



Principales novedades fiscales de cara al cierre contable y fiscal de 2008

La falta de **concreción normativa** en los ámbitos contable y fiscal **un año después** de la entrada en vigor del **nuevo Plan General Contable** da lugar a que, en estas fechas, la fiscalidad sea, **aún más**, la **protagonista** del panorama empresarial español. Este artículo **analiza** las principales novedades fiscales **que pueden afectar** tanto a la contabilización del IS **como a su liquidación** ante la Administración Tributaria

 Alicia Ferrer Encuentra

 José Carlos Ruiz Cabanes

Abogados Garrigues

Se acerca el momento del cierre contable y fiscal del actual ejercicio 2008, un ejercicio plagado de novedades en ambos ámbitos que, sin duda, van a afectar de forma relevante a la contabilización del gasto por el Impuesto sobre Sociedades y a la liquidación definitiva del mismo ante la Administración Tributaria.

Buena parte de los aspectos más destacables de este año proceden de la modificación de la normativa contable y fiscal operada, en primer lugar, por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable y, principalmente, por la posterior entrada en vigor, el 1 de enero de 2008, del nuevo Plan General de Contabilidad (en adelante, "PGC'07"), aprobado mediante Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (en adelante, "RD 1514/2007"), así como del Real Decreto 1515/2007, de la misma fecha, que aprueba el nuevo Plan General de Contabilidad de pequeñas y medianas empresas. No obstante, se encuentra todavía pendiente de aprobación normativa contable tan fundamental como, entre otras, la relativa al régimen de consolidación contable o la mayoría de las diversas adaptaciones sectoriales de dicho PGC'07.

El régimen transitorio a aplicar en este ejercicio 2008 se encuentra parcamente regulado en las Disposiciones Transitorias de dicho RD 1514/2007 y, a través de una breve mención, en la disposición transitoria primera del Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba la modificación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, "RD de operaciones vinculadas"), en relación con gastos correspondientes a actuaciones medioambientales y planes especiales de inversiones y gastos de la comunidades titulares de montes vecinales en mano común. Esta regulación no se ha visto completada por el momento más allá de determinadas normas, pendientes de publicación todavía, incluidas en el Proyecto de Ley de Supresión del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, "Proyecto de Ley de Supresión del IP") que, con carácter general, confirman antiguas interpretaciones de la Dirección General de Tributos (en adelante, "DGT") con ocasión de la primera aplicación de la Circular 4/2004, de 22 de diciembre, del Banco de España, en el ámbito de entidades de crédito.

Ante el desordenado y poco clarificador conjunto de normas aprobadas en la materia, cabe plantearse si se cumple la intención del legislador de que "el Impuesto sobre Sociedades tenga una posición neutral en la reforma contable"⁽¹⁾, cuestión que, unida a las modificaciones de dicho impuesto con efectos en este ejercicio, como por ejemplo, la rebaja gradual del tipo general del impuesto hasta situarse en el 30%, determina que el cierre contable y fiscal adquiera una relevancia especial en este ejercicio 2008. Todo ello sin olvidar la propia novedad que supone el nuevo método de contabilización del gasto por impuesto sobre beneficios, desarrollado en la Norma de Valoración 13ª del PGC'07.

A lo largo de este artículo y, sin ánimo de ser exhaustivos, vamos a realizar un breve análisis de las principales novedades fiscales a efectos de la contabilización del gasto

por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008 y de su liquidación ante la Administración Tributaria como consecuencia de la reforma operada en la normativa contable, así como en el propio Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante, "TRLIS").

LA PRIMERA APLICACIÓN DEL NUEVO PGC'07

Sin duda, una de las más notables novedades para este ejercicio 2008 viene determinada por la primera adaptación de las cuentas anuales de las empresas al PGC'07.

En efecto, las disposiciones transitorias del RD 1514/2007 relativas a la primera aplicación contable del nuevo PGC'07 establecen, como regla general, la aplicación de forma retroactiva de los nuevos criterios contables. En este sentido, se deberán:

- Registrar todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento exige la nueva normativa contable (e.g. activos intangibles adquiridos a título oneroso que cumplan las condiciones para ser activados y que, en su momento, se registraron como gasto del ejercicio).
- Dar de baja todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento no esté permitido (por ejemplo, provisión para grandes reparaciones, gastos de establecimiento, gastos por intereses diferidos y por formalización de deudas, ingresos a distribuir en varios ejercicios, fondo de reversión, etcétera)
- Reclasificar los elementos patrimoniales de acuerdo con las definiciones y los criterios del nuevo PGC'07 (así, las inversiones inmobiliarias, la autocartera, etcétera).

En cuanto a la valoración de los elementos patrimoniales, cada sociedad podrá optar entre dos posibilidades:

Ficha Técnica

AUTORES: Ferrer Encuentra, Alicia; Ruiz Cabanes, José Carlos

TÍTULO: Principales novedades fiscales de cara al cierre contable y fiscal de 2008

FUENTE: Estrategia Financiera, nº 257. Enero 2009.

