

Tributación

«LA MODIFICACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DERIVADA DE LA REFORMA CONTABLE»

J. Martín Fernández

Socio Director de F&J Martín Abogados
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense

J. Rodríguez Márquez

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Vigo
Instituto de Estudios Fiscales

La aprobación de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de Reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea supone una reforma completa de nuestro marco contable. Debido a que nuestro Impuesto sobre Sociedades toma como punto de partida el resultado contable, parece evidente que la reforma también tiene implicaciones fiscales, tal y como reconoce la propia ley al modificar la Ley del tributo.

La reforma fiscal indicada se caracteriza, a grandes rasgos, por introducir modificaciones con la intención de mantener inalterada la regulación del Impuesto sobre Sociedades a pesar de la reforma contable. En términos muy simples, se ha alterado la redacción de la ley del tributo con la finalidad de que nada cambie en el mismo. No obstante, cuando se desciende al detalle es posible encontrar alguna novedad relevante, como se pone de relieve en el presente artículo.

1. PRESENTACIÓN

En fechas recientes ha tenido lugar la aprobación de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea (en adelante, LRC). Esta norma, que entrará en vigor el 1 de enero de 2008, supone una reforma completa de nuestro marco contable. Si tenemos en cuenta que nuestro Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) toma como punto de partida el resultado contable –art. 10.3 del RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS)–, parece evidente que la reforma también tiene implicaciones fiscales. Esta realidad no ha pasado desapercibida para el legislador, razón por la que la LRC, de forma simultánea, ha llevado a cabo una modificación del TRLIS.

La reforma fiscal indicada se caracteriza, a grandes rasgos, por introducir modificaciones con la intención de mantener inalterada la regulación del IS a pesar de la reforma contable. En términos muy simples, se ha alterado la redacción del TRLIS con la finalidad de que nada cambie en el impuesto. No obstante, cuando se desciende al detalle es posible encontrar alguna novedad relevante.

Las páginas que siguen a continuación tienen por objeto el análisis de la indicada reforma fiscal, centrándonos en aquellos preceptos modificados como consecuencia de la reforma contable y excluyendo alguna norma retocada al margen de aquella. Nos referimos a la deducción por reinversión, *ex* artículo 42 del TRLIS. En sentido inverso, vamos a examinar un precepto totalmente novedoso, como es el artículo 23 del TRLIS y también alguna norma estrictamente mercantil, pero que, dependiendo de cuál sea su interpretación, pudiera tener también implica-

ciones fiscales. En particular, nos referimos a la nueva redacción del artículo 34.2 del Código de Comercio (en adelante, CCom.).

Estos comentarios, además, aparecen en un momento oportuno, cuando ya han sido aprobadas las normas de desarrollo de la LRC. Nos referimos a los Reales Decretos que aprueban el Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC) y el Plan General de Contabilidad para pequeñas y medianas empresas (en adelante, PGC-PYMES).

2. EL PRINCIPIO DE PREVALENCIA DEL FONDO SOBRE LA FORMA: ¿EL RESURGIR DE LA INTERPRETACIÓN ECONÓMICA?

De conformidad con la nueva redacción del artículo 42.2 del CCom., «las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales. A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no solo a su forma jurídica».

Como puede observarse, esta norma establece una prevalencia de la realidad económica sobre la forma jurídica en la contabilización de las operaciones. Si tenemos en cuenta que, como se ha indicado, el artículo 10.3 del TRLIS se remite al resultado contable, debemos preguntarnos si esta regla general de contabilización puede tener alguna implicación fiscal.

En una primera aproximación la respuesta parece positiva, toda vez que el resultado contable es un dato del que parte y da por bueno la norma fiscal. En consecuencia, la aplicación del principio indicado a la hora de registrar las operaciones determinará que el resultado «fiscal»

también se vea alterado. De esta forma podría llegar a afirmarse que el artículo 42.2 del CCom. ha venido a resucitar la denominada interpretación económica de las normas, muy empleada en el pasado en materia tributaria. Con arreglo a la misma se prescinde de las formas jurídicas empleadas, de manera que la interpretación y calificación fiscal de las operaciones se realiza en función de cuáles sean los efectos económicos producidos.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que el artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) incorpora un rechazo expreso del empleo de cualquier criterio de interpretación económica, al afirmar la exclusiva vigencia de los criterios generales de interpretación en Derecho. Esto es, de los consagrados en el artículo 3.1 del Código Civil. A su vez, el artículo 13 de la LGT ordena que la calificación se realice en función de la verdadera «naturaleza jurídica» del hecho o acto realizado. Por último, sus artículos 15 y 16 únicamente permiten prescindir de las formas empleadas en supuestos de abuso de Derecho –el mal denominado conflicto en la aplicación de las normas tributarias– o de simulación.

