



**U**  
UNIVERSITAT DE BARCELONA  
**B**

Seminario de Derecho tributario empresarial

## **Consecuencias fiscales NPGC**

**por**

*Xavier Ros García*

**Abogado**

**Barcelona, 15 de noviembre de 2008**

## I. Introducción

En fecha 20 de noviembre de 2007 se ha publicado en el B.O.E. el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, *por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad*, NPGC/PGC 2007. Con lo cual se ha cerrado, a nivel normativo, al menos en cuanto a los aspectos sustanciales, el proceso de reforma mercantil y contable desarrollado a lo largo del año 2007.

El PGC 2007, cuya entrada en vigor se produjo con efectos 1 de enero de 2008, constituye la culminación de la reforma desarrollada en el ámbito de la normativa mercantil en España, partiendo 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 (en adelante, Ley 16/2007), publicada en el B.O.E. del 5 de julio de 2007, y que se ha plasmado a través de un significativo elenco de modificaciones en determinados preceptos legales, básicamente Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y Código de Comercio. El punto de partida del nuevo PGC 2007 han sido las NIC/NIIF, siendo el objeto posibilitar una convergencia de la normativa contable española con dichas normas en la medida de lo posible.

Como primera aproximación la filosofía que ha informado la reforma mercantil, y contable como consecuencia de aquélla, ha sido mantener la neutralidad, a efectos fiscales, como regla general. Así resulta de la Exposición de Motivos de la Ley 16/2007, según la cual, en referencia al Impuesto sobre Sociedades, indica lo siguiente:

*“Las modificaciones en dicho Impuesto 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”.*

Ahora bien, según se analizará en profundidad, este objetivo teleológico se habrá cumplido de forma aproximada, pero no en términos absolutos, en tanto en cuanto la reforma contable llevará aparejadas consecuencias fiscales en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.

En todo caso merece la pena recordar la incidencia directa de la contabilidad respecto a la determinación de la base imponible por el IS. Recordemos lo que reza el artículo 10.3 del TRLIS:

*“3. En el método de estimación directa, 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 demás Leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.”.*

Me gustaría destacar, antes de proseguir, que en mi opinión éste es el único tributo del que resultarán modificaciones *de facto* como consecuencia de la reforma contable. Precisamente uno de los aspectos de la reforma que más polémica ha suscitado, al menos entre los juristas, ha sido la nueva redacción del artículo 34.2 del Código de Comercio, en cuya virtud:

*“2. Las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa de conformidad con las disposiciones legales. A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.”.*

En base a esta redacción, para mí muy poco afortunada, que otorga prevalencia a la realidad económica, concepto de alcance indeterminado en no pocas ocasiones, probablemente se suscitarán en el futuro controversias diversas en relación con diversas transacciones, que se analizarán más adelante a lo largo de este trabajo. Ahora bien, sea cual sea la consecuencia contable que deriva del principio general plasmado en sede del artículo 34.2 del Código de Comercio, previamente transcrito, entiendo que no cabe extender el alcance del citado precepto a ningún otro tributo, distinto del Impuesto sobre Sociedades. De donde, a título de ejemplo, sea cual fuere la norma contable respecto a la consideración de determinadas transacciones, ello no tendrá incidencia alguna por lo que respecta al IVA. Sirva como ejemplo el caso del arrendamiento de bienes inmuebles que, en ocasiones, tendrá la consideración de compraventa con pago aplazado a nivel contable. Pues bien, sea cual fuere el tratamiento contable que proceda de conformidad con el PGC 2007 no cabe duda alguna que, respecto al IVA, en tanto en cuanto seguiremos estando, a nivel jurídico ante un arrendamiento, operación de tracto sucesivo, el devengo se producirá al amparo de la Ley 37/1992, *del Impuesto sobre el Valor Añadido*, a medida que resulten exigibles las cuotas de arrendamiento.

## II. Determinados aspectos del PGC 2007

### II.1. Nueva definición de elementos patrimoniales

El Código de Comercio, norma con rango de Ley, incorpora las nuevas definiciones de conceptos tales como “Activo”, “Pasivo”, “Ingresos”, “Gastos”.

Así, merece la pena mencionar la definición de ACTIVO que recoge el artículo 36.1.a) del Código de Comercio: *“Activos: bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que es probable que la empresa obtenga beneficios económicos en el futuro.”*

En base a esta definición, los gastos de constitución, primer establecimiento...dejarán de existir como cuentas de activo. Con carácter general, la mayoría de estos gastos deberán darse de baja, ya que no cumplen la definición de activo contenida en el artículo 36.1.a).

Los saldos deudores de estas cuentas de *Gastos de Constitución* y *Gastos de primer establecimiento* existentes al inicio del primer ejercicio de aplicación del PGC 2007, en el balance de apertura, se integrarán en la cuenta de Reservas disminuyendo su importe disponible.

Ello no obstante, por lo que respecta a aquellas inversiones, realizadas por el propietario o por el arrendatario que no sean separables del activo al que están vinculados, entendemos que se podrán contabilizar como inmovilizados materiales cuando cumplan la citada definición de activo.