LOCALIZADOR: 10/2009

RESUMEN: El cierre contable y fiscal del ejercicio 2008 no sólo entraña dificultades derivadas de la entrada en vigor de la nueva normativa contable, sino también de la reforma fiscal operada como consecuencia de la anterior, y al margen de ella, en el TRLIS. Lo anterior se deriva, en buena parte, de la confusión legislativa existente, en especial, en relación con el impacto fiscal de los asientos de primera aplicación de las nuevas normas contables, cuya perseguida neutralidad, conforme a lo manifestado por el Legislador, no queda asegurada debido a las diversas lagunas interpretativas existentes y a la inseguridad jurídica provocada por criterios normativos cuya publicación se ha demorado hasta los últimos días del año 2008.

DESCRIPTORES: A efectos legales, Plan General Contable, Impuesto sobre Sociedades, deducciones fiscales, cierre fiscal-contable, contabilidad.

(1) Exposición de Motivos 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.



- O bien valorar todos los activos y pasivos de conformidad con las nuevas normas contables (salvo determinadas excepciones).
- O bien valorar todos los elementos patrimoniales que deban incluirse en el balance de apertura aplicando los principios y normas vigentes con anterioridad, salvo en lo que respecta a los instrumentos financieros que deban valorarse por su valor razonable (según el criterio del ICAC, se incluyen también las inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas).

La contrapartida de los ajustes de primera aplicación será, con carácter general, una partida de reservas, salvo que se establezca expresamente otra cosa en las disposiciones transitorias del PGC'07, lo que supondrá una alteración del patrimonio neto de la empresa y no del resultado contable del ejercicio 2008, acentuándose el interés sobre el análisis de las implicaciones fiscales de estos ajustes.

No obstante lo anterior, en la disposición transitoria segunda se establecen ciertas excepciones voluntarias a la regla general descrita, tales como la posibilidad de no aplicar la regla de capitalización de gastos financieros en el precio de adquisición o coste de producción del inmovilizado material o de las existencias, y la posibilidad de calcular las provisiones correspondientes a obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento, retiro o rehabilitación por el valor actual que tengan en la fecha del balance de apertura, en lugar de por el valor actual en el momento de la adquisición del inmovilizado al que hacen referencia (si bien habrá que estimar el importe que habría sido incluido en el coste del activo cuando el pasivo surgió por primera vez, para corregir la amortización acumulada en atención a dicho importe).

Por otro lado, se prohíbe en cualquier caso la aplicación retroactiva de los nuevos criterios en determinadas circunstancias (e.g., en el caso de que una empresa hubiera dado de baja activos o pasivos financieros no derivados conforme a las normas contables anteriores) y se establece el mantenimiento de las estimaciones realizadas en su día salvo evidencia objetiva de error (e.g., en relación con la estimación de la vida útil de los activos).

Asimismo, la disposición transitoria tercera establece reglas específicas aplicables a la nueva categoría de combinaciones de negocios. Dado que, en general, se deben reconocer todos los activos adquiridos y pasivos asumidos en esas combinaciones, los activos (diferentes del fondo de comercio) y los pasivos, que no se reconocieron conforme a la anterior normativa contable, se valorarán según los criterios del PGC'07 que hubieran resultado de aplicación al balance individual de la empresa adquirida, con contrapartida a una cuenta de reservas, salvo que se reconozca un inmovilizado intangible previamente incluido en el fondo de comercio, en cuyo caso se reducirá éste.

En el mismo sentido, no se incluirán los elementos previamente registrados de la combinación de negocios que no cumplan las condiciones para su reconocimiento según el PGC'07. La contrapartida igualmente será una cuenta de reservas, excepto si se trata de la baja de un

inmovilizado intangible, en cuyo caso la cuenta a utilizar será la del propio fondo de comercio.

Si conforme a las reglas anteriores no se han de reconocer o dar de baja activos o pasivos, no se modificarán las valoraciones realizadas según la anterior normativa contable.

En cuanto al fondo de comercio, además de reducirlo o ampliarlo por el efecto del reconocimiento o eliminación de activos intangibles:

- Se ajustará por el efecto de contraprestaciones adicionales que hayan quedado resueltas, que no pueden ser ya valoradas de forma fiable o que su pago no resultara probable.
- Se realizará el primer test de deterioro.
- Se dará de baja la amortización acumulada que constara en balance contra el propio fondo de comercio.

Finalmente señalar que, bajo ciertos requisitos, se permite a las empresas incluidas en cuentas anuales consolidadas en las que ya se hayan aplicado las normas internacionales de información financiera (es decir, grupos consolidados cotizados o grupos consolidados de entidades de crédito) valorar los elementos patrimoniales de sus cuentas anuales individuales de acuerdo a los importes por los que se incluyan en las cuentas anuales consolidadas.

La aplicación de estas normas transitorias conlleva la realización de diversos tipos de asientos de primera aplicación que, pese al mencionado interés por la "neutralidad" fiscal de la reforma contable, podrían tener importantes implicaciones y costes fiscales. Como ya adelantábamos, los aspectos fiscales derivados de estos asientos no fueron regulados en la normativa de la reforma contable. En este sentido, el Real Decreto-Ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica, estableció un aplazamiento del plazo para efectuar el pago fraccionado del mes de abril de 2008 y la posibilidad, con carácter excepcional para los períodos impositivos que se inicien durante el 2008, de calcular el importe de los pagos fraccionados opcionalmente por cualquiera de los métodos del artículo 45 del TRLIS, sin tener en cuenta, en el supuesto de aplicación del método del apartado tercero de dicho artículo, los efectos fiscales derivados de la primera aplicación del nuevo PGC'07.