Así las cosas, no puede afirmarse que un precepto mercantil, sin una finalidad directa en el ámbito tributario, haya podido realizar una derogación singular en el IS del bloque normativo general que acabamos de describir. Por ello, creemos que el artículo 34.2 del CCom., en la medida en que tenga implicaciones fiscales, debe entenderse como un precepto que permite eludir la forma jurídica utilizada en los mismos supuestos que ya prevé la norma tributaria: abuso de derecho y simulación. Si aquel precepto es entendido de otra forma más amplia en el ámbito contable, como equivalente a un criterio de interpretación económica, los preceptos de la LGT obligan a realizar un ajuste extracontable a fin de que aquel criterio no «contamine» la base imponible del IS.

3. LAS AMORTIZACIONES

El nuevo artículo 11 del TRLIS contiene tres tipos de regulaciones en las amortizaciones. La primera, contenida en sus apartados primero y segundo, relativa al inmovilizado material e inversiones inmobiliarias. La segunda afecta a los contratos de arrendamiento financiero y se encuentra en el apartado tercero. Por último, la que afecta a la amortización del inmovilizado intangible (apartado cuarto). Veamos cada una de ellas por separado.

3.1. La amortización del inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias.

La nueva regulación de la amortización de estos elementos no incorpora novedad alguna, admitiéndose los mismos sistemas y previendo la libertad de amortización en idénticos casos que hasta el momento. Siendo así, la razón por la que se ha modificado el precepto se encuentra en la necesidad de distinguir entre el inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias, de conformidad con los nuevos conceptos contables.

Estas últimas se definen por el PGC como los «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». Pues bien, de conformidad con la Norma de Registro y Valoración (en adelante, NRV) 4.^a, estas inversiones inmobiliarias se rigen por los mismos criterios que el inmovilizado material, incluidas, claro está, las reglas relativas a su amortización.

De acuerdo con las ideas anteriores, el nuevo artículo 11, al prever la deducibilidad fiscal de las amortizaciones y los métodos admitidos para su cálculo, se ha preocupado de incluir una mención

expresa a las inversiones inmobiliarias. De esta forma, la correlación entre norma contable y fiscal se mantiene tras la nueva redacción, salvando, eso sí, las limitaciones que ya existían en cuanto a la preferencia fiscal por las amortizaciones a partir de las tablas oficialmente aprobadas.

Mención aparte merecen los supuestos de libertad de amortización, donde se han excluido las inversiones inmobiliarias en algunos supuestos. Así, se admiten en la libertad de amortización aplicable a las sociedades anónimas y limitadas laborales. Con toda lógica, se excluye este beneficio para el caso de activos afectos a actividades de investigación y desarrollo, ya que estas inversiones, por definición, nunca estarán afectas. Más discutible es que no se prevea la libertad de amortización de las inversiones inmobiliarias para las explotaciones agrarias prioritarias, constituyendo una discriminación respecto de las sociedades laborales de difícil justificación.

3.2. El arrendamiento con opción de compra.

Tal y como sucedía con anterioridad a la LRC, el artículo 11.3 del TRLIS se ocupa de los contratos de arrendamiento financiero. La primera advertencia que debe realizarse es que la regulación que vamos a examinar ahora rige en defecto de la previsión del artículo 115 del TRLIS. Por tanto, si se suscribe un contrato de arrendamiento financiero encuadrable en esta última norma, le será aplicable el régimen especial que contiene, que es preferente respecto de la regulación general contenida en el artículo 11.3.

Aclarado lo anterior, es el momento de examinar la nueva regulación, donde sí se han producido cambios y que, además, por su parquedad, plantea bastantes incertidumbres. El precepto se refiere a dos tipos de contratos, los de arrendamiento financiero y los de *retroleasing* o *lease-back*.