Asimismo, se define el concepto “Pasivo”, según se indica a continuación, en el mismo artículo indicado del Código de Comercio:

*“Pasivos: obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, cuya extinción es probable que dé lugar a una disminución de recursos que puedan producir beneficios económicos. A estos efectos, se entienden incluidas las provisiones”.*

Al igual que sucede en el caso de los activos, determinadas partidas, integrantes del pasivo en el PGC 1990, en tanto en cuanto no constituyen “obligaciones” propiamente dichas, no podrán integrar el Pasivo con el PGC 2007. Esta problemática afectará, en gran medida, a las dotaciones a Provisiones. Sin entrar a analizar el tema en profundidad, entiendo que a grandes rasgos – si bien se trata de un aspecto que admite multiplicidad de matices – el concepto contable de provisión, con el PGC 2007 estará próximo al ámbito de las provisiones fiscalmente deducibles, en tanto resulta primordial el plus de “obligación actual” según lo antes indicado.

## II.2. Nuevo concepto: “Patrimonio Neto”

Asimismo se incluye un nuevo concepto: el denominado “Patrimonio Neto”. De conformidad con el artículo 36 c) del Código de Comercio, el Patrimonio neto constituye la parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos sus pasivos. Incluye las aportaciones realizadas, ya sea en el momento de su constitución o en otros posteriores, por sus socios o propietarios, que no tengan la consideración de pasivos, así como los resultados acumulados u otras variaciones que le afecten.

Asimismo, según establece el citado artículo 36 c) del Código de Comercio, los ingresos y gastos del ejercicio se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias y formarán parte del resultado, excepto cuanto proceda su imputación directa al Patrimonio neto.

Así merece la pena transcribir la nueva definición de ingresos y gastos en este contexto:

- Ingreso: Lo que suponga incremento de Patrimonio Neto durante el ejercicio, excepto si su origen proviene de aportaciones de socios.
- Gasto: Lo que suponga decremento de Patrimonio Neto excepto las distribuciones a socios.

A diferencia del escenario en sede del PGC 1990, la determinación del resultado global del ejercicio resultará de la integración de diversos conceptos: el resultado contable propiamente dicho, en tanto que saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias; los resultados que se imputan directamente en una cuenta de Reservas; y finalmente los

resultados derivados de los ingresos y gastos que hayan sido objeto de imputación directa al Patrimonio Neto (grupos 8 y 9).

En este sentido, mientras que los resultados con impacto en Patrimonio Neto no tendrán, en principio, trascendencia fiscal directa en el IS, no sucede lo mismo respecto a los que se imputen directamente a una cuenta de Reservas, según se analizará en detalle más adelante.

### II.3. Referencia al principio de valor razonable

En el artículo 38 bis del Código de Comercio se mantiene el principio de precio de adquisición, si bien se le priva de parte de su rigidez. Así se introduce el valor razonable para determinados instrumentos financieros; si bien se deja la puerta abierta para que a nivel reglamentario se extienda el valor razonable a otros elementos.

Cabe recordar el efecto práctico de la reforma contable efectuada en sede de entidades financieras (siendo de referencia obligada la Circular 4/2004 de 22 de diciembre, del Banco de España). A título de ejemplo, se ha permitido aplicar el valor razonable para revalorizar las sedes sociales. Sea como fuere, esta posibilidad no se contempla en sede de la reforma mercantil y del PGC 2007 para las entidades a las que no resulta de aplicación la mentada Circular.

De suerte que, simplificando, las sociedades podrán incluir la inversión financiera integrada en su patrimonio en la categoría de “Valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias”, en los siguientes supuestos:

- a) Activos financieros que formen parte de una cartera de negociación, o sean instrumentos financieros derivados.
- b) Pasivos financieros que formen parte de una cartera de negociación, o sean instrumentos financieros derivados.

En estos supuestos, la variación del valor razonable formará parte del resultado del ejercicio. Esto significaría que, a efectos fiscales, en caso de revalorización se tributaría a

pesar de no haberse realizado la plusvalía, y en caso de depreciación la misma tendrá la consideración de deducible.

Por el contrario, si las inversiones se clasifican en la categoría de “*Activos financieros disponibles para la venta*”, la variación del valor razonable deberá cargarse o abonarse a la cuenta de “*Ajustes por valoración de activos financieros*”, dentro del Patrimonio Neto, y formará parte del resultado del ejercicio en que efectivamente se produzca su venta. No tendrán efectos fiscales las plusvalías tácitas ni será deducible la depreciación.

Mencionar a estos efectos que en el nuevo PGC 2007 aplicable por las PYMES no habría alternativa al respecto, es decir, no cabe la revalorización contra Patrimonio Neto, debiendo en todo caso computarse como “*Cartera de negociación*”.

La elección entre una u otra categoría de activos financieros será libre, si bien como regla general no procederá el cambio futuro de tal calificación. De alguna manera la idea que subyace en el nuevo PGC 2007 es que la “*Cartera de negociación*” denota inversión a corto plazo, mientras que el “*Disponible para la venta*” designa una voluntad de inversión a largo plazo. Si bien no se trata de un axioma irrefutable.