Pues bien, a la fecha de redacción de este artículo, y pese a que nos encontremos a escasos días del devengo del Impuesto sobre Sociedades, todavía no ha sido publicada la redacción final del Proyecto de Ley de Supresión del IP, que contiene importantes Disposiciones Transitorias relativas al tratamiento fiscal de la primera aplicación del PGC'07.

Según la redacción final del Proyecto de Ley de Supresión del IP⁽²⁾, se establecerían cuatro reglas básicas

(2) El último texto publicado del Proyecto de Ley de Supresión del IP, a la fecha de redacción de este artículo, es el texto aprobado por el Senado (B.O.C.G. de 19 de diciembre de 2008), quedando pendiente la publicación del texto definitivo.

en cuanto a los efectos fiscales derivados de la primera aplicación:

1. Los ajustes de primera aplicación cargados o abonados a partidas de reservas, que tengan la consideración de gastos o ingresos respectivamente, se integrarán en la base imponible del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2008 (e.g. diferencias positivas de moneda extranjera o gastos de constitución).
2. No serán gastos deducibles o ingresos computables los ajustes que supongan la reversión de ingresos y gastos correctamente contabilizados e integrados en la base imponible en ejercicios anteriores (e.g. activación de intereses financieros, reversión de ingresos contabilizados por las empresas promotoras o sustitución del criterio LIFO en la contabilización de existencias).
3. Sí serán computables los abonos a reservas por revisiones de provisiones correctamente dotadas en ejercicios anteriores, siempre que en su momento hubieran sido deducibles (e.g. reversión de la provisión de cartera deducible, eliminación de la provisión por grandes reparaciones o desaparición del fondo de reversión). A este respecto, se establece, a través del RD de operaciones vinculadas, una excepción para los planes de reparaciones extraordinarias y gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal, aprobados con anterioridad a 1 de enero de 2008.
4. No obstante, se atenúan los efectos derivados de la aplicación de la regla anterior al permitir, con efectos exclusivos para el primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2008, que se deduzca de la base imponible la diferencia positiva entre los fondos propios de la entidad participada "al inicio del ejercicio en el que se adquirió la participación" y sus fondos propios al cierre del primer ejercicio iniciado en 2008, sin necesidad de imputación contable (i.e. mediante ajuste extracontable negativo a la base imponible del impuesto). Ha de señalarse que dicha deducción se calculará con los límites y requisitos establecidos en la nueva redacción del artículo 12.3 del TRLIS, lo que puede suponer que las empresas españolas deban realizar una completa tarea de identificación y de cálculo, tal y como comentaremos más adelante.

Por tanto, la primera aplicación del PGC'07 supone la realización de ajustes extracontables al resultado contable para obtener la base imponible del ejercicio 2008, al ser la contrapartida de los asientos de primera aplicación, como regla general, una cuenta de reservas que no afecte al resultado contable de dicho ejercicio.

Es más, el Proyecto de Ley de Supresión del IP incorpora una nueva Disposición Transitoria al TRLIS que permite a las empresas optar por integrar el saldo neto, positivo o negativo, de los cargos y abonos a cuentas de

reservas en cuanto tengan efectos fiscales y de la deducción mencionada en el punto cuarto anterior, por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los tres primeros periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2008 (informando en la memoria del importe de dicho saldo, de las cantidades integradas en la base imponible y de las pendientes de integrar). Si se opta por dicho fraccionamiento, se deberán tener en cuenta las siguientes reglas especiales:

- Cuando alguno de esos abonos se corresponda con la reversión de la provisión de cartera y en alguno de esos tres periodos impositivos se produzca una corrección de valor de dicha cartera fiscalmente deducible (según el artículo 12.3 del TRLIS) que no se haya computado para calcular el saldo neto inicialmente fraccionado, se integrará en la base imponible como ajuste positivo, además, un importe equivalente a dicha corrección de valor, hasta completar el citado saldo. En su defecto, el remanente se distribuirá por partes iguales entre lo que reste de dichos tres primeros periodos impositivos.
- Cuando alguno de esos abonos se corresponda con diferencias de cambio en moneda extranjera positiva y se produzca en alguno de los tres periodos impositivos de fraccionamiento el vencimiento o la cancelación de los bienes o derechos de los que proceda dicha diferencia de cambio, se deberá incorporar el saldo pendiente de integración en el período impositivo en que se produzca tal circunstancia.
- De la misma manera, dentro del plazo de fraccionamiento, la incorporación del saldo pendiente de integración también procederá en el período impositivo en que cause baja del balance cualquier elemento.
- En el supuesto de extinción del sujeto pasivo dentro del plazo de fraccionamiento, el saldo total pendiente de imputación se integrará en la base imponible del último período impositivo de dicho sujeto pasivo.

No obstante lo anterior, y pese a la reforma efectuada por el Proyecto de Ley de Supresión del IP, siguen existiendo cuestiones pendientes de resolver respecto a los efectos fiscales derivados de la primera aplicación del nuevo PGC'07, por lo que la labor interpretativa de la DGT va a ser crucial en un futuro próximo.

