

# INCIDENCIA FISCAL DE LA REFORMA CONTABLE

## I) INTRODUCCIÓN. AMPLITUD DE LA REFORMA FISCAL

La disposición adicional octava de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, introduce una serie de modificaciones en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) que traen por causa la reforma contable.

En efecto, el artículo 10.3 del TRLIS establece que "... la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas...". Esto es, nuestro Impuesto sobre Sociedades (IS) parte del resultado contable para determinar la base imponible sometida a tributación por lo que cualquier modificación de las normas para determinar dicho resultado afectará a la determinación de la base imponible.

Pues bien, la citada Ley 16/2007 ha modificado la normativa contable para incorporar al Código de Comercio, aunque de manera parcial, el modelo contable de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y, a renglón seguido, reforma el TRLIS con un objetivo claro: minimizar el impacto de la reforma contable en la determinación de la base imponible del IS. Lo que expresamente se reconoce en la Exposición de Motivos de dicha Ley al señalar que las modificaciones en el IS "...se han realizado persiguiendo que afecten lo menos posible a la cuantía de la base imponible que se deriva de las mismas, en comparación con la regulación anterior, es decir, se pretende que el Impuesto sobre Sociedades tenga una posición neutral en la reforma contable".

En este contexto, la reforma del TRLIS, aunque afecta a un buen número de preceptos (treinta y dos en total: veintinueve artículos, dos disposiciones transitorias y una disposición final), en lo referente a su adaptación a la nueva normativa contable es más bien de forma que de fondo, limitándose, en la mayoría de los artículos que son objeto de nueva redacción, a introducir las modificaciones terminológicas necesarias para su adaptación a la nueva nomenclatura contable y a incorporar los ajustes necesarios para que la base imponible del IS no se vea alterada.

Al margen de la reforma contable, la disposición adicional octava de la Ley 16/2007 modifica otros aspectos del IS que hacen referencia, entre otras cuestiones, al establecimiento de un nuevo régimen para los ingresos procedentes de determinados activos intangibles, a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y al régimen de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común.

Por otro lado, señalar que, publicados el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, y el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, en base a la habilitación establecida en la disposición final primera de la Ley 16/2007, está prevista la aprobación de un Real Decreto para la

reforma del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), adaptándolo a las nuevas previsiones contenidas en el TRLIS, reformado tanto por la Ley 16/2007 como por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

Recogemos a continuación, antes de abordar el análisis de las principales modificaciones introducidas en el IS consecuencia de la reforma contable, una relación de los preceptos del TRLIS modificados por la disposición adicional octava de la Ley 16/2007 que incluye una reseña sucinta de la modificación incorporada:

#### **1. Correcciones de valor: amortizaciones (artículo 11 TRLIS) (Apartado 1.Uno D.A. 8ª Ley 16/2007)**

- Apartados 1 y 2. Amortización.  
Adaptación terminológica. Se sustituye inmaterial por intangible y se incluye referencia a las inversiones inmobiliarias.
- Apartado 3. Arrendamiento financiero.  
Contiene una calificación fiscal. Esta calificación se impone para determinar la base imponible, aunque contablemente pueda no tratarse de un arrendamiento financiero. Los contratos de arrendamiento financiero amparados por la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988 seguirán el régimen previsto en el artículo 115 TRLIS.
- Apartado 4. Amortización del inmovilizado intangible con vida útil definida. En este apartado se regulaba anteriormente el fondo de comercio, actualmente regulado en el artículo 12.6 TRLIS. La regulación del inmovilizado intangible con vida útil indefinida, anteriormente regulado en el apartado 5, se ha alojado en el artículo 12.7.TRLIS.

Los sistemas y programas informáticos tienen asignado coeficiente en tablas de amortización (Elementos comunes, apartado 7).

- Apartado 5. Suprimido.  
El régimen fiscal del intangible con vida útil indefinida se contiene en el artículo 12.7.TRLIS

#### **2. Correcciones de valor: pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales. (artículo 12 TRLIS) (Apartado 1.Dos D.A. 8ª Ley 16/2007).**

- Apartado 1. Deterioro de fondos editoriales y asimilados.  
Adaptación terminológica. Se sustituye depreciación por deterioro.
- Apartado 2. Insolvencias.  
Adaptación terminológica. Se sustituye depreciación por deterioro.
- Apartado 3. Corrección de valor de instrumentos de patrimonio.

Sustituye el valor teórico por los fondos propios. Por tanto no se computan los ajustes de valor.

