

MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES POR LAS NORMAS FORALES DE MEDIDAS FISCALES DE 2008

JUAN IGNACIO MARTÍNEZ ALONSO (*)

Lejos queda ya la Ley 19/1989, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de sociedades, que introdujo en la normativa interna española la armonización del derecho de sociedades, siguiendo las directrices de la Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad, y la Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, relativa a las cuentas consolidadas.

Los siguientes pasos en la adaptación de nuestra legislación interna a la normativa comunitaria fueron la aprobación del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (LSA) mediante el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, la aprobación del Plan General de Contabilidad, a través del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, y la publicación de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre.

Este cuerpo normativo fue complementado mediante las sucesivas adaptaciones sectoriales del

Plan General de Contabilidad, así como por las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).

No se puede obviar la importancia que ha tenido en la búsqueda de una mayor armonización contable el Reglamento (CE) N.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad así como sus interpretaciones.

El Libro Blanco de Contabilidad, fechado el 25 de junio de 2002, recomendó que los principios y criterios contables que las empresas españolas debían aplicar en la elaboración de las cuentas anuales individuales tenían que ser los recogidos en la normativa nacional, pero en sintonía con lo regulado en las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea. Posteriormente la Disposición Final 11ª de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, incorporó en nuestro Derecho Mercantil Contable las citadas Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea, a los exclusivos efectos de las cuentas anuales consolidadas.

(*) Servicio de Inspección de Tributos. Diputación Foral de Álava

Para ajustarse a los criterios incluidos en los Reglamentos de la Unión Europea por los que se adoptan las Normas Internacionales de Información Financiera, en aquellos aspectos sustanciales que dichos Reglamentos regulen con carácter obligatorio, se aprobó la Ley 16/2007 de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional, que reformó la legislación mercantil en materia contable incluida en el Código de Comercio y en la LSA.

La publicación posterior de los Reales Decretos 1514/2007 y 1515/2007, que aprobaron el Plan General de Contabilidad y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, ha supuesto la necesidad de adaptar la normativa del Impuesto sobre Sociedades a los nuevos criterios y reglas aprobados por dichos planes.

Esta adaptación es la que realiza la Norma Foral de Medidas Fiscales para incentivar la actividad económica, de adaptación del Impuesto sobre Sociedades a la reforma contable y otras medidas tributarias (Norma Foral 14/2008 en Álava, Norma Foral 5/2008 en Bizkaia y Norma Foral 3/2008 en Gipuzkoa), que junto a una serie de novedades para impulsar la economía –como la popular deducción en la cuota líquida del IRPF de 400 euros anuales o el tratamiento tributario para incentivar la cesión temporal a terceros del derecho de uso o explotación de la propiedad intelectual o industrial– adapta la regulación del Impuesto sobre Sociedades a la normativa contable, como consecuencia del nuevo Plan General de Contabilidad, y que es objeto de estas notas.

Por otra parte, la adopción de un nuevo plan contable implica determinados cambios que las empresas deben realizar en el balance de apertura de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de

2008, previstos en el Propio Plan General de Contabilidad, cuya Disposición Transitoria Primera indica que la contrapartida de los ajustes que deben realizarse para dar cumplimiento a la primera aplicación será una partida de reservas.

En estas líneas se comentan algunas rigideces que se van a producir entre la normativa contable y la fiscal, sobre todo en el primer ejercicio de aplicación del nuevo PGC.

Algunas posibles soluciones que está realizando Territorio Común ya se conocen, como el Real Decreto 1793/2008, que modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, y fija un régimen transitorio especial para las provisiones por reparaciones extraordinarias o de gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal, así como para los gastos correspondientes a actuaciones medioambientales. En el mismo sentido se conoce el Proyecto de Ley conocido como “*de supresión del Impuesto sobre Patrimonio*” que establece el régimen fiscal de los ajustes contables por la primera aplicación del PGC, que fija como criterio general que los cargos y abonos a partidas de reservas que tengan la consideración de gastos o ingresos –decrementos e incrementos en el patrimonio neto– se integrarán en la base imponible del primer periodo impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2008.

Sin embargo se está achacando a esta reforma que se está separando del principio de neutralidad que debe seguir la transición al nuevo PGC, y que puede modificar la carga fiscal de las empresas sin que su capacidad contributiva se haya visto incrementada o disminuida por estas modificaciones contables, y actualmente se están haciendo observaciones desde algunos colectivos profesionales que pueden ser tenidas en cuenta en los procesos de desarrollo reglamentario de la Norma Foral de Medidas.

En las siguientes páginas se va a intentar hacer un repaso de las modificaciones introducidas por la Norma Foral de Medidas Fiscales en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, con la modesta voluntad de aclarar algunas zonas oscuras causadas por las discrepancias entre la normativa contable y la fiscal, principalmente en el momento de primera aplicación del nuevo PGC, sabiendo que van a quedar dudas de carácter legal cuya resolución está ahora en el tintero de los legisladores forales y de matiz reglamentario en la lista de deberes de las Diputaciones Forales.

Reducción de ingresos procedentes de la propiedad intelectual o industrial.

Tras haber sido derogado con efectos desde el 1 de enero de 2007 el contenido del artículo 22 bis "Deducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero" por la Disposición Derogatoria única de la Norma Foral 13/2007 (Álava), la Norma Foral 6/2007 (Bizkaia) y el Decreto Foral Normativo 3/2007 (Gipuzkoa), se utiliza ahora este vacío para incluir una reducción de ingresos procedentes de la propiedad intelectual o industrial.

Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2008, no se integrará en la base imponible el 30% de los ingresos correspondientes a la explotación mediante la cesión a terceros del derecho de uso o explotación de la propiedad intelectual o industrial de la entidad, siempre que tal cesión se realice con carácter temporal y no implique la enajenación de los elementos patrimoniales correspondientes.

Se incorpora también un porcentaje incrementado, para los supuestos en los que la propiedad intelectual o industrial haya sido desarrollada por la pro-

pia entidad, que asciende al 60%. Este incremento del porcentaje general es debido a una mayor protección del desarrollo de las patentes y los certificados de protección de modelos de utilidad, y puede contribuir a reducir la importación de tecnología.

Esta reducción es complementaria de los incentivos fiscales previstos para las actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, de forma que las ventajas no acaben con la creación de estos activos intangibles, sino que continúen aplicándose sobre los resultados de estas actividades cuando se exploten mediante la cesión a terceros de los derechos creados.

Esta reducción no se aplica a todo tipo de actividades, y excluye algunos rendimientos que proceden de actividades económicas en las que la figura de cesión del derecho de uso o explotación de la propiedad intelectual o industrial es la habitual para la comercialización de sus derechos. De esta forma, en ningún caso darán derecho a la reducción los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, ni de programas informáticos de exclusiva aplicación comercial.

Se establecen dos requisitos para la aplicación de esta reducción:

- a) Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.

- b) Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal.

La nueva regulación establece que esta reducción deberá tenerse en cuenta para el cálculo de la cuota que hubiera correspondido ingresar en la Hacienda Foral cuando se deba aplicar la deducción para evitar la doble imposición jurídica internacional.

En el supuesto de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal el mecanismo de eliminación de los ingresos y gastos de las sociedades que integran el grupo consolidado eliminaría la ventaja de reducir el porcentaje de integración en un 30% o un 60% de los ingresos correspondientes a esta cesión, por lo que la norma establece que no serán objeto de eliminación los ingresos y gastos derivados de la cesión para determinar la base imponible del grupo fiscal.

La normativa de Territorio Común aplicable desde 1 de enero de 2008 (Disposición Adicional 8ª de la Ley 16/2007, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea) también contempla que 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, se integrarán en la base imponible sólo en un 50% de su importe. Sin embargo es requisito para la aplicación de la reducción que la entidad cedente haya creado los activos objeto de cesión.

Además esta regulación introduce otro límite cuantitativo que no existe en los territorios forales al establecer que este incentivo no se aplicará a partir

del período impositivo siguiente a aquel en que los ingresos procedentes de la cesión de cada activo, computados desde el inicio de la misma y que hayan tenido derecho a la reducción, superen el coste del activo creado multiplicado por seis.

Aunque esta nueva reducción en la base imponible en Territorio Común es reciente ya se ha presentado una enmienda por parte del Grupo Parlamentario Catalán, que propone su aplicación al supuesto en el que la entidad cedente ostente los correspondientes derechos que le permitan la explotación, autorización de uso o licencia de derechos, cuando en la actualidad esta reducción solo se aplica cuando la entidad cedente haya creado o desarrollado los activos objeto de cesión (en territorio foral se admite la reducción para la cedente que no ha creado o desarrollado los activos, pero limitada al 30%). Además esta enmienda propone la inclusión entre estos activos de los intangibles de comercialización y mercadotecnia (marcas, Know-how, técnicas comerciales, etc.) para favorecer la transformación de activos intangibles tecnológicos en intangibles comerciales.

En el mes de febrero de 2008 se tuvo respuesta de la notificación efectuada a la Comisión Europea en agosto de 2007 por si esta medida pudiera ser considerada ayuda de Estado y conseguir la autorización a que se refiere el apartado 3 del artículo 88 del Tratado de la Unión Europea. La Comisión ha resuelto el expediente y ha considerado que es una medida de carácter general destinada a crear un incentivo para que las empresas inviertan en I+D en beneficio de la economía española en su conjunto y no está destinada a una categoría específica de empresa o región, por lo que no constituye una ayuda estatal.

En particular, se ha constatado que todas las empresas, con independencia de su tamaño o sec-

tor, podrán acceder a la exención fiscal, que no habrá restricciones con respecto a la localización de las actividades elegibles, y que la administración pública no tendrá poder discrecional sobre la aplicación de la medida puesto que los criterios son objetivos y están definidos previamente en las normas de aplicación, por lo que la Comisión concluye que la ventaja fiscal se enmarca en la lógica del sistema impositivo español

Aunque las Instituciones forales no han notificado esta medida a Bruselas, el gran parecido conceptual de la reducción establecida en nuestros territorios no suscita dudas sobre la conclusión que pudiera adoptar la Comisión Europea.

Régimen tributario de los partidos políticos

La anterior redacción del artículo 121 de la NFIS, referido a las rentas exentas obtenidas por las entidades parcialmente exentas, contenía una mención expresa a los partidos políticos. La Norma Foral de Medidas Fiscales incluye ahora un párrafo por el que se establece que tratándose de partidos políticos, quedan exentos los rendimientos procedentes de los bienes y derechos que integran su patrimonio. Asimismo, quedan exentos los rendimientos procedentes de sus explotaciones económicas propias, si así se declara por la Administración tributaria, previa solicitud.

Con este enunciado se pretende equiparar el tratamiento otorgado en Territorio Común a los partidos políticos a partir de los periodos impositivos iniciados a partir del 6 de julio de 2007 mediante la publicación de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos.

La diferencia es que en lugar de crear un régimen específico para los partidos políticos, la norma

foral los mantiene dentro del régimen de las entidades parcialmente exentas; aunque con unos resultados idénticos que otorgan la calificación de rentas exentas a las siguientes:

a) Rentas calificadas exentas por el artículo 10 de la Ley Orgánica 8/2007 –en Territorio Común– y por el apartado 1 del artículo 121 –en territorio foral–:

- Las cuotas y aportaciones satisfechas por sus afiliados.

- Las subvenciones percibidas para su financiación.

- Las donaciones privadas efectuadas por personas físicas o jurídicas así como cualesquiera otros incrementos de patrimonio que se pongan de manifiesto como consecuencia de adquisiciones a título lucrativo.

- Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica.

- Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica, cuando el importe total obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto o finalidad específica.

b) Rentas calificadas exentas por el artículo 10 de la Ley Orgánica 8/2007 –en Territorio Común– y por el nuevo segundo párrafo del apartado 2 del artículo 121:

- Los rendimientos procedentes de los bienes y derechos que integran el patrimonio del partido político.

- Los rendimientos procedentes de sus explotaciones económicas propias, siendo necesario en este caso el reconocimiento expreso de la Administración tributaria.

La exención de estas rentas no impide que los partidos políticos sigan obligados a presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades en relación con las siguientes rentas no exentas:

- Las rentas generadas en la transmisión onerosa de bienes o derechos no afectos a la realización de su objeto o finalidad propia, con independencia de que el importe obtenido pudiera reinvertirse en bienes o derechos afectos.
- Las rentas generadas en la transmisión onerosa de bienes o derechos afectos a la realización de su objeto o finalidad propia, si el importe obtenido no se reinvierte en bienes o derechos afectos a la realización de su objeto o finalidad o a financiar sus actividades propias.
- Las rentas originadas en la transmisión lucrativa de bienes o derechos, salvo que la beneficiaria sea una entidad sin fines lucrativas acogida a su régimen específico.
- Los rendimientos generados en el ejercicio de sus explotaciones económicas propias si no se ha declarado por la Administración tributaria la exención expresa.

Aunque la reforma es pareja en Territorio Común y en los territorios forales, el régimen aplicable a los partidos políticos mantiene su anterior diferencia en el tipo impositivo aplicable: el 25% en el primer territorio y el 21%, de aplicación a todas las entidades parcialmente exentas, en los segundos.

Todas las rentas exentas obtenidas por los partidos políticos no estarán sometidas a retención ni ingreso a cuenta, delegando a un desarrollo reglamentario el procedimiento de acreditación de los partidos políticos a efectos de esta exclusión de la obligación de retener.

De forma complementaria se modifica el artículo 95 de la Norma Foral del IRPF para incluir una nueva deducción en cuota del 30% de las cuotas de afiliación y aportaciones a partidos políticos, no formando parte de la base de esta deducción las cantidades deducidas como gasto de los rendimientos de trabajo en concepto de cantidades aportadas obligatoriamente a su organización política por los cargos políticos de elección popular, así como por los cargos políticos de libre designación, siempre que el desempeño del puesto sea consecuencia de haber sido nombrados o designados para el mismo por la citada organización política.

En esta deducción del IRPF las normas forales se apartan del camino seguido por la Ley Orgánica 8/2007 que establece la reducción directa de la base imponible de las cuotas de afiliación y las aportaciones a Partidos Políticos, Federaciones, Coaliciones o Agrupaciones de Electores, con el límite de 600 euros anuales.

Para completar su régimen tributario, la Disposición Adicional 3ª de la Ley Orgánica 8/2007 y en los territorios forales el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2007 (Álava), el Decreto Foral Normativo 2/2007 (Bizkaia) y la Norma Foral 1/2008 (Gipuzkoa) establece la exención del IVA para las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los partidos políticos con motivo de manifestaciones destinadas a reportarles un apoyo financiero para el cumplimiento de su finalidad específica y organizadas en su exclusivo beneficio.