Comenzando con los primeros, el presupuesto de hecho de la norma, hasta el momento, estaba

constituido por la inexistencia de dudas razonables acerca del futuro ejercicio de la opción de compra o renovación, lo que debía deducirse de las condiciones económicas de la operación (art. 11.3, primer párrafo). Se presumía que no existían dudas razonables, cuando el precio de la opción fuese inferior al resultado de minorar el precio de adquisición o coste de producción del bien en la suma de las cuotas de amortización máximas que corresponderían al mismo dentro del período de duración de la cesión (art. 11.3, segundo párrafo). Es decir, se cumplía esta condición cuando el valor neto del bien fuera superior, en el momento de ejercitar la opción de compra, al precio de esta. Varias eran las consecuencias jurídicas para el usuario, derivadas de la aplicación de esta norma. En primer lugar, no eran deducibles las cuotas pagadas en concepto de recuperación del coste, sino únicamente la dotación a la amortización calculada con arreglo al artículo 11.1. En segundo lugar, la carga financiera, esto es, «la diferencia existente entre las cantidades a pagar a la entidad cedente y el precio de adquisición o coste de producción del bien», se consideraba gasto a distribuir en varios ejercicios (art. 11.3, tercer párrafo).

La nueva regulación es mucho más breve que la que acabamos de exponer. Se limita a señalar, en la misma línea que la anterior, que siempre que el importe a pagar por el ejercicio de la opción de compra o renovación sea inferior al valor neto contable del bien en el momento en que esta deba ejercitarse, el contrato tendrá la consideración fiscal de arrendamiento financiero. Pero no se establece ninguna consecuencia jurídica, lo que nos lleva a pensar en la aplicación del artículo 10.3 del TRLIS. En definitiva, suplir esta omisión mediante la solución prevista en la norma contable.

La idea anterior nos conduce a examinar el tratamiento de estos negocios en el nuevo PGC. En este punto debemos diferenciar entre las previsiones del PGC y del PGC-PYMES, que difieren en este aspecto. Por lo que se refiere al primero, su NRV 8.^a califica a un negocio como arrendamien-

to financiero cuando se transfieran sustancialmente al arrendatario todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato. Adicionalmente, se establecen dos presunciones de que tiene lugar dicha transferencia de riesgos, la primera *iuris et de iure* y la segunda con posibilidad de prueba en contrario.

La primera coincide con la prevista en la norma fiscal, ya que entra en juego cuando el contrato incorpore una opción de compra y no existan dudas razonables de que va a ejercitarse. Ello sucede cuando, según la redacción del artículo 11 del TRLIS, el precio de la opción sea inferior al valor del bien.

La segunda presunción que, como hemos dicho, admite prueba en contra, rige en aquellos contratos en los que no se incluya una opción de compra pero en los que concurra alguna de estas circunstancias:

- a) La propiedad del activo se transfiere, o de las condiciones del contrato se deduce que se va a transferir, al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento.
- b) El plazo del arrendamiento coincide o cubre la mayor parte de la vida económica del activo, y siempre que de las condiciones pactadas se desprenda la racionalidad económica del mantenimiento de la cesión de uso.

A estos efectos, se aclara expresamente el concepto de plazo del arrendamiento. Es el período no revocable para el cual el arrendatario ha contratado el arrendamiento del activo, junto con cualquier período adicional en el que este tenga derecho a continuar con el mismo, con o sin pago adicional, siempre que, a su inicio, se tenga la certeza razonable de que se ejercitará tal opción.

- c) Al comienzo del arrendamiento, el valor actual de los pagos mínimos acordados

por el arrendamiento supone la práctica totalidad del valor razonable del activo arrendado.

- d) Las especiales características de los activos objeto del arrendamiento hacen que su utilidad quede restringida al arrendatario.
- e) El arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación son asumidas por el arrendatario.
- f) Los resultados derivados de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario.
- g) El arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el contrato durante un segundo período, con unos pagos por arrendamiento que sean sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

Dándose la transferencia de riesgos y beneficios, el arrendatario, en el momento inicial, registrará un activo como inmovilizado material o del intangible, según su naturaleza, y un pasivo financiero por el mismo importe. Este último será el menor entre el valor razonable del activo arrendado y el valor actual al inicio del arrendamiento de los pagos mínimos acordados, entre los que se incluye el pago por la opción de compra, cuando no existan dudas razonables sobre su ejercicio, y cualquier importe que haya garantizado, directa o indirectamente, excluyéndose las cuotas de carácter contingente, el coste de los servicios y los impuestos repercutibles por el arrendador. A estos efectos, se entiende por cuotas de carácter contingente los pagos por arrendamiento cuyo importe no es fijo sino que depende de la evolución futura de una variable. Adicionalmente, los gastos directos iniciales inherentes a la operación en los que incurra el arrendatario han de considerarse como mayor valor del activo. Para el cálculo del valor actual se utiliza el tipo de interés implícito del contrato y si este no se puede

determinar, el tipo de interés del arrendatario para operaciones similares.