- Apartado 4. Corrección de valor de activos financieros representativos de deudas.  
Adaptación terminológica. Se sustituye depreciación por deterioro.
- Apartado 5. Fondo de comercio financiero.  
Sustituye la remisión al Real Decreto 1815/1991 por el artículo 46 del Código de Comercio. Se sustituye valor teórico por patrimonio neto.
- Apartado 6. Fondo de comercio.  
Crea una partida fiscalmente deducible, bajo el cumplimiento de ciertos requisitos, aunque no exista deterioro contable.
- Apartado 7. Inmovilizado intangible con vida útil indefinida.  
Crea una partida fiscalmente deducible, bajo el cumplimiento de ciertos requisitos, aunque no exista deterioro contable.

### **3. Provisiones (artículo 13 TRLIS) (Apartado 1.Tres D.A. 8ª Ley 16/2007).**

- Apartado 1. Provisiones.  
Contablemente es posible distinguir tres tipos de obligaciones: existentes, existentes pero inciertas en cuantía o vencimiento y probables. Las probables son pasivos contingentes de los que se informa en la memoria de las cuentas anuales, pero no se registran en el balance. Las obligaciones existentes pueden tener carácter expreso o tácito. Ambas son provisionables.  
Desaparece el fondo de reversión y la provisión para grandes reparaciones, pero los costes estimados de las grandes reparaciones se incluyen en el valor inicial. Por tanto, en ambos casos, el proceso de amortización sustituye al de provisión.  
Aparecen nuevas provisiones: medioambiental, reestructuración, por transacciones basadas en instrumentos de patrimonio.  
Se rechaza la deducción de las obligaciones implícitas o tácitas. La doctrina administrativa deberá precisar los supuestos más típicos.  
Las provisiones para gastos de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio no determinan gasto fiscalmente deducible. El gasto se imputa al momento de aplicación de la provisión.  
Tampoco si el pago se realiza mediante la entrega del instrumento, pero en este caso no hay provisión.
- Apartado 2. Provisión medioambiental.
- Apartado 3. Deducción por aplicación de la provisión.

- Apartados 4 y 5. Provisiones técnicas.  
Adaptación terminológica.
- Apartado 6. Provisión por garantías de reparación y revisión.  
Se mantienen en los mismos términos.

**4. Reglas de valoración (artículo 15 TRLIS) (Apartado 1.Cuatro y Cinco D.A. 8ª Ley 16/2007, redactan los apartados 1 y 9 y suprimen el 10).**

- Apartado 1. Valoración de elementos patrimoniales.  
Son válidos todos los valores contables, incluido el valor razonable.
- Apartado 9 antiguo (suprimido).  
Aceptación plena de la norma contable. Por tanto no se integrarán en la base imponible de los resultados derivados de las operaciones sobre instrumentos de patrimonio propios.
- Apartado 9 reformado (recoge el antiguo apartado 10).  
Adaptación terminológica. Incorpora los activos no corrientes para la venta.  
Sustituye fondos propios por patrimonio neto.

**5. Operaciones vinculadas (artículo 16.3 TRLIS) (Apartado 1.Seis D.A. 8ª Ley 16/2007)**

Adaptación al concepto mercantil de grupo.

**6. Imputación temporal (artículo 19 TRLIS) (Apartado 1.Siete D.A. 8ª Ley 16/2007, redacta los apartados 2, 3, 5 y 6).**

- Apartado 2. Imputación temporal diferente del devengo.  
Adaptación de la remisión al Código de Comercio.
- Apartado 3. Inscripción contable.  
Concordancia de los párrafos primero y segundo mencionando en éste último a las reservas.
- Apartado 5. Planes y fondos de pensiones.  
Imputa los gastos de personal liquidados mediante instrumentos de patrimonio al período impositivo en el que se realiza la entrega, sin distinguir si se trata de opciones transmisibles o intransmisibles.
- Apartado 6. Reversión del deterioro.

Aunque contablemente la reversión del deterioro se aplique a patrimonio neto (instrumentos de patrimonio disponibles para la venta), la recuperación de valor se imputa a la base imponible.

**7. Reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles (artículo 23 TRLIS) (Apartado 1.Ocho D.A. 8ª Ley 16/2007).**

Este artículo no tiene relación con la reforma contable

**8. Deducción para evitar la doble imposición interna (artículo 30.4 y 5 TRLIS) (Apartado 1.Nueve y Diez D.A. 8ª Ley 16/2007).**

Adaptación terminológica.

Sustituye depreciación por deterioro, y valor teórico por fondos propios.

**9. Deducción para evitar la doble imposición internacional (artículo 32.5 TRLIS) (Apartado 1.Once D.A. 8ª Ley 16/2007).**

Adaptación terminológica. Se sustituye depreciación por deterioro.

**10. Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (artículo 35.1 TRLIS) (Apartado 1.Doce D.A. 8ª Ley 16/2007).**

Adaptación terminológica. Se sustituye inmaterial por intangible.