Paralelamente la Disposición Adicional 5ª de la Ley Orgánica 8/2007 y la Norma Foral de Medidas Fiscales ahora analizada establecen la exención subjetiva para los partidos políticos con representación parlamentaria a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Datos obligatorios de la declaración y sanción específica

La Norma Foral de Medidas Fiscales ha introducido en el artículo 129.5 de la NFIS (126.5 en Gipuzkoa) la obligación expresa de incluir en la declaración del Impuesto sobre Sociedades la relación nominativa de los socios del obligado tributario y de las entidades en que participa, siempre que el porcentaje de participación en ambos casos sea de al menos el 5%, así como de los administradores. Esta información ya debía ser consignada con anterioridad en la autoliquidación por venir así exigido en el modelo de declaración del impuesto, el cual debe ser presentado, de acuerdo con artículo 129.1 de la Norma (126.1 en Gipuzkoa), en la forma que determine el Diputado de Hacienda.

Además, y principalmente, se refuerza la sanción aplicable en aquellos casos en que no se incluyan los datos o se declaren de forma incompleta, inexacta o falseada. Así, frente a la sanción general de 150 euros prevista en el artículo 203 de la NFGT (204 en Bizkaia) para los supuestos en que se presenten incorrectamente autoliquidaciones sin que se produzca perjuicio económico, el incumplimiento de esta obligación específica será sancionado con 1.000 euros por dato, entendiéndose por dato cada uno de los socios, entidades o administradores. Esta sanción reforzada será aplicable únicamente cuando se incumpla la obligación de suministrar los datos exigidos en el artículo 129.5 y no

cualquier otro que pudiera ser preceptivo hacer constar en la autoliquidación, de forma que la ausencia de consignación de, por ejemplo, el NIF, será sancionada con 150 euros, mientras que si la infracción está relacionada con la identificación nominativa, lo será con 1.000 euros.

Modificación de las opciones

Tradicionalmente se ha venido suscitando una disputa entre contribuyente y Administración en torno a la posibilidad de acogerse a beneficios fiscales con posterioridad a la presentación de la autoliquidación y, en particular, cuando se ha iniciado un procedimiento de comprobación de la situación tributaria de aquél. El caso arquetípico es el de aquel obligado tributario que, habiéndole sido descubiertas unas ventas no declaradas, pretende optar por aplicar libertad de amortización con el objeto de mitigar la deuda a pagar. La respuesta de la Administración era obviamente negativa, por entender que el contribuyente había optado en su momento por no acogerse a dicha posibilidad, opción que devino irrevocable como consecuencia del juego de los principios de seguridad jurídica y de los actos propios.

La NFGT de 2005 acotó esta discusión al regular en su artículo 115.3 (117 en Bizkaia) que *“las opciones que se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no pueden rectificarse con posterioridad a ese momento salvo que la rectificación se presente en el periodo de declaración, pudiendo no obstante la normativa de cada tributo establecer otro momento diferente de rectificación”*.

Esta aseveración choca, aparentemente, con la facultad que el artículo 116.4 (118.2 en Bizkaia) otorga al contribuyente para que inste la rectifica-

ción de una autoliquidación cuando considere que la misma ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos. No obstante, entendemos que dicha contradicción no es tal, ya que, referidos ambos apartados a la posibilidad de instar la rectificación de una autoliquidación, el primero de ellos regula, de forma específica, una vertiente de dicha rectificación –la rectificación de una opción-, habiendo decidido el legislador restringir las posibilidades de modificación de que dispone el obligado tributario en dicho supuesto.

El problema radica, por tanto, en determinar cuándo nos encontramos ante una opción que puede ejercitar o renunciar el contribuyente, ya que no suele ser habitual que el modelo de declaración exija marcar con una equis las múltiples posibilidades que ofrece la normativa tributaria. La Norma Foral de Medidas Fiscales despeja las dudas al respecto al añadir en el artículo 130 de la NFIS que *“los sujetos pasivos podrán modificar la opción ejercitada en la autoliquidación del Impuesto en relación con la libertad de amortización, la amortización acelerada y la exención por reinversión de beneficios extraordinarios, una vez finalizado el plazo voluntario de declaración del Impuesto y siempre que no se haya producido un requerimiento previo de la Administración tributaria”*. De esta disposición parece deducirse que cualquier aplicación o generación de un beneficio fiscal que pudo efectuarse o cualquier no aplicación o generación que pudo aprovecharse constituye el ejercicio de una opción y estará por tanto sujeta a la restricción comentada.

La solución que ha dado la NFGT a los abusos que podrían producirse en casos como el descrito en el primer párrafo de este apartado nos resulta excesivamente tajante, pudiéndose haber optado por una postura intermedia como la descrita en el artículo 130 de la NFIS; aunque también es cierto que la Norma de cada tributo tiene la posibilidad de sua-

vizar la norma general cuando lo considere oportuno.

En cualquier caso esta problemática nada tiene que ver con la aplicación de bases imponibles negativas o deducciones pendientes de ejercicios anteriores cuando, debido a una actuación administrativa o a la regularización espontánea del obligado tributario, se produzca un aumento de la base y/o de la cuota. En este caso, entendemos que no nos encontramos ante la rectificación de una opción y que sí sería posible la aplicación de las mismas, sin perjuicio de lo dispuesto en la normativa de cada tributo –en particular, la limitación a la aplicación de deducciones regulada en el artículo 46 del Impuesto sobre Sociedades- y de la sanción recogida en el artículo 199 de la NFGT (200 en Bizkaia).

Amortizaciones y pérdidas por deterioro del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias

La nueva legislación contable ha provocado que la normativa fiscal deba adaptarse a la terminología que emplea aquella. No obstante, esta adecuación puramente técnica ha venido acompañada de cambios normativos que persiguen, en palabras de la exposición de motivos de la Norma Foral de Medidas Fiscales, *“que el Impuesto sobre Sociedades tenga una posición neutral en la reforma contable”* –aunque, en realidad, lo que se pretende es que esta última sea neutral en aquél y no al revés-.

En consecuencia, se modifican íntegramente los artículos 11 y 12 del impuesto, dedicados a las correcciones de valor por amortizaciones y por pérdidas por deterioro, respectivamente.

En cuanto al primero de ellos, la Norma trata de mantener el statu quo, de manera que se sustituyen

los términos inmovilizado material e inmaterial por el de inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias, los tres subgrupos contables en que se han desglosado los dos anteriores (no se mencionan los activos no corrientes mantenidos para la venta porque su amortización queda en suspenso desde el momento en que se incorporan a esta clasificación). Sin embargo, la sustitución no es automática, como pone de manifiesto el apartado relativo a la libertad de amortización, beneficio fiscal del que quedan excluidas las inversiones inmobiliarias por no ser mencionadas expresamente. Dada la definición contable de estos últimos activos (que se recoge más abajo, en el apartado donde comentamos la exención por reinversión), su exclusión es testimonial, puesto que difícilmente podían quedar amparadas por la libertad de amortización con la normativa anterior. Como excepción, sí podrán acogerse a la misma las inversiones inmobiliarias afectas a la realización de las actividades de las sociedades laborales adquiridas durante los cinco primeros años a partir de la fecha en que estas últimas hayan recibido tal calificación.

Inmovilizado intangible distinto del fondo de comercio

Como se sabe, la Norma de registro y valoración (NRV) 5ª del PGC de 2007 ha dividido el inmovilizado intangible en dos grupos, en función de si disponen de vida útil definida o indefinida, entendiéndose que se da esta última circunstancia cuando no haya un límite previsible del periodo a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo para la empresa. En ese caso será imprescindible efectuar un análisis del posible deterioro del activo con una periodicidad mínima anual.

Por su parte, la NRV 6ª recoge las normas particulares de reconocimiento y valoración que rigen

para cada uno de los elementos que integran el inmovilizado intangible. Los plazos de amortización son, esquemáticamente, los siguientes:

- Gastos de investigación: si la empresa ha optado por activarlos, deberán amortizarse en un plazo máximo de cinco años.
- Gastos de desarrollo y programas de ordenador: se presume un plazo de vida útil no superior a cinco años.
- Propiedad industrial, derechos de traspaso y otros activos intangibles: se amortizan en función de su vida útil.

La normativa fiscal asume el criterio de amortización contable previsto para el inmovilizado intangible con vida útil definida, aunque con limitaciones. En primer lugar, el artículo 11 exige que el activo se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso y que, además, la entidad transmitente no forme parte del mismo grupo de consolidación¹⁾ que el sujeto pasivo, salvo que aquella, a su vez, hubiera adquirido el intangible a un tercero, persona física o jurídica, que no sea vinculado - en este caso con el límite del precio pagado al tercero-. Pero incluso no cumpliéndose estos requisitos será deducible la amortización si se prueba que responde a una pérdida irreversible del activo.

En segundo lugar, se limita el importe máximo de deducción anual a una quinta parte de su importe, salvo que la vida útil del elemento sea inferior a cinco años, en cuyo caso se estará a esta última. Asimismo, se mantiene la regla especial de amortización de las aplicaciones informáticas, que po-

¹⁾ Entiéndase por grupo de consolidación el grupo de sociedades según los criterios establecidos en el art. 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

drán amortizarse a un ritmo de entre un 20% y un 50% anual.

En definitiva, la normativa fiscal no se aleja sustancialmente de la contable, limitándose a establecer una cautela para las adquisiciones efectuadas a entidades del grupo.

La legislación anterior seguía el mismo esquema, aunque imponiendo más restricciones. Así, el límite del 20% anual regía en todos los casos, salvo para las aplicaciones informáticas y los derechos de traspaso, con independencia de la vida útil del activo. Además, la posibilidad que ofrece la normativa actual de probar que los elementos adquiridos a empresas del grupo han sufrido una pérdida irreversible sólo se preveía para el fondo de comercio, aunque las dotaciones a provisiones por depreciación podían tener cabida en el artículo 12 de la normativa del impuesto, que no establecía restricciones a las mismas. Sin embargo, la cautela prevista para las adquisiciones a empresas del grupo era más abierta, en la medida en que permitía la amortización del precio de adquisición que la transmitente hubiera satisfecho a un tercero que no formara parte del grupo, mientras que ahora ese tercero no debe ser una persona vinculada, categoría bastante más amplia que la del artículo 42 del Código de Comercio.

Tal y como se ha dicho, los elementos del inmovilizado intangible con vida útil indefinida dejan de ser objeto de amortización. Con el ánimo de mantener la neutralidad con respecto a la fiscalidad previa a la reforma contable, el artículo 12 del impuesto permite deducir un máximo del 20% anual del valor de estos activos, sin necesidad de inscripción contable. Sin embargo, cuando el activo no cumpla los requisitos de adquisición onerosa a entidad no integrante del grupo, el sujeto pasivo estará obligado a acreditar la pérdida de valor del intangible

que, como es lógico, deberá haber sido contabilizada.

Cuando se produzca una pérdida por deterioro contable o la transmisión del activo, los ajustes negativos al resultado contable practicados en virtud de lo dicho en el párrafo anterior deberán revertir, de forma que no se produzca una duplicidad del gasto.

Fondo de comercio

La regulación mercantil del fondo de comercio ha sufrido una notable modificación desde la aprobación de la Ley 16/2007. El artículo 39.4 del Código de Comercio sustituye su amortización sistemática en un plazo de 5 años, o 20 como máximo, por la práctica periódica de un test de deterioro que pudiera poner en evidencia una depreciación en el mismo, la cual tendrá el carácter de irreversible. Paralelamente, fue derogado el artículo 194 de la LSA, el cual prohibía la distribución de beneficios hasta que el fondo de comercio, entre otros, no estuviera totalmente amortizado, salvo que existieran reservas disponibles que cubrieran su valor neto contable. Para impedir la descapitalización de las empresas, la restricción del 194 fue sustituida por la obligación de dotar con los beneficios del ejercicio una reserva indisponible por un importe anual mínimo del 5% del fondo de comercio que luzca en el balance (artículo 213.4 LSA).

Cuando el PGC de 2007 desarrolla reglamentariamente estas disposiciones en las NRV 6º y 19º sólo permite que el fondo de comercio se active cuando se haya adquirido a título oneroso en el marco de una combinación de negocios, registrándose por el exceso del coste de dicha combinación sobre el valor razonable de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos. Ex-

cepcionalmente, si dicha diferencia es negativa, se contabiliza como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Por otra parte, la NRV 2ª del inmovilizado material nos indica el proceso que debe seguirse para identificar posibles pérdidas de valor en los elementos de inmovilizado material, en el que el fondo de comercio juega un papel fundamental como primer elemento que debe ser objeto de deterioro dentro de una unidad generadora de efectivo.

Desaparece por tanto la amortización sistemática del fondo de comercio, con las implicaciones fiscales que ello conlleva. Para mitigarlas, el artículo 12.9 permite una deducción fiscal máxima del 20% anual del precio de adquisición originario del fondo de comercio, sin necesidad de inscripción contable. Para ello deben cumplirse los requisitos mencionados anteriormente al hilo del inmovilizado intangible (adquisición onerosa a entidad no perteneciente al grupo mercantil), aunque, al igual que antes, puede obviarse su cumplimiento si se está en condiciones de acreditar la pérdida por deterioro, lo cual exige su contabilización.

La deducibilidad exige además haber dotado la reserva indisponible del artículo 213.4 LSA, salvo que la empresa no disponga de beneficios o reservas disponibles suficientes, en cuyo caso la deducción está condicionada a que se dote con cargo a los primeros beneficios de ejercicios siguientes. Aunque la Norma no especifica si esta condición tiene el carácter de suspensiva o resolutoria, dada la voluntad declarada del legislador de que la reforma contable sea neutral, podría entenderse que es de este último tipo.

Territorio Común ha optado por una solución diferente a la foral en varios aspectos. En primer lugar la deducción máxima es de sólo el 5% en lugar del

20%. Además, exige que la empresa haya dotado la reserva indisponible por un importe al menos igual a la cantidad que pretende deducir el sujeto pasivo, mientras que los Territorios Históricos únicamente exigen el cumplimiento de la legislación mercantil (dotación del 5%) para poder deducir el 20%. En tercer lugar, no se permite la deducción cuando la adquisición se haya efectuado a una empresa del grupo, con independencia de que pueda acreditarse fehacientemente la pérdida por deterioro. Y, por último, difiere la forma en que deben revertir estos ajustes.

Con respecto a esto último, la fórmula empleada por los territorios forales, tanto para el fondo de comercio, ya sea explícito o financiero, como para el intangible con vida útil indefinida, consiste en establecer que las cantidades deducidas incrementarán la base imponible con ocasión de las pérdidas por deterioro o de la transmisión del elemento en cuestión, mientras que la normativa común dispone en su artículo 12 que *“las cantidades deducidas minorarán, a efectos fiscales, el valor del fondo de comercio”*.

El hecho de que la deducción que estamos viendo esté incardinada en el artículo 12 de la Norma Foral del impuesto podría llevar a pensar que las pérdidas por deterioro que pudieran contabilizarse no serían deducibles, ya que las mismas estarían absorbidas por la limitación del 12.9. No obstante, este último apartado no parece que esté refiriéndose a este tipo de pérdidas, sino más bien a la antigua amortización sistemática, de forma que las pérdidas por deterioro registradas en pérdidas y ganancias sí serán deducibles. Esta interpretación se ve reforzada por la obligación de reversión del ajuste negativo que, como se ha dicho en el párrafo anterior, debe efectuarse con ocasión de las pérdidas por deterioro según la normativa foral.