La carga financiera total debe distribuirse a lo largo del plazo del arrendamiento y se imputa a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se devengue, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

Las cuotas de carácter contingente son gastos del ejercicio en que se incurra en ellas. El arrendatario ha de aplicar a los activos que tenga que reconocer en el balance como consecuencia del arrendamiento los criterios de amortización, deterioro y baja que les correspondan según su naturaleza y a la baja de los pasivos financieros lo dispuesto en el apartado 3.5 de la NRV 9.^a

Obviando ahora las cuotas de carácter contingente, la forma de contabilizar que hemos descrito implica imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias, anualmente, el importe correspondiente a la amortización del activo en función de su vida útil, así como la parte de carga financiera correspondiente.

En el arrendamiento operativo, por el contrario, el gasto por los pagos satisfechos al arrendador se imputa en los ejercicios en que se vayan devengando.

Desde un punto de vista tributario, sin embargo, la redacción del artículo 11.3 del TRLIS suscita alguna duda. Así, ya hemos visto que las definiciones de arrendamiento financiero de la norma contable y de aquel precepto solo son parcialmente coincidentes. En aquellos contratos con opción de compra y donde no existan dudas razonables acerca de su ejercicio la situación está muy clara, ya que tienen la consideración fiscal de arrendamiento financiero y, por tanto, la imputación de gastos se efectuará con arreglo a lo dispuesto en la NRV 8.^a que acabamos de exponer.

Ahora bien, ¿qué sucede en el resto de casos, no contemplados por el artículo 11.3 del TRLIS?

Una primera interpretación vendría a considerar que existe un deseo de que dichos negocios no se deduzcan fiscalmente según las normas contables relativas al arrendamiento financiero. Así, como la norma tributaria solo considera como tal al contrato en el que no existen dudas acerca de la opción de compra, los demás supuestos, donde no existe opción de compra, no se registrarían por las mismas reglas de imputación de gastos. A favor de esta solución se encuentra, aparentemente, el deseo de dar una explicación al artículo 11.3 del TRLIS, ya que si la solución contable fuese idéntica a la fiscal el precepto sería superfluo, bastando con la remisión al resultado contable del artículo 10.3 del TRLIS.

Ahora bien, la solución anterior es impracticable, ya que el precepto no indica cuáles son los criterios que deben emplearse para imputar el gasto correspondiente a esos contratos calificados contable pero no fiscalmente como arrendamiento financiero. Y no puede pretenderse la aplicación de los principios contables previstos para el arrendamiento operativo, ya que el silencio de la norma tributaria no puede equipararse a una remisión a los mismos. En consecuencia, no queda otra solución que acudir a la NRV 8.^a, cuya aplicación vendría exigida por la remisión general del artículo 10.3 del TRLIS. Por tanto, el artículo 11.3 parece no tener virtualidad alguna, ya que, simplemente, se aplica la solución contable en todos los casos y sin matización alguna.

Así las cosas, debe resaltarse que el criterio contable produce alguna alteración en la deducibilidad de esta clase de gastos. Y ello porque la nueva definición de arrendamiento financiero incluye contratos que antes se consideraban arrendamientos «tradicionales», con deducción de las cuotas en función de su devengo. Es cierto que algunos contratos sin opción de compra ya se venían contabilizando como un arrendamiento financiero, como, por ejemplo, aquellos cuya duración es coincidente con la vida útil del bien. Pero, no lo es menos, que el listado de la

presunción *iuris tantum* y el propio concepto de «transferencia de riesgos» supone una ampliación relevante de esta categoría.

