'adquisició, circumstància que al seu torn motiva el corresponent ajust en el llibre diari de la societat adquirida o escindida per donar de baixa les operacions realitzades des de la data d'adquisició. Una vegada inscrita la fusió o escissió l'adquirent ha de reconèixer els elements patrimonials del negoci adquirit, aplicant els criteris de reconeixement i valoració recollits a l'apartat 2.4 d'aquesta norma.

En les adquisicions inverses, els efectes comptables de la fusió o escissió han de mostrar el fons econòmic de l'operació. Per tant, en la data d'inscripció, els ingressos i despeses del negoci adquirit, és a dir, l'adquirent legal, meritats fins a la data d'adquisició, s'han de comptabilitzar contra el compte prima d'emissió o assumpció, i els ingressos i despeses de l'empresa adquirent han de constar en els comptes anuals de la societat absorbent o beneficiària de l'escissió des de l'inici de l'exercici econòmic.

En qualsevol cas, l'eficàcia de la fusió o escissió queda supeditada a la inscripció de la nova societat o, si s'escau, a la inscripció de l'absorció o escissió, i per tant l'obligació de formular comptes anuals subsisteix fins a la data en què les societats que participen en la fusió o escissió s'extingeixen, amb el contingut que en procedeix

d'acord amb el que s'ha exposat anteriorment i les precisions que es realitzen a continuació. En particular, són aplicables les regles següents:

a) Si la data de tancament de l'exercici social de les societats que participen en l'operació se situa en el període que va entre la data d'adquisició del control i la inscripció registral de la nova societat o, si s'escau, de l'absorció o escissió, els seus comptes anuals han de recollir els efectes comptables de la fusió o escissió des de la data d'adquisició, sempre que la inscripció s'hagi produït abans que finalitzi el termini previst en la legislació mercantil per formular comptes anuals.

En aquests casos, la societat adquirent ha de recollir en els seus comptes anuals els ingressos i les despeses i els fluxos d'efectiu corresponents a la societat adquirida des de la data d'adquisició, així com els seus actius i passius identificables d'acord amb l'apartat 2.4 d'aquesta norma. La societat adquirida ha de recollir en els seus comptes anuals els ingressos i les despeses i els fluxos d'efectiu anteriors a la data d'adquisició i ha de donar de baixa del balanç, amb efectes comptables en la data esmentada, la totalitat dels seus actius i passius.

En el supòsit general en el qual la fusió o escissió s'iniciï i completi en el mateix exercici econòmic, són aplicables aquests mateixos criteris.

b) Per contra, si la data d'inscripció és posterior al termini previst en la legislació mercantil per formular comptes anuals, aquests no han de recollir els efectes de la retrocessió a què fa referència el paràgraf tercer d'aquest apartat. En conseqüència, la societat adquirent no ha de mostrar en aquests comptes anuals els actius, passius, ingressos, despeses i fluxos d'efectiu de l'adquirida, sense perjudici de la informació que sobre el procés de fusió o escissió s'ha d'incloure en la memòria de les societats que intervenen en l'operació.

Una vegada inscrita la fusió o escissió, la societat adquirent ha de mostrar els efectes comptables de la retrocessió, circumstància que motiva el corresponent ajust en la informació comparativa de l'exercici anterior.

c) En les adquisicions inverses els criteris inclosos en les lletres anteriors s'apliquen de la manera següent:

c₁) En el supòsit descrit en la lletra a), els comptes anuals de la societat adquirent legal no han d'incloure els ingressos i despeses meritats fins a la data d'adquisició, sense perjudici de l'obligació d'informar en la memòria sobre el seu import i naturalesa. La societat adquirent, absorbida legal, no ha de formular comptes anuals en la mesura que els seus actius i passius, així com els seus ingressos, despeses i fluxos d'efectiu, des de l'inici de l'exercici econòmic han de constar en els comptes anuals de la societat adquirida, absorbent legal.

c₂) En el supòsit descrit en la lletra b), les societats que intervenen en l'operació no han de recollir els efectes de la retrocessió descrits en el paràgraf quart d'aquest apartat. Una vegada inscrita la fusió o escissió, la societat absorbent legal ha de mostrar els esmentats efectes d'acord amb el que indica la lletra c. 1), circumstància que motiva el corresponent ajust en la informació comparativa de l'exercici anterior

Aquestes regles també són aplicables per al cas de la cessió global d'actius i passius, amb les necessàries adaptacions.

2.3 Cost de la combinació de negocis.

El cost d'una combinació de negocis per a l'empresa adquirent està determinat per la suma:

a) Dels valors raonables, en la data d'adquisició, dels actius lliurats, els passius incorreguts o assumits i els instruments de patrimoni emesos per l'adquirent. No obstant això, quan el valor raonable del negoci adquirit sigui més fiable, aquest s'ha d'utilitzar per estimar el valor raonable de la contrapartida lliurada.

b) El valor raonable de qualsevol contraprestació contingent que depengui d'esdeveniments futurs o del compliment de certes condicions, que s'ha de registrar com un actiu, un passiu o com a patrimoni net d'acord amb la seva naturalesa, llevat que la contraprestació doni lloc al reconeixement d'un actiu contingent que motivi el registre d'un ingrés en el compte de pèrdues i guanys, cas en què el tractament comptable de l'esmentat actiu s'ha d'ajustar al que preveu l'apartat 2.4.c.4) de la present norma.

En cap cas formen part del cost de la combinació les despeses relacionades amb l'emissió dels instruments de patrimoni o dels passius financers lliurats a canvi dels elements patrimonials adquirits, que s'han de comptabilitzar d'acord amb el que disposa la norma relativa a instruments financers.

Els restants honoraris abonats a assessors legals, o altres professionals que intervinguin en l'operació s'han de comptabilitzar com una despesa en el compte de pèrdues i guanys. En cap cas s'han d'incloure en el cost de la combinació les despeses generades internament per aquests conceptes, ni tampoc les incorregudes per l'entitat adquirida relacionades amb la combinació.

Amb caràcter general i llevat que existeixi una valoració més fiable, el valor raonable dels instruments de patrimoni o dels passius financers emesos que es lliurin com a contraprestació en una combinació de negocis és el seu preu cotitzat, si els instruments esmentats estan admesos a cotització en un mercat actiu. Si no ho estan, en el cas particular de la fusió i escissió, l'esmentat import és el valor atribuït a les accions o participacions de l'empresa adquirent als efectes de determinar la corresponent equació de bescanvi.

Quan el valor comptable dels actius lliurats per l'adquirent com a contraprestació no coincideixi amb el seu valor raonable, si s'escau, s'ha de reconèixer en el compte de pèrdues i guanys el corresponent resultat d'acord amb el que estableix sobre això la norma sobre permutes de l'immobilitzat material.

2.4 Reconeixement i valoració dels actius identificables adquirits i els passius assumits.

En la data d'adquisició, els actius identificables adquirits i els passius assumits s'han de reconèixer i valorar aplicant els criteris següents:

a) Criteri de reconeixement.