En este punto surge la duda de cómo deben compatibilizarse el gasto contable con el ajuste fiscal, y nosotros entendemos que la solución correcta es esta:

Valor originario del fondo de comercio = 1.000 unidades, deducible por quintas partes.

Pérdida de valor contabilizada en el año 2 = 300 (valor recuperable = 700).

1) Reversión de los ajustes negativos previos:

Año	1	2	3	4	5
Gasto contable	0	300	0	0	0
Ajuste fiscal negativo	200	200	200	200	200
Ajuste fiscal positivo	0	300*			

*Reversión de los ajustes negativos previos hasta el importe deteriorado contablemente, ya que así puede entenderse de la literalidad del artículo 12.9. Si la pérdida por deterioro del año 2 hubiera ascendido a 700, la reversión en ese año sería de 400.

Este mismo parece que sería el resultado de aplicar la normativa de territorio común. Suponiendo que su ajuste del 12.8 fuera del 20%, a 31/12/2 el valor fiscal del fondo de comercio sería de 600, de forma que, siendo su valor recuperable de 700 - superior, por tanto, no cabría deducir en ese ejercicio cantidad alguna por pérdida por deterioro.

A continuación se muestran otras dos soluciones que se han planteado, aunque entendemos que no se ajustan a la literalidad y el espíritu de la norma:

2) No reversión de los ajustes previos:

Año	1	2	3	4	5
Gasto contable	0	300	0	0	0
Ajuste fiscal negativo	200	200	200	200	200
Ajuste fiscal positivo	0	0*	0*	100	200

*No se revierte por entender que los ajustes fiscales de 400 unidades corresponden a la parte del fondo de comercio que todavía no he deteriorado contablemente, en la medida en que aún no se he consumido la totalidad del valor fiscal neto del elemento. Es decir, el valor fiscal del fondo de comercio a 31/12/2 previo a la pérdida por deterioro asciende a $1.000 - 400 = 600$, por lo que el gasto contabilizado sería deducible.

3) Interpretación intermedia que implicarían reversiones en proporción al valor fiscal neto del elemento:

Año	1	2	3	4	5
Gasto contable	0	300	0	0	0
Ajuste fiscal negativo	200	200	200	200	200
Ajuste fiscal positivo	0	200*	100*	0*	

*Dado que se ha contabilizado un gasto que equivale al 50% del valor fiscal neto del fondo de comercio al 31/12/2, se debe revertir el 50% de los ajustes negativos practicados hasta anular el efecto del gasto contable.

Contratos de arrendamiento

La prevalencia del fondo sobre la forma es la base sobre la que se asienta, ya sin dudas, la legislación contable. Bajo esta premisa clasifica la NRV 8º del PGC de 2007 los contratos de arrendamiento como financieros u operativos y, como consecuencia de la modificación contable, la Norma Foral de Medidas Fiscales da nueva redacción al artículo 11.5 de la normativa del Impuesto sobre Sociedades e introduce algún cambio en el 11.6.

De acuerdo con la NRV 8º el arrendatario financiero amortizará el activo aplicando los criterios que le correspondan según su naturaleza (inmovilizado material, intangible o inversión inmobiliaria) y distribuirá la carga financiera en el ejercicio en que se devengue, aplicando el método del tipo de interés efectivo. Por su parte, las operaciones de lease-back continúan tratándose como operaciones de financiación, por lo que no generarán ni beneficio ni

pérdida, sin perjuicio de los gastos financieros. En cuanto a los arrendamientos conjuntos de terreno y edificio, ambos componentes se considerarán de forma separada, clasificándose el correspondiente al terreno como un arrendamiento operativo salvo que se espere que el arrendatario vaya a adquirir la propiedad al final del periodo de arrendamiento.

Fiscalmente, al igual que hasta ahora, los arrendamientos financieros del artículo 116 –los definidos en la disposición adicional séptima de la Ley 26/1986 que, además, cumplan los requisitos exigidos en dicho artículo– gozan de amortización acelerada. Sin embargo, desaparece la obligación, al menos teórica, de acogerse a dicho régimen especial, que pasa a ser voluntario, de forma que, en caso de no aplicarse, los activos se amortizarán de acuerdo con el artículo 11 o con el régimen fiscal que corresponda. Además, tanto en el artículo 116 como en el 11.5 se elimina toda referencia al arrendador, ya que con la nueva regulación contable o, e su caso, desde la Circular 4/2004 del Banco de España, su balance deja de lucir un inmovilizado para recoger un crédito.

Los demás arrendamientos que cumplan los criterios para recibir la calificación contable de financieros –atendiendo al fondo económico, con independencia de que tengan o no opción de compra– serán fiscalmente amortizables de acuerdo con las normas generales del artículo 11 o del artículo que corresponda (por ejemplo el 50.6, que regula la libertad de amortización y la acelerada para las pymes, donde la Norma Foral de Medidas Fiscales ha eliminado la exigencia de que cuando los elementos sean objeto de un contrato de arrendamiento financiero deba ejercitarse la opción de compra).

De forma excepcional puede suceder, sin embargo, que determinados contratos de arrendamiento que incorporan opción de compra o renovación se califiquen contablemente como operativos, de manera que, de no preverse ningún ajuste fiscal, fuera de-

ducible la totalidad del importe abonado al arrendador. Para evitarlo, el artículo 11.5 califica como arrendamiento financiero aquellas operaciones de cesión de uso de activos en los que no existan dudas razonables de que se va a ejercitar una u otra opción, entendiéndose que se da esta circunstancia, entre otras, cuando la cantidad a pagar por su ejercicio sea inferior al importe resultante de minorar el valor del activo en la suma de las cuotas máximas que corresponderían a éste dentro del tiempo de duración de la cesión. Además de dicha circunstancia cabe apreciar la concurrencia de otras que pudieran hacer presumir que se va a ejercitar la opción.

Esta cautela ya estaba prevista en la redacción anterior del artículo 11.5. Sin embargo, hay un cambio de matiz en la medida en que antes se configuraba como una presunción, mientras que ahora la expresión “se entenderá” no parece dar pie a su desvirtualización (en la normativa de territorio común, según la cual “siempre que” se den esas circunstancias la operación se considerará como arrendamiento financiero, queda claro que no cabe prueba en contrario).

Por su parte, los criterios contables específicos aplicables a las microempresas permiten que los arrendamientos financieros se contabilicen como operativos, siempre que no versen sobre terrenos u otros activos no amortizables. Esto no significa que modifiquen su calificación contable de arrendamientos financieros, por lo que, en virtud del artículo 11.5, deberán aplicar ajustes positivos al resultado contable, salvo que, tratándose de inmovilizado material nuevo distinto de las construcciones, opten por acogerse a la libertad de amortización.

Pérdidas por deterioro de los activos financieros

La NRV 9ª del PGC clasifica los activos financieros en 6 grupos, además de regular varios casos especiales, mientras que la NRV 8ª del PGC de py-

mes desarrolla únicamente 3. A continuación recogemos, a grandes rasgos, lo dispuesto en el PGC y sus consecuencias fiscales:

1. Préstamos y partidas a cobrar (PPC): incluye los créditos comerciales y determinados valores representativos de deuda no cotizados –o, mejor dicho, que no se negocien en un mercado activo, término que no coincide con el de cotización, pero que empleamos por simplicidad-. Se valoran, salvo en el momento inicial, por su coste amortizado y al cierre del ejercicio deberán practicarse correcciones valorativas cuando se produzca una reducción o retraso en los flujos de efectivo estimados futuros (es decir, insolvencia o mora del deudor), las cuales se contabilizarán en la cuenta de resultados.

El artículo 12 del Impuesto sobre Sociedades mantiene las mismas limitaciones que antes a la deducibilidad de las pérdidas por deterioro. Así, tratándose de créditos concedidos, deberán haber transcurrido al menos 9 meses (1 año contado hasta la fecha máxima de formulación de cuentas) desde el vencimiento de la obligación, salvo que el deudor esté declarado en situación de concurso, etc. Tratándose de valores representativos de deuda no cotizados que tengan un valor cierto de reembolso, las correcciones de valor no son deducibles.

2. Inversiones mantenidas hasta el vencimiento (IMV): son determinados valores representativos de deuda cotizados, que, salvando alguna diferencia, se contabilizan de la forma descrita en el apartado anterior. Fiscalmente se mantiene el límite a la deducibilidad de las pérdidas por deterioro en la pérdida global sufrida en el periodo impositivo por el conjunto de esos valores, computando las variaciones de valor positivas y negativas. Por otra parte, si dichos valores están admitidos a cotización en un paraíso fiscal no serán deducibles en ninguna medida.

3. Activos financieros mantenidos para negociar (AFMN): agrupa, entre otros, los valores representativos de deuda o instrumentos de patrimonio cotizados que se adquieran para venderlos en el corto plazo. Se valoran por su valor razonable y los cambios que se produzcan en el mismo se contabilizan directamente en la cuenta de pérdidas y ganancias, teniendo plenos efectos fiscales por aplicación del artículo 15 del Impuesto sobre Sociedades. En estos activos no entran en juego, por tanto, las pérdidas por deterioro ni, consecuentemente, el artículo 12 del impuesto sobre sociedades, de manera que no opera la restricción a la deducción prevista para las pérdidas por deterioro, ni siquiera la establecida para paraísos fiscales.

4. Otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias (OAF): en esta clasificación se incluyen, entre otros, los activos financieros híbridos –bonos referenciados al IBEX, por ejemplo- que, de acuerdo con lo establecido en su regulación específica dentro de los casos especiales de la NV 9ª, decida o deba la empresa incluir en este grupo. Sus normas de contabilización son similares a las previstas en el número anterior, al igual que su fiscalidad.

5. Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas (IPEGMA):

La definición de empresa del grupo, multigrupo y asociada, de acuerdo con la norma 13ª de elaboración de las cuentas anuales, es la siguiente:

- Grupo: se entiende que una empresa o sociedad forma parte del grupo de otra cuando ambas estén vinculadas por una relación de control análoga a la prevista en el artículo 42 del Código de Comercio o cuando ambas estén controladas por una o varias personas físicas o jurídicas, que actúen conjunta-

mente o se hallen bajo dirección única. Se trata de un concepto más amplio, por tanto, que el grupo de consolidación del artículo 42 del Código de Comercio.

- Asociada: una empresa será asociada cuando alguna de las empresas del grupo, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, ejerzan sobre la misma una influencia significativa por tener una participación en ella que, creando una vinculación duradera, esté destinada a contribuir a su actividad. Se presume con la posesión del 20% de los derechos de voto.
- Multigrupo: aquélla que esté gestionada conjuntamente por la empresa o por alguna de las del grupo, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, y un tercero ajeno al grupo.

Las IPEGMA se valoran por su coste y al cierre del ejercicio deben efectuarse las correcciones valorativas necesarias, siempre y cuando exista evidencia objetiva de que su valor contable no va a ser recuperable. El importe recuperable es el mayor de dos: el valor razonable menos los costes de venta y el valor actual de los flujos de efectivo futuros. Con el ánimo de facilitar el cálculo, el PGC establece que, salvo mejor evidencia del importe recuperable, se entenderá como tal el patrimonio neto de la participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de valoración. El texto del PGC publicado en el BOE de 20/11/07 especificaba que dichas plusvalías tácitas existentes en la fecha de valoración eran las correspondientes a elementos identificables en el balance de la participada. Afortunadamente la corrección de errores publicada el 29/12/07 eliminó esta coetilla que, de haberse tenido en cuenta, habría supuesto en numerosos casos la dotación de la pérdida por deterioro del fon-

do de comercio financiero en el primer cierre de ejercicio posterior a la adquisición de la participación.

La consulta nº 5 del BOICAC 74 de junio de 2008 aclara varios aspectos relacionados con esta cuestión. En primer lugar, manifiesta que el objetivo del procedimiento de cálculo del valor recuperable a partir del patrimonio neto corregido *“es facilitar la aplicación práctica de los criterios relativos a las correcciones valorativas de estas inversiones, evitando la necesidad de hacer un análisis más complejo en aquellas situaciones en que su cálculo pueda proporcionar indicios claros de que no existe deterioro”*. En segundo lugar, informa de que el término plusvalía ha de incluir todos los valores que forman parte del importe recuperable de la empresa ya sean positivos o negativos -entre los que ha de tenerse en cuenta el fondo de comercio y el efecto fiscal-, de forma que puede resultar un importe neto negativo.

Este método de cálculo del deterioro de la participación es una de las novedades que introduce el nuevo PGC con respecto al anterior. De acuerdo con este último el importe recuperable que debía tomarse en consideración estaba compuesto por el valor teórico contable corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición que subsistieran en el de la valoración posterior, lo cual suponía que las pérdidas del ejercicio de la participada se trasladaran automáticamente al socio. Con la nueva regulación dichas pérdidas pueden quedar compensadas con plusvalías tácitas generadas después de la adquisición de la participación, por lo que no se contabilizará pérdida por deterioro ni, por descontado, habrá gasto fiscal -salvo por la depreciación del fondo de comercio financiero, que se comenta más abajo-

Tanto la pérdida por deterioro como su reversión

se contabilizan en la cuenta de resultados y siguen el régimen fiscal que luego veremos.

6. Activos financieros disponibles para la venta (AFDV): esta última clasificación contable aglutina todos aquellos valores representativos de deuda e instrumentos de patrimonio que no encuentren encaje en las anteriores. Podremos situar aquí, por tanto, tanto títulos de renta fija como variable, con o sin cotización.

Los valores representativos de deuda se valorarán por su valor razonable y los cambios que se produzcan en el mismo se reflejarán en el patrimonio neto. No obstante, las pérdidas por deterioro que pudieran producirse debido a una reducción o retraso en los flujos de efectivo estimados futuros se contabilizarán en la cuenta de resultados. Los ajustes en el patrimonio neto se trasladarán al resultado contable con ocasión de las pérdidas por deterioro o de la baja del activo. Si en ejercicios posteriores aumentara el valor razonable, la corrección valorativa que se hubiera contabilizado revertirá con abono a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Las inversiones en instrumentos de patrimonio se valorarán igualmente a valor razonable con cambios en el patrimonio neto. En este caso, el deterioro de su valor vendrá evidenciado por un descenso prolongado o significativo en el valor razonable (se presume ante una caída de un año y medio y de un 40% en su cotización). Y, a diferencia de los valores de deuda, cuando posteriormente aumente su valor razonable, el ingreso no revertirá a la cuenta de resultados, sino al patrimonio neto, y tendrá efectos fiscales por aplicación del artículo 20.6.

Pueden existir inversiones en instrumentos de patrimonio cuyo valor razonable no se pueda determinar con fiabilidad. Siendo así, se valorarán por su coste y las pérdidas por deterioro siguen el mismo

régimen que el previsto para las IPEGMA, con la diferencia de que la recuperación de su valor no será objeto de reversión contable.