Finalmente conviene recordar que, en relación con la disposición transitoria incluida en el RD de operaciones vinculadas que regula los efectos fiscales de la primera aplicación contable relativa a los planes de gastos correspondientes a actuaciones medioambientales y planes especiales de inversiones y gastos de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común, se opta porque no tenga efectos fiscales, en su caso, el abono a reservas consecuencia de la primera aplicación del PGC'07, cuando dichos gastos fueron contabilizados e integrados en la base imponible de periodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2008.



AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE

Contablemente, el nuevo PGC'07 distingue entre inmovilizado intangible de vida útil definida (que es objeto de amortización) o indefinida (sólo sometido a la regla del deterioro).

En relación con el inmovilizado intangible de vida útil definida, el nuevo artículo 11.4 del TRLIS permite su amortización fiscal con el límite anual máximo de la décima parte de su importe, bajo el cumplimiento de determinados requisitos, esto es, que la adquisición se haya realizado a título oneroso y que la entidad adquirente y transmitente no formasen parte de un grupo de sociedades del artículo 42 del Código de Comercio (si existiera vinculación, se permite aplicar la deducción respecto del precio de adquisición del inmovilizado satisfecho por la entidad transmitente cuando lo adquirió de un tercero).

A este respecto, la nueva redacción del artículo 1.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado mediante Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio (en adelante, "RIS"), tras su reforma por el RD de operaciones vinculadas, viene a zanjar las dudas que pudieran existir respecto a la deducibilidad fiscal de los menores coeficientes aplicables según Tablas fiscales al establecer que, cuando la vida útil definida de dichos activos sea inferior a diez años, el límite anual máximo se calculará atendiendo a dicha duración⁽³⁾.

Asimismo, se incorpora una importante modificación, si bien en el artículo 12.7 del TRLIS, respecto a la amortización a efectos fiscales del inmovilizado intangible con vida útil indefinida. En este sentido, será deducible, con el límite anual máximo de la décima parte de su importe, cuando se cumplan los mismos requisitos establecidos para el inmovilizado intangible con vida útil definida, sin que ello esté condicionado por la imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias de dichos importes. Las cantidades deducidas minorarán, a efectos fiscales, el valor del inmovilizado.

Por último, el RD de operaciones vinculadas antes mencionado ha modificado, con efectos a partir del 1 de enero de 2008, el artículo 1 del RIS, en el sentido de hacer coincidir el límite anual máximo de amortización de los elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias sometidos a reversión con la duración del período concesional cuando sea inferior al de su vida útil, en línea con la eliminación del registro contable del antiguo fondo de reversión, y aclarar que los costes relacionados con grandes reparaciones se amortizarán durante el período que medie hasta la gran reparación, al contrario de lo que sucedía con la normativa anterior, que establecía la dotación de una provisión para estos conceptos.

(3) Criterio ya manifestado por la DGT en su Consulta Vinculante V0906-08, de 6 de mayo de 2008.

FONDO DE COMERCIO FISCALMENTE DEDUCIBLE

La primera novedad del PGC'07 que llama la atención en relación con el fondo de comercio, es que el mismo no será amortizable, sino que, por el contrario, sólo será objeto de corrección de valor de carácter irreversible mediante la realización de un test de deterioro periódico. No obstante, deberá dotarse una reserva indisponible equivalente al valor del fondo de comercio, por importe, al menos, de un 5% anual de su valor, conforme a la nueva redacción del artículo 213.4 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre.

A efectos fiscales, será deducible el precio de adquisición originario, con el límite anual máximo de la veintava parte de su importe, si se ha dotado dicha reserva indisponible por el importe fiscalmente deducible y se cumplen los requisitos citados anteriormente en relación con el inmovilizado intangible. Las cantidades deducidas minorarán, a efectos fiscales, el valor del fondo de comercio.

Se plantea, en este contexto, la compatibilidad de la deducción fiscal del 5% del fondo de comercio con el eventual deterioro registrado contablemente. Pues bien, a nuestro entender, dicho deterioro debería ser deducible fiscalmente, si bien con el límite del importe del fondo de comercio menos los importes deducidos fiscalmente aplicando el artículo 12.6 del TRLIS.

Asimismo, en relación con el fondo de comercio "financiero" puesto de manifiesto en la adquisición de valores representativos de la participación en los fondos propios de entidades no residentes, se adapta terminológicamente la redacción del artículo 12.5 del TRLIS al PGC'07 sustituyendo el "valor teórico contable" por el "patrimonio neto" de la entidad, y la referencia al Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas, por la aplicación del método de integración global establecido en la nueva redacción del artículo 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo.

Finalmente, respecto al fondo de comercio derivado de una operación de fusión acogida al régimen de neutralidad fiscal del Capítulo VIII del Título VII del TRLIS (artículo 89.3 del TRLIS), se mantiene su deducibilidad en veinteavas partes en similares términos. En lo que respecta a la eficacia fiscal de la parte imputada a los bienes del inmovilizado, la posibilidad expresa de su deducibilidad mediante la correspondiente amortización se determina, no sólo conforme a lo dispuesto por el artículo 11, sino también a los apartados 6 y 7 del artículo 12 del TRLIS relativos al fondo de comercio y al inmovilizado intangible de vida útil indefinida. En relación con su modificación terminológica, ha de destacarse que, si bien en la redacción aprobada por la Ley 16/2007 se sustituye el término "valor teórico" por el de "patrimonio neto" de forma similar a lo acontecido en el caso del fondo de comercio "financiero" antes comentado, el Proyecto de Ley de Supresión del IP volvería a la antigua redacción referida a los "fondos propios", restringiendo así la incorporación de las restantes partidas integrantes del patrimonio neto a los efectos del cálculo del importe deducible.