1. Els actius identificables adquirits i els passius assumits han de complir la definició d'actiu o passiu inclosa en el Marc conceptual de la comptabilitat, i ser part del que l'adquirent i adquirida intercanvien en la combinació de negocis, amb independència que alguns d'aquests actius i passius no hagin estat prèviament reconeguts en els comptes anuals de l'empresa adquirida o a la que pertanyi el negoci adquirit per no complir els criteris de reconeixement en els dits comptes anuals.

En particular, si en la data d'adquisició el negoci adquirit manté un contracte d'arrendament operatiu, del qual és arrendatari en condicions favorables o desfavorables respecte a les condicions de mercat, l'empresa adquirent ha de reconèixer, respectivament, un immobilitzat intangible o una provisió.

2. En la data d'adquisició, l'adquirent ha de classificar o designar els actius identificables adquirits i passius assumits d'acord amb el que disposen les restants normes de registre i valoració, considerant els acords contractuals, les condicions econòmiques, els criteris comptables i d'explotació i altres condicions pertinents que existeixin en la data esmentada.

Tanmateix, per excepció al que preveu el paràgraf anterior, la classificació dels contractes d'arrendament i altres de naturalesa similar s'ha de fer sobre la base de les condicions contractuals i altres circumstàncies existents al seu començament o, si les condicions han estat modificades de forma que canviarien la seva classificació, en la data d'aquesta modificació, que pot ser la d'adquisició.

b) Criteri de valoració.

L'adquirent ha de valorar els actius identificables adquirits i els passius assumits als seus valors raonables en la data d'adquisició, sempre que aquests valors es puguin determinar amb prou fiabilitat.

c) Excepcions als criteris de reconeixement i valoració.

No obstant això, en el reconeixement i valoració dels actius identificables adquirits i passius assumits que a continuació es detallen s'han de seguir les regles següents:

1. Els actius no corrents que es classifiquin per l'adquirent com a mantinguts per a la venda s'han de valorar d'acord amb el que estableix sobre això la norma sobre actius no corrents i grups alienables d'elements, mantinguts per a la venda.

2. Els actius i passius per impost diferit s'han de reconèixer i valorar d'acord amb el que disposa la norma relativa a impostos sobre beneficis.

3. Els actius i passius associats a retribucions a llarg termini al personal de prestació definida s'han de comptabilitzar, en la data d'adquisició, pel valor actual de les retribucions compromeses menys el valor raonable dels actius destinats als compromisos amb els quals s'han de liquidar les obligacions.

El valor actual de les obligacions inclou en tot cas els costos dels serveis passats que procedeixin de canvis en les prestacions o de la introducció d'un pla, abans de la data d'adquisició, així com els guanys i pèrdues actuàries que hagin sorgit abans de la data esmentada.

4. En cas que el registre d'un immobilitzat intangible identificat la valoració del qual, que no pot ser calculada per referència a un mercat actiu, impliqui la comptabilització d'un ingrés en el compte de pèrdues i guanys, d'acord amb el que preveu l'apartat 2.5 de la present norma, l'esmentat actiu s'ha de valorar deduint la diferència negativa, inicialment calculada, de l'import del seu valor raonable. Si l'import de l'esmentada diferència negativa és superior al valor total de l'immobilitzat intangible, l'esmentat actiu no ha de ser registrat.

5. Si l'adquirent rep un actiu com a indemnització en cas d'alguna contingència o incertesa relacionada amb la totalitat o amb part d'un actiu o passiu específic, ha de reconèixer i valorar l'actiu en el mateix moment i de forma consistent amb l'element que generi l'esmentada contingència o incertesa.

6. L'adquirent ha de valorar un dret readquirat reconegut com un immobilitzat intangible sobre la base del període contractual que resti fins a la seva finalització, amb independència que un tercer consideri en la determinació del seu valor raonable les possibles renovacions contractuals.

7. En cas que el negoci adquirit incorpori obligacions qualificades com a contingències, l'empresa adquirent ha de reconèixer com a passiu el valor raonable d'assumir aquestes obligacions, sempre que l'esmentat passiu sigui una obligació present que sorgeixi de successos passats i el seu valor raonable pugui ser mesurat amb prou fiabilitat, encara que no sigui probable que per liquidar l'obligació s'hagi de produir una sortida de recursos que incorporin beneficis econòmics.

2.5 Determinació de l'import del fons de comerç o de la diferència negativa.

L'excés, en la data d'adquisició, del cost de la combinació de negocis sobre el valor dels actius identificables adquirits menys el dels passius assumits en els termes recollits en l'apartat anterior s'ha de reconèixer com un fons de comerç.

Al fons de comerç li són aplicables els criteris que conté la norma relativa a normes particulars sobre l'immobilitzat intangible.

En el supòsit excepcional que el valor dels actius identificables adquirits menys el dels passius assumits fos superior al cost de la combinació de negocis, l'excés s'ha de comptabilitzar en el compte de pèrdues i guanys com un ingrés.

No obstant això, abans de reconèixer l'esmentat ingrés l'empresa ha d'avaluar novament si ha identificat i valorat correctament tant els actius identificables adquirits i passius assumits com el cost de la combinació. Si en el procés d'identificació i valoració sorgeixen actius de caràcter contingent o elements de l'immobilitzat intangible per als quals no hi hagi un mercat actiu, no han de ser objecte de reconeixement amb el límit de la diferència negativa abans indicada.

2.6 Comptabilitat provisional.

Si en la data de tancament de l'exercici en què s'ha produït la combinació de negocis no es pot concloure el procés de valoració necessari per aplicar el mètode d'adquisició, els comptes anuals s'han d'elaborar utilitzant valors provisionals.

Els valors provisionals han de ser ajustats en el període necessari per obtenir la informació requerida per completar la comptabilització inicial (d'ara endavant, període de valoració). El període esmentat en cap cas és superior a un any des de la data d'adquisició.

En qualsevol cas, els ajustos als valors provisionals únicament han d'incorporar informació relativa als fets i les circumstàncies que existien en la data d'adquisició i que, si haguessin estat coneguts, haurien afectat els imports reconeguts en la data esmentada.

Alguns canvis en el valor raonable d'una contraprestació contingent que reconegui l'adquirent després de la data d'adquisició poden ser el resultat d'informació addicional que l'adquirent obtingui després d'aquesta data sobre fets i circumstàncies que existien en la data d'adquisició. Aquests canvis són ajustos del període de valoració. Per exemple, si es pacta una contraprestació contingent en funció dels beneficis que s'obtinguin en els pròxims tres exercicis, en la data d'adquisició l'empresa adquirent ha de calcular la millor estimació de l'esmentat import, que ha de ser ajustat un any més tard considerant la informació existent en aquesta data sobre els resultats de l'entitat.

Tanmateix, els canvis en la contraprestació contingent que procedeixen de successos ocorreguts després de la data d'adquisició, com ara assolir un preu per acció determinat o una fita concreta en un projecte de recerca i desenvolupament, no són ajustos del període de valoració.