El régimen fiscal de los AFDV dependerá del tipo de valor de que se trate -valores representativos de deuda cotizados o no cotizados y valores representativos de la participación en el capital de entidades cotizadas o no cotizadas- o del grado de participación en la entidad (mayor o menor del 5%).

Adicionalmente el PGC regula las posibilidades y consecuencias de la reclasificación de un activo que, inicialmente incluido en uno de los grupos, deje de reunir las condiciones para permanecer en él. La aplicación de dichas reglas puede implicar que una pérdida por deterioro, o su reversión, no pase por la cuenta de pérdidas y ganancias.

Todos estos juegos contables tienen consecuencias inmediatas en la fiscalidad. Dado que la base imponible se calcula a partir del resultado contable, los ingresos y gastos que tengan reflejo en el mismo tendrán efectos fiscales, salvo que la NFIS prevea algún ajuste. Por otra parte, los ajustes al patrimonio neto no tendrán reflejo en la base imponible, salvo que, igualmente, la normativa del Impuesto sobre Sociedades recoja alguna manifestación expresa en otro sentido. A estos efectos, recordemos que la Norma Foral de Medidas Fiscales ha modificado el artículo 15 diciendo que *“las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse en la cuenta de pérdidas y ganancias”*. Asimismo, el 20.6 establece que *“la reversión del deterioro del valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección valorativa por deterioro se imputará en el periodo impositivo en el que se haya producido dicha reversión (...)”*. Por otra parte, las nuevas normas contables también pueden provocar cambios en el proceso de elimina-

ción de la doble imposición, como luego se verá.

Régimen fiscal de las pérdidas por deterioro de las participaciones en el capital de entidades

Los apartados 6 y 8 del artículo 12 de la NFIS regulan la deducibilidad de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital de entidades. Tratándose de valores en entidades cotizadas distintas de las IPEGMA, la normativa fiscal asume el gasto contable sin limitaciones, salvo que la entidad sea residente en un paraíso fiscal, en cuyo caso no será deducible salvo que la misma consolide sus cuentas con el sujeto pasivo. Tratándose de entidades no cotizadas o, aun cotizando, pertenecientes al grupo, multigrupo o asociadas (GMA), el gasto fiscal está limitado, en principio, a la diferencia entre el valor de los fondos propios –no del patrimonio neto– al inicio y al cierre del ejercicio, en la proporción que suponga el porcentaje de participación. La deducibilidad fiscal está supeditada a la inscripción contable, por lo que no habrá gasto fiscal si la pérdida por deterioro no puede ser objeto de contabilización en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Como viene siendo tradicional en los Territorios Históricos, a diferencia de en territorio común, las participaciones de al menos el 5% en el capital de entidades no cotizadas, o cotizadas si son del GMA, reciben un tratamiento fiscal favorable, en tanto en cuanto el límite fiscal anterior se sustituye por el mismo que rige a efectos contables para las IPEGMA (y para los AFDV cuyo valor razonable no pueda ser estimado con fiabilidad), siempre y cuando la corrección valorativa se haya calculado a partir del patrimonio neto corregido. Como ya se ha comentado, la disminución del patrimonio neto de la participada puede verse compensada con un aumento de las plusvalías tácitas, de forma que el gasto contable, y por tanto fiscal, que se deriva del

PGC de 2007 será, en muchos casos, sustancialmente inferior al del PGC de 1990. Para intentar mitigar este efecto, el apartado 8 del artículo 12 introduce una deducción fiscal adicional que recoge el deterioro del fondo de comercio financiero en una cantidad anual máxima del 20% de su importe. Este gasto fiscal no requiere inscripción contable, de forma que se llevará a efecto practicando un ajuste en la liquidación del impuesto. Dado que este ajuste es compatible con la deducción general del artículo 12.6, puede suceder que se produzca una duplicidad del gasto, en cuyo caso deberá revertir el ajuste en la base imponible. La Norma no especifica el importe que debe ser objeto de reversión, por lo que en este punto surge la misma duda que se ha comentado en el apartado relativo al fondo de comercio.

Veamos un ejemplo:

El 1/1/09 se adquiere una participación del 100% por valor de 1.000 unidades monetarias. Del total abonado, 500 unidades corresponden al patrimonio neto de la entidad, 300 a plusvalías tácitas relativas a elementos identificables en el balance de la participada y 200 al fondo de comercio financiero. Durante el ejercicio 2009 la entidad participada genera un resultado contable negativo de 100 unidades y sus inmuebles se revalorizan en 200.

- Art. 12.6: No hay lugar a pérdida por deterioro, ya que el valor de adquisición (1.000) es inferior al valor recuperable de la participada ($500 - 100 + 500 + 200 = 1.100$).
- Art. 12.8: Ajuste negativo al resultado contable por un importe equivalente al 20% del fondo de comercio financiero = 40.

Durante 2010 se constata una pérdida por deterioro de 190 unidades correspondiente al fondo de comercio financiero, manteniéndose todo lo demás constante:

- Art. 12.6: El valor recuperable de la entidad asciende a 910 unidades (400 de patrimonio neto + 500 de plusvalías tácitas correspondientes a elementos identificables + 10 de fondo de comercio financiero), por lo que se dotará una pérdida por deterioro de 90, con plenos efectos fiscales.

- Art. 12.8: Ajuste negativo al resultado contable por un importe equivalente al 20% del fondo de comercio financiero = 40. No obstante, tanto este ajuste como el del ejercicio anterior ya han sido deducidos de la base imponible a través del art. 12.6, por lo que deben ser objeto de reversión. El problema radica en determinar a cuánto asciende el importe a revertir, importe que, en función de la interpretación que se haga –en el sentido que se ha comentado al hilo del fondo de comercio-, puede oscilar entre 80 unidades (el 100% de los ajustes practicados) y 70 (de manera que fiscalmente se haya logrado deducir el 100% del fondo de comercio financiero).

Cuando se produzca la transmisión de la participación el ajuste practicado en virtud del artículo 12.8 debe ser también objeto de reversión. La Norma específica que esta renta no puede acogerse a la exención por reinversión del artículo 22 ni, tratándose de participaciones en entidades no residentes, a la no integración del artículo 19.

El apartado 6 del artículo 12 es aplicable con independencia de la residencia de la entidad parti-

cipada –con excepción de los paraísos fiscales- y de la relación de vinculación que pueda haber entre el sujeto pasivo y el anterior tenedor de la participación. El apartado 8, por el contrario, exige que, tratándose de participaciones en entidades no residentes, las rentas derivadas de las mismas cumplan los requisitos del artículo 19 del impuesto. Además, su disfrute está supeditado a que la entidad a la que se haya adquirido la participación no pertenezca al mismo grupo de consolidación que el obligado tributario, salvo que aquella, a su vez, la haya adquirido a un tercero no perteneciente al grupo –nótese que este requisito es más laxo que el establecido para la deducibilidad del fondo de comercio expreso y de los intangibles, donde este tercero debe ser ajeno al conjunto de personas físicas o entidades vinculadas-.

Como se ve, la depreciación del fondo de comercio financiero de entidades no residentes recibe un tratamiento fiscal menos ventajoso que el vigente hasta esta reforma, el cual permitía su deducción de forma duplicada. La normativa estatal, que ni admitía ni admite ahora una deducción superior a la evolución de los fondos propios de la participada residente en territorio español, sí contempla la deducibilidad del fondo de comercio financiero de las filiales no residentes, lo cual dio lugar a la apertura de un expediente por parte de la Comisión Europea notificada por carta de 10 de octubre de 2007, por entender que dicha distinción podía ser constitutiva de una ayuda de estado. La normativa foral previa a la Norma Foral de Medidas Fiscales podía estar incurso en el mismo problema, en la medida en que premiaba las inversiones en entidades no residentes. Con la nueva redacción, sin embargo, la situación se ha invertido, puesto que la deducción del fondo de comercio financiero de la participación en una residente no precisa de más requisitos, mientras que las no residentes deben cumplir los del artículo 19.

Primera aplicación del PGC de 2007

La nueva regulación contable de las pérdidas por deterioro en las IPEGMA va a obligar, en muchos casos, a revertir las provisiones que hubieran sido dotadas con la normativa anterior. La disposición transitoria primera del RD 1514/2007, por el que se aprueba el PGC, permite a la empresa optar por valorar todos los elementos patrimoniales que deban incluirse en el balance de apertura conforme a las normas vigentes con el PGC anterior, con la excepción de los instrumentos financieros que se valoren por su valor razonable. A pesar de que las IPEGMA no forman parte de este grupo, en tanto que se valoran al coste, el ICAC ha puesto de manifiesto en la consulta nº 2 del BOICAC 74 de junio de este año que el tratamiento que se ha de dar a estas provisiones, a los únicos efectos de la transición, ha de ser el contemplado para los instrumentos financieros que se valoran al valor razonable. El Instituto de Contabilidad argumenta que, si bien las IPEGMA *“se valoran al coste, el deterioro de valor de estas inversiones se computa en relación al importe recuperable (el valor razonable menos los costes de venta o, si fuera mayor, el valor actual de los flujos de efectivo futuros derivados de la inversión)”*, de forma que *“la corrección valorativa por deterioro de estas participaciones pasa de un sistema valorativo basado en el valor teórico contable ajustado por las plusvalías tácitas adquiridas y que subsistan a estar basado en una metodología fundamentada en gran medida en el valor razonable”*.

En consecuencia, las provisiones que no se correspondan con las derivadas del nuevo PGC deberán revertir y la contrapartida será, de acuerdo con la Disposición Transitoria 1ª, una partida de reservas. Los efectos fiscales de esta reversión están recogidos en un Proyecto de Ley, aún en fase de enmiendas en el Congreso de los Diputados, que establece lo siguiente:

- Los cargos y abonos a partidas de reservas que tengan la consideración de gastos o ingresos, respectivamente, como consecuencia de la primera aplicación del PGC, se integrarán en la base imponible del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2008.
- 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.

Es decir, la norma general es que los gastos que se contabilizaron y dedujeron en su momento no deban revertir en la base imponible con el ajuste de transición. Sin embargo, se exceptúan de este régimen las dotaciones a provisiones, por lo que su reversión con abono a reservas se integrará en la base imponible mediante un ajuste extracontable positivo. Como se ha dicho, el Proyecto se encuentra todavía en fase de discusión parlamentaria y varias enmiendas presentadas pretenden precisamente eliminar esta excepción o incluso repartir su impacto en la base imponible durante varios períodos impositivos. Habrá que esperar, por tanto, a que se apruebe el texto definitivo para conocer los efectos fiscales de estos ajustes. En cuanto a los Territorios Históricos, serán las Diputaciones Forales las que decidan acerca de los mismos.

Provisiones

Las provisiones se encuentran recogidas en el subgrupo 14 del PGC, respecto de las que contiene la siguiente definición general:

“Las provisiones reflejan obligaciones expresas o tácitas a largo plazo, claramente especificadas en cuanto a su naturaleza, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, son indeterminadas en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirán”.

La NRV 15º del PGC establece que la empresa reconocerá como provisiones los pasivos que, cumpliendo la definición y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en que se cancelarán.

Esto quiere decir que con la nueva normativa contable las provisiones se contabilizarán cuando exista una obligación actual derivada de un suceso pasado, sea probable que se produzca una salida de recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos futuros y se disponga de una estimación fiable del importe necesario para cancelar la obligación.

Según la NIC 37 la salida de recursos u otro suceso cualquiera se considerará probable siempre que haya mayor posibilidad de que se presente que de lo contrario, es decir, que la probabilidad de que un evento pueda ocurrir sea mayor que la probabilidad de que no se presente en el futuro, y considera que, excepto en casos extremadamente raros, la entidad será capaz de determinar un conjunto de desenlaces posibles de la situación incierta y podrá por tanto realizar una estimación, para el importe de la obligación, lo suficientemente

fiable como para ser utilizado en el reconocimiento de la provisión.

Provisiones fiscalmente deducibles.

Al contrario de lo que sucedía en la regulación anterior, ya no existe una regla general que impida la deducción de las provisiones contabilizadas, acompañada posteriormente por otras reglas que permitieran la deducción de algunas de ellas.

En la nueva normativa, ya no se contiene ese patrón genérico, por lo que las provisiones dotadas contablemente serán deducibles, sin ajustes fiscales que realizar, excepto en los supuestos en los que el artículo 13 de la NFIS establece alguna corrección al respecto.

Este artículo 13 se refiere a las que conocemos como *“provisiones para riesgos y gastos”*, y no a las provisiones por corrección valorativa que ahora han pasado a llamarse *“deterioros”* y siguen figurando como anteriormente en el activo del balance con signo negativo, mientras que las provisiones de este artículo 13 forman parte del pasivo del balance.

Como veremos posteriormente, este artículo 13 establece para algunas provisiones un criterio de imputación según el cual procede imputar la provisión en un período impositivo posterior al que se contabilice de acuerdo con los criterios contables de devengo. En este caso, procederá efectuar un ajuste positivo al resultado contable del ejercicio en el que se contabilizó y un ajuste negativo en el ejercicio en el que corresponde imputar según el criterio fiscal al tiempo de determinar la base imponible del mismo.

Al mismo tiempo el principio de devengo establecido en la NFIS como criterio de imputación de ingresos y gastos impide la deducción de la base imponible de una provisión que no haya sido conta-

bilizada como gasto, bien del propio ejercicio o de uno anterior, en la medida en que, en este último caso, el criterio contable de imputación sea anterior al establecido a efectos fiscales por la Norma Foral.

Provisiones no deducibles

El nuevo artículo 13 establece una delimitación negativa para establecer la no deducción de algunos gastos contabilizados como provisiones:

a) Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas.

Las provisiones pueden venir determinadas por una disposición legal, contractual o por una obligación implícita o tácita. En relación con los gastos derivados de "*obligaciones implícitas o tácitas*" la regla general es que no son deducibles, tal y como dispone la letra a) del apartado 1 del artículo 13, por considerar que la obligación no es un hecho lo suficientemente cierto para permitir su deducción.

Para entender lo que significa las obligaciones implícitas o tácitas debemos acudir a la NIC 37 (Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes) que considera obligación implícita aquella derivada de las actuaciones de la propia empresa, cuando debido a un patrón establecido de comportamiento en el pasado, a las políticas empresariales de dominio público o a una declaración concreta, la entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que acepta cierto tipo de responsabilidades, y, como consecuencia de lo anterior, la empresa haya creado una expectativa válida ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.

b) Los relativos a retribuciones a largo plazo al personal.

La cuenta 140. "Provisión por retribuciones a largo plazo al personal" del nuevo PGC recoge determinadas obligaciones legales, contractuales o implícitas con el personal de la empresa, sobre las que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento, tales como retribuciones post-empleo de prestación definida o prestaciones por incapacidad.

Cuando estas provisiones se refieren a las prestaciones post-empleo, como las pensiones y otras prestaciones por jubilación o retiro, a efectos fiscales no son deducibles en el periodo impositivo en que se ha devengado el gasto. Estos gastos no deducidos se integrarán en la base imponible del periodo en el que se aplique la provisión a su finalidad.