**11. Determinación de la base imponible del grupo fiscal (artículo 71.2 TRLIS) (Apartado 1.Trece D.A. 8ª Ley 16/2007).**

Adaptación terminológica. Sustituye la remisión al Real Decreto 1815/1991 por la remisión al artículo 46 del Código de Comercio.

**12. Obligaciones de información (artículo 79.1 TRLIS) (Apartado 1.Catorce D.A. 8ª Ley 16/2007).**

Incorpora el estado de patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo.

**13. Valoración fiscal de los bienes adquiridos (artículo 85.1 TRLIS) (Apartado 1.Quince D.A. 8ª Ley 16/2007).**

Adaptación sistemática a la nueva redacción del artículo 15 TRLIS.

**14. Régimen fiscal del canje de valores (artículo 87.4 TRLIS) (Apartado 1.Dieciséis D.A. 8ª Ley 16/2007).**

Adaptación terminológica. Se sustituye depreciación por deterioro.

**15. Tributación de los socios en las operaciones de fusión, absorción y escisión total o parcial (artículo 88.3 TRLIS) (Apartado 1.Diecisiete D.A. Ley 16/2007).**

Adaptación terminológica. Se sustituye depreciación por deterioro.

**16. Participaciones en el capital de la entidad transmitente y de la entidad adquirente (artículo 89.3 TRLIS) (Apartado 1.Dieciocho D.A. 8ª Ley 16/2007).**

Sustituye la remisión al Real Decreto 1815/1991 por la remisión al artículo 46 del Código de Comercio.

Sustituye la mención al valor teórico por la mención al patrimonio neto.

Remite al artículo 12.6 y 7 TRLIS, a los efectos de la deducción del fondo de comercio y del inmovilizado intangible con vida útil indefinida.

**17. Obligaciones contables (artículo 93.1 TRLIS) (Apartado 1.Diecinueve D.A. 8ª Ley 16/2007).**

Adaptación terminológica. Se sustituye depreciación por deterioro.

**18. Normas para evitar la doble imposición (artículo 95.1 TRLIS) (Apartado 1.Veinte D.A. 8ª Ley 16/2007).**

Adaptación terminológica. Se sustituye depreciación por deterioro.

**19. Amortización de inversiones intangibles y gastos de investigación en el régimen especial de la investigación y explotación de hidrocarburos (artículo 106 TRLIS) (Apartado 1. Veintiuno y Veintidós D.A. 8ª Ley 16/207)**

Adaptación terminológica. Se sustituye inmaterial por intangible.

**20. Transparencia fiscal internacional (artículo 107 TRLIS) (Apartado 1. Veintitrés D.A. 8ª Ley 16/2007)**

Se precisa que a efectos del artículo de referencia se entiende que el grupo de sociedades a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio incluye a las entidades multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil.

**21. Empresas de reducida dimensión (artículos 108, 109, 111, 112 y 113 TRLIS) (Apartados 1.Veintitrés a Veintinueve D.A. 8ª Ley 16/2007).**

Adaptaciones terminológicas o de remisión.

**22. Contratos de arrendamiento financiero, régimen especial (artículo 115.10 TRLIS) (Apartado 1.Treinta D.A. 8ª Ley 16/2007).**

Incorpora las inversiones inmobiliarias.

**23. Régimen de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común (artículo 123 TRLIS) (Apartado 1.Treinta y uno D.A. 8ª Ley 16/2007).**

Modificación ajena a la reforma contable.

**24. Obligaciones contables. Facultades de la Administración tributaria (artículo 133.3 TRLIS) (Apartado 1.Treinta y dos D.A. 8ª Ley 16/2007 ).**

Incorpora el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo.

**25. Régimen fiscal del fondo de comercio, marcas y derechos de traspaso en el régimen transitorio (Disposición transitoria séptima TRLIS) (Apartado 1.Treinta y tres D.A. 8ª Ley 16/2007).**

Modifica la remisión a tenor de las modificaciones en el articulado.

**26. Habilitación a la Ley de Presupuestos Generales del Estado (Disposición final tercera.1 TRLIS) (Apartado 1.Treinta y cuatro D.A. 8ª Ley 16/2007).**

Modifica la remisión a tenor de la supresión del apartado 10 del artículo 15.

**27. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (artículo 42 y disposición transitoria vigésimo quinta TRLIS) (Apartados 2 y 3 D.A. 8ª Ley 16/2007).**

Este precepto fue objeto de redacción por la Ley 35/2006, pero tal reducción nunca ha estado vigente, puesto que la nueva redacción tiene efectos respecto de los períodos impositivos que se hayan iniciado a partir de 1 de enero de 2007.