Els ajustos que es reconeguin per completar la comptabilització inicial s'han de fer de forma retroactiva, és a dir, de forma tal que els valors resultants siguin els que derivarien d'haver tingut inicialment la informació que s'incorpora. Per tant:

a) Els ajustos al valor inicial dels actius identificables i passius assumits s'han de considerar realitzats en la data d'adquisició.

b) El valor del fons de comerç o de la diferència negativa s'ha de corregir, amb efectes des de la data d'adquisició, per un import igual a l'ajust que es realitza al valor inicial dels actius identificables i passius assumits o al cost de la combinació.

c) La informació comparativa ha d'incorporar els ajustos.

Transcorregut el període esmentat en aquest apartat, només s'han de practicar ajustos a les valoracions inicials quan sigui procedent corregir errors conforme al que estableix la norma relativa a canvis en criteris comptables, errors i estimacions comptables. Les restants modificacions que es produeixin amb posterioritat s'han de reconèixer com a canvis en les estimacions conforme al que assenyala l'esmentada norma relativa a canvis en criteris comptables, errors i estimacions comptables.

2.7 Combinacions de negocis realitzades per etapes.

Les combinacions de negocis realitzades per etapes són aquelles en les quals l'empresa adquirent obté el control de l'adquirida mitjançant diverses transaccions independents realitzades en dates diferents.

En aquests casos, el fons de comerç o diferència negativa s'obté per diferència entre els imports següents:

- a) El cost de la combinació de negocis, més el valor raonable en la data d'adquisició de qualsevol inversió prèvia de l'empresa adquirent en l'adquirida, i
- b) El valor dels actius identificables adquirits menys el dels passius assumits en els termes que recull l'apartat 2.4.

Qualsevol benefici o pèrdua que sorgeixi com a conseqüència de la valoració a valor raonable en la data en què s'obté el control de la participació prèvia de l'adquirent en l'adquirida s'ha de reconèixer en el compte de pèrdues i guanys. Si amb anterioritat la inversió en la participada s'ha valorat pel seu valor raonable, els ajustos de valoració pendents de ser imputats al resultat de l'exercici s'han de transferir al compte de pèrdues i guanys.

Es presumeix que el cost de la combinació de negocis és el millor referent per estimar el valor raonable en la data d'adquisició, de qualsevol participació prèvia en l'empresa adquirida. En cas d'evidència en contra, s'han de fer servir altres tècniques de valoració per determinar el valor raonable de la participació esmentada.

2.8 Registre i valoració de les transaccions separades.

Adquirent i adquirida poden tenir una relació prèvia a la combinació de negocis o poden iniciar un acord separat de la combinació de negocis de forma simultània a aquesta. En tots dos casos l'adquirent ha d'identificar les transaccions separades que no formin part de la combinació de negocis, que s'han de comptabilitzar d'acord amb el que preveu la corresponent norma de registre i valoració i, originar, si s'escau, un ajust en el cost de la combinació.

Una transacció formalitzada per l'adquirent o en nom seu o que beneficia principalment l'adquirent o l'entitat combinada, en lloc de l'adquirida (o els seus anteriors propietaris) abans de la combinació, constitueix probablement una transacció separada. En particular, són exemples de transaccions separades en les quals el mètode d'adquisició s'ha d'exceptuar:

- a) La cancel·lació de relacions preexistents entre l'adquirent i l'adquirida.

En les ocasions en les quals hi hagi una relació prèvia entre adquirent i adquirida, de caràcter contractual o no, l'empresa adquirent ha de reconèixer un benefici o pèrdua per la cancel·lació de l'esmentada relació prèvia l'import del qual es determina de la manera següent:

1.1 Si la relació prèvia no és de caràcter contractual (per exemple, un litigi), pel seu valor raonable; i

1.2 Si la relació preexistent és de caràcter contractual pel més baix de:

- i) l'import pel qual el contracte és favorable o desfavorable per a l'adquirent en relació amb les condicions de mercat.
- ii) l'import de qualsevol clàusula de liquidació establerta en el contracte que pugui ser executada per la part per a la qual el contracte sigui desfavorable.

Si el segon import és més baix que el primer, la diferència s'ha d'incloure com a part del cost de la combinació de negocis. No obstant això, si la cancel·lació dóna lloc a l'adquisició d'un dret prèviament cedit per l'adquirent, aquesta última ha de reconèixer un immobilitzat intangible d'acord amb el que disposa l'apartat 2.4.c.6).

En tots dos casos, és a dir, tant si la cancel·lació és d'una relació de naturalesa contractual o no, en la determinació del resultat l'empresa adquirent ha de considerar els actius i passius relacionats que hagi reconegut prèviament.

Qualsevol despesa o ingrés que sigui procedent reconèixer d'acord amb els criteris anteriors s'ha de comptabilitzar utilitzant com a contrapartida la contraprestació

transferida. En conseqüència, en l'import de l'esmentada despesa o ingrés, s'ha de minorar o s'ha d'augmentar, respectivament, el cost de la combinació als efectes de calcular el fons de comerç o la diferència negativa.

En tot cas, qualsevol pèrdua per deteriorament prèviament reconeguda per l'adquirent o l'adquirida en relació amb crèdits i debits recíprocs ha de revertir i comptabilitzar-se com un ingrés en el compte de pèrdues i guanys de l'empresa que hagi comptabilitzat la pèrdua per deteriorament. En la data d'adquisició, els esmentats crèdits i debits recíprocs s'han de cancel·lar en la comptabilitat de l'empresa adquirent.

b) La substitució d'acords de remuneració als treballadors o als anteriors propietaris de l'adquirida.

Si per causa de la combinació de negocis se substitueixen voluntàriament o obligatòriament els compromisos de pagaments basats en instruments de patrimoni de l'empresa adquirida amb els seus empleats pels basats en els instruments de patrimoni de l'adquirent, l'import dels acords de substitució que formen part del cost de la combinació de negocis és equivalent a la part de l'acord mantingut per l'adquirida que és atribuïble a serveis anteriors en la data d'adquisició. Aquest import es determina aplicant al valor raonable en la data d'adquisició dels acords de l'adquirida, el percentatge resultant de comparar el període d'irrevocabilitat completat en l'esmentada data i el més gran entre el període inicial i el nou període d'irrevocabilitat resultant dels acords assolits.

Si els nous acords exigeixen que els empleats prestin serveis addicionals, qualsevol excés del valor raonable del nou acord sobre l'esmentat cost s'ha de reconèixer com una despesa de personal conforme al que assenyala la norma de transaccions amb pagaments basats en instruments de patrimoni. En cas contrari, qualsevol excés s'ha de reconèixer en la data d'adquisició com una despesa de personal.

No obstant això, quan l'adquirent reemplaci voluntàriament acords de pagaments basats en instruments de patrimoni, que expiren per causa de la combinació de negocis, la totalitat de la valoració en la data d'adquisició dels nous incentius s'ha de reconèixer com a despesa de personal conforme al que assenyala la norma sobre transaccions amb pagaments basats en instruments de patrimoni. En conseqüència, en aquest últim supòsit, els incentius esmentats no formen part de la contraprestació transferida en la combinació de negocis.

c) La compensació per haver rebut un negoci deficitari.