- Consecuentemente, y como resumen:
  - En *Cartera de negociación* coincidirá valor/efecto fiscal y contable, tanto en PGC PYMES como en PGC 2007. Habiendo tributado o siendo deducibles las plusvalías y/o depreciaciones tácitas.
  - En *Disponible para la venta* existirá discrepancia entre valor contable (revalorizado contra Patrimonio Neto) y valor fiscal en PGC 2007. No siendo aplicable en PYMES.

#### II.4. Principio de correlación entre ingresos y gastos

Formalmente desaparece el principio contable de correlación de ingresos y gastos. En este contexto se mantiene el principio de devengo con ambigüedad buscada: *“Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro”*. Simplemente se dice que se imputará el gasto o ingreso al resultado del ejercicio *“al que afecten”*.

De acuerdo con lo anterior, la correlación entre ingresos y gastos se contempla en el PGC 2007 siempre supeditada a que proceda reconocer el activo o pasivo asociados de acuerdo con la definición de éstos contemplada en el Marco Conceptual, habiendo perdido la categoría de principio contable que tenía en el PGC 1990. Por este motivo, el PGC de 2007 ha eliminado los subgrupos de *Gastos a distribuir en varios ejercicios* y *Gastos de establecimiento*.

#### II.5. Reconocimiento de ingresos por prestaciones de servicios

De conformidad con la NRV 14<sup>a</sup>, en relación con los ingresos por prestación de servicios, se establece el siguiente tratamiento:

##### *“3. Ingresos por prestación de servicios*

*Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de la transacción pueda ser estimado con fiabilidad, considerando para ello el porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre del ejercicio.*

*En consecuencia, sólo se contabilizarán los ingresos procedentes de prestación de servicios cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:*

- a) El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.*
- b) Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.*
- c) El grado de realización de la transacción, en la fecha de cierre del ejercicio, puede ser valorado con fiabilidad, y*

*d) Los costes ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, pueden ser valorados con fiabilidad.*

*La empresa revisará y, si es necesario, modificará las estimaciones del ingreso por recibir, a medida que el servicio se va prestando. La necesidad de tales revisiones no indica, necesariamente, que el desenlace o resultado de la operación de prestación de servicios no pueda ser estimado con fiabilidad.*

*Cuando el resultado de una transacción que implique la prestación de servicios no pueda ser estimado de forma fiable, se reconocerán ingresos, sólo en la cuantía en que los gastos reconocidos se consideren recuperables”.*

Por su parte, según dispone la NRV 10ª respecto a las existencias:

*“Los criterios indicados en los apartados precedentes resultarán aplicables para determinar el coste de las existencias de servicios. En concreto, las existencias incluirán el coste de producción de los servicios en tanto aún no se haya reconocido el ingreso por prestación de servicios correspondiente conforme a lo establecido en la norma relativa a ingresos por ventas y prestación de servicios”.*

Si aplicamos los preceptos de referencia a un caso concreto, por ejemplo, un Despacho profesional, nos podríamos encontrar ante diversas situaciones:

a) Proyecto de reestructuración en base a un presupuesto cerrado

En tanto en cuanto concurren las condiciones referidas en la norma se debería reconocer un ingreso – contable y por ende fiscal – proporcional al trabajo en curso ya realizado.

Recordemos los parámetros cuyo cumplimiento deberá verificarse:

- El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.
- Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.
- El grado de realización de la transacción, en la fecha de cierre del ejercicio, puede ser valorado con fiabilidad, y
- Los costes ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, pueden ser valorados con fiabilidad.

## b) Honorarios incurridos en un procedimiento de inspección

En este caso no concurrirán normalmente las condiciones exigidas en tanto en cuanto no podrá determinarse, al cierre del ejercicio, ni el grado de cumplimiento – resulta impredecible estimar la duración de unas actuaciones inspectoras – ni tampoco probablemente será determinable el importe de los ingresos. En consecuencia no procederá computar ingresos en tanto en cuanto no finalicen los trabajos de referencia, pero entiendo que sí que deberán activarse los costes, en la medida en que se consideren recuperables.

En resumen, las empresas de servicios deberán valorar al cierre del ejercicio una suerte de *Existencias*, en función de los trabajos en curso. En el coste de producción se incluirán, además de los costes directos, la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables al proyecto. En relación con la determinación del coste de producción, deberán tenerse en consideración los criterios contenidos en la Resolución de 9 de mayo de 2000, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el PGC 2007.

## II.6. Arrendamiento financiero

La Norma de Registro y Valoración 8ª define el concepto de arrendamiento financiero en los siguientes términos: *“cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento, se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo deberá calificarse como arrendamiento financiero..”*.

En los arrendamientos financieros con opción de compra, se presumirá que se cumple el requisito de transferencia al arrendatario de los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo, cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción. Este mismo requisito era el exigido por el PGC 1990 para registrar los derechos sobre bienes en arrendamiento financiero como inmovilizado inmaterial.

Cumpléndose esta circunstancia, de acuerdo con la NRV 8ª, el arrendatario deberá registrar un activo de acuerdo con su naturaleza, según se trate del inmovilizado material o del intangible.

La citada NRV 8ª dispone que el arrendatario contabilizará un activo y un pasivo por el mismo importe, que será el menor entre el valor razonable del activo arrendado y el valor actual de los pagos mínimos acordados durante el plazo del arrendamiento – incluido el pago por la opción de compra –, por que deberán excluirse los intereses pendientes de devengar.