Las modificaciones respecto de la redacción primera son las siguientes:

- Artículo 42 TRLIS
  - 1) Tipo de deducción: 12 por ciento que determina un tipo de gravamen efectivo del 18.
  - 2) Elementos patrimoniales cualificados para la venta: Inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias. Los elementos no corrientes para la venta deben entenderse comprendidos en cuanto procedieran de alguna de las categorías referidas. Valores que otorgan una participación del 5 por

ciento. Regla especial excluyente de la deducción, en la parte proporcional correspondiente, cuando la entidad participada tenga activos no afectos a actividades empresariales en un porcentaje superior al 15 por 100.

- 3) Elementos patrimoniales cualificados para la reinversión: inmovilizado material, intangibles o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas. Valores que otorgan una participación del 5 por ciento. Regla excluyente de la reinversión, en la parte proporcional correspondiente, cuando la entidad participada tenga activos no afectos a actividades empresariales en un porcentaje superior al 15 por 100.
  - 4) Valores excluidos de la deducción y de la reinversión: no otorgan participación sobre capital social o fondos propios, no dan derecho a la exención del artículo 21, IIC, entidades del artículo 4.Ocho. Dos Ley 19/1991.
  - 5) Reinversiones excluidas: adquisiciones a personas o entidades del grupo de vinculación (excepto nuevos del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias), adquisiciones a personas o entidades del grupo de vinculación acogidas al régimen especial de fusiones y operaciones asimiladas.
  - 6) Plazo para reinvertir: 1 más tres años (general), y plan de reinversión.
  - 7) Base de cálculo: renta (depurada de deterioro, parte afecta a la deducción por doble imposición y depreciación monetaria), incompatibilidad con los gastos de los mismos activos transmitidos.
  - 8) Mantenimiento: 5 años o 3 para muebles.
  - 9) Planes especiales de reinversión: fundados en necesidades técnicas.
  - 10) Mención en memoria de las cuentas anuales: renta acogida y fecha de reinversión.
  - 11) Porcentajes deducción 2007: 14'5 (general).
  - 12) Rentas anteriores a 2007: régimen de la redacción original del artículo 42 TRLIS.
- Disposición transitoria vigésimo quinta TRLIS.

Se redacta de nuevo para adaptarla a la nueva estructura del artículo 42 TRLIS.

## II) CORRECCIONES DE VALOR: AMORTIZACIONES

### 1. Elementos amortizables: inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias (art. 11.1 TRLIS).

El artículo 11.1 del TRLIS reformado mantiene los criterios tradicionales para establecer la efectividad fiscal de las amortizaciones contables (tablas, amortizaciones depreciables, planes especiales de amortización etc.), pero utiliza una nueva terminología para referirse a los activos amortizables : inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias.

Se trata de una redacción concordante con la nomenclatura contable que se deriva de la nueva clasificación de las masas patrimoniales del activo del balance previstas en el Código de Comercio reformado y en el nuevo Plan General Contable. La cuestión está en determinar si estamos ante un mero cambio terminológico o si la referencia novedosa a las inversiones inmobiliarias puede tener implicaciones fiscales.

El Código de Comercio reformado (art.35) mantiene la tradicional distinción entre inmovilizado y circulante, que ahora denomina activo fijo o no corriente y activo circulante o corriente, pero no contiene alusión alguna a las inversiones inmobiliarias. Es el nuevo Plan General Contable el que se refiere a las inversiones inmobiliarias, y en la estructura prevista para el balance las incluye dentro del activo fijo o no corriente como una partida diferenciada, estableciéndose que esta partida recogerá:

- Los terrenos o construcciones que la empresa destine a la obtención de ingresos por arrendamiento, esto es, que explote en régimen de alquiler.
- Los terrenos o construcciones que la empresa posea con la finalidad de obtener beneficios a través de su enajenación, esto es, que mantenga en expectativa de acumulación de plusvalías.

La empresa registraría como inmovilizado material los inmuebles afectos al desarrollo de su actividad principal o, en su caso, como existencias los que se tienen para vender en el curso normal de las actividades del negocio. Situación que puede ser cambiante a lo largo del tiempo lo que conllevaría las pertinentes reclasificaciones, así:

- Un inmueble de inversión que se afecte al desarrollo de la actividad principal habrá de reclasificarse como inmovilizado material.
- Un inmueble afecto a la explotación como inmovilizado material que se destine al alquiler habrá de reclasificarse como inversión inmobiliaria.
- Un inmueble construido para la venta en el curso normal de la actividad de la empresa registrado como existencias que se destine al alquiler habrá de reclasificarse como inversión inmobiliaria.
- Etc.

En todo caso, los inmuebles que la empresa destine al alquiler o mantenga en expectativas de plusvalías futuras:

- Se registrarán como inversiones inmobiliarias, dentro del activo fijo o no corriente.
- Se incorporarán al balance por su coste de adquisición.
- Se amortizarán para reflejar anualmente su envejecimiento natural por el uso o el simple paso del tiempo (salvo que fueran terrenos).
- Podrán experimentar deterioros que obliguen a efectuar la oportuna corrección valorativa.