Si l'adquirent rep un actiu o el compromís de rebre un actiu com a compensació per haver assumit un negoci deficitari, per exemple, per fer-se càrrec del cost d'un futur expedient de regulació d'ocupació, ha de comptabilitzar aquest acord com una transacció separada de la combinació de negocis, circumstància que exigeix reconèixer una provisió com a contrapartida de l'esmentat actiu en la data en què es compleixin els criteris de reconeixement i valoració d'aquest.

2.9 Valoració posterior.

Amb posterioritat al seu registre inicial, i sense perjudici dels ajustos exigits per l'apartat 2.6 de la present norma, amb caràcter general, els passius i instruments de patrimoni emesos com a cost de la combinació i els actius identificables adquirits i passius assumits en una combinació de negocis s'han de comptabilitzar d'acord amb les normes de registre i valoració que corresponguin en funció de la naturalesa de la transacció o element patrimonial.

Tanmateix, per excepció a la regla esmentada, a les transaccions i elements que a continuació s'indiquen s'hi han d'aplicar els criteris següents:

a) Passius reconeguts com a contingències. Amb posterioritat al reconeixement inicial, i fins que el passiu es cancel·li, liquidi o expiri, es valoren pel més alt dels imports següents:

1. El que resulti d'acord amb el que disposa la norma relativa a provisions i contingències.

2. L'inicialment reconegut menys, quan sigui procedent, la part d'aquest imputada al compte de pèrdues i guanys perquè correspongui a ingressos meritats d'acord amb la norma que sigui aplicable en funció de la naturalesa del passiu.

b) Actius per indemnització. Es valoren de forma consistent amb l'element que generi la contingència o incertesa, subjecte a qualsevol limitació contractual sobre el seu import i, per a un actiu per indemnització que no es valora posteriorment pel seu valor raonable, tenint en consideració l'avaluació de la direcció sobre les circumstàncies relatives al seu cobrament. L'adquirent els ha de donar de baixa únicament quan es cobri, vengui o s'extingeixi de qualsevol altra forma el dret sobre aquests actius.

c) Un dret readquirít reconegut com un immobilitzat intangible s'ha d'amortitzar al llarg del període que resti fins a la finalització del termini corresponent a la cessió inicial.

d) Contraprestació contingent. Una vegada conclosa la comptabilització provisional de la combinació de negocis, s'ha de seguir el criteri següent respecte als canvis posteriors en el valor raonable de la contraprestació contingent:

1. La contraprestació contingent classificada com a patrimoni net no s'ha de valorar de nou i la seva liquidació posterior s'ha de comptabilitzar dins del patrimoni net.

2. La contraprestació contingent classificada com un actiu o un passiu que sigui un instrument financer dins de l'abast de la norma relativa a aquests s'ha de valorar en tot cas pel seu valor raonable, i s'ha de registrar qualsevol guany o pèrdua en el compte de pèrdues i guanys. Si no està dins de l'abast de l'esmentada norma, s'ha de comptabilitzar d'acord amb el que preveu la norma sobre provisions i contingències, o la norma que sigui aplicable en funció de la naturalesa de la contraprestació.

En particular, en el cas d'actius contingents que no hagin estat reconeguts per haver originat una diferència negativa, el reconeixement i la valoració posterior s'han de realitzar de manera consistent amb l'element que generi la contingència o incertesa.»

Quatre. Es modifica l'apartat 2 de la norma de registre i valoració 20a (Operacions entre empreses del grup), inclosa a la segona part del Pla de comptabilitat de les entitats asseguradores, aprovat pel Reial decret 1317/2008, de 24 de juliol, que queda redactat de la manera següent:

«2. Normes particulars.

Les normes particulars només són aplicables quan els elements objecte de la transacció s'hagin de qualificar com un negoci. A aquests efectes, les participacions en el patrimoni net que atorguin el control sobre una empresa que constitueixi un negoci també tenen aquesta qualificació.

El valor en comptes consolidats d'aquestes participacions és l'import representatiu del seu percentatge de participació en el valor dels actius i passius de la societat dependent reconeguts en el balanç consolidat, deduïda la participació de socis externs.

2.1 Aportacions no dineràries.

En les aportacions no dineràries a una empresa del grup, l'aportador ha de valorar la seva inversió pel valor comptable dels elements patrimonials lliurats en els comptes anuals consolidats en la data en què es fa l'operació, segons les normes per a la formulació dels comptes anuals consolidats, que despleguen el Codi de comerç.

La societat adquirent els ha de reconèixer pel mateix import.

Els comptes anuals consolidats que s'han d'utilitzar a aquests efectes són els del grup o subgrup més gran en el qual s'integrin els elements patrimonials, on la societat dominant sigui espanyola. En el supòsit que els comptes esmentats no es formulin, a l'empara de qualsevol dels motius de dispensa que preveuen les normes de consolidació, s'han de prendre els valors existents abans de realitzar-se l'operació en els comptes anuals individuals de la societat aportadora.

2.2 Operacions de fusió i escissió.

2.2.1 Criteris de reconeixement i valoració.

En les operacions de fusió i escissió, se segueixen les regles següents:

a) En les operacions entre empreses del grup en les quals intervingui l'empresa dominant d'aquest o la dominant d'un subgrup i el seu dependent, directament o indirectament, els elements patrimonials adquirits s'han de valorar per l'import que els correspondria, una vegada realitzada l'operació, en els comptes anuals consolidats del grup o subgrup segons les esmentades normes per a la formulació dels comptes anuals consolidats.

La diferència que es pugui posar de manifest en el registre comptable per l'aplicació dels criteris anteriors s'ha de registrar en una partida de reserves.

Sense perjudici d'això, quan la vinculació dominant-dependent, prèvia a la fusió, deriva de la transmissió entre empreses del grup de les accions o participacions de la dependent, sense que aquesta operació origini un nou subgrup obligat a consolidar, el mètode d'adquisició s'ha d'aplicar prenent com a data de referència aquella en què es produeix la vinculació esmentada, sempre que la contraprestació lliurada sigui diferent dels instruments de patrimoni de l'adquirent.

S'ha d'aplicar aquest mateix criteri en els supòsits de domini indirecte, quan la dominant hagi de compensar altres societats del grup que no participen en l'operació per la pèrdua que, en cas contrari, es produiria en el patrimoni net d'aquestes últimes.

b) En el cas d'operacions entre altres empreses del grup, els elements patrimonials adquirits també s'han de valorar segons els seus valors comptables en els comptes anuals consolidats en la data en què es fa l'operació.

En el cas particular de la fusió, la diferència que es pot posar de manifest entre el valor net dels actius i passius de la societat adquirida, ajustat pel saldo que hagi de constar en les subagrupacions B-2) i B-3) del patrimoni net, i qualsevol import corresponent al capital i prima d'emissió que, si s'escau, hagi emès la societat absorbent, s'ha de comptabilitzar en una partida de reserves.

Aquest mateix criteri és aplicable en el cas de les escissions.

Els comptes anuals consolidats que s'han d'utilitzar a aquests efectes són els del grup o subgrup més gran en el qual s'integrin els elements patrimonials, on la societat dominant sigui espanyola. En el supòsit que els comptes esmentats no es formulin, a l'empara de qualsevol dels motius de dispensa que preveuen les normes de consolidació, s'han de prendre els valors existents abans de fer-se l'operació en els comptes anuals individuals de la societat aportadora.