PÉRDIDAS POR DETERIORO DEL VALOR DE LOS ELEMENTOS PATRIMONIALES

Las novedades principales sobre esta materia, respecto al ejercicio 2007, vienen en gran parte explicadas por las nuevas normas de contabilización del deterioro establecidas en el PGC'07, según el cual ya no se utilizan "provisiones" sino que se registran "deterioros de valor" de inmovilizado, existencias, deudores comerciales y activos financieros.

En relación con su tratamiento fiscal, se mantienen, en general, las reglas del artículo 12 del TRLIS sin novedades significativas a excepción de las modificaciones relativas al tratamiento fiscal del deterioro de los valores representativos de la participación en el capital de entidades que no coticen en un mercado regulado.

En este sentido, se mantiene la deducibilidad de la parte de estas pérdidas por deterioro que no exceda de la diferencia "positiva" entre el valor de los fondos propios al inicio y al final del ejercicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él. Dicho tratamiento no es asimilable completamente al contable, por lo que seguirán existiendo diferencias que producirán ajustes extracontables (diferencias temporarias según el nuevo PGC'07).

Por otra parte, respecto a las participaciones en empresas del grupo, multigrupo o asociadas, se establece, sin necesidad en este caso de la imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, que la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios al inicio y al final del ejercicio sea deducible siempre que el valor de la participación, minorado por las cantidades deducidas en períodos anteriores, exceda del valor de los fondos propios de la entidad participada que corresponda a la participación al cierre del ejercicio (corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el de la valoración). La cuantía de la diferencia deducible no puede superar el importe del referido exceso.

Asimismo, y como novedad especialmente llamativa, cuando se trate de participaciones en empresas del grupo, multigrupo o asociadas extranjeras, se habrá de homogeneizar, con carácter previo a la deducción, el valor de los fondos propios de la entidad participada con la normativa contable española, así como corregir el valor de dichos fondos propios en virtud de los gastos del ejercicio que no se consideren fiscalmente deducibles conforme al TRLIS español.

Tal y como adelantábamos en el apartado dedicado a la primera aplicación, la citada homogeneización contable y, en cierta medida, también fiscal, puede complicar el ejercicio de cálculo de dicha deducción fiscal, especialmente en este primer ejercicio 2008. En este sentido, habrá que estar atentos a la interpretación que, de la nueva redacción del artículo 12.3 del TRLIS, haga la Administración tributaria.

Se señala también que las cantidades deducidas minoran el coste fiscal de las participaciones, teniendo la consideración, a efectos fiscales, de corrección de valor, depreciación o deterioro de la participación, y que el ajuste se recuperará cuando el valor de los fondos propios

al cierre del ejercicio exceda al del inicio (considerando las aportaciones o devoluciones realizadas), sin necesidad tampoco de registro contable.

Además, a partir del 1 de enero de 2008 se establece una obligación de información de la memoria sobre las cantidades deducidas en cada período impositivo, la diferencia en el ejercicio de los fondos propios de la entidad participada, así como las cantidades integradas en la base imponible del período y las pendientes de integrar.

Todo ello sin olvidar el régimen transitorio para el primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2008, en cuanto a la posibilidad de deducir la diferencia de los fondos propios al inicio del ejercicio "en el que se adquirió la participación" y los fondos propios al cierre del primer ejercicio iniciado en 2008, tal y como se ha descrito anteriormente al comentar las implicaciones fiscales de la primera aplicación del nuevo PGC'07.

Finalmente, el Proyecto de Ley de Supresión del IP, incorpora otra novedad adicional respecto a dicho artículo 12.3 del TRLIS que considera no deducibles las pérdidas por deterioro correspondientes a la participación en entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, excepto que dichas entidades consoliden sus cuentas con las de la entidad que realiza el deterioro. A este respecto, se añadiría otra excepción a la regla de no deducibilidad cuando dichas entidades residentes en paraíso fiscal residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realizan actividades empresariales⁽⁴⁾.

Esta misma excepción se incluye también por el Proyecto de Ley de Supresión del IP, con efectos desde el 1 de enero de 2008, en el apartado b) del artículo 21.1 del TRLIS, en cuanto a la exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera, y en el artículo 107.15 del TRLIS, en lo que respecta al régimen especial de transparencia fiscal internacional.

PROVISIONES FISCALMENTE DEDUCIBLES

El artículo 13 del TRLIS se ha visto notablemente modificado por la Ley 16/2007, en gran parte debido a la atemperación del principio contable de prudencia valorativa. En este sentido, no sólo se han modificado los criterios de contabilización de las mismas, sino que se eliminan diversas provisiones existentes bajo la anterior normativa contable (i.e. provisión para grandes reparaciones).

(4) Este nuevo apartado tendrá interés en cuanto a la participación en entidades en la República de Chipre, Gibraltar y en el Gran Ducado de Luxemburgo (en cuanto a entidades holding de la Ley luxemburguesa de 31 de julio de 1929 y similares), teniendo en cuenta además la actual controversia sobre la consideración de estos territorios como paraíso fiscal, siendo territorios pertenecientes a la Unión Europea.