Por otra parte, la aparente irrelevancia del artículo 11.3 del TRLIS no lo es tal si examinamos el PGC-PYMES y, en particular, los criterios específicos aplicables por las microempresas (art. 4 del RD 1515/2007, de 16 de noviembre). Y ello ya que tales criterios prevén la posibilidad de contabilizar como gasto la totalidad de las cuotas pagadas en los contratos de arrendamiento financiero que tengan por objeto bienes distintos de terrenos, solares u otros activos no amortizables. Es decir, tratándose de microempresas, la remisión del artículo 10.3 del TRLIS determinaría que los contratos de arrendamiento financiero se dedujeran fiscalmente en función del devengo de las cuotas satisfechas al arrendador. Esto no es lo que sucedía con la normativa contable anterior, donde todas las empresas amortizaban los contratos de arrendamiento financiero. Pues bien, parece que esta es la verdadera eficacia del artículo 11.3, el mantener la situación precedente, impidiendo que estas pequeñas empresas se deduzcan el gasto en función de los pagos pactados en el contrato de arrendamiento financiero. Ahora bien, dicha restricción solo se produce respecto de los contratos que indica el precepto, no en relación con los demás negocios calificados contablemente como arrendamiento financiero, que sí podrán ser tratados fiscalmente como un alquiler.

El artículo 11.3 del TRLIS mantiene la norma de cautela de su predecesor en torno a los contratos de *lease-back* o *retroleasing*. Los contratos de *lease-back* constituyen una modalidad de los contratos de *leasing*. Se trata de un contrato por el que una empresa, propietaria de un bien, lo transmite a una sociedad de *leasing* y esta, a su vez, lo cede a la primera en arrendamiento financiero. A través de este contrato el cesionario mantiene la disponibilidad del elemento que vende pero lo disfruta en régimen de arrendamiento financiero, y recibe un flujo de tesorería derivado de la enajenación. Es

decir, consigue una inyección de liquidez y, a la vez, sigue utilizando el bien en cuestión.

Pues bien, el artículo 11.3, tras definir como arrendamiento financiero los contratos en que no existen dudas acerca de la opción de compra, añade que si el activo ha sido objeto de una previa transmisión por parte del cesionario al cedente, la operación se califica como método de financiación, continuando el cesionario la amortización en idénticas condiciones y sobre el mismo valor anterior a la transmisión. Es decir, no se registra ingreso alguno como consecuencia de la transmisión previa, pero la amortización debe continuarse sobre el valor neto que tuviera el elemento antes de la enajenación. Esta solución es la que también prevé la NRV 8.^a, si bien esta última no solo se refiere a todos los negocios que, de acuerdo con los criterios contables, deban calificarse como arrendamiento financiero. Desde un punto de vista fiscal, estos últimos también se registrarán por la misma norma, a falta de una disposición en sentido contrario en el artículo 11.3 del TRLIS.

Por último, el precepto afirma que estos elementos objeto de un contrato de arrendamiento financiero podrán beneficiarse, si se cumplen las condiciones, de la libertad de amortización.

3.3. La amortización del inmovilizado intangible.

El apartado segundo de la NRV 5.^a diferencia, a efectos de amortización, entre el inmovilizado intangible con vida útil definida e indefinida. La distinción se basa en que exista o no un límite previsible del período en que el activo generará la entrada de flujos netos de efectivo para la empresa. En el primer caso, el activo se amortiza durante su vida útil, no así en el segundo, donde se producirá un gasto en caso de deterioro de su valor.

Así las cosas, el artículo 11.4 del TRLIS se ocupa, exclusivamente, de la amortización de los

activos con vida útil definida, como puede ser, por ejemplo, una patente. No obstante, ello no significa que los de vida indefinida se deduzcan en función de su depreciación, ya que existe una disposición especial en el artículo 12.7, que luego examinaremos.

El precepto establece, como no podía ser de otra manera, la deducibilidad fiscal de las dotaciones contables a la amortización de estos activos intangibles de vida definida, si bien impone un límite: como máximo, será deducible una amortización del 10 por 100, no admitiéndose un porcentaje superior. Además, para que dicha amortización sea deducible es necesario que se cumplan dos condiciones, a saber:

- a) Que el activo se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso.
- b) Que la entidad transmitente y adquirente no formen parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del CCom., con independencia de que formulen o no cuentas consolidadas.

El incumplimiento del segundo de los requisitos no impide siempre la deducción de la amortización, sino que puede limitarse a incidir en su importe. Así, la base fiscal de la amortización no será el precio satisfecho en la operación entre las entidades del grupo, sino el que pagó la transmitente en la adquisición del activo a un tercero no vinculado. La imposibilidad de amortización –con la salvedad que ahora veremos– solo se produce, por tanto, si el activo fue generado por la entidad transmitente, no existiendo adquisición previa.

En los casos en que, en principio, no sea posible la amortización por incumplimiento de los requisitos examinados, la ley la admite, pero descargando sobre el obligado el deber de probar que aquella responde a una pérdida irreversible del activo intangible.