Sense perjudici d'això, quan la societat absorbent hagi de compensar altres societats del grup que no participen en l'operació per la pèrdua que, en cas contrari,

es produiria en el patrimoni net d'aquestes últimes, els elements patrimonials de la societat absorbida s'han de comptabilitzar aplicant les regles generals.

2.2.2 Data d'efectes comptables.

En les operacions de fusió i escissió entre empreses del grup, la data d'efectes comptables és la d'inici de l'exercici en què s'aprova la fusió, sempre que sigui posterior al moment en què les societats s'hagin incorporat al grup. Si una de les societats s'ha incorporat al grup en l'exercici en què es produeix la fusió o escissió, la data d'efectes comptables és la data d'adquisició.

En el supòsit que les societats que intervenen en l'operació formin part del grup amb anterioritat a l'inici de l'exercici immediat anterior, la informació sobre els efectes comptables de la fusió no s'ha d'estendre a la informació comparativa.

Si entre la data d'aprovació de la fusió i la d'inscripció en el Registre Mercantil es produeix un tancament, l'obligació de formular comptes anuals subsisteix per a les societats que participen en l'operació, amb el contingut que en procedeixi d'acord amb els criteris generals recollits a l'apartat 2.2 de la norma de registre i valoració 18a, Combinacions de negocis.

2.3 Operacions de reducció de capital, repartiment de dividendes i dissolució de societats.

En les operacions de reducció de capital, repartiment de dividendes i dissolució de societats s'han de seguir els criteris següents, sempre que el negoci en què es materialitza la reducció de capital, s'acorda el pagament del dividend o es cancel·la la quota de liquidació del soci o propietari romanguí en el grup.

L'empresa cedent ha de comptabilitzar la diferència entre l'import del deute amb el soci o propietari i el valor comptable del negoci lliurat amb abonament a un compte de reserves.

L'empresa cessionària ho ha de comptabilitzar aplicant els criteris establerts a l'apartat 2.2 d'aquesta norma.»

Cinc. S'incorpora una nova regla 4 en la norma d'elaboració dels comptes anuals 4a (normes comunes al balanç, el compte de pèrdues i guanys, l'estat de canvis en el patrimoni net i l'estat de fluxos d'efectiu), inclosa en la tercera part del Pla de comptabilitat de les entitats asseguradores, aprovat pel Reial decret 1317/2008, de 24 de juliol:

«4. Els comptes anuals que resulten d'una adquisició inversa, en aplicació dels criteris recollits en la norma de registre i valoració relativa a combinacions de negocis, els elabora l'empresa adquirida. En conseqüència, el capital social que ha de constar en el patrimoni net és el corresponent a l'empresa adquirida. No obstant això, es consideren una continuació de les de l'empresa adquirent, i en conseqüència:

a) La informació comparativa de períodes anteriors a la combinació es refereix a la de l'empresa adquirent. A aquest efecte, els fons propis de l'empresa adquirida s'han d'ajustar retroactivament per mostrar els que teòricament haurien correspost a l'empresa adquirent. Aquest ajust s'ha de fer considerant que la variació relativa del capital social s'ha de correspondre amb la que s'hagi produït en el supòsit que l'adquirent, legal i econòmic, sigui la mateixa empresa.

b) En l'exercici en què es realitza l'operació d'adquisició, el compte de pèrdues i guanys i l'estat de canvis en el patrimoni net ha d'incloure els ingressos i despeses de l'empresa adquirent corresponents a l'esmentat exercici i els ingressos i despeses de l'empresa adquirida des de la data en què té lloc l'operació fins al tancament. S'han d'aplicar aquests mateixos criteris en l'elaboració de l'estat de fluxos d'efectiu.»

Sis. Es modifica la nota 1.3 del model de memòria inclosa en la tercera part del Pla de comptabilitat de les entitats asseguradores, aprovat pel Reial decret 1317/2008, de 24 de juliol, que queda redactada de la manera següent:

«3. Obligació de consolidar.

3.1 En el cas de ser l'empresa dominant d'un grup, en els termes que preveu l'article 42 del Codi de comerç, s'ha d'informar sobre la formulació de comptes anuals consolidats o, si s'escau, sobre el tipus de dispensa que en justifica la falta de formulació, d'entre els que preveu l'article 43 del susdit Codi.

3.2 En el cas de pertànyer a un grup de societats, en els termes que preveu l'article 42 del Codi de comerç, fins i tot quan la societat dominant estigui domiciliada fora del territori espanyol, s'ha d'informar sobre el seu nom, així com el de la societat dominant directa i de la dominant última del grup, la residència d'aquestes societats i el Registre Mercantil on estiguin dipositats els comptes anuals consolidats, la data de la seva formulació o, si s'escau, les circumstàncies que eximeixin de l'obligació de consolidar.»

Set. Es modifica la nota 7.2.2 del model de memòria inclosa en la tercera part del Pla de comptabilitat de les entitats asseguradores, aprovat pel Reial decret 1317/2008, de 24 de juliol, que queda redactada de la manera següent:

«2. L'empresa ha d'efectuar una conciliació entre l'import en llibres del fons de comerç al principi i al final de l'exercici, i ha de mostrar per separat:

a) L'import brut d'aquest i les correccions valoratives per deteriorament acumulades al principi de l'exercici.

b) El fons de comerç addicional reconegut durant el període, diferenciant el fons de comerç inclòs en un grup alienable d'elements que s'hagi classificat com a mantingut per a la venda, d'acord amb les normes de registre i valoració. Així mateix s'ha d'informar sobre el fons de comerç donat de baixa durant el període sense que hagi estat inclòs prèviament en cap grup alienable d'elements classificat com a mantingut per a la venda.

c) Les correccions valoratives per deteriorament reconegudes durant l'exercici.

d) Qualsevol altres canvis en l'import en llibres durant l'exercici, i

e) L'import brut del fons de comerç i les correccions valoratives per deteriorament acumulades al final de l'exercici.»

Vuit. Es modifica la lletra c) de l'apartat 2.1 de la nota 10 del model normal de memòria inclosa en la tercera part del Pla de comptabilitat de les entitats asseguradores, aprovat pel Reial decret 1317/2008, de 24 de juliol, que queda redactada de la manera següent:

«c) Reclassificacions.

Si, d'acord amb el que estableix la norma de registre i valoració relativa a instruments financers, s'ha reclassificat un actiu financer de forma que aquest passa a valorar-se al cost o al cost amortitzat, en lloc de fer-ho al valor raonable, o viceversa, s'ha d'informar sobre els imports de la dita reclassificació per cada categoria d'actius financers i se n'ha d'incloure una justificació.

A més, si s'han reclassificat actius financers valorats al valor raonable amb canvis en resultats a les categories d'"actius financers disponibles per a la venda", "inversions mantingudes fins al venciment" o «préstecs i partides per cobrar" o bé s'han reclassificat actius financers assignats a la categoria d'"actius financers disponibles per a la venda" a la categoria de "préstecs i partides per cobrar" s'ha d'informar de:

1r L'import reclassificat en cadascuna de les categories o substracció d'aquestes.