En relación con su tratamiento fiscal, se elimina toda referencia a las provisiones derivadas de litigios en curso, indemnizaciones pendientes, etc., así como las relativas a grandes reparaciones, y se mantiene la deducibilidad de las provisiones técnicas (aseguradoras y entidades de garantía recíproca) así como de las provisiones por garantías. Asimismo, los gastos correspondientes a actuaciones medioambientales, cuyo desarrollo reglamentario ha sido aprobado por el citado RD de operaciones vinculadas, que reforma el Capítulo III del RIS en su totalidad, son deducibles cuando correspondan a un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración, que ha de presentarse ante ésta, con carácter excepcional para los gastos realizados en 2008 o correspondientes a obligaciones o compromisos nacidos antes del 1 de enero de 2008, en un plazo de tres meses desde la entrada en vigor del citado Real Decreto (es decir, antes del 19 de febrero de 2009).

Por otra parte, se recoge expresamente la no deducibilidad de los gastos de personal "plurianuales" (premios, antigüedad, determinados bonus...) y/o correspondientes a pagos basados en acciones ("stock options"). Estos últimos serán deducibles en el período impositivo en que se entreguen dichos instrumentos (nueva redacción del artículo 19.5 del TRLIS). A este respecto, resulta interesante destacar que el Proyecto de Ley de Supresión del IP introduce una modificación en este apartado, con efectos 1 de enero de 2008, restringiendo la no deducibilidad de las provisiones relativas a gastos de personal "plurianuales" en cuanto se trate de retribuciones "a largo plazo".

Por lo demás, expresamente se excluyen de deducción los gastos relacionados con provisiones derivadas de obligaciones implícitas o tácitas (incluyendo las relacionadas con reestructuraciones) y contratos onerosos (que exceden a los beneficios económicos que se espera recibir de los mismos).

INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO PROPIO

La novedad más importante radica en que las operaciones de enajenación de acciones propias que antes daban lugar a beneficios o pérdidas que afectaban al resultado del ejercicio, se contabilizan en el ámbito del PGC'07 directamente contra reservas, sin imputarse a la cuenta de Pérdidas y Ganancias. Dicho tratamiento contable impide reconocer ingreso alguno tampoco a efectos fiscales.

Sin embargo, ha de señalarse que los gastos correspondientes a una transacción de patrimonio propio de la que se haya desistido se reconocerán en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, y no contra reservas.

En este sentido, se puede plantear si los gastos de emisión o amortización de acciones propias, al ser registrados directamente contra el patrimonio neto de la entidad, como menores reservas, serán fiscalmente deducibles en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, en aplicación de lo dispuesto por el artículo 19.3 del TRLIS.

REGLAS DE VALORACIÓN

Según la nueva redacción del artículo 15.1 del TRLIS, las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias (e.g. ajustes contra patrimonio neto en relación con "activos financieros disponibles para la venta").

Por otro lado, ha de destacarse, conforme a lo establecido por el artículo 15.9 del TRLIS respecto a la corrección monetaria, la referencia que dicha norma hace al patrimonio neto, en lugar de los fondos propios de la entidad, para el cálculo del "coeficiente K" que limita el importe de dicha corrección. Por tanto, se tienen también en cuenta a estos efectos los ajustes por cambio de valor razonable y las subvenciones, donativos y legados no reintegrables. Asimismo, se extiende la aplicación de estos coeficientes a las transmisiones de elementos patrimoniales del inmovilizado o de estos elementos que hayan sido clasificados como "activos no corrientes mantenidos para la venta"⁽⁵⁾ y, si bien no se menciona expresamente la nueva categoría de "inversiones inmobiliarias"⁽⁶⁾, entendemos que una interpretación razonable de la norma debe hacer extensible su aplicación también a esta categoría de activos.

A este respecto, para las transmisiones de estos elementos efectuadas durante el ejercicio 2008, los coeficientes aprobados por la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008 son los siguientes:

OPERACIONES VINCULADAS

Desde la reforma operada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se deben valorar por su valor normal de mercado. Si el valor convenido fuera distinto, la diferencia tendrá, para las personas o entidades vinculadas, el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de dicha diferencia, en virtud del denominado "ajuste secundario".

Para los ejercicios impositivos que se inician a partir del 1 de enero de 2008, la novedad de la regulación del artículo 16 del TRLIS radica en la definición de grupo que, siguiendo la última reforma operada en el artículo 42 del Código de Comercio, adopta el criterio de "control" en lugar del de "unidad de decisión"⁽⁷⁾.

No podemos dejar de hacer mención aquí, por su enorme relevancia tanto en el día a día de las empresas como en el curso de las actuaciones inspectoras futuras,

(5) Nueva categoría del PGC'07, en la que se incluyen los elementos del activo no corrientes de los que se espera recuperar su valor fundamentalmente a través de su venta en lugar de su uso continuado. Además, en el Proyecto de Ley se sustituye "inmovilizado" por "activo fijo", quedando todavía más patente la falta de inclusión de las inversiones inmobiliarias en el artículo 15.9 del TRLIS

(6) Inmuebles que la sociedad tiene para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de destinarlos para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios. No están destinados a la venta.