La modificación introducida por la Ley 16/2007 en el artículo 115 del TRLIS no afecta al régimen fiscal específico de los contratos de arrendamiento financiero a que hace referencia el apartado 1 de la Disposición Adicional 7ª de la *Ley sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito*, que necesariamente deberán incluir una opción de compra, a su término, a favor del arrendatario.

Cuando, además se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 2 del artículo 115 TRLIS (duración mínima de dos años cuando tengan por objeto bienes muebles y diez años cuando tengan por objeto bienes inmuebles o establecimientos industriales), y en los apartados 3 y 4 del mismo artículo (diferenciación en el contrato de la parte que corresponda a la recuperación del coste del bien, y la carga financiera, y carácter constante o creciente de las cuotas anuales correspondientes a la recuperación del coste del bien), seguirán siendo de aplicación los beneficios fiscales previstos para estas operaciones.

Ahora bien, el cambio sustancial con el PGC 2007 lo tenemos en el contexto de contratos de arrendamiento sin opción de compra. En tal supuesto, con el fin de determinar la contabilización correcta de la operación, deberemos hacernos una serie de preguntas:

- ¿El plazo del arrendamiento coincide o cubre la mayor parte de la vida útil del activo?

- ¿El valor actual de los pagos mínimos acordados supone la práctica totalidad del valor del bien?
- ¿Por sus especiales características su utilidad queda restringida al arrendatario?
- ¿Si el arrendatario cancela el contrato, debe asumir las pérdidas sufridas por el arrendador?
- ¿Las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario?
- ¿El arrendatario puede prorrogar el arrendamiento durante un segundo período con unos pagos inferiores a los normales de mercado?

En su caso tras realizarnos estas preguntas podríamos llegar a la conclusión de que según la NRV 8ª, contablemente debería activarse como un arrendamiento financiero. Se viene a dar soporte normativo a un criterio ya recogido en la Consulta número 6 del BOICAC núm. 38 Junio 1999, que en puridad hace que en determinados foros se considere que la obligación de activación de determinados contratos de arrendamiento (*renting*) no es una novedad del PGC 2007.

De donde, podría resultar que el arrendatario de un determinado bien, si se cumplen las condiciones antes reseñadas, debería contabilizar el mismo en su Activo, a pesar de estar jurídicamente arrendado, y, por tanto, sería amortizable. La consecuencia más grave, a efectos fiscales, es que no podría disfrutar del gasto por arrendamiento, pues al no estar contabilizado como tal se incumpliría lo dispuesto en el artículo 19.3 del TRLIS.

## II.7. Problemática fiscal de las provisiones

Según lo indicado anteriormente, la nueva definición de Pasivo dejaría fuera de su ámbito las provisiones, en gran parte de los supuestos en que al amparo del anterior PGC 1990 debían ser objeto de dotación.

En consecuencia, con motivo de la implantación del nuevo PGC 2007 deberán analizarse las consecuencias prácticas de la potencial desaparición de dichas provisiones, en la medida que fueran dotadas en su momento. En cualquier caso,

entendiendo que como regla las provisiones dotadas a 1 de enero de 2008 no podrán mantenerse a efectos contables, sin perjuicio de determinar la procedencia de las mismas al amparo del nuevo escenario contable.

Merece la pena distinguir entre distintos supuestos, siempre tomando como referencia el siguiente punto de partida: el concepto de “*Pasivo*” en el nuevo PGC 07 no incluye los saldos de provisiones por depreciación acumulados. Por tanto la anulación de la provisión supondrá un abono contra Reservas, y tendrá en principio efecto fiscal, sin perjuicio de lo que se indica a continuación:

- Problemática provisiones por depreciación de valores dotadas hasta 2007.  
Contexto *Cartera negociación*.

Habida cuenta que en caso de *Cartera de negociación* al valorarse a 1 de enero por el valor razonable dicho valor estaría subsumiendo el importe neto resultante de todas las provisiones dotadas hasta el momento, el efecto fiscal del ingreso antes referido se neutralizará.

- Problemática provisiones por depreciación de valores dotadas hasta 2007.  
Contexto *Activos disponibles para la venta* (NO PYMES).

Estaremos en la tesitura de si consideramos a un determinado bien incardinable en *Cartera de negociación* o *Disponible para la venta*; si se incluye en este segundo epígrafe, a pesar del potencial deterioro de valor al cierre del ejercicio, el impacto del mismo no sería fiscal al computarse contra el Patrimonio Neto. Con lo que estaríamos tributando con motivo del abono de la provisión contra Reservas con motivo de la primera aplicación del PGC 2007 y no podríamos aprovechar fiscalmente el potencial deterioro.

- Problemática provisiones por depreciación de valores dotadas hasta 2007.  
Contexto PYMES.

Al igual que en los otros casos el primer efecto de la implantación del PGC supondrá un ingreso contable, y en principio fiscal derivado de la anulación de la provisión.

A partir de aquí los efectos son básicamente los mismos que los contemplados para *Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas*. Con lo que deberán tenerse en cuenta las plusvalías, incluso tácitas, existentes en la fecha de la valoración. Lo cual puede suponer una limitación en cuanto a la dotación a realizar.