Si la provisión se deduce de obligaciones implícitas, por ejemplo la dotada para cubrir ceses de contratos, deberá analizarse si se ha producido algún efecto jurídico en la relación laboral del empleado con la empresa para admitir su deducción, no siendo ésta posible si el gasto contabilizado se deriva de una simple previsión de la empresa.

Esta restricción de la deducción se aplica también a los ajustes que se puedan realizar en la cuenta 140, como son el reconocimiento de pérdidas actuariales, el importe de los ajustes que surjan por la actualización de valores o el importe imputado a la cuenta de pérdidas y ganancias de los costes por servicios pasados.

Seguidamente la letra b) de este artículo 13 establece la excepción a la regla general, reserva que antes figuraba en el apartado 3 del mismo artículo, prevista para las contribuciones a los planes de pensiones y a otros sistemas de previsión social.

Se sigue estableciendo la deducibilidad de las contribuciones de los promotores de planes de

pensiones regulados en el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, si se imputan estas contribuciones a sus partícipes para su integración en el IRPF en concepto de rendimiento de trabajo en especie –sin perjuicio de su reducción de la base imponible-. Se permite que no se realice esta imputación en el supuesto de aportaciones extraordinarias para cubrir el déficit en un plan de pensiones puesto de manifiesto a través de las revisiones actuariales.

Cumpliendo los anteriores requisitos, igualmente serán deducibles las contribuciones efectuadas por las empresas promotoras previstas en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, cuando las contingencias cubiertas sean las de jubilación, incapacidad laboral total y permanente, gran invalidez, muerte del partícipe o beneficiario y dependencia severa o gran dependencia del partícipe.

Serán igualmente deducibles las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a las de los planes de pensiones, por ejemplo la cobertura de pensiones futuras mediante un contrato de seguro. Los requisitos exigidos son:

- Que sean imputadas fiscalmente a las personas a quienes se vinculen las prestaciones.
- Que se transmita de forma irrevocable el derecho a la percepción de las prestaciones futuras.
- Que se transmita la titularidad y la gestión de los recursos en que consistan dichas contribuciones.

c) Provisiones de costes de cumplimiento de contratos.

La Norma Foral de Medidas Fiscales establece que no serán fiscalmente deducibles los gastos concernientes a los costes de cumplimiento de contratos que excedan a los beneficios económicos que se esperan recibir de los mismos.

Aquí estamos hablando de provisiones por obligaciones expresas. Sin embargo, los residuos del principio de prudencia que siguen en la mente del legislador fiscal imponen que, solamente si cumplen el requisito de que los beneficios económicos del contrato que se espera recibir superan esos costes, podrán deducirse las correspondientes provisiones.

d) Provisiones relativas a reestructuraciones.

La norma fiscal también establece que no serán fiscalmente deducibles los gastos derivados de reestructuraciones (cuenta del PGC 146 Provisiones para reestructuraciones), excepto si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas. El propio PGC define la reestructuración como un programa de actuación planificado y controlado por la empresa, que produzca un cambio significativo en el alcance de la actividad llevado a cabo por la empresa o la manera de llevar la gestión de su actividad. Sirve de ejemplo de supuestos de reestructuración los citados en la NIC 37: la venta o liquidación de una línea de actividad o el cierre de la actividad en un país o región.

Ya hemos dicho antes que estaba excluida de deducción las obligaciones tácitas y, en este caso la norma no hace más que recordar que, en el supuesto de reestructuraciones, las obligaciones expresas que se hayan asumido deben estar basadas en obligaciones legales y contractuales, y no en cualquier otra causa.

e) Riesgo de devoluciones de ventas.

La norma fiscal establece que no serán deducibles los gastos relativos al riesgo de devoluciones de ventas, sin perjuicio del tratamiento que deban tener en su momento las devoluciones producidas, y no debe confundirse con la cobertura de gastos accesorios por devoluciones de ventas que aparecen expresamente como deducibles en el apartado 6 del artículo 13.

f) Determinadas retribuciones al personal.

Igualmente, la norma fiscal establece que no serán deducibles los gastos de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, tanto si se satisface en efectivo o mediante la entrega de dichos instrumentos.

La NRV 17ª del PGC establece que tendrán la consideración de transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio aquéllas que, a cambio de recibir bienes o servicios, incluidos los servicios prestados por los empleados, sean liquidadas por la empresa con instrumentos de patrimonio propio o con un importe que esté basado en el valor de instrumentos de patrimonio propio, tales como opciones sobre acciones o derechos sobre la revalorización de las acciones.

Para ello se habilita la cuenta 645 "Retribuciones al personal mediante instrumentos de patrimonio" que registra los importes liquidados por la empresa con instrumentos de patrimonio o con importes en efectivo basados en el valor de instrumentos de patrimonio a cambio de los servicios prestados por los empleados. Esta cuenta se subdivide en dos subcuentas en función del medio elegido para satisfacer la retribución: 6450 "Retribuciones al personal liquidadas con instrumentos de

patrimonio" y 6457 "Retribuciones al personal liquidadas en efectivo basado en instrumentos de patrimonio".

El tratamiento fiscal será diferente para cada una de las dos subcuentas:

- Si se satisface en efectivo (cuenta 6457), se integrará el gasto en la base imponible del ejercicio en el que la provisión se aplique a su finalidad; es decir, cuando se realice el pago.
- Si se realiza la entrega de instrumentos de patrimonio (cuenta 6450), el gasto se integra en la base imponible del periodo impositivo en el que se entreguen los instrumentos de patrimonio.

g) Determinados gastos financieros.

El apartado 7 recupera la definición negativa al establecer que tampoco son deducibles los gastos financieros derivados de los ajustes que surjan por las actualizaciones de los valores de las provisiones no deducibles.

Se está refiriendo concretamente a la cuenta del PGC 660 "Gastos financieros por actualización de provisiones", que recoge el importe de la carga financiera correspondiente a los ajustes de valor de las provisiones en concepto de actualización financiera.

De esta forma se niega la deducibilidad del cargo de esta cuenta por el reconocimiento del ajuste de carácter financiero, con abono a las correspondientes cuentas de provisiones, incluidas en los subgrupos 14 y 52.

Provisiones fiscalmente deducibles.

Los apartados 2 al 6 del artículo 13 no contienen una definición negativa, sino que introducen su texto con la expresión “*serán deducibles...*”, estableciendo algunos requisitos para su deducción.

Ejemplo de ello es el apartado 2 que se refiere a los gastos correspondientes a actuaciones medioambientales, que incluye las obligaciones legales, contractuales o implícitas de la empresa o compromisos adquiridos por la misma, de cuantía indeterminada, para prevenir o reparar daños sobre el medio ambiente, salvo las que tengan su origen en el desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado. La condición impuesta para su deducibilidad es que se correspondan a un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración tributaria.

Aunque la Norma Foral de Medidas Fiscales no prevé de forma expresa una delegación reglamentaria del procedimiento para la resolución de los planes que se formulen en relación con la nueva cuenta 145 “Provisión para actuaciones medioambientales”, es de esperar que se formule una solución como la prevista en la legislación de Territorio Común en la Disposición Transitoria Primera del Real Decreto 1793/2008 por el que se ha modificado el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

En este texto se diferencian dos situaciones. Para los gastos correspondientes a actuaciones medioambientales en los que la fecha de nacimiento de la obligación o compromiso de la actuación medioambiental haya tenido lugar en periodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2008, pero anterior al 19 de noviembre de 2008, se habilita un plazo de tres meses a partir de esta última fecha para la presentación de los planes correspondientes a este tipo de actuaciones. Para las obligaciones o

compromisos nacidos en periodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2008, para los que no se haya solicitado un plan de gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal, podrá solicitarse un plan de gastos correspondientes a actuaciones medioambientales en un plazo de tres meses desde la aprobación del Real Decreto 1793/2008, integrándose en la base imponible los gastos que correspondan a periodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2008 en el ejercicio en el que se aplique la provisión a su finalidad.

El apartado 3 incluye la norma de que los gastos que, de conformidad con los dos apartados anteriores, no hubieran resultado fiscalmente deducibles, se integrarán en la base imponible del período impositivo en el que se aplique la provisión a su finalidad.

La expresión “*se integrarán*” debe entenderse como un ajuste extracontable negativo al calcular la base imponible del ejercicio en el que se aplique la provisión a su finalidad, porque en ese ejercicio no hay gasto “contable” pero sí hay gasto “fiscal”.

Los apartados 4 a 6 contemplan provisiones deducibles que la anterior normativa aparecían reflejadas en los apartados e), f) y g) del mismo artículo 13:

- Los gastos relativos a las provisiones técnicas realizadas por las entidades aseguradoras. En este caso la condición impuesta es cuantitativa, limitando su deducibilidad al importe de las cuantías mínimas establecidas por las normas aplicables. Entre estas provisiones técnicas se pueden citar las de primas no consumidas, de riesgos en curso, de seguros de vida, de participación en beneficios y para extornos, de prestaciones o siniestros pendientes de liquidación o pago, la de reserva de estabilización o la de desviaciones en las operaciones de capitalización por sorteo.

- Las provisiones técnicas efectuados por las sociedades de garantía recíproca. Estas sociedades que tienen como objeto social el otorgamiento de garantías personales, por aval o por cualquier otro medio admitido en derecho distinto del seguro de caución, a favor de sus socios para las operaciones que éstos realicen dentro del giro o tráfico de las empresas de que sean titulares, pueden deducir las dotaciones que efectúen al fondo de provisiones técnicas con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias con el límite de la cuantía mínima obligatoria a que se refiere el artículo 9 de la Ley 1/1994, de 11 de marzo, sobre Régimen Jurídico de las Sociedades de Garantía Recíproca, y el 75% de las dotaciones que excedan de las cuantías obligatorias. Ni las subvenciones otorgadas por las Administraciones públicas a las sociedades de garantía recíproca ni las rentas que se deriven de dichas subvenciones se integran en la base imponible, siempre que unas y otras se destinen al fondo de provisiones técnicas. Este mismo régimen también se aplicará a las sociedades de reafianzamiento.

- Los gastos inherentes a los riesgos derivados de garantías de reparación y revisión. El límite, en este caso, es el porcentaje determinado por la proporción en que se hubieran hallado los gastos realizados para hacer frente a las garantías habidas en el período impositivo y en los dos anteriores en relación a las ventas con garantías realizadas en dichos períodos impositivos; o el que resulte de la proporción existente entre los gastos y las ventas imputables del ejercicio o ejercicios en los cuales la entidad haya operado en los supuestos de entidades de nueva creación.

Provisiones suprimidas como deducibles

De un somero análisis comparativo de la anterior regulación y el nuevo texto del artículo 13 se dedu-

ce inmediatamente la desaparición como deducibles de cinco provisiones que antes tenían esta consideración cuando cumplían determinados requisitos. Tienen las cinco como denominador común el no figurar expresamente ni como deducible ni como no deducible en actual artículo 13:

- Provisión para responsabilidades.

El tratamiento de la cuenta del nuevo PGC 142 "Provisión para otras responsabilidades" seguirá la regla general referida a "los gastos derivados de obligaciones implícitas o tácitas", por lo que no se admiten como deducibles las que respondan a hechos o circunstancias posibles, lo que retrasará la admisión de la deducción hasta que la provisión sea aplicada a su finalidad.

Distinta es la situación para determinadas provisiones cuya indeterminación se sitúa en la cuantía y vencimiento pero no en el reconocimiento de la obligación. En los litigios judiciales, penales o civiles, o en litigios extrajudiciales, en las indemnizaciones reconocidas en las condiciones contractuales pactadas o como consecuencia de normas legales o reglamentarias, o en las situaciones en las que un hecho cierto, producido y justificado hace nacer una obligación de afrontar un gasto, el importe contabilizado, racionalmente justificado, tendrá la condición de deducible.

- Provisión para impuestos.

De forma idéntica a la provisión para responsabilidades, la cuenta 141 "Provisión para impuestos" no será deducible hasta que la provisión se aplique a su finalidad.

Esta afirmación no incluye todas las provisiones relacionadas con el pago de impuestos. Algunas de las causas de la contabilización de estas provisiones pueden encajar dentro de las provisiones para responsabilidades. Por ejemplo, cumplirían estas condiciones los tributos cuyo ingreso requiere una liquidación previa de la Administración y ésta no ha sido notificada, o el pago que ha sido recurrido de una regularización del IVA en las que no se pueden rectificar las cuotas repercutidas. En estos supuestos de pagos justificados cuya cuantía no ha sido determinada, la provisión contabilizada, racionalmente calculada, es deducible. Por el contrario, nunca tendrían la consideración de deducibles las provisiones para cubrir posibles contingencias futuras derivadas del propio Impuesto sobre Sociedades, por cuanto la cuota de este impuesto no es deducible como gasto.

- Provisión para el fondo de reversión.

Con la nueva normativa mercantil y contable el fondo de reversión ya no figura en el subgrupo 14 "Provisiones" del nuevo PGC al no entrar en los requisitos exigidos en el Marco Conceptual para ser reconocido como un pasivo en el balance. La nueva solución pasa por amortizar estos activos durante el periodo concesional, en lugar de tomar como referencia su vida económica, de forma que en el momento de la reversión los activos revertibles deberán estar completamente amortizados.

Con este nuevo criterio contable, el gasto derivado de la amortización que esté dentro del calculado por la aplicación del coeficiente máximo de las tablas de amortización será deducible, mientras que para el exceso de-

berá justificarse su depreciación. La deducción fiscal incluirá también el gasto financiero asociado a la actualización del coste de rehabilitación de los activos.

El ajuste de transición establecido en la ya citada consulta nº 2 del BOICAC 74 de junio de 2008 establece que el importe del fondo de reversión que se hubiera dotado –que recogerá la diferencia entre la amortización según la vida económica y útil, de acuerdo con el nuevo criterio de considerar como vida útil el periodo concesional cuando éste sea inferior a la vida económica del activo- se reclasificará como mayor amortización acumulada del inmovilizado correspondiente. Sin embargo esta reclasificación tiene como límite el valor contable del elemento, por lo que cualquier exceso se deberá reconocer en reservas.

Esta reclasificación de este exceso a reservas, por la excepción prevista para las dotaciones a provisiones y tal como se ha explicado para las pérdidas por deterioro en las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, implica su integración en la base imponible mediante un ajuste extracontable positivo, salvo que este efecto negativo sea corregido por las modificaciones que puedan incluirse en el Proyecto de Ley conocido o en futuras respuestas por la normativa foral en el sentido de eliminar esta excepción o repartir su impacto en la base imponible durante varios periodos impositivos.

- Provisión para grandes reparaciones.

Sirve el mismo argumento apuntado para la provisión para el fondo de reversión ya que su amortización se dotará en el periodo que

corresponda hasta el momento de efectuar la reparación. El comentario realizado en el párrafo anterior sobre la deducción del gasto que no supere el importe máximo derivado de las tablas de amortización es de aplicación, también en este supuesto, por lo que para la deducción del exceso será necesario acreditar fehacientemente el plazo en que se espera realizar la reparación y el importe inicial de la misma.