(7) Adoptado con efectos desde 1 de enero de 2005 por la anterior reforma operada por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre.

a la entrada en vigor del tan esperado RD de operaciones vinculadas, cuyo objeto principal, tal y como se establece en su Exposición de Motivos, es el desarrollo de la Ley 36/2006 antes citada. A través de este Real Decreto se da una nueva y completa redacción a los Capítulos V y VI del RIS que, en concreto, afecta a (i) la determinación del valor normal de mercado de las operaciones, (ii) las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas, así como con personas o entidades residentes en paraísos fiscales, y (iii) los famosos "APAs" o acuerdos previos de valoración con la Administración. Si bien estas normas, en cuanto a la determinación del valor normal de mercado, entraron en vigor el pasado 19 de noviembre de 2008, las obligaciones de documentación y, por ende, el supuesto constitutivo de infracción tributaria del apartado 10 del artículo 16 del TRLIS (esto es, la no aportación o aportación incompleta de dicha documentación a la inspección tributaria), no entrarán en vigor hasta el próximo 19 de febrero de 2009, debiendo estar la citada documentación a disposición de la Administración tributaria a partir de la finalización del plazo voluntario de declaración o liquidación (es decir, con carácter general, el 26 de julio de 2010).

REGLAS DE IMPUTACIÓN TEMPORAL

Se mantiene la regla general de imputación temporal conforme al principio de devengo, así como de no deducibilidad de los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas, si así lo establece una norma legal o reglamentaria.

Según la nueva redacción del artículo 19.3 del TRLIS, se incluyen los gastos o ingresos cuya imputación se lleve directamente contra cuentas de reservas en la regla que permite la anticipación de ingresos o diferimiento de gastos si no se produce un diferimiento en la tributación, lo que anticipa el tratamiento fiscal correspondiente a la primera aplicación del nuevo PGC'07, en línea con lo dispuesto por el Proyecto de Ley de Supresión del IP.

NUEVA REDUCCIÓN DE INGRESOS PROCEDENTES DE DETERMINADOS ACTIVOS INTANGIBLES

Como completa novedad para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2008, se incluye en el artículo 23 del TRLIS una reducción del 50% del importe de los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, cuando se cumplan determinados requisitos, para estimular dichas actividades. Se enlaza así "este régimen con los incentivos fiscales a las actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica dado que los incentivos fiscales continúan aplicándose sobre los resultados positivos de estas actividades cuando se exploten mediante la cesión a terceros de los derechos creados y, por tanto, nos e agotan con la creación de estos activos intangibles", como indica la propia Exposición de Motivos de la Ley 16/2007.

En ningún caso dan derecho a la reducción los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión (como los derechos de imagen), de programas informáticos, ni equipos industriales, comerciales o científicos.

Además, tratándose de entidades pertenecientes a un grupo que tribute bajo 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 fiscal, dando lugar a un gasto deducible por parte de la entidad cesionaria y a un ingreso computable al 50% por parte de la entidad cedente.

DEDUCCIONES FISCALES

En primer lugar, respecto a las deducciones por doble imposición interna e internacional, el Proyecto de Ley de Supresión del IP adapta, con efectos para el presente ejercicio 2008, la legislación fiscal a la nueva normativa contable, según la cual la distribución de un dividendo puede suponer en el socio una minoración del valor de la participación en lugar de un ingreso. Así, se amplía el alcance de ambas deducciones al supuesto descrito, siempre y cuando el contribuyente pruebe que, o bien un importe equivalente se ha integrado en la base imponible de las personas o entidades propietarias anteriormente de la participación (en el caso de dividendos o participaciones en beneficios), o bien que ha tributado en España a través de cualquier transmisión anterior de la participación (en el caso del impuesto extranjero).

En segundo lugar, también en el Proyecto de Ley de Supresión del IP reforma los apartados 1 y 2 del artículo 35 del TRLIS, extendiendo el tratamiento de la deducción por gastos de investigación, desarrollo e innovación ("I+D+i") correspondientes a actividades realizadas en España, a aquéllas realizadas en la Unión Europea o el Espacio Económico Europeo sin restricción. Asimismo, se amplía la consideración de gasto de I+D+i a las cantidades

Cuadro 1. Coeficiente aplicable según año adquisición y amortización

Antes de 1984	2,1967	En el ejercicio 1996	1,2137
En el ejercicio 1984	1,9946	En el ejercicio 1997	1,1866
En el ejercicio 1985	1,8421	En el ejercicio 1998	1,1712
En el ejercicio 1986	1,7342	En el ejercicio 1999	1,1631
En el ejercicio 1987	1,6521	En el ejercicio 2000	1,1572
En el ejercicio 1988	1,5783	En el ejercicio 2001	1,1334
En el ejercicio 1989	1,5095	En el ejercicio 2002	1,1197
En el ejercicio 1990	1,4504	En el ejercicio 2003	1,1008
En el ejercicio 1991	1,4008	En el ejercicio 2004	1,0902
En el ejercicio 1992	1,3698	En el ejercicio 2005	1,0758
En el ejercicio 1993	1,3519	En el ejercicio 2006	1,0547
En el ejercicio 1994	1,3275	En el ejercicio 2007	1,032
En el ejercicio 1995	1,2744	En el ejercicio 2008	1



pagadas para la realización de dichas actividades, por encargo del sujeto pasivo, tanto en España como en dichos territorios europeos. Además, se elimina el supuesto de deducción incrementada correspondiente a proyectos contratados con universidades, organismos públicos o centros de innovación y tecnología reconocidos y registrados como tales en España.