Pues bien, la nueva redacción del artículo 11.1 del TRLIS, que incluye a las inversiones inmobiliarias entre los activos amortizables sin diferenciar si están destinados al alquiler o permanecen inactivos, parece dar a entender que las amortizaciones dotadas contablemente van a resultar fiscalmente deducibles en todo caso, lo que, tratándose de activos o inversiones improductivas vendría a representar un cambio significativo.

Solo la invocación del principio de correlación de ingresos y gastos recogido en el artículo 19.1 del TRLIS podría traer cierta inseguridad a estos planteamientos.

## **2. Arrendamiento financiero (artículo 11.3 TRLIS)**

Según el artículo 11.3 del TRLIS la circunstancia determinante para que una operación sea considerada como arrendamiento financiero es que el precio convenido para el ejercicio de la opción de compra o renovación sea inferior al valor residual del activo subyacente (valor del activo menos cuotas de amortización máximas correspondientes al período de duración de la cesión). De no concurrir tal circunstancia a efectos del IS estaríamos en presencia de un arrendamiento operativo.

Para la norma contable lo sustancial para la existencia de un arrendamiento financiero es que todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo subyacente en el contrato sean asumidos por el arrendatario, sin que incluso sea requisito imprescindible la existencia de una opción de compra o renovación.

Así, habida cuenta el principio básico de calificación contable de prevalencia del fondo económico sobre la forma jurídica, el concepto contable de arrendamiento financiero pudiera resultar más amplio que el tasado concepto fiscal, lo que determinaría que contratos contabilizados como arrendamiento financiero deban tratarse fiscalmente como si fueran arrendamientos operativos. Posibilidad teórica que, no obstante, consideramos no habrá de darse en la realidad, que podrá constatarse la existencia de un arrendamiento financiero a efectos del IS en todos los casos en que así suceda a efectos contables.

Pues bien, cuando un arrendamiento se considere como financiero en los dos ámbitos fiscal y contable, lo que será lo normal, su tratamiento a efectos del IS coincidirá con el tratamiento contable, salvo claro está, para aquellos contratos que caigan dentro del régimen especial del artículo 115 del TRLIS que mantienen invariable el régimen fiscal de la amortización acelerada.

### **3. Inmovilizado intangible**

El artículo 11.4 del TRLIS se refiere a la amortización del inmovilizado intangible con vida útil definida o limitada. El inmovilizado intangible con vida útil ilimitada o indefinida, como pueden ser el fondo de comercio o las marcas, no resulta ni contable ni fiscalmente amortizable, sin perjuicio de que haya que valorarse anualmente su posible deterioro en los términos previstos en la normativa contable y con plena efectividad fiscal, como veremos en el apartado siguiente.

Esto no obstante, como también veremos en el apartado siguiente, el legislador prevé el cómputo sistemático de un gasto fiscal (que no respondería ni al concepto de amortización ni al de deterioro) respecto del fondo de comercio, las marcas y resto del inmovilizado intangible con vida útil indefinida bajo determinados requisitos, más o menos como hasta ahora. Pero esto lo veremos luego.

Volviendo al contenido del artículo 11.4 del TRLIS, respecto del inmovilizado intangible con vida útil definida resultan deducibles las dotaciones contables a la amortización, con el límite anual máximo, en todo caso, de la décima parte de su importe, siempre que concurren los siguientes requisitos (los mismos que antes de la reforma):

- Que se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso.
- Que la adquisición del activo no lo haya sido a otra entidad del mismo grupo mercantil. De ser así sólo resultaría deducible la amortización correspondiente al precio satisfecho, en su caso, a terceros independientes o no vinculados.

Repárese que la norma dispone la efectividad fiscal, en todo caso, respecto de una dotación máxima anual del 10 por 100. La normativa anterior disponía respecto de los derechos de traspaso que el límite se calculará, cuando el contrato tuviese una duración inferior a 10 años, atendiendo a dicha duración.

## **III) CORRECCIONES DE VALOR: PÉRDIDA POR DETERIORO DEL VALOR DE LOS ELEMENTOS PATRIMONIALES**

### **1. Regla General**

El artículo 12 del TRLIS se refiere a las tradicionales provisiones de activo, denominadas ahora pérdidas por deterioro del valor de elementos patrimoniales. Pérdidas por deterioro que pueden presentarse no solo respecto de los elementos del activo fijo, sino también en relación con los del circulante.