La eliminación en el actual PGC de esta provisión en el balance de apertura hace necesario liberar la provisión preexistente con abono a reservas, por aplicación de la segunda regla de la Disposición Transitoria Primera del nuevo PGC. Según la opinión del ICAC en consulta nº 1 del BOICAC 72/Enero 2008, si la empresa decide valorar todos sus elementos patrimoniales de acuerdo con las nuevas normas, la reclasificación anterior ocasionará el correspondiente ajuste a reservas en la medida en que el importe de la amortización acumulada que debe aflorar de acuerdo con los nuevos criterios no sea coincidente con el que figure en la provisión para grandes reparaciones que se cancela. El literal del artículo 20.9 (20.8 en Bizkaia y Gipuzkoa) de la NFIS sometería a tributación dichos importes en el primer ejercicio de aplicación del nuevo PGC, pues establece que cuando se eliminen provisiones, por no haberse aplicado a su finalidad, sin abono a una cuenta de ingresos del ejercicio, su importe se integrará en la base imponible de la entidad que las hubiese dotado, en la medida que dicha dotación se hubiese considerado gasto deducible.

Es de esperar un desarrollo reglamentario foral como el previsto en la Disposición Transi-

toria Primera del Real Decreto 1793/2008, que contempla un régimen transitorio, para la cobertura de reparaciones extraordinarias y para los gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal, para los que antes de 1 de enero de 2008 existía un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración tributaria.

Para estas situaciones se prevé en este régimen transitorio de normativa estatal que los gastos derivados de dichos planes se integrarán en la base imponible de los períodos impositivos que correspondan de acuerdo con lo establecido en los mismos, sin que tenga efectos fiscales, en su caso, el abono a reservas consecuencia de la primera aplicación del PGC, relacionado con esos gastos que fueron contabilizados e integrados en la base imponible de períodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2008.

Además, este desarrollo reglamentario contempla la situación en la que los gastos contabilizados en períodos impositivos iniciados antes de dicha fecha, para la cobertura de reparaciones extraordinarias o de gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal, no fueron deducibles por no corresponder a un plan aprobado por la Administración tributaria. La solución articulada para estos supuestos es que estos gastos se integrarán en la base imponible de los períodos impositivos iniciados a partir de dicha fecha en los que se realice el abandono o las reparaciones.

La solución también podría pasar porque estas provisiones se integrasen en la base imponible de conformidad con las reglas derivadas de la normativa previa a 1 de enero

de 2008 y la aplicación a reservas en la primera aplicación del nuevo PGC no tenga la consideración de ingresos computable. Posteriormente el coste efectivo de la reparación no tendría la consideración de gasto deducible ni de mayor valor de adquisición del activo a efectos fiscales. Si el coste efectivo de la reparación fuese inferior a las cantidades deducidas, el exceso debería tener la consideración de ingresos computable en el ejercicio en que se produzca la reparación. Finalmente, si la reparación prevista no se llevase a cabo, las cantidades previamente deducidas se integrarían en la base imponible en el ejercicio en el que existan datos objetivos de que la reparación no se va a realizar, como pueden ser la venta del activo o su retiro.

- Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado.

La NRV 2ª del PGC establece que formará parte del inmovilizado material la estimación del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras obligaciones asociadas a estos activos. La provisión ya no se contabiliza como gasto, sino que se capitaliza en el activo, lo que implica que la deducción fiscal de estos importes se irá produciendo mediante las amortizaciones periódicas del mayor valor del activo así como por el gasto asociado a la actualización financiera de la provisión que se realiza en cada ejercicio.

Para esta provisión sigue siendo de aplicación la regla contenida en el apartado 1.a) del artículo 13, por la que no son gastos deducibles los derivados de obligaciones implícitas o tácitas. Esto implica que la obligación asumida por la empresa debe ser cierta y te-

ner una correlación con un derecho de un tercero que pueda exigir su cumplimiento.

En la primera aplicación del nuevo PGC, si la empresa opta por la aplicación retroactiva del mismo, se produce un abono a la cuenta de provisión por el defecto de la misma existente a la fecha del balance de apertura, un cargo al inmovilizado por importe del mayor valor del activo que se habría incluido en el mismo cuando se realizó la inversión inicial y un abono a la cuenta de amortización acumulada que corresponda. Además, la diferencia de los cargos y abonos anteriores implicará un ajuste a reservas por la diferencia.

En este caso también sería lógica la solución prevista en la Disposición Transitoria Primera del Real Decreto 1793/2008, por la que la que no tendría efectos fiscales el abono a reservas consecuencia de la primera aplicación del PGC y se respetarían los planes formulados por el sujeto pasivo y aceptados por la Administración tributaria. En el caso de que la empresa no tuviera un plan especial aprobado por la Administración, a partir del ejercicio 2008 los gastos asociados a la provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación serán fiscalmente deducibles como gasto a través del mayor importe del inmovilizado a amortizar, por lo que la parte de aquella provisión que no fue fiscalmente deducible deberá integrarse en la base imponible del periodo impositivo en que se aplique a su finalidad mediante el desmantelamiento o retiro del activo o la rehabilitación del lugar en que se asienta el mismo.

Esta solución pasaría también por que los gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal contabilizados

antes de 1 de enero de 2008 -y previamente no deducido por no corresponder a un plan aprobado por la Administración tributaria- se puedan integrar en la base imponible de los periodos impositivos en los que se produzca el abandono.

Deducción de los intereses de los préstamos participativos

La Norma Foral de Medidas Fiscales ha incluido un nuevo apartado 3 en el artículo 14 por el que se considera partida deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del prestatario los intereses devengados, tanto fijos como variables, de un préstamo participativo que cumpla los requisitos señalados en el apartado Uno del artículo 20 del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica.

De acuerdo con este Real Decreto se consideran préstamos participativos aquéllos en los que la entidad prestamista percibe un interés variable que se determinará en función de la evolución de la actividad de la empresa prestataria, y que podría fijarse en función el beneficio neto, el volumen de negocio, el patrimonio total o cualquier otro que libremente acuerden las partes contratantes. Además, podrán acordar un interés fijo con independencia de la evolución de la actividad.

También se caracterizan porque las partes contratantes pueden acordar una cláusula penalizadora para el caso de amortización anticipada, pudiendo el prestatario amortizar anticipadamente el préstamo participativo únicamente si dicha amortización se compensa con una ampliación de igual cuantía de sus fondos propios y siempre que éste no provenga de la actualización de activos.

Para apreciar si una sociedad se encuentra en los supuestos de reducción de capital y liquidación de sociedades, los préstamos participativos se considerarán patrimonio neto, tal como señala la Disposición Adicional Tercera de la Ley 16/2007, aunque contablemente se incluyen dentro del pasivo no corriente (en la cuenta 171 "Deudas a largo plazo").

Esta consideración de patrimonio neto a efectos de las citadas situaciones podría hacer operar el artículo 14.1.a) de la NFIS, que parte de la regla general de que aquellas partidas que fiscalmente puedan considerarse como una distribución de beneficios y, por tanto, una retribución a los capitales propios, no son gasto a efectos fiscales.

La modificación ahora reseñada tiene por objeto aclarar esta doble calificación de patrimonio neto, en los supuestos de reducción de capital y liquidación de sociedades, y de pasivo no corriente, a otros efectos, mediante una inclusión expresa como partida deducible de los intereses devengados, tanto fijos como variables, de los préstamos participativos.

Variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable

La Norma Foral de Medidas Fiscales da nueva redacción al apartado 1 del artículo 15, que quedará redactado de la siguiente manera:

"Los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios establecidos en el Código de Comercio. No obstante, 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.

El importe de las revalorizaciones contables no se integrará en la base imponible, excepto cuando se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir su importe en la cuenta de pérdidas y ganancias.

El importe de la revalorización no integrada en la base imponible no determinará un mayor valor, a efectos fiscales, de los elementos revalorizados”.

La anterior redacción asignaba como valoración de los elementos patrimoniales el “precio de adquisición o coste de producción”, valoración derivada de los principios contables del anterior PGC. Con la nueva normativa mercantil y contable el “precio de adquisición o coste de producción” es un criterio de valoración junto con otros criterios, como es el del “valor razonable”.

Sin embargo, lo importante de la actual reforma es la observación de que 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, cambio motivado porque las variaciones de valor razonable se computarán en ciertos supuestos en cuentas de patrimonio neto (cuando se trate de un activo financiero disponible para la venta o el elemento sea un instrumento de cobertura) y no en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Con esta redacción se pretende que la reforma mercantil y contable que obliga a valorar determinados elementos a valor razonable no cause directamente una mayor tributación en el Impuesto sobre Sociedades. De esta forma los efectos fiscales de los ingresos y gastos derivados de la aplicación de este criterio serán los siguientes:

- Si los ingresos y gastos se registran en cuentas de patrimonio neto no tienen efectos fisca-

les, y no se integran en la base imponible en ese momento, sin perjuicio de su integración en el periodo impositivo en que estos ingresos y gastos se registren en la cuenta de pérdidas y ganancias.

- Si estos ingresos y gastos se registran en la cuenta de pérdidas y ganancias su integración en la base imponible es inmediata a través del cálculo del resultado contable, no existiendo en la normativa fiscal ninguna restricción para su integración en la base imponible.

Este artículo 15 diferencia los efectos de los ingresos y gastos derivados de la aplicación del valor razonable de las revalorizaciones voluntarias no amparadas por una norma legal o reglamentaria, en las que dicha revalorización contable no tienen ningún efecto en el Impuesto sobre Sociedades, lo que significa en este último caso que los ingresos y gastos derivados de esos elementos se determinan fiscalmente sobre el mismo valor que tenían con anterioridad a la revalorización y obliga a efectuar los correspondientes ajustes al resultado contable para determinar la base imponible de cada ejercicio en que se computen ingresos o gastos contables procedentes de dichos elementos revalorizados.

Por el contrario, pueden existir revalorizaciones voluntarias que están amparadas por una norma legal o reglamentaria que regula al mismo tiempo las consecuencias fiscales de estas operaciones. En estos supuestos podemos encontrarnos con regularizaciones con abono a reservas en los que los nuevos valores tienen posteriormente plenos efectos fiscales, como es el caso de las últimas actualizaciones de balances en el Estado (Real Decreto Ley 7/1996, que establecía como condición el “peaje” del 3% del importe del incremento neto de valor que resultaba de la actualización) y en los territorios forales

(Norma Foral 4/1997 en Álava, Norma Foral 6/1996 en Bizkaia y Norma Foral 11/1996 en Gipuzkoa).

Depreciación monetaria de inversiones inmobiliarias, o de los elementos que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta

En relación con la corrección en la base imponible de las empresas de la depreciación monetaria derivada del efecto de la inflación en los supuestos de rentas obtenidas por la transmisión de bienes inmuebles, en el apartado 11 del artículo 15 de la NFIS (apartado 9 en Bizkaia y Gipuzkoa) se sustituye el texto *“inmovilizado, material o inmaterial”* por la expresión *“inmovilizado material, intangible y de inversiones inmobiliarias, o de estos elementos que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta”*.

La primera diferencia es debido a que antes de la reforma mercantil y contable, los elementos de naturaleza de bienes inmuebles estaban incluidos dentro del inmovilizado material.

En segundo lugar se incluyen en la aplicación de esta deducción por depreciación monetaria los bienes inmuebles que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta. Es sabido que con el nuevo PGC la empresa clasificará un activo no corriente mantenido para la venta si su valor contable se recuperará fundamentalmente a través de su venta, en lugar de por su uso continuado, y siempre que se cumplan los requisitos de que el activo ha de estar disponible en sus condiciones actuales para su venta y que su venta sea altamente probable. Si determinados inmuebles han sido *“retirados”* de la actividad económica y empresarial de una entidad con el objeto de su venta, y esto ha

motivado su reclasificación contable de activo no corriente a activo corriente, su nueva calificación contable no les excluye de la deducción de la depreciación monetaria producida desde la última actualización legal autorizada respecto al elemento transmitido o desde el día en que se adquirió el mismo, si es posterior.

Adquisición y amortización de acciones o participaciones propias

Tal como establece el artículo 75 de la LSA, la sociedad sólo podrá adquirir sus propias acciones o las emitidas por su sociedad dominante dentro de los límites y con los requisitos que se enuncian seguidamente:

- Que la adquisición haya sido autorizada por la junta general, mediante acuerdo que deberá establecer las modalidades de la adquisición, el número máximo de acciones a adquirir, el precio mínimo y máximo de adquisición y la duración de la autorización, que en ningún caso podrá exceder de dieciocho meses. Si la adquisición tiene por objeto acciones que hayan de ser entregadas directamente a los trabajadores o administradores u opciones sobre aquellas, el acuerdo de la junta deberá expresar que la autorización se concede con esta finalidad.

- Que el valor nominal de las acciones adquiridas, sumándose al de las que ya posean la sociedad adquirente y sus filiales y, en su caso, la sociedad dominante y sus filiales, no exceda del 10 % del capital social.

- Que la adquisición permita a la sociedad adquirente y a la sociedad dominante dotar la reserva prescrita por la norma 3 del artículo 79, sin disminuir el capital ni las reservas legal o estatutariamente indisponibles (redacción según Ley 16/2007).

- Que las acciones adquiridas se hallen íntegramente desembolsadas, siendo nula la operación de compra si éstas no estuvieran totalmente desembolsadas.

Estas acciones o participaciones figurarán en la cuenta 108 "Acciones o participaciones propias en situaciones especiales" o en la cuenta 109 "Acciones o participaciones propias para reducción de capital", dentro del patrimonio neto con signo negativo, en base al principio de prevalencia del fondo sobre la forma (artículo 34.2 del Código de Comercio), registrando la adquisición de estas acciones o participaciones como si de una reducción de capital se tratara, en la medida que su adquisición supone la devolución de las aportaciones a los socios.

Ahora la Norma Foral de Medidas Fiscales suprime el apartado 10 del artículo 15 que anteriormente disponía que *"la adquisición y amortización de acciones o participaciones propias no determinará, para la entidad adquirente, rentas positivas o negativas"*. El apartado 4 de NRV 9º del actual PGC establece que en el caso de que la empresa realice cualquier tipo de transacción con sus propios instrumentos de patrimonio, el importe de estos instrumentos se registrará en el patrimonio neto, como una variación de los fondos propios, y en ningún caso podrán ser reconocidos como activos financieros de la empresa ni se registrará resultado alguno en la cuenta de pérdidas y ganancias. Al no generar en ningún caso resultados contables no genera rentas a integrar en la base imponible y no es necesaria la precisión contenida en la anterior normativa.

Hay que recordar que en la primera aplicación del nuevo PGC deben ser cancelados en el balance de apertura los gastos amortizables (entre ellos los gastos de constitución y de emisión de acciones) con cargo a reservas, al no cumplir la definición de

activos contemplada en el Marco Conceptual de nuevo PGC. En principio la aplicación del artículo 20.3 de la NFIS, por la que un gasto imputado contablemente en una cuenta de reservas por imperativo legal o reglamentario es deducible, no debe crear problemas.