En tercer lugar, la Ley 16/2007 efectuó una nueva modificación del artículo 42 del TRLIS referido a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Si bien ya había sufrido una importante reforma a través de la Ley 35/2006, dicho precepto ha sido nuevamente objeto de modificación curiosamente para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2007 (dejando sin efecto pues la reforma de la Ley 35/2006).

En cumplimiento del objetivo de "permitir que las desinversiones e inversiones en valores representativos de entidades que tienen un marcado carácter empresarial puedan aplicar este incentivo y no se vean discriminadas por el tipo de actividad que desarrolla la entidad de cuyo capital son representativos esos valores", según reza la Exposición de Motivos de la Ley 16/2007, se elimina la letra e) del apartado 4 de dicho precepto, permitiendo aplicar la deducción en el caso de transmisión/adquisición de acciones en entidades cuyo activo esté configurado mayoritariamente por existencias o derechos de crédito (i.e. inmobiliarias, entidades financieras).

Sin embargo, se introduce una nueva restricción en cuanto a los elementos transmitidos y objeto de la

reinversión en caso de que los valores correspondan a entidades que tengan elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, según balance del último ejercicio cerrado, en un porcentaje superior al 15%, impidiendo la aplicación de la deducción sobre la parte de la renta que corresponda a dicho porcentaje superior.

Ha de destacarse además que, al contrario de lo acontecido en el artículo 15.9 del TRLIS ya comentado anteriormente, la aplicación del artículo 42 del TRLIS no se ha extendido a la nueva categoría de "activos no corrientes mantenidos para la venta", aunque sí se ha incluido expresamente la de inversiones inmobiliarias (al contrario que en el artículo 15.9). Entendemos que no tiene sentido limitar la aplicación de la deducción en el supuesto de activos no corrientes mantenidos para la venta, si bien habrá que estar atentos al criterio que adopte la DGT al respecto.

Finalmente, en cuanto al resto de deducciones, debemos recordar que en el ejercicio 2008 muchas deducciones se ven nuevamente reducidas, en línea con la progresiva reducción hasta su eliminación en muchos casos establecida por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

Los porcentajes aplicables respecto de las diversas deducciones y bonificaciones en los períodos impositivos que se inicien durante el año 2008 son los siguientes:

CONCLUSIÓN

En conclusión, las diversas empresas españolas se han de enfrentar en este ejercicio 2008 con la utilización de nuevos criterios contables establecidos en distintas normas, como son, entre otros, el "valor razonable", la realización de un test de deterioro en el caso de determinados activos, la pérdida de valor del principio de prudencia valorativa y las provisiones contra cuentas de activo, así como el nuevo concepto de combinaciones de negocio y su diferente tratamiento según se realicen o no en el seno de un grupo de sociedades.

Pues bien, a ello han de añadirse las dificultades que entraña en sí misma la primera aplicación de dichas normas contables y, en concreto, la incertidumbre de su impacto fiscal, el cual se encuentra regulado, fundamentalmente, en unas normas cuya redacción final no se ha conocido hasta prácticamente concluido el año 2008 y cuya interpretación arroja un buen número de cuestiones que pueden afectar a la determinación del gasto por el Impuesto sobre Sociedades y a su liquidación ante la Administración Tributaria.

Asimismo, la citada incertidumbre legal acompaña también al propio texto del TRLIS, cuya redacción se ha visto modificada en diversas ocasiones a lo largo del año, con ocasión de la reforma operada en la normativa contable española, y a través de la reforma operada por el Proyecto de Ley de Supresión del IP.

Esta falta de concreción normativa en los ámbitos contable y fiscal, unida a la ardua tarea de documentación de las operaciones realizadas entre entidades vinculadas, hace que, en estas fechas, la fiscalidad sea, más que nunca, la protagonista del panorama empresarial español. ■

Cuadro 2. Deducciones y bonificaciones para periodos impositivos iniciados durante 2008

Bonificación por actividades exportadoras		75%
Gastos de formación	Media de los dos años anteriores	3%
	Exceso sobre la media	6%
Deducción por I+D	Gastos efectuados en el período	25%
	Exceso sobre la media	42%
	Inversiones en inmovilizado	8%
Deducción por innovación	8%	
Deducción para fomento tecnologías de la información		9%
Deducción por actividades de exportación		9%
Deducción por inversiones en bienes de interés cultural		12%
Deducción por inversiones en producciones cinematográficas		18%
Deducción por inversión del coproductor financiero		5%
Deducción por inversión en edición de libros		4%
Deducción por inversiones en sistemas de navegación		6%
Deducción por adaptación vehículos discapacitados		6%
Deducción por gastos guardería		6%
Deducción por inversiones medioambientales		6%
Deducción por adquisición de vehículos nuevos por carretera		8%
Deducción por creación de empleo minusválidos		6.000 €
Deducción contribuciones empresariales a planes de pensiones		6%
Deducción por donativos a entidades beneficiarias mecenazgo		35%
Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios		12%