Pues bien, como hasta ahora, la regla general es admitir como deducible fiscalmente las pérdidas contables por este concepto, si bien en relación con el deterioro de determinados activos se establece una regulación fiscal propia que se plasma en el establecimiento de límites a la efectividad fiscal del deterioro contable. Pero a falta de tal especialidad fiscal la norma contable tiene plena efectividad en la base imponible del IS, como ocurriría respecto de las pérdidas por deterioro del valor de elementos patrimoniales del inmovilizado material, que previstas en la norma contable tienen plena efectividad fiscal.

## **2. Reglas especiales: límites a la efectividad fiscal de las pérdidas por deterioro.**

Se mantiene invariable el régimen fiscal de las pérdidas por deterioro de los fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales (artículo 12.1 TRLIS), así como el de las pérdidas por deterioro de los créditos derivados de las posibles insolvencias de los deudores (artículo 12.2 TRLIS).

Las normas limitativas de la deducción fiscal del deterioro contable de los instrumentos financieros se siguen regulando en los apartados 3 y 4 del artículo 12 del TRLIS, y lo primero que podemos constatar es que el legislador fiscal se separa de la nomenclatura contable que se contiene en el nuevo Plan General Contable (cuya norma 9ª distingue, a efectos de su valoración, hasta seis tipos de activos financieros) para mantener una regulación muy similar a la anterior a la reforma. Veamos cuales son las pequeñas novedades introducidas.

Como hasta ahora, el deterioro contable de las acciones cotizadas tiene plena efectividad fiscal, manteniéndose la regla de limitar la pérdida por deterioro de las acciones no cotizadas.

Pues bien, dicho límite que hasta ahora se cifraba en "... la diferencia entre el valor teórico contable al inicio y al cierre del ejercicio...", se fija tras la reforma en "... la diferencia entre el valor de los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio...". Fondos propios que el Código de Comercio configura como uno de los componentes del Patrimonio Neto, que el nuevo Plan General Contable considera integrado por las Cuentas del Subgrupo 10. Capital, las del Subgrupo 11. Reservas y por los "Resultados Pendientes de Aplicación", pero no por los "ajustes por cambios de valor" que formarían parte del Patrimonio Neto pero no de los Fondos propios.

Este límite viene a impedir la deducción, con carácter general, del fondo de comercio financiero que se hubiera puesto de manifiesto en la adquisición de la participación. Deducibilidad fiscal del fondo de comercio financiero puesto de manifiesto en la adquisición de participaciones en entidades no residentes que, con los mismos requisitos y condiciones que hasta ahora, se sigue admitiendo por el artículo 12.5 del TRLIS.

## **3. Deducción sistemática del fondo de comercio y de otros elementos del inmovilizado intangible con vida útil indefinida, como las marcas.**

Como antes se ha apuntado, los apartados 6 y 7 del artículo 12 del TRLIS establecen la posibilidad de computar fiscalmente un gasto sistemático, que el legislador limita a la veinteaava parte de su importe para el fondo de comercio y a la décima parte de su importe respecto del resto del inmovilizado intangible con vida útil indefinida, cuando concurren los dos requisitos que anteriormente señalábamos para la efectividad fiscal de la amortización del inmovilizado intangible con vida útil definida.

Adicionalmente, el legislador exige, de manera novedosa y en concordancia con la norma contable, para la deducción fiscal del fondo de comercio que se dote " una reserva indisponible, al menos por el importe fiscalmente deducible, en los términos establecidos en la legislación mercantil. Sin embargo, tal exigencia se flexibiliza considerablemente al establecerse que de no poderse dotar dicha reserva, la deducción estaría condicionada a que se dotara la misma con cargo a los primeros beneficios de ejercicios siguientes, sin límite temporal alguno.

Lógicamente, esta deducción fiscal sistemática del fondo de comercio y del resto de elementos del inmovilizado intangible con vida útil indefinida, en las condiciones que se acaban de señalar, no está condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias (no son contablemente amortizables), pero las cantidades deducidas minorarán su valor a efectos fiscales (cómputo fiscal de las pérdidas por deterioro y futuras transmisiones).

#### **IV) PROVISIONES**

La norma contable define las provisiones como pasivos sobre los que existe incertidumbre sobre su cuantía o vencimiento. Pasivos que habrá que reconocer en el balance teniendo como contrapartida la imputación de un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias cuando se den las siguientes circunstancias:

- Que la obligación, ya sea de origen legal o implícita, exista para la empresa a la fecha de cierre del balance por derivarse de un hecho pasado. La obligación será legal cuando se derive de la legislación o de un contrato e implícita en el resto de los casos.
- Que implique una salida de recursos de la empresa, si bien se desconoce su importe exacto o su vencimiento.
- Que pueda estimarse de manera fiable el importe de la deuda.