Sustitución de la unidad de decisión por el control en el concepto de vinculación entre las entidades

Para su consideración como entidades vinculadas a efectos fiscales, el nuevo artículo 16 olvida la anterior definición basada en la constitución de una unidad decisión, y en base a la nueva filosofía del artículo 42 del Código de Comercio basa esta relación de vinculación en el hecho de que una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras.

El Código de Comercio presume que existe control cuando una sociedad se encuentre en relación con otra sociedad en alguna de las siguientes situaciones:

- a) Posea la mayoría de los derechos de voto.
- b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.
- d) Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. En particular, se

presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta.

Las otras dos condiciones anteriores para entender la relación de vinculación a efectos fiscales con independencia de las reglas de configuración de grupo a efectos mercantiles se mantienen:

- Existe vinculación aunque alguna de las sociedades tenga su residencia en el extranjero, no siendo obstáculo incluso el que la dominante del grupo no resida en territorio español si alguna de las sociedades dependientes tiene su residencia en territorio español.
- Tampoco desaparece la relación de vinculación fiscal aunque la normativa mercantil les exima de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, por ejemplo por razón del tamaño o por pertenecer a otro grupo mayor, como establece el artículo 43 del Código de Comercio.

Tratamiento de la doble imposición internacional en dividendos y participaciones en beneficios

Para que no se produzca un fenómeno de doble imposición si se admitiese la integración en la base imponible de la pérdida del valor de la participación en la entidad no residente derivada de la distribución de los beneficios, ya sea por anotación contable mediante la dotación de una pérdida por deterioro o bien como consecuencia de la transmisión de la participación en la que se genera una

renta negativa, el artículo 19 establece que no se integrará, en la base imponible del sujeto pasivo que percibe los dividendos o la participación en beneficios dicha pérdida de valor.

Esta regla tiene una excepción, de forma que en el supuesto de que esas reservas hubiesen tributado en España con ocasión de cualquier transmisión anterior de la participación, la integración posterior en la base imponible de esta pérdida queda compensada por la plusvalía generada en otra entidad residente.

En este último supuesto, la entidad podrá computar un gasto igual al importe de los beneficios que hayan tributado en España a través de la transmisión de la participación cuando, por la forma en que deba contabilizarse la operación, no se integre renta alguna en la base imponible y deba minorar el valor de dicha participación.

Esta forma de contabilizar la operación se debe a que la NRV 9ª.2.8 del PGC establece que cuando los dividendos distribuidos procedan inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición, no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión.

Sobre la diferencia entre la normativa estatal y foral –que permite la integración en la base imponible de la pérdida del valor de la participación derivada de la distribución de los mismos, si el importe de los citados beneficios ha tributado en España a través de cualquier transmisión anterior de la participación- nos remitimos al comentario que más tarde se hace en el apartado de la deducción por doble imposición económica internacional sobre dividendos y participaciones en beneficios.

Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos.

El nuevo apartado 3 del artículo 20 dice textualmente que *“no serán fiscalmente deducibles 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, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de aquéllos a los que legalmente se les permita una amortización acelerada”*.

La inclusión de la anotación en una cuenta de reservas es debida a la reforma mercantil y contable que posibilita que determinados gastos e ingresos puedan ser imputados contablemente a una cuenta de reservas. Este sería el caso de los gastos de transacciones con instrumentos de patrimonio propio, o los gastos de emisión de estos instrumentos (honorarios de letrados, notarios, registradores, impresión de memorias, boletines y títulos, tributos, publicidad, comisiones y otros gastos de colocación), que se registran directamente contra el patrimonio neto como menores reservas.

Aunque estos gastos no se registran en la cuenta de pérdidas y ganancias, porque su registro contra reservas se realiza por imposición del PGC, como cumplen la definición de gasto contable, son gastos deducibles mediante el correspondiente ajuste negativo a la base imponible.

La excepción para computar en la base imponible gastos que no están contabilizados en el ejercicio es la regulación de algunos casos especiales como la libertad de amortización para determinadas inversiones (previstos, por ejemplo, para las sociedades anónimas laborales, para las inversiones en activos mineros realizadas por entidades que desarrollen actividades de exploración, investigación y

explotación o beneficio de yacimientos minerales en los términos establecidos en la Ley de Minas, para las actividades de investigación y desarrollo o para las entidades que tengan la calificación de explotaciones asociativas prioritarias), así como otros incentivos fiscales establecidos para las pequeñas empresas como la libertad de amortización de los activos nuevos que formen parte del inmovilizado material o la deducción de las cuotas de arrendamiento financiero satisfechas correspondiente a la recuperación del coste del bien en el régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero.

En este caso el gasto fiscal se anticipa al contable mediante el correspondiente ajuste negativo al resultado contable y el posterior ajuste positivo en los ejercicios posteriores cuando el elemento esté completamente amortizado fiscalmente y en los que la amortización contable no será gasto fiscalmente deducible.

Por otra parte, en el apartado 5 se añade que *“los gastos de personal liquidados mediante la entrega de instrumentos de patrimonio a que se refiere la letra f) del apartado 1 del artículo 13 de esta Norma Foral, serán deducibles en el período impositivo en que se entreguen dichos instrumentos”*.

Para interpretar este párrafo hay que recordar que el artículo 13.1.f) incluye entre los gastos no deducibles *“los de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, tanto si se satisface en efectivo o mediante la entrega de dichos instrumentos”*.

En este último artículo se incluyen como no deducibles los gastos que se originan al dotar las provisiones, mientras que en el artículo 20 se están considerando deducibles estos gastos en el período impositivo en que se entreguen estos instrumentos de patrimonio.

Por último se modifica el apartado 6 de este artículo 20 para sustituir las expresiones “provisiones aplicadas” o “excesos de provisión” derivadas de la anterior normativa mercantil y contable por la actual “reversión por deterioro” en la regla por la que se imputa en el período impositivo en el que se haya producido la reversión del deterioro del valor de elementos que previamente se depreciaron y motivaron una dotación de la provisión que fue fiscalmente deducible o bien de los que se hubiesen transmitido (generándose una pérdida a efectos fiscales) a una sociedad vinculada.

En el supuesto de que no exista transmisión, si el importe de la reversión del anterior deterioro se registra como un ingreso contable, el resultado contable se toma a efectos de determinar la base imponible.

Sin embargo, si contablemente no se refleja el ingreso de esta reversión, a efectos de determinar la base imponible deberá realizarse un ajuste contable positivo por el importe de la recuperación del valor del elemento producida en el ejercicio, con el límite de la corrección valorativa por deterioro contabilizada en un ejercicio anterior.

Si dicho elemento, tras haberse computado una pérdida por deterioro fiscalmente deducible, es transmitido a una entidad vinculada a la sociedad transmitente, de forma que después de la transmisión el valor del elemento se aprecia, la entidad adquirente debe integrar en la base imponible el importe de dicha apreciación -aunque no se registre en el resultado contable-, con el límite del deterioro contabilizado en la empresa transmitente.

Exención por reinversión

La Norma Foral de Medidas Fiscales no introduce modificaciones sustanciales en el régimen tribu-

rio de la exención por reinversión regulada en el artículo 22 del impuesto.

Como consecuencia del nuevo marco contable se sustituyen los términos inmovilizado material e inmaterial por los de inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias. La afección a actividades de los elementos transmitidos y adquiridos sigue siendo un requisito imprescindible para que las rentas puedan ser objeto de no integración, por lo que este último subgrupo quedará en muchos casos excluido de este beneficio. La quinta parte del PGC define las inversiones inmobiliarias como aquellos activos no corrientes que sean inmuebles y que se posean para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para:

- Su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o
- Su venta en el curso ordinario de las operaciones.

De la lectura de este precepto podría desprenderse que los inmuebles destinados al suministro de servicios de alquiler quedan excluidos de la definición de inversión inmobiliaria y entrarían en la de inmovilizado material. No obstante, la consulta nº 9 del BOICAC 74 de junio de 2008 aclara que el suministro de servicios al que se refiere el primer párrafo anterior hay que entenderlo como aquellos servicios distintos del propio alquiler. Por tanto, las entidades dedicadas habitualmente al arrendamiento de inmuebles contabilizarán dichos activos como inversiones inmobiliarias y, siempre que cuenten con la debida organización a efectos fiscales, podrán considerarlos afectos a una explotación económica.

Por otra parte, la nueva redacción del artículo

22 incorpora a los elementos cuya renta puede ser objeto de no integración los activos pertenecientes al inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias afectos que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta con carácter previo a su transmisión. De acuerdo con la NRV 7º del PGC se reclasifican a este subgrupo aquellos activos no corrientes cuyo valor se va a recuperar fundamentalmente a través de su venta, siempre que ésta sea altamente probable porque se dan determinadas circunstancias objetivas y subjetivas. Desde el momento de la reclasificación el activo deja de ser objeto de amortización, sin perjuicio de las pérdidas por deterioro que deban practicarse, por lo que la renta exenta que se genere con ocasión de su transmisión se verá disminuida.

La inclusión de este grupo de activos en el ámbito objetivo de la exención por reinversión es coherente con la pretensión que persigue este beneficio fiscal y con la realidad en la que se inserta. Así, cuando la Norma exige la afección de los elementos transmitidos no puede obviar que las operaciones de compraventa exigen un periodo para llevarse a cabo, periodo durante el cual es probable que el activo puesto en venta haya sido desafectado de la actividad. Esto no significa, sin embargo, que la no afectación pueda perpetuarse en el tiempo. La NRV 7º exige, para reclasificar los activos como disponibles para la venta, que la empresa espere materializar la venta en el plazo de un año, salvo que, por hechos o circunstancias fuera de su control, el plazo de venta se tenga que alargar y exista evidencia suficiente de que siga comprometida con el plan de venta. En territorio común se ha optado por objetivizar estas circunstancias, al aplicar el beneficio fiscal a aquellos elementos afectos a actividades que hubiesen estado en funcionamiento al menos un año dentro de los tres años anteriores a la transmisión.

Al margen de esto, la nueva redacción del apartado 1 del artículo 22 establece que, a los efectos de la reinversión, no serán tenidos en cuenta los costes correspondientes a las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento y retiro asociados a los activos en que se reinvierta. Como se sabe, la NRV 2º del PGC incorpora a la valoración inicial del inmovilizado material la estimación del valor actual de dichas obligaciones, entre las que se encuentran los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el activo, cuya contrapartida contable es una provisión.

En cuanto a la transmisión de participaciones en una entidad, la Norma Foral de Medidas Fiscales posibilita que se agrupen todas aquellas que hayan tenido lugar durante un mismo periodo impositivo con el objeto de alcanzar el porcentaje mínimo del 5%, de forma que una transmisión escalonada dentro del mismo ejercicio no impida la aplicación de este beneficio fiscal. La normativa foral no especifica cuándo debe empezar a computar el plazo de reinversión en este supuesto, pudiendo entenderse que para cada una de las transmisiones rige su propia fecha. La normativa de territorio común fija el dies a quo en el día de finalización del periodo impositivo.

Lamentablemente, y a diferencia de lo sucedido en el Estado, los Territorios Históricos han optado por mantener la exención por reinversión en los mismos términos que hasta ahora, a pesar del inmenso atractivo elusorio que provoca su escasa regulación actual. La normativa estatal, ya de por sí más restrictiva que la foral –puesto que únicamente pretende que las rentas derivadas de la transmisión de determinados elementos patrimoniales tributen al mismo tipo por el que lo harían en sede de una persona física-, ha introducido cortapisas a las operaciones efectuadas entre empresas del mismo grupo y a las relacionadas con participaciones en entidades cuyo

activo esté constituido por elementos no afectos. Por el contrario, la foral, que constituye un beneficio fiscal de mucho mayor importe, continúa guardando silencio al respecto.

Deducciones por doble imposición

La Norma Foral de Medidas Fiscales introduce algunas modificaciones técnicas en el artículo 33, que regula la deducción por doble imposición interna, y en el 34 bis, dedicado a la deducción por doble imposición económica internacional.

Como es conocido, el artículo 33.4 d) impide la aplicación de la deducción por doble imposición cuando la distribución del dividendo haya provocado la depreciación en el valor de la participación a efectos fiscales, con el objeto de evitar que un ingreso que no ha tributado efectivamente se beneficie de la misma –dejando a salvo los supuestos en que el anterior transmitente haya tributado por la plusvalía que ya incorporaba dichos beneficios distribuidos-. La Norma Foral de Medidas Fiscales da nueva redacción a este apartado sustituyendo el término depreciación por el de pérdida de valor. En territorio común, sin embargo, se ha hecho constar “*pérdida por deterioro del valor*”, cuando ya sabemos que con las nuevas normas contables la distribución de beneficios puede provocar no sólo una pérdida por deterioro de la participación sino también una pérdida de valor por aplicación del valor razonable.

La pérdida de valor debe serlo a efectos fiscales, por lo que puede suceder que en los AFDV se produzca una pérdida contabilizada contra patrimonio neto y que, por tanto, no afecte de momento a la base imponible. En estos casos podría interpretarse que es posible aplicar la deducción por doble imposición. Siendo así, cuando posteriormente se

traslade dicha pérdida al resultado y por tanto a la base imponible no queda claro si debe reintegrarse la deducción practicada.

La misma limitación del artículo 33.4 d) se da cuando la distribución del dividendo no determine la integración de renta en la base imponible. Precisamente otra de las novedades que incorpora la NV 9ª consiste en que cuando la entidad participada distribuya dividendos que procedan inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición (porque se distribuyen importes superiores a los beneficios generados desde dicho momento), no se reconocen como ingresos sino que disminuyen el valor del activo. La redacción foral del artículo 33.4 d) despierta la duda de si en este supuesto puede aplicarse la deducción por doble imposición cuando el sujeto pasivo pruebe que el anterior tenedor de la participación ha tributado por el importe en que ha disminuido el valor contable de la misma, ya que, en puridad, no se trata de una pérdida de valor sino de una minoración de su valor contable. De no poder aplicarse se produciría una doble imposición, ya que la renta generada en la transmisión no podrá acogerse a la deducción por plusvalías de fuente interna al no corresponderse con beneficios no distribuidos generados durante el tiempo de tenencia de la participación. Como luego se verá, el artículo 34 bis corrige la doble imposición que se produce en estos casos, por lo que no parece haber sido voluntad del legislador no hacerlo en el artículo 33.

En territorio común, al ser obvia la imposibilidad de aplicar la deducción –puesto que de ninguna manera se trata de una pérdida por deterioro-, el Proyecto de modificación del Impuesto sobre Sociedades ha introducido un nuevo párrafo en este artículo que otorga al sujeto pasivo la facultad de probar que el dividendo distribuido ha tributado en sede de los anteriores propietarios de la participación.