2n L'import en llibres i valor raonable de tots els actius financers reclassificats en l'exercici corrent i en els exercicis anteriors.

3r Si la reclassificació és de la categoria referent "al valor raonable amb canvis en resultats" a les d'"actius financers disponibles per a la venda" o "inversions mantingudes fins al venciment", dels fets i circumstàncies que acreditin la situació excepcional».

Nou. Es modifica l'apartat 2.2 de la nota 10 del model normal de memòria inclosa en la tercera part del Pla de comptabilitat de les entitats asseguradores, aprovat pel Reial decret 1317/2008, de 24 de juliol, que queda redactada de la manera següent:

«10.2.2 Informació relacionada amb el compte de pèrdues i guanys i el patrimoni net.

S'ha d'informar de:

a) Les pèrdues o guanys nets procedents de les diferents categories d'instruments financers definides en la norma de registre i valoració relativa als instruments financers.

b) Els ingressos i despeses financers calculats per aplicació del mètode del tipus d'interès efectiu.

c) L'import de les correccions valoratives per deteriorament per a cada classe d'actius financers, així com l'import de qualsevol ingrés financer imputat en el compte de pèrdues i guanys relacionat amb aquests actius.

A més, i com a complement d'això, si s'han reclassificat actius financers valorats al valor raonable amb canvis en resultats a les categories d'"actius financers disponibles per a la venda" o "inversions mantingudes fins al venciment" o bé s'han reclassificat actius financers assignats a la categoria d'"actius financers disponibles per a la venda" a la categoria de «préstecs i partides per cobrar" s'ha d'informar de:

1r En l'exercici de la reclassificació i, si s'escau, per al precedent, les pèrdues i guanys reconeguts en resultats amb caràcter previ a la reclassificació.

2n Per a l'exercici de la reclassificació i, en tot cas, per a cada exercici posterior fins a la baixa en comptes dels actius financers, les pèrdues i guanys al valor raonable que hagin estat reconegudes en resultats si no s'hagués procedit a la reclassificació.»

Deu. Se suprimeix el punt 4 de l'apartat 12.1, Impostos sobre beneficis, de la nota 12, Situació fiscal del model normal de memòria inclosa en la tercera part del Pla de comptabilitat de les entitats asseguradores, aprovat pel Reial decret 1317/2008, de 24 de juliol.

Onze. Es modifica la nota 19 del model normal de memòria inclosa en la tercera part del Pla de comptabilitat de les entitats asseguradores, aprovat pel Reial decret 1317/2008, de 24 de juliol, que queda redactada de la manera següent:

«19. Combinacions de negocis.

1. L'entitat adquirent ha d'indicar, per a cada una de les combinacions de negocis que tingui lloc durant l'exercici, la informació següent:

a) El nom i la descripció de l'empresa o empreses adquirides.

b) La data d'adquisició.

c) La forma jurídica utilitzada per portar a terme la combinació.

d) Les raons principals que han motivat la combinació de negocis, així com una descripció qualitativa dels factors que donen lloc al reconeixement del fons de

comerç, com ara sinergies esperades de les operacions de combinació de l'adquirida i l'adquirent, immobilitzats intangibles que no compleixen les condicions per al seu reconeixement per separat o altres factors.

e) El valor raonable en la data d'adquisició del total de la contraprestació transferida i de cada classe principal de contraprestació, com ara:

Efectiu.

Altres actius materials o intangibles, incloent-hi un negoci o una dependent de l'adquirent.

Import de la contraprestació contingent; la descripció de l'acord s'ha de subministrar en la lletra g).

Instruments de deute.

Participació en el patrimoni de l'adquirent, incloent-hi el nombre d'instruments de patrimoni emesos o per emetre i el mètode per estimar-ne el valor raonable.

A més s'ha d'informar de les participacions prèvies en el patrimoni de l'entitat adquirida que no hagin donat lloc al control d'aquesta, en les combinacions de negoci per etapes.

f) Els imports reconeguts, en la data d'adquisició, per a cada classe d'actius i passius de l'entitat adquirida, i indicar aquells que d'acord amb la norma de registre i valoració no es recullen pel seu valor raonable.

g) Per a qualsevol contraprestació contingent que depengui d'esdeveniments futurs, així com per als actius rebuts com a indemnització en cas d'alguna contingència o incertesa: import reconegut en la data d'adquisició, descripció de l'acord i una estimació de l'interval de possibles resultats així com de l'import màxim potencial dels pagaments futurs que l'adquirent pugui estar obligada a realitzar conforme a les condicions de l'adquisició, o si no poden ser estimats s'ha de comunicar aquesta circumstància així com els motius pels quals no poden ser estimats.

S'ha de proporcionar aquesta mateixa informació sobre els actius contingents o actius per indemnització; per exemple, quan a l'acord s'inclogui una clàusula en virtut de la qual l'adquirent hagi de ser indemnitzada de la responsabilitat que es pugui derivar per litigis pendents de l'adquirida.

h) Valor raonable dels comptes per cobrar adquirits, els imports contractuals bruts per cobrar, i la millor estimació en la data d'adquisició dels fluxos d'efectiu contractuals que no s'espera cobrar. La informació per revelar s'ha de proporcionar per classe principal de compte per cobrar, com ara préstecs, arrendaments financers directes i qualsevol altra classe de comptes per cobrar.

i) Respecte al fons de comerç que pugui haver sorgit en les combinacions de negoci, l'entitat ha de subministrar la informació sol·licitada a l'apartat 2 de la nota 7. Així mateix, s'ha d'informar de l'import total del fons de comerç que s'espera que sigui deduïble fiscalment.

j) Per a aquells casos de «relació preexistent» on l'adquirida i adquirent mantinguin una relació que existia abans que es produís la combinació de negocis: una descripció de la transacció, l'import reconegut de cada transacció, i si la transacció és la cancel·lació efectiva d'una relació preexistent, el mètode utilitzat per determinar l'import d'aquesta cancel·lació.

2. En les combinacions de negocis en les quals el cost de la combinació sigui inferior al valor dels actius identificables adquirits menys el dels passius assumits, l'import i la naturalesa de qualsevol excés que es reconegui en el compte de pèrdues i guanys d'acord amb el que estableix la norma de registre i valoració, així com una descripció de les raons per les quals la transacció va donar lloc a un guany. Així mateix, si s'escau, s'han de descriure els immobilitzats intangibles i actius contingents que no hagin pogut ser registrats per no poder-se calcular la seva valoració per referència a un mercat actiu.

3. En una combinació de negocis realitzada per etapes:

- a) El valor raonable en la data d'adquisició de les participacions en el patrimoni de l'adquirida, mantingudes per l'adquirent immediatament abans de la data d'adquisició.
- b) L'import de qualsevol guany o pèrdua reconeguda procedent de valorar novament a valor raonable la participació en el patrimoni de l'adquirida mantinguda per l'adquirent abans de la combinació de negocis i la partida del compte de pèrdues i guanys en la qual està reconegut l'esmentat guany o pèrdua.