Es importante diferenciar entre provisiones y pasivos contingentes. En el primer caso estamos ante obligaciones presentes y ciertas, aunque indeterminadas en cuanto a su importe o vencimiento. En el caso de los pasivos contingentes es incierta la propia existencia de la obligación, ya que la misma dependerá de que sucedan o no en el futuro determinados hechos o acontecimientos que no están bajo el control de la empresa, estos pasivos contingentes no se reconocen en los estados financieros, sin perjuicio de la obligación de informar en la memoria, no son por tanto gasto contable ni tampoco fiscal.

El nuevo Plan General Contable contempla las siguientes provisiones:

- Para retribuciones y otras prestaciones de personal.
- Para impuestos.
- Para otras responsabilidades
- Por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado.
- Por contratos onerosos.
- Por actuaciones medioambientales.
- Para reestructuraciones.
- Por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio.

Pues bien, en cuanto a la efectividad fiscal de las provisiones contables el artículo 13 del TRLIS utiliza la fórmula de establecer una lista negativa al señalar que no serán deducibles, debiendo practicarse el correspondiente ajuste extracontable positivo, los gastos que correspondan a las siguientes provisiones:

- a) Las derivadas de obligaciones implícitas o tácitas.
- b) Las “provisiones para retribuciones y otras prestaciones al personal”, salvo las contribuciones de los promotores de planes de pensiones, en los mismos términos que hasta ahora.

- c) Los derivados de los costes de cumplimiento de contratos onerosos. Son estos contratos aquellos cuyos costes inevitables, que se derivan del cumplimiento de las obligaciones que imponen a la sociedad, exceden de los beneficios que se esperan del mismo.
- d) Las “provisiones para reestructuraciones”. Reestructuración es “un programa de actuación planificado y controlado por la empresa que produce cambios significativos en el alcance de la actividad que lleva a cabo o en la manera de llevar la gestión de su actividad”. Así, podría ser “reestructuración” la liquidación de una línea de actividad, el traslado de sus instalaciones, modificaciones en la estructura gerencial, etc.

El nuevo PGC exige que se dote esta provisión cuando el gasto esté necesariamente impuesto por la reestructuración y no esté asociado con las actividades que continúe la sociedad.

Pues bien, estas provisiones no generan un gasto fiscal salvo que se refieran a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas.

- e) Las provisiones dotadas para atender el riesgo de posibles ventas anuladas. Si serían deducibles las provisiones relativas a los gastos inherentes a tales devoluciones.
- f) Los gastos de personal que se correspondan con pagos en instrumentos de patrimonio (acciones propias o de otra compañía del grupo), ya esté previsto el mismo en efectivo o con la entra de estos valores. Estos gastos lo serán fiscalmente en el periodo impositivo en que se entreguen.

Este artículo 13 del TRLIS se ocupa, en otro apartado, de las “Provisiones para actuaciones medioambientales”. Los gastos correspondientes serán “deducibles”, pero la nueva norma exige que la dotación corresponda a un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración en los términos que se regulen reglamentariamente.

Como es lógico, cuando las anteriores provisiones se apliquen, al producirse el evento que contemplan, se incorporará a la base imponible el gasto fiscal que no lo fue en el momento de su dotación.

El resto del artículo se mantiene en los mismos términos que en el texto anterior: provisiones técnicas de las empresas aseguradoras y sociedades de garantías recíprocas, y provisiones para garantías de reparación y renovación.

## **V) NORMAS DE VALORACIÓN**

Los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios establecidos en el Código de Comercio. Plena asunción por lo tanto de los criterios de valoración contable.

Recordemos a este respecto que la norma contable establece como regla general de valoración el precio de adquisición o coste de producción, pero dispone que determinados elementos patrimoniales se registren por su valor razonable. En concreto el Plan General Contable impone el valor razonable respecto de determinados instrumentos financieros.

En cuanto a la imputación de las variaciones de valor que la aplicación de la regla del valor razonable conlleva, el nuevo Plan General Contable establece que en unos casos deberán pasarse por la cuenta de pérdidas y ganancias pero en otros podrán llevarse directamente al estado de cambios en el patrimonio neto sin pasarse por aquélla.

Pues bien, el artículo 15.1 del TRLIS establece que estas variaciones de valor derivadas de la aplicación de la regla del valor razonable que deban llevarse directamente al estado de cambios del patrimonio neto sin pasarse por la cuenta de pérdidas y ganancias no tendrán consecuencias fiscales.

Por otro lado en cuanto a la aplicación de los coeficientes de deflactación monetaria, cuya regulación pasa del apartado 10 al 9 del artículo 15 del TRLIS, se establece que resultan operativos respecto de las rentas positivas obtenidas en la transmisión de “elementos patrimoniales del inmovilizado” o de estos elementos que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta, que tengan la naturaleza de bienes inmuebles. La duda que se plantea si la deflactación monetaria alcanza a las inversiones inmobiliarias o solamente se predica respecto de los innumerables clasificados como inmovilizado material, estén disponibles o no para una venta inmediata altamente probable.