El artículo 33.5 ha sufrido también una pequeña modificación. Este apartado permite aplicar la deducción por doble imposición por la renta generada en la transmisión de valores sobre una base máxima equivalente al incremento neto de los beneficios no distribuidos imputables a la participación generados durante el tiempo de tenencia de la misma. Puede suceder que la antigüedad de la participación no permita conocer cuál es dicho importe, en cuyo caso se estima que el valor de adquisición corresponde al patrimonio neto (de forma que, al conocerse en todo caso la cifra de capital, los beneficios no distribuidos en la fecha de adquisición se calculan por diferencia, imputándose las posibles plusvalías tácitas pagadas a beneficios no distribuidos existentes en la fecha de adquisición). Esto último es el objeto de la modificación, ya que antes la Norma se refería al valor teórico.

La contabilización de determinados activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias –los AFMN y OAF– va a suponer que en el momento de la transmisión de la participación la posible plusvalía que se genere sea mayor o menor que la que se derivaría de mantener contabilizados los valores a coste histórico. El artículo 33.5 no ha previsto nada al respecto, de manera que únicamente la renta generada con la transmisión y no los ajustes previos por valor razonable podrán dar lugar a la deducción. En cualquier caso se trata de supuestos poco habituales, ya que el disfrute de esta deducción exige una participación de al menos el 5% y un periodo de tenencia de un año, circunstancias que difícilmente pueden concurrir en los AFMN.

Deducción para evitar la doble imposición internacional: dividendos y participaciones en beneficios

Cuando se integran en base los dividendos recibidos de la participada no residente se puede deducir el impuesto pagado en su país por esta última (previa inclusión en la base imponible de la española de dicho impuesto) y no será deducible la pérdida de valor de la participación derivada de dicha distribución de beneficios, salvo que el importe de dichos beneficios haya tributado en España a través de cualquier transmisión de participación. Esta tributación en España se produce en el supuesto de que la sociedad participada no residente hubiera adquirido la otra participación a otra sociedad no residente, y en esta última se hubiera producido una plusvalía en la transmisión de la participación. En este caso la desimposición que se produce en la deducción de la pérdida de valor de la participación derivada de la distribución de beneficios neutraliza la tributación que soportó la primera sociedad residente.

La Norma Foral de Medidas Fiscales dispone que cuando, por la forma en que deban contabilizarse la operación, no se integre renta alguna en la base imponible y deba minorar el valor de dicha participación, el sujeto pasivo podrá computar como gasto un importe que sea igual a los beneficios que hayan tributado en España a través de la transmisión de la participación. Por tanto no se integra el dividendo porque contablemente no hay ingreso y por tanto tampoco hay depreciación de la participación, pero puedes aplicar un ajuste negativo por el importe de los beneficios que hayan tributado en España.

La solución que da territorio común a estos casos en el Proyecto de Ley “de supresión del Impuesto sobre Patrimonio” difiere de la foral. En este Proyecto se precisa que en el supuesto de que el dividendo no determine la integración de renta en la base imponible por no tener la consideración de ingreso, procederá aplicar la deducción cuando el sujeto pasivo pruebe que un importe equivalente a ese dividendo ha tributado en España a través de cual-

quier transmisión de la participación.

En este caso, el límite del apartado 3 del artículo 32 de la LIS, que limita esta deducción -conjuntamente con la que pretende evitar la doble imposición jurídica internacional- a la cuota íntegra que en España correspondería pagar por estas rentas si se hubieran obtenido en territorio español, se calcularía atendiendo a la cuota íntegra que resultaría de la integración en la base imponible del dividendo o participación en beneficios.

Régimen especial de reestructuración empresarial

Dentro de las normas comunes para evitar la doble imposición en las operaciones de reestructuración empresarial, se incluye en el artículo 103 de la NFIS la posibilidad de que la pérdida del valor de la participación derivada de la distribución de los beneficios sea deducible si el importe de los citados beneficios hubiera tributado en España a través de la transmisión de la participación.

Como ya se comentó en el apartado relativo al tratamiento de la doble imposición internacional en dividendos y participaciones en beneficios, la explicación de esta modificación reside en que la NRV 9ª.2.8 del PGC establece que no se reconocerán como ingresos, minorando el valor contable de la inversión, los dividendos distribuidos que procedan inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición.

Con esta forma de contabilizar no se integra renta alguna en la base imponible, pero la nueva redacción establecida por la Norma Foral de Medidas Fiscales permite que la entidad pueda computar

un gasto igual al importe de los beneficios que hayan tributado en España a través de la transmisión de la participación.

Paralelamente se ha modificado el artículo 96.3, referido a las operaciones de reestructuración empresarial que se acogen al régimen especial de diferimiento. Así, como es sabido, los bienes adquiridos se valoran a efectos fiscales, en general, por los mismos valores de la transmitente. Sin embargo, cuando la participación fuera de al menos un 5%, la diferencia del valor de adquisición de la participación (ahora se especifica que el de efectos fiscales, ya que la deducción del fondo de comercio financiero ha podido no tener reflejo en contabilidad) y su patrimonio neto, se imputa también a los bienes y derechos adquiridos y la diferencia se deducirá como en el 12.9 (fondo de comercio explícito). El problema surge cuando con la nueva contabilidad dentro del patrimonio neto se incluyen además de los fondos propios otros conceptos como los ajustes por cambio de valor razonable de determinados activos (concretamente de los activos financieros disponibles para la venta -Cuenta 133- y, en algunos supuestos, de los activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta -Cuenta 136-) o las subvenciones donaciones y legados recibidos, que, a pesar de tener su correspondencia con activos del balance, no han pasado todavía por la base imponible. En Territorio Común el Proyecto de Ley conocido como "*de supresión del Impuesto sobre Patrimonio*" pretende corregir este problema sustituyendo la mención al patrimonio neto por la de fondos propios, mientras que en los territorios forales se ha hecho un híbrido que no soluciona íntegramente el problema.

Veamos un ejemplo sobre estas diferencias: Se adquiere por 300 unidades monetarias el 100% de las participaciones de la empresa cuyo balance se muestra a continuación:

ACTIVO		PASIVO	
210 Terrenos y bienes naturales	100	100 Capital Social	100
572 Bancos e instituciones de crédito	45	113 Reservas voluntarias	50
213 Maquinaria	25	130 Subvenciones oficiales de capital	25
250 Inversiones financieras a largo plazo	10	133 Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	5

Los beneficios generados que están en la cuenta 113 "Reservas voluntarias" se destinaron a la cuenta 572 "Bancos e instituciones de crédito" y a adquirir un activo financiero disponible para la venta por 5. este activo financiero se ha revalorizado en 5, revalorización que está reflejada en el patrimonio neto en la cuenta 133 "Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta". La subvención sirvió para la adquisición de una máquina que figura en la cuenta 213 "Maquinaria".

Se procede de forma inmediata a la operación de reestructuración, sabiendo que el valor razonable de los terrenos en ese momento es de 200.

- Base fiscal de los activos:

210 Terrenos y bienes naturales	100
572 Bancos e instituciones de crédito	45
213 Maquinaria	0
250 Inversiones financieras a largo plazo	5

Dado que la máquina se ha financiado con una subvención que no ha tributado y la revalorización del AFDV tampoco ha tributado, sus bases fiscales son menores que las contables.

Patrimonio Neto =	180
Fondos Propios =	150
Valor Razonable de los Terrenos =	200
Valor de la participación =	(210) 200 + (572) 45 + (213) 25 + (250) 10 + (FCF) 20 =
	300

El asiento realizado por la contabilidad de la entidad absorbente, aplicando el método de integración global establecido en el artículo 46 del Código de Comercio, es el siguiente:

	DEBE	HABER
210 Terrenos y bienes naturales	200	
572 Bancos e instituciones de crédito	45	
213 Maquinaria	25	
250 Inversiones financieras a largo plazo	10	
204 Fondo de Comercio	20	
240 Participaciones a largo plazo en partes vinculadas		300

La base fiscal para la absorbente es la misma que para la absorbida. No obstante, la aplicación de la normativa foral (artículo 96.3) es superior al calculado con la normativa estatal (artículo 89.3)

- Solución con la normativa estatal (artículo 89.3 LIS):

Siendo la diferencia entre el valor de la participación y los fondos propios 150 (300-150), esta diferencia se imputa a los siguientes bienes:

- A los bienes y derechos adquiridos = 100 a

(210 Terrenos y bienes naturales), 25 a (213 Maquinaria) y 5 a (250 Inversiones financieras a largo plazo).

- El resto (20) como Fondo de Comercio, amortizable en 20 años.
- Base fiscal de los activos:

210 Terrenos y bienes naturales	200
572 Bancos e instituciones de crédito	45
213 Maquinaria	25
250 Inversiones financieras a largo plazo	10
204 Fondo de Comercio	20

- La base fiscal es de 300 y en el futuro no tributa la subvención, evitando la doble imposición.

b) Solución con la normativa foral (artículo 96.3 NFIS):

La diferencia entre el valor de la participación y los fondos propios 120 (300-180) se imputa a los siguientes bienes:

- 100 a los bienes y derechos adquiridos a (210 Terrenos y bienes naturales).
- 20 como Fondo de Comercio, amortizable en 5 años.
- 5 a la cuenta 133. Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta.
- Base fiscal de los activos:

210 Terrenos y bienes naturales	200
572 Bancos e instituciones de crédito	45
213 Maquinaria	0
250 Inversiones financieras a largo plazo	10
204 Fondo de Comercio	20

- La base fiscal es de 275 y en el futuro no tributa la subvención. La diferencia con la solución estatal radica en que, si quien transmitió la participación a la absorbente tributó, se produce una doble imposición de 25 que no puede ser objeto de corrección ni por aplicación del artículo 33 ni del artículo 103.

Deducciones en la cuota líquida

La Norma Foral de Medidas Fiscales incorpora un nuevo apartado al artículo 46 de la Norma Foral del impuesto, de general aplicación a todas las deducciones que se aplican sobre la cuota líquida, en el que se excluyen dos conceptos de la base de las diferentes deducciones. Por una parte, los costes correspondientes a las obligaciones derivadas del desmantelamiento o retiro ya comentados en el artículo 22. Por otra, los activos que se pongan de manifiesto con ocasión de una inversión realizada por el arrendatario en el elemento arrendado, cuando el arrendamiento reciba la calificación de operativo.

Con esta última restricción la Norma despeja las dudas que surgieron a raíz de la aprobación del PGC de 2007, que se aparta del criterio mantenido por el ICAC en dos consultas referidas al PGC de 1990, de acuerdo con las cuales las inversiones efectuadas en inmuebles arrendados recibían la calificación de gastos de establecimiento o, en su caso, inmovilizado inmaterial, pero nunca de inmovilizado material. La NRV 3ª del nuevo PGC establece que las inversiones realizadas por el arrendatario que no sean separables del activo arrendado se contabilizarán como inmovilizados materiales cuando cumplan la definición general de activo, debiendo amortizarse en función su vida económica o de su vida útil si es inferior -entendiéndose por vida útil la duración del contrato incluido el periodo de renovación cuando todo apunte a que ésta va a tener lugar-

La nueva clasificación contable provocaba la ampliación del ámbito objetivo de determinadas deducciones –principalmente la deducción por activos no corrientes nuevos y la reserva para inversiones productivas-, consecuencia no querida por el legislador, en vista de la modificación fiscal efectuada.

Deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos

La deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos mantiene el umbral mínimo de inversión en 60.101,21 euros (60.100 en Bizkaia y 60.000 en Gipuzkoa). No obstante, la Norma Foral de Medidas Fiscales de Álava introduce una restricción para excluir de dicho importe todas aquellas inversiones que no reúnan los requisitos para poder gozar de la deducción, de manera que la citada cantidad deberá alcanzarse con las cantidades que forman parte de la base de la deducción. Éste ha sido el criterio defendido por la Administración, no compartido sin embargo por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que, en varias sentencias entendió que, a los efectos del cómputo del umbral mí-

nimo de inversión debían “*tenerse en cuenta tanto las inversiones susceptibles de acogerse a la deducción como el resto de inversiones, aunque no tengan el carácter de incentivables*”. Como consecuencia de ello, Bizkaia incorporó la restricción que estamos comentando a su normativa en el año 2004.

Otros cambios terminológicos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades

Como ya hemos manifestado en anteriores apartados los cambios introducidos en el nuevo PGC responden a otra visión en la definición de algunas partidas contables, matizando el principio de prudencia que se enuncia en el artículo 38 del Código de Comercio, sin perjuicio de mantener la necesaria protección patrimonial y el recomendado acercamiento a las normas internacionales de contabilidad.

El siguiente cuadro recoge los cambios terminológicos que recoge la Norma Foral de Medidas Fiscales, necesarios para responder a las nuevas definiciones del PGC, y que no han sido recogidos en los párrafos anteriores:

Artículo	Concepto	Anterior terminología	Actual terminología
18	Efectos de la sustitución del valor contable por el valor norma del mercado	Inmovilizado y activo circulante	Activo no corriente y activo corriente
39	Reserva para Inversiones Productivas	Activos fijos materiales nuevos	Activos no corrientes nuevos, que formen parte del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias
41 (Álava y Gipuzkoa) 40 (Bizkaia)	Deducción por actividades de investigación y desarrollo	Inmovilizado inmaterial	Inmovilizado intangible
44 (Álava) 43 (Bizkaia) 42 (Gipuzkoa)	Deducción por inversiones vinculadas a proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la conservación y mejora del medio ambiente y el aprovechamiento más eficiente de fuentes de energía.	Activos fijos materiales nuevos	Activos nuevos que formen parte del inmovilizado material

51	Deducción de las pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores en las pequeñas y medianas empresas	Dotación global para la cobertura del riesgo	Deterioro de los créditos derivada de las posibles insolvencias
78	Determinación de la base imponible del grupo fiscal	Real Decreto 1.815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas	Artículo 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo
86	Obligaciones de información dentro del régimen de consolidación fiscal	El balance y la cuenta de pérdidas y ganancias consolidados	El balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio y el estado de flujos de efectivo consolidados
95	Tributación de los socios en las operaciones de fusión, absorción y escisión total o parcial	Importe de las pérdidas de valor	Pérdidas por deterioro del valor
97	Subrogación en los derechos y las obligaciones tributarias en las operaciones de reestructuración empresarial	Depreciación de la participación	Deterioro de la participación
100	Obligaciones contables en las operaciones de reestructuración empresarial	Provisiones	Correcciones valorativas por deterioro
114	Amortización de inversiones intangibles y gastos de investigación en el régimen fiscal de la investigación y explotación de hidrocarburos	Inversiones inmateriales	Inversiones intangibles
115	Inclusión en la base imponible de determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes en el régimen de transparencia fiscal internacional	Real Decreto 1.815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas	Artículo 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo
126 (Álava y Bizkaia) 123 (Gipuzkoa)	Obligaciones contables y facultades de la Administración	El balance y la cuenta de pérdidas y ganancias consolidados	El balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio y el estado de flujos de efectivo consolidados

10 de diciembre de 2008.