- Problemática provisiones por depreciación de cartera dotadas hasta 2007.  
Contexto *empresas del grupo, multigrupo y asociadas*.

También el primer efecto de la implantación del PGC supondrá un ingreso contable, y en principio fiscal.

A partir de ahí para plantear una posible dotación para 2008 en adelante se tendrá que analizar el valor de la filial, incorporando en su caso las plusvalías – expresas y tácitas -, no tan sólo las que resulten de los registros contables. De suerte que las plusvalías latentes en el activo de la filial podrán en su caso hacer inviable la futura dotación de una provisión. Imaginemos el caso de una filial que es propietario de un inmueble, cuyo valor contable es sensiblemente inferior al real. En este caso resultará inviable la dotación contable de la provisión por depreciación, puesto que estimando el valor de la filial en base a este criterio probablemente no se habría producido depreciación en el socio. Recordemos que en este supuesto la norma fiscal no excepciona de la obligación de registro contable del gasto (artículo 12.3 del TRLIS).

Otra cuestión, en estos supuestos, es determinar cuándo el socio dispone de la suficiente información respecto a la filial, que le permita discernir cuál es la valoración real de los bienes de la misma. Entiendo que deberemos estar a la participación y a la involucración del socio en la filial para acotar este tema.

Finalmente, indicar a este respecto que nos podemos encontrar con otro problema adicional en este escenario: sigue vigente el límite fiscal en cuanto a la dotación de provisiones de cartera en función de la pérdida del ejercicio. Con lo que las minusvalías tácitas de la filial que se produzcan durante el ejercicio no parece que puedan trasladarse al socio, en tratamiento contradictorio al antes mentado respecto a las plusvalías tácitas.

### **III. Referencia normativa: Proyecto de Ley de modificación del TRLIS**

A pesar de la voluntad manifiesta de neutralidad del cambio de normativa contable, es evidente que dicha circunstancia no se ha producido, al menos no de forma plena. Por el contrario, la implantación del PGC 2007 supondrá, en la práctica generalidad de las sociedades mercantiles, movimientos contables susceptibles de generar incertidumbre en cuanto a su tributación.

Esta situación provocó que, de forma escasamente escrupulosa, la Administración tuviese que salir al paso de la problemática que se generaba, a nivel de grandes empresas, que tenían que determinar la base de su pago fraccionado correspondiente al primer trimestre de 2008, a presentar como tope el día 20 de abril de 2008, con aplicación directa del PGC 2007, cuando aún quedaban numerosos interrogantes abiertos. Es por ello que se promulgó el Real Decreto Ley de 2/2008, de 21 de abril, *de medidas de impulso a la actividad económica*, que entre otras medidas, estableció la prórroga hasta el 5 de mayo el plazo para la realización del primer pago fraccionado; así como la posibilidad para todos los contribuyentes, de las dos opciones para calcular los pagos fraccionados de los ejercicios iniciados en 2008; bien sobre la cuota del período impositivo anterior declarado, bien sobre la parte de base imponible obtenida en los tres, nueve y once primeros meses del año 2008, sin que se tengan en cuenta los efectos de los ajustes derivados de la implantación del nuevo PGC 2007.

Resulta palmario que la mentada disposición fue tan sólo un mecanismo técnico que permitió ganar tiempo, a la espera de que el legislador acotase de alguna forma la situación.

De suerte que la solución del problema que hoy tienen sobre la mesa la generalidad de las sociedades residentes en España pasa por la aprobación de la futura Ley que reforme el IS a los efectos oportunos. Concretamente, el vehículo utilizado es el Proyecto de Ley 121/000008 *por el que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual del Impuesto sobre el Valor Añadido y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria*, actualmente en proceso de tramitación parlamentaria.

Según la Exposición de Motivos ínsita en dicho Proyecto, *“Las modificaciones que afectan al Impuesto sobre Sociedades responden principalmente a la necesidad de adaptar la legislación fiscal a la reforma contable que ha sido completada con la aprobación de un nuevo Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que viene a desarrollar 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”*.

Es decir, en la Exposición de Motivos se reitera el objetivo de conseguir la máxima neutralidad tributaria como resultado de la implantación del PGC 2007. De hecho el mentado Proyecto de Ley señala que, dada la conexión entre resultado contable y base imponible del Impuesto sobre Sociedades deben regularse, mediante una nueva reforma del TRLIS, las consecuencias fiscales, por motivos de seguridad jurídica, de los ajustes contables derivados de la primera aplicación del Plan General de Contabilidad.