Si se hablara de “inmovilizado material” estaría claro que las inversiones inmobiliarias quedarían excluidas, al igual que tendríamos claro que de hablarse de “activo fijo o no corriente” estarían incluidas. Pero al hablar de “inmovilizado” a secas se nos plantea la duda, por lo que habremos de estar a los pronunciamientos de la doctrina administrativa, aunque nuestra opinión es que se entienden incluidas.

Por último, señalar que la supresión del anterior apartado 9 del artículo 15 del TRLIS no afecta a la base imponible del IS. En efecto, el citado apartado 9, cuyo contenido se deroga, proclamaba la exoneración fiscal de las rentas derivadas de operaciones de adquisición y amortización de acciones propias. Pero si ahora se suprime es porque el nuevo Plan General Contable ordena que las diferencias entre el valor de adquisición de las acciones propias y su nominal se cargue o abone a una cuenta de reservas, sin pasar por la cuenta de pérdidas y ganancias, por lo que seguirán sin trascender a la base imponible del impuesto.

## **VI) REDUCCIÓN DE INGRESOS PROCEDENTES DE DETERMINADOS ACTIVOS INTANGIBLES**

El nuevo artículo 23 del TRLIS, vacío de contenido desde la derogación por la Ley 35/2006 de la deducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero, introduce un nuevo incentivo fiscal: una reducción en base imponible por los ingresos procedentes de determinados activos intangibles. Nada que ver por lo tanto con la reforma contable.

El incentivo se concreta en una reducción del 50 por 100 de los ingresos computables (ingresos dice la norma, no rendimientos) procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación (no de la transmisión) de los siguientes elementos del inmovilizado intangible, para cuya delimitación se establece una doble lista de activos incluidos y excluidos:

- Se entienden incluidos: las patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos y derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

- Se excluyen del incentivo: las marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, derechos personales susceptibles de cesión como los derechos de imagen, programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos y cualquier otro derecho o activo distinto de los recogidos en la lista positiva.

Luego la relación de activos que se entienden incluidos como susceptibles del incentivo fiscal constituye una lista cerrada.

La aplicación del incentivo fiscal está condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos y cautelas:

- Que los activos cedidos hayan sido creados por la entidad cedente.
- Que el cesionario afecte los activos a una explotación económica, de la que no se pueden derivar bienes o servicios que determinen gastos finalmente deducibles en la entidad cedente cuando éste y cesionario sean partes vinculadas.
- Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal.
- En el supuesto de que la cesión del activo vaya acompañada de prestaciones accesorias de servicios, el contrato de cesión deberá explicitar la parte de la contraprestación correspondiente a estas, que, lógicamente, quedará excluida del incentivo fiscal.
- Que la entidad cedente disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos e indirectos, correspondientes a los activos objeto de cesión.

La reducción está temporalmente limitada, lo que implica una limitación cuantitativa, ya que dejará de aplicarse en el ejercicio siguiente a aquél en el que los ingresos acumulados obtenidos por la cesión del intangible con derecho a reducción alcance una cuantía igual al resultado de multiplicar por seis el coste activado del mismo.

Recogemos dos últimas cautelas legales:

- Cuando la reducción proceda por la cesión a un no residente y resulte de aplicación la deducción por doble imposición internacional, para la cuantificación de ésta se tendrá en cuenta la reducción aplicada, para evitar que el incentivo pueda computarse dos veces.
- Tratándose de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, los ingresos y gastos derivados de la cesión no serán objeto de eliminación para determinar la base imponible del grupo.

## **VII) REGIMEN DE LAS COMUNIDADES TITULARES DE MONTES VECINALES EN MANO COMÚN.**

Este régimen especial se modifica, según la Exposición de Motivos de la Ley “para adecuarlo a la realidad económica de la actividad desarrollada por estos montes”, tampoco es, por tanto, una modificación que tenga que ver con la reforma contable.

La peculiaridad de este régimen especial es que para determinar la base imponible del IS a estos sujetos pasivos les resultan deducibles los beneficios aplicados a financiar determinadas inversiones: inversiones para la conservación, mejora, protección, acceso y servicios destinados al uso social del monte y obras de infraestructura y servicios públicos de interés social.

Pues bien, con la reforma se amplía la oferta de posibles aplicaciones de estos beneficios deducibles a los gastos de conservación y mantenimiento del monte.

Por otro lado, el plazo normal de aplicación de estos beneficios se amplía de tres a cuatro años posteriores a su obtención, plazo que podría resultar superior dentro del marco de un plan especial de inversiones y gastos formulado por el sujeto pasivo y aprobado por la Administración en los términos que se establezcan reglamentariamente.

**Noviembre de 2007**