4. La informació requerida a l'apartat 1 s'ha de revelar de forma agregada per a les combinacions de negocis, efectuades durant l'exercici econòmic, que individualment no tinguin importància relativa.

A més, l'entitat adquirent ha de proporcionar la informació continguda en l'apartat primer d'aquesta nota per a cada una de les combinacions de negocis efectuades o en curs entre la data de tancament dels comptes anuals i la de la seva formulació, llevat que això no sigui possible. En aquest cas s'han d'assenyalar les raons per les quals aquesta informació no pot ser proporcionada.

La societat o negoci adquirit ha d'informar en els seus comptes anuals dels aspectes més significatius del procés en marxa.

5. L'entitat adquirent ha de revelar, de forma separada per a cada combinació de negocis efectuada durant l'exercici, o de forma agregada per a les que no tinguin individualment importància relativa, la part dels ingressos i el resultat imputable a la combinació des de la data d'adquisició. També ha d'indicar els ingressos i el resultat de l'exercici que hagi obtingut l'entitat resultant de la combinació de negocis sota el supòsit que totes les combinacions de negoci realitzades en l'exercici s'hagin efectuat en la data d'inici d'aquest.

En cas que aquesta informació no pugui ser subministrada, s'ha d'assenyalar aquest fet i se n'han d'indicar els motius.

6. S'ha d'indicar la informació següent en relació amb les combinacions de negocis efectuades durant l'exercici o en els exercicis anteriors:

- a) Si l'import reconegut en comptes s'ha determinat provisionalment, s'han d'assenyalar els motius pels quals el reconeixement inicial no és complet, els actius adquirits i compromisos assumits per als quals el període de valoració és obert i l'import i naturalesa de qualsevol ajust en la valoració efectuat durant l'exercici.

- b) Una descripció dels fets o circumstàncies posteriors a l'adquisició que han donat lloc al reconeixement durant l'exercici d'impostos diferits adquirits com a part de la combinació de negocis.

- c) L'import i una justificació de qualsevol guany o pèrdua reconeguda en l'exercici que estigui relacionada amb els actius adquirits o passius assumits i sigui de tal import, naturalesa o incidència que aquesta informació sigui rellevant per comprendre els comptes anuals de l'entitat resultant de la combinació de negocis.

- d) Fins que l'entitat cobri, alieni o perdi de qualsevol altra forma el dret a un actiu per una contraprestació contingent, o fins que l'entitat liquidi un passiu derivat d'una contraprestació contingent o es cancel·li el passiu o expiri, s'han d'assenyalar tots els canvis en els imports reconeguts incloent-hi les diferències que sorgeixin en la liquidació, tots els canvis en el rang de resultats possibles sense descomptar i les seves raons de canvi, i les tècniques de valoració per valorar la contraprestació contingent.

7. Els desglossaments d'informació previstos en aquest apartat resulten igualment exigibles, quan siguin procedents, a les adquisicions de carteres de pòlisses i als drets d'econòmics d'una cartera de pòlisses adquirides a favor d'un mediador.»

Dotze. Es modifica la nota 20.4 del model normal de memòria inclosa en la tercera part del Pla de comptabilitat de les entitats asseguradores, aprovat pel Reial decret 1317/2008, de 24 de juliol, que queda redactada de la manera següent:

«4. S'han de desglossar per a cada partida significativa del balanç, del compte de pèrdues i guanys, de l'estat de fluxos d'efectiu i de l'estat de canvis en el patrimoni net, els imports corresponents als negocis conjunts. Aquesta informació s'ha d'incloure de forma agregada per al total de negocis conjunts en què participa l'empresa.»

Tretze. Es modifiquen les descripcions i relacions comptables dels comptes 110, 113, 133, 802 i 902, incloses en la cinquena part del Pla de comptabilitat de les entitats asseguradores, aprovat pel Reial decret 1317/2008, de 24 de juliol, que queden redactades de la manera següent:

«110. Prima d'emissió o assumpció.

Aportació realitzada pels accionistes o socis en el cas d'emissió i col·locació d'accions o participacions a un preu superior al seu valor nominal. En particular inclou les diferències que puguin sorgir entre els valors d'escriptura i els valors pels quals s'han de registrar els béns rebuts en concepte d'aportació no dinerària, d'acord amb el que disposen les normes de registre i valoració.

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha d'abonar, amb càrrec, generalment, al compte 111 o 194.
- b) S'ha de carregar per la disposició que de la prima es pugui realitzar.

Quan es produeixi una adquisició inversa, d'acord amb el que disposa la norma de registre i valoració relativa a combinacions de negocis, en la data d'inscripció de la fusió o escissió, els ingressos i despeses del negoci adquirit, és a dir, l'adquirent legal, meritats fins a la data d'adquisició, s'han de cancel·lar, carregant o abonant, segons escaigui, aquest compte.»

«113. Reserves voluntàries.

Són les constituïdes lliurement per l'entitat.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 112, sense perjudici del que indiquen els paràgrafs següents:

Quan es produeixi un canvi de criteri comptable o l'esmena d'un error, l'ajust per l'efecte acumulat calculat a l'inici de l'exercici, de les variacions dels elements patrimonials afectats per l'aplicació retroactiva del nou criteri o la correcció de l'error, s'ha d'imputar a reserves de lliure disposició. Amb caràcter general, s'ha d'imputar a les reserves voluntàries, i s'ha de registrar de la manera següent:

a) S'ha d'abonar per l'import resultant de l'efecte net creditor dels canvis experimentats per l'aplicació d'un nou criteri comptable comparat amb l'antic o per la correcció de l'error, amb càrrec i abonament, si s'escau, als respectius comptes representatius dels elements patrimonials afectats per aquest fet, incloent-hi els relacionats amb la comptabilització de l'efecte impositiu de l'ajust.

b) S'ha de carregar per l'import resultant de l'efecte net deutor dels canvis experimentats per l'aplicació d'un nou criteri comptable comparat amb l'antic o per la correcció d'un error comptable, amb abonament o càrrec, si s'escau, als respectius comptes representatius dels elements patrimonials afectats per aquest fet, incloent-hi els relacionats amb la comptabilització de l'efecte impositiu de l'ajust.

Quan s'apliqui per primera vegada el present Pla, els ajustos que en derivin en la data de trànsit a aquest s'han de reconèixer en aquesta rúbrica, a través d'un compte de quatre dígits específic creat a l'efecte.

Els costos de transacció d'instruments de patrimoni propi s'ha d'imputar a reserves de lliure disposició. Amb caràcter general, s'han d'imputar a les reserves voluntàries, i s'han de registrar de la manera següent:

- a) S'ha de carregar per l'import dels costos, amb abonament a comptes del subgrup 57.
- b) S'ha d'abonar per la despesa per impost sobre beneficis relacionat amb els costos de transacció, amb càrrec al compte 6301.»

«133. Ajustos per valoració en actius financers disponibles per a la venda.