A este fin responde la introducción de una Disposición transitoria vigésima sexta en el TRLIS, mediante la Disposición adicional undécima contenida en el Proyecto de Ley de referencia, que por su especial interés se transcribe a continuación:

*“Disposición transitoria vigésima sexta. Régimen fiscal de los ajustes contables por la primera aplicación del Plan General de Contabilidad.*

*1. Los cargos y abonos a partidas de reservas que tengan la consideración de gastos o ingresos, respectivamente, como consecuencia de la primera aplicación del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, se integrarán en la base*

*imponible del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2008.*

*A estos efectos, se considerarán gastos o ingresos, respectivamente, los decrementos e incrementos de patrimonio descritos en el artículo 36.2. del Código de Comercio, por lo que no tendrá la consideración de gasto la baja de la partida relativa a instrumentos de patrimonio propio.*

*No tendrán efectos fiscales los referidos cargos y abonos a reservas que estén relacionados con gastos que no fueron dotaciones a provisiones, o con ingresos, devengados y contabilizados de acuerdo con los principios y normas contables vigentes en los períodos impositivos iniciados antes de dicha fecha siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos períodos. En este caso, no se integrarán en la base imponible esos mismos gastos o ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo según los criterios contables establecidos en las referidas normas.*

*2. Lo establecido en el apartado anterior se aplicará a los ajustes cuya contrapartida sea una partida de reservas derivados de la aplicación del Plan General de Contabilidad, del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, consecuencia de lo establecido en la disposición adicional única del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y las disposiciones adicionales primera y segunda del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.”*

La regla general será que los cargos y abonos a cuentas de reservas que se generen con ocasión de los ajustes de primera aplicación tengan plenos efectos fiscales, es decir, deberán tenerse en consideración para la determinación de la base imponible del ejercicio 2008, en la medida que tengan la consideración de ingresos y gastos de acuerdo con lo establecido en el artículo 36.2 del Código de Comercio.

No obstante, al objeto de conseguir la máxima neutralidad en los efectos fiscales de la reforma contable, se regula que determinados cargos y abonos a reservas no tendrán consecuencias fiscales en tanto en cuanto:

- Estén relacionados con gastos que no fueron dotaciones a provisiones
- O bien provengan de ingresos, devengados y contabilizados de acuerdo con los principios y normas contables vigentes en los períodos impositivos iniciados antes de la primera aplicación del PGC 2007 siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos períodos.

En ambos casos, no se integrarán de nuevo en la base imponible esos mismos gastos o ingresos que deban volver a contabilizarse, con ocasión de su devengo, según los criterios contables establecidos en el PGC 2007. Es decir, si algún ajuste contra Reservas ya ha producido un ingreso o gasto a efectos fiscales (salvo en el caso de dotaciones a provisiones) correctamente imputado en ejercicios anteriores, éste se consolida y la contabilización posterior de ingresos o gastos no tiene efectos fiscales hasta que supere el importe del ingreso o gasto computado anteriormente.

La idea que subyace es que las activaciones de gastos contra Reservas no tributan pero si fueron antes gasto deducible ya no pueden volver a ser gasto deducible en el futuro. Con lo que no puede haber doble efecto fiscal de ingreso o gasto: cuando un gasto no fue deducible - por ejemplo una dotación a provisión objeto de ajuste extracontable positivo -, el ingreso que se genera por llevar la provisión a reservas no debe tributar. Lo mismo sucede cuando un ingreso ya tributó, con lo que el hecho de que la partida que lo generó se lleve a reservas no puede llevar aparejada tributación adicional.

#### **IV. Análisis supuestos concretos: impacto fiscal derivado del PGC 2007**

##### IV.1. Cargos y abonos a Reservas derivados de la adaptación

###### *1. Gastos amortizables según el PGC 1990*

Como norma general los cargos y abonos a reservas consecuencia de la adaptación al PGC 2007, que cumplan con la definición de ingreso o gasto, integrarán la base imponible. Así, los gastos de constitución, gastos de establecimiento o de ampliación de capital que se cancelan contra Reservas tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible.

De hecho este criterio resulta coincidente con el que resulta de la DGT CV 2204-05, formulada en su día a raíz de las modificaciones contables específicas en sede de entidades financieras, que tuvo como origen la Circular 4/2004, de 22 de diciembre, del Banco de España, según la cual:

*“el gasto derivado de la primera aplicación debe entenderse devengado en el período impositivo correspondiente a 2005 – año de la primera aplicación de la Circular 4/2004 - ... por lo que será deducible en la determinación de la base imponible de ese período impositivo en base a lo establecido en los apartados 1 y 3 del artículo 19 del TRLIS.”*

La interpretación respecto al tema que nos ocupa es que el artículo 19.3 del TRLIS se refiere no sólo a los ingresos y gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias, sino también a los imputados en una cuenta de reservas, como es el caso, entre otros, de los gastos de constitución, gastos de primer establecimiento que no puedan ser activados y gastos de ampliación de capital.

## *2. Ajustes por gastos diversos vinculados al IS*

Ajustes por impuestos anticipados o diferidos. No tendrán efecto fiscal en sí mismos de conformidad con la normativa general que regula los cargos/abonos derivados de la cuenta contable 630.

## *3. Ajustes derivados de la activación de gastos*

La reversión del gasto correctamente contabilizado y deducido en ejercicios anteriores no tendrá efectos fiscales; si bien no podrán duplicarse los gastos generados con el PGC 2007 que ya fueron deducibles con anterioridad.

## *4. Abono a reservas por diferencias positivas de cambio*

El abono a reservas por diferencias positivas de cambio no realizadas si tiene efecto en la base imponible. Sería el supuesto de diferencias positivas contabilizadas en una cuenta de Pasivo según el PGC 1990 que con el nuevo PGC 2007, al no poder integrar el Pasivo, supondrán un abono a Reservas que, al no quedar protegido por la DT 26 entiendo que estaría sometido a tributación por el IS.

## 5. Impacto reclasificaciones

Finalmente mencionar que las meras reclasificaciones que no afectan a la cuenta de Reservas no tienen efecto en la base imponible: sería el caso de la reclasificación de inmuebles arrendados a la cuenta de *Inversiones inmobiliarias*. O el movimiento resultante del cargo en la cuenta de *Fondo de Comercio* de la amortización acumulada por dicho concepto.

IV.2. Valoración de activos y pasivos en el balance de apertura: mantenimiento de valores

Según la Disposición transitoria primera, titulada “*Reglas generales para la aplicación del Plan General de Contabilidad en el primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2008*”, del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, podrán mantenerse las valoraciones de los bienes en función del PGC 1990.

*“1. Los criterios contenidos en el Plan General de Contabilidad deberán aplicarse de forma retroactiva con las excepciones que se indican en las disposiciones transitorias segunda y tercera de este real decreto. A tal efecto, el balance de apertura del ejercicio en que se aplique por primera vez el Plan General de Contabilidad (en adelante, el balance de apertura), se elaborará de acuerdo con las siguientes reglas:*

*a) Deberán registrarse todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento exige el Plan General de Contabilidad.*

*b) Deberán darse de baja todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento no está permitido por el Plan General de Contabilidad.*

*c) Deberán reclasificarse los elementos patrimoniales en sintonía con las definiciones y los criterios incluidos en el Plan General de Contabilidad.*

*d) La empresa **podrá optar por valorar todos los elementos patrimoniales** que deban incluirse en el balance de apertura **conforme a los principios y normas vigentes con***

**anterioridad** a la entrada en vigor 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, **salvo los instrumentos financieros que se valoren por su valor razonable.**

*Si la empresa decide no hacer uso de la opción anterior, valorará todos sus elementos patrimoniales de conformidad con las nuevas normas.*

*2. La contrapartida de los ajustes que deban realizarse para dar cumplimiento a la primera aplicación será una partida de reservas, con las excepciones previstas en las disposiciones transitorias de este real decreto y salvo que, de acuerdo con los criterios incluidos en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, deban utilizarse otras partidas”.*

Como primera aproximación cabe inferir que, si se mantienen los criterios de valoración del anterior PGC 1990 no se producen efectos en la base imponible, porque no se producen ajustes de valor.

Ello con la excepción del ajuste de los instrumentos financieros que se valoren por su valor razonable, cuyo ajuste de valor es obligatorio y supondrá efecto fiscal directo. Concretamente el ajuste de valor en el balance de apertura se hará contra reservas. Recordemos que:

- Los activos financieros mantenidos para negociar se ajustan normalmente contra pérdidas y ganancias, por lo que el ajuste sí tiene efectos fiscales (art. 15.1 TRLIS).
- Los activos financieros disponibles para la venta se ajustan normalmente contra patrimonio neto, por lo que el ajuste no tiene efectos fiscales (art. 15.1 TRLIS).

Por el contrario, se puede optar por la aplicación de los criterios de valoración del nuevo PGC. Si bien en este caso deberá afectar a la totalidad de los bienes y derechos de que disponga la sociedad.

### IV.3. Valoración de bienes según el nuevo PGC 2007

Sin perjuicio de las concretas excepciones, la valoración de los elementos integrantes del balance societario en base a los principios resultantes del nuevo PGC 2007 resulta opcional. Ello no obstante, si quiere aplicar por parte de una sociedad entonces afectará a la totalidad de bienes de la misma.

Ello sin perjuicio de que si una sociedad pertenece a un grupo mercantil del artículo 42 del CC, entiendo que la decisión será individual de cada sociedad y afectará a cada sociedad. Sin entrar en la problemática en cuanto al balance consolidado, y las dificultades prácticas para el auditor.

A título de ejemplo, las nuevas reglas de valoración podrían afectar a distintos supuestos:

- Existencias en sede de promotoras, en las que se hubiesen contabilizado como gastos los intereses incurridos.

Con el nuevo PGC 2007 los intereses deberán incluirse como mayor valor de las Existencias. Con lo que la parte de intereses llevados a gastos respecto de Existencias de las que aún disponga la sociedad deberían activarse y, consecuentemente, entiendo que tributarían en el IS con motivo de dicha activación.

- *Rentings*: deberían activarse los *rentings* de años anteriores reconociendo el posible ingreso diferencial por los excesos de gasto computados en ejercicios precedentes. Ello sin perjuicio de la Consulta número 6 del BOICAC número 38 de Junio de 1999 que en puridad ya contemplaba este criterio para los *rentings*.
- Bienes adquiridos en permuta comercial o en aportación no dineraria que no sea de negocio en cuyo caso puede contabilizarse a valor razonable con el nuevo PGC 2007.

Lo cual podría presuponer un escenario de potencial revalorización.