Ajustos produïts per la valoració a valor raonable dels actius financers classificats en la categoria de disponibles per a la venda, d'acord amb la norma de registre i valoració relativa als instruments financers.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

- a) S'ha d'abonar:
 - a₁) Al tancament de l'exercici, per les variacions positives en el valor raonable dels actius financers disponibles per a la venda, amb càrrec al compte 900.
 - a₂) Al tancament de l'exercici, per les transferències de pèrdues d'actius financers disponibles per a la venda, amb càrrec al compte 902.
 - a₃) Al tancament de l'exercici, quan s'hagin realitzat inversions prèvies a la consideració de participacions en el patrimoni com si fos d'empreses del grup, multigrup o associades, per la recuperació o la transferència al compte de pèrdues i guanys per deteriorament dels ajustos valoratius per reduccions de valor imputats directament en el patrimoni net, amb càrrec als corresponents comptes del subgrup 99.
 - a₄) Per la despesa per impost sobre beneficis originat per aquests ajustos, amb càrrec als comptes del subgrup 83.
- b) S'ha de carregar:
 - b₁) Al tancament de l'exercici, per les variacions negatives en el valor raonable dels actius financers disponibles per a la venda, amb abonament al compte 800.
 - b₂) Al tancament de l'exercici, per la transferència de beneficis en actius financers disponibles per a la venda, amb abonament al compte 802.
 - b₃) Al tancament de l'exercici, pel deteriorament en inversions en patrimoni d'empreses del grup, multigrup i associades que prèviament hagin ocasionat ajustos valoratius per augment de valor, amb abonament als corresponents comptes del subgrup 89.
 - b₄) Per la despesa per impost sobre beneficis originat per aquests ajustos, amb abonament als comptes del subgrup 83.»

«802. Transferència de beneficis en actius financers disponibles per a la venda.

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha de carregar:
 - a₁) En el moment en què es produeixi la baixa o alienació de l'actiu financer disponible per a la venda, inclosos els que hagin estat objecte de reclassificació, pel saldo positiu acumulat en el patrimoni net amb abonament al compte 7632.
 - a₂) En cas de reclassificació a una inversió mantinguda fins al venciment, pel saldo positiu acumulat en el patrimoni net que es reconeix en el compte de pèrdues i guanys, al llarg de la seva vida residual, com un increment dels ingressos financers

en els termes establerts en la norma de registre i valoració, amb abonament al compte 761.

a₃) Quan s'hagi produït una combinació de negocis per etapes, d'acord amb el que disposen les normes de registre i valoració, per les variacions de valor positives imputades directament al patrimoni net corresponents a qualsevol participació prèvia en l'adquirida que estigui classificada com a actius financers disponibles per a la venda, amb abonament al compte 7632.

b) S'ha d'abonar, al tancament de l'exercici, amb càrrec al compte 133.»

«902. Transferència de pèrdues en actius financers disponibles per a la venda.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) En el moment en què es produeixi la baixa o alienació de l'actiu financer disponible per a la venda, inclosos els que hagin estat objecte de reclassificació, pel saldo negatiu acumulat en el patrimoni net amb càrrec al compte 6632.

a₂) En el moment en què es produeixi el deteriorament de l'instrument financer, pel saldo negatiu acumulat en el patrimoni net amb càrrec als comptes dels corresponents instruments de deute o al compte 696 en el cas d'inversions en instruments de patrimoni.

a₃) En cas de reclassificació a una inversió mantinguda fins al venciment, pel saldo negatiu acumulat en el patrimoni net que es reconeix en el compte de pèrdues i guanys al llarg de la seva vida residual, amb una minoració dels ingressos financers en els termes establerts en la norma de registre i valoració, amb càrrec al compte 761.

a₄) Quan s'hagi produït una combinació de negocis per etapes d'acord amb el que disposen les normes de registre i valoració, per les variacions de valor negatives imputades directament al patrimoni net corresponents a qualsevol participació prèvia en l'adquirida que estigui classificada com a actius financers disponibles per a la venda, amb càrrec al compte 6632.

b) S'ha de carregar, al tancament de l'exercici, amb abonament al compte 133.»

Disposició addicional única. *Pròrroga de l'ús de les taules de supervivència GRM-95 i GRF-95, i de les taules de defunció GKM-95 i GKF-95.*

Fins que ho declari així la Direcció General d'Assegurances i Fons de Pensions pel fet d'haver-se contrastat la validesa de noves taules de final de període d'observació més recent, a partir del 31 de desembre de 2010 es poden seguir utilitzant per a assegurances de supervivència les taules GRM-95 i GRF-95 i en assegurances de defunció les taules GKM-95 i GKF-95.

Disposició transitòria primera. *Regles per a l'aplicació de les modificacions incloses en el Pla de comptabilitat d'entitats asseguradores en el primer exercici que s'iniciï a partir de l'1 de gener de 2010.*

1. Sense perjudici del que preveu la disposició transitòria segona, les modificacions incloses en el Pla de comptabilitat d'entitats asseguradores s'han d'aplicar de forma prospectiva en el primer exercici que s'iniciï a partir d'1 de gener de 2010.

2. No obstant això, quan sigui procedent comptabilitzar algun fet o transacció relacionat amb els acords de contraprestació contingent regulats en la norma de registre i valoració 18a (Combinacions de negocis) s'han d'aplicar els criteris vigents fins a l'entrada en vigor del present Reial decret, sempre que es corresponguin amb combinacions de

negocis realitzades en els exercicis iniciats a partir de l'1 de gener de 2008 i que finalitzin abans del 31 de desembre de 2010. A aquest efecte, s'entenen realitzades en aquests exercicis les combinacions de negocis la data d'adquisició dels quals estigui inclosa en aquest període.

Disposició transitòria segona. *Informació per incloure en els comptes anuals individuals del primer exercici que s'iniciï a partir de l'1 de gener de 2010.*

Els comptes anuals individuals corresponents al primer exercici que s'iniciï a partir de l'1 de gener de 2010, poden ser presentats:

- a) Sense adaptar la informació comparativa als nous criteris, cas en què els comptes anuals s'han de qualificar com a inicials als efectes derivats de l'aplicació del principi d'uniformitat i del requisit de comparabilitat.
- b) Incloent-hi informació comparativa adaptada als nous criteris. En aquest cas la data de primera aplicació és la data de començament de l'exercici anterior al que s'iniciï a partir de l'1 de gener de 2010, és a dir, per a les societats l'exercici econòmic de les quals coincideixi amb l'any natural, l'1 de gener de 2009.

Disposició derogatòria única. *Derogació normativa.*

Queden derogades totes les disposicions del mateix rang o inferior que s'oposin al que estableix aquest Reial decret.

Disposició final primera. *Caràcter bàsic.*

Aquesta norma té caràcter bàsic i es dicta a l'empara del que disposa l'article 149.1.11a de la Constitució, que atribueix a l'Estat la competència exclusiva en matèria de bases de l'ordenació de les assegurances.

Disposició final segona. *Entrada en vigor.*

El present Reial decret entra en vigor l'endemà de la publicació en el «Butlletí Oficial de l'Estat» i és aplicable als comptes anuals individuals dels exercicis que s'iniciïn a partir de l'1 de gener de 2010.

Madrid, 23 de desembre de 2010.

JUAN CARLOS R.

La vicepresidenta segona del Govern
i ministra d'Economia i Hisenda,
ELENA SALGADO MÉNDEZ