Recordar a estos efectos que en la permuta comercial será posible reconocer contablemente el beneficio correspondiente en función del valor razonable del bien entregado. La permuta comercial es aquella en que concurren flujos de distinta naturaleza, lo cual se dará, por ejemplo en permuta de: terreno por construcción futura; terreno rústico por solar; construcción que no se utilizaba por otra para dedicar a arrendamiento; es decir subyace la idea de que haya diferente situación u operativa entre el bien entregado y el recibido.

- Inversiones en activos en un local arrendado, considerados como gastos de primer establecimiento en el PGC 1990: si no están totalmente amortizados, ¿debería recalcularse la amortización que correspondería a la naturaleza de esos bienes y activarlos en función del nuevo valor neto contable que resultaría?

A título de ejemplo, si se llevasen como gasto en cinco años y se hubiesen amortizado en 4 años, lo que supone un 80 por 100, si el tipo de amortización aplicable según tablas fuese el 5 por 100 con la aplicación del PGG 2007 resultaría que debería reducirse la amortización acumulada, que pasaría a reducirse del 80 por 100 al 20 por 100; con el correspondiente impacto asimismo en cuanto a tributación.

- Sociedad que estuviese aplicando el LIFO como criterio de valoración de existencias (ahora no permitido), pasando a coste medio.

#### IV.4. Fondo de comercio. Tratamiento específico

A este respecto se mantiene, en cuanto al fondo, el tratamiento que se instauró con la Ley 43/1995: deducibilidad como regla general del fondo de comercio, en un plazo de tiempo, concretamente 20 años.

Cabe efectuar una primera reflexión, en el sentido de que nos encontramos ante una norma fiscal que, entendemos, tiene como objeto primordial evitar la doble imposición. Ello es así en tanto en cuanto ese “Fondo de Comercio” ya habría tributado por el sujeto pasivo vendedor del mismo – de hecho las limitaciones principales a la deducibilidad provienen de supuestos en que no se ha producido dicha tributación -.

Habida cuenta que el adquirente del fondo de comercio también tributa, puesto que la utilización del mismo le permite aumentar su beneficio y por tanto su base imponible, es razonable que el legislador permita la deducción del mismo. Es decir, que no estamos ante una actitud graciable de los poderes públicos, sino ante una mera corrección normativa tendente a evitar una doble imposición que, en su caso, estaría vulnerando los principios que deben informar el sistema tributario.

La deducción de fondo de comercio pretende corregir esa doble imposición y que se tribute una sola vez.

A nivel procedimental, a efectos contables con el PGC 2007 ya no se dotará amortización contable. Con lo que la minoración de la base imponible se efectuará mediante ajuste extracontable negativo.

Ahora bien, el artículo 213.4 del TRLSA, en la redacción dada en 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, establece lo siguiente:

*“4. En cualquier caso, deberá dotarse una reserva indisponible equivalente al fondo de comercio que aparezca en el activo del balance, destinándose a tal efecto una cifra del beneficio que represente, al menos, un cinco por ciento del importe del citado fondo de comercio. Si no existiera beneficio, o éste fuera insuficiente, se emplearán reservas de libre disposición.”*

Entendemos que el “fondo de comercio”, al que se refiere el artículo 213.4 el TRLSA ha de identificarse con la partida contable de fondo de comercio.

El cálculo del importe mínimo por el que se deberá dotar la reserva indisponible a que se refiere el artículo 213.4 del TRLSA, cuando se haya producido una corrección valorativa por deterioro de valor del fondo de comercio, ha de realizarse en función del valor contable del fondo de comercio que aparece en el activo del balance (que estará corregido por las pérdidas de valor que se hayan contabilizado), según criterio seguido en la Consulta del BOICAC número 73 de marzo de 2008. Con lo que existirá una disparidad entre el valor que se tomará como referencia para la dotación de la reserva y el que se tomará como base del ajuste extracontable.

## **V. Conclusiones**

Como puede verse, la presente ponencia parte de un objetivo eminentemente descriptivo, por un lado, y práctico por otro. En el sentido de que he tratado de poner negro sobre blanco en relación con los aspectos con trascendencia fiscal más relevante consecuencia de la reforma contable. Ello sin perjuicio de que no he entrado a analizar la problemática en cuanto a las operaciones vinculadas, que ya fue objeto de análisis en otra anterior ponencia.

La conclusión, entiendo, es demoledora: ¿dónde queda la pretendida neutralidad fiscal del nuevo Plan? Lo cierto es que, como Abogado, me resulta particularmente poco grato tener que profundizar en la medida en que me obligan las circunstancias en una materia como la que nos ocupa. Lo cual resulta, cuando menos, preocupante, en tanto que concepto que denota una realidad, puesta de manifiesto en no pocas ocasiones: la falta de respeto flagrante y palmaria a la reserva de ley en el ámbito tributario que subyace en todo lo comentado hasta ahora. Debemos ver cómo evolucionan las actuaciones de la AEAT en los próximos años, si bien soy muy pesimista al respecto, puesto que entre la problemática inherente al nuevo PGC, las cuestiones derivadas de las operaciones vinculadas, y el día a día habitual mucho me temo que la indefensión en que se encontrarán nuestros clientes y nosotros mismos, en tanto que profesionales, puede llegar a cotas alarmantes.

Como diría el maestro, se puede decir más alto pero no más claro.