Por lo que se refiere al activo intangible con vida útil indefinida, su regulación se encuentra en el artículo 12, relativo a las pérdidas por deterioro de valor. Este cambio de ubicación solo responde al hecho de que no existe amortización contable de estos elementos, lo que ha llevado al legislador a entender que su regulación en el precepto dedicado a la amortización no es correcta. Sin embargo, el contenido material no ha sufrido alteración alguna, ya que el artículo 12.7 prevé la deducción de estos activos por décimas partes anuales y bajo las mismas condiciones que acabamos de examinar para los de duración definida.

La ausencia de amortización contable ha obligado al legislador a desvincular la deducibilidad de este gasto de su imputación contable. Asimismo, se señala, de forma expresa, que estas deducciones disminuyen el «valor fiscal» del activo.

La discordancia que acabamos de examinar entre la norma contable y la fiscal en cuanto a la deducción sistemática de los activos de vida indefinida puede dar lugar a problemas interpretativos, que examinaremos al tratar el fondo de comercio, ya que la controversia es común a ambos casos.

Por otra parte, la disposición transitoria séptima del TRLIS también ha sido objeto de nueva redacción, de manera que señala que las reglas, que acabamos de examinar en cuanto a la deducción por la depreciación de los activos intangibles, serán también de aplicación a los bienes adquiridos antes de la entrada en vigor de la Ley 43/1995 –1 de enero de 1996– que no hubieran sido deducidos fiscalmente, con independencia de que estén contablemente amortizados.

Por último, queremos resaltar que todo lo señalado hasta el momento en cuanto a los activos intangibles no se aplica al fondo de comercio, que, como vamos a examinar en el siguiente epígrafe, tiene normas especiales, tanto contables como fiscales.

4. LA DEDUCCIÓN DEL FONDO DE COMERCIO DIRECTO

El artículo 12 del TRLIS contiene una regulación de las pérdidas por deterioro de valor coincidente con la que ha estado vigente hasta el momento, con las adaptaciones terminológicas necesarias. El precepto, sin embargo, ha adoptado una solución respecto del fondo de comercio que merece algún comentario. Ante todo, debe resaltarse que la nueva normativa contable, en concreto, la NRV 6.^a, impide su amortización. A continuación, prevé la contabilización de un gasto en caso de deterioro de su valor, mediante la realización de una corrección valorativa que nunca es objeto de reversión.

En este punto, por tanto, el legislador se encontraba ante la tesitura de seguir los criterios contables, eliminando la deducibilidad sistemática del fondo, o apartarse de aquellos siguiendo la solución fiscal anterior. Esta última ha sido la opción elegida, si bien mostrando la apariencia de haber realizado una mera adaptación de la solución contable. Así y como hemos visto que también sucede con los intangibles de vida indefinida, la deducción del fondo de comercio ya no aparece en el precepto dedicado a las amortizaciones, sino en el relativo al deterioro de valor. Esta nueva ubicación parece dar a entender que dicho fondo ya no va a ser amortizable. Sin embargo, el efecto económico es el mismo, ya que el artículo 12.6 del TRLIS permite su deducción, pero en concepto de deterioro de valor, que se practica, de forma sistemática y anual, en un período máximo de veinte años y bajo las mismas condiciones que la normativa anterior, con alguna innovación.

Las condiciones para que sea posible la deducción del fondo son tres, a saber:

- a) Es necesario que se haya puesto de manifiesto como consecuencia de una adquisición a título oneroso.
- b) Se establece una cautela idéntica a la examinada respecto del activo intangible para

los casos en que la adquisición se efectúe a una entidad del mismo grupo.

- c) Por último –y este requisito es una innovación–, la deducción se condiciona a la dotación de una reserva indisponible por el importe fiscalmente deducible y, en caso de no ser ello posible, a que se dote con cargo a los primeros beneficios obtenidos en los ejercicios siguientes.

El legislador ha tenido en cuenta que la nueva norma contable no prevé la amortización del fondo, lo que le lleva a afirmar, expresamente, que su deducibilidad fiscal no depende de la imputación contable del gasto. Al tiempo, también se ocupa de señalar que las deducciones practicadas en aplicación del precepto disminuyen el valor del activo a efectos fiscales.

Por otra parte, lo indicado en la disposición transitoria tercera del TRLIS, en cuanto a la deducción del valor de los bienes del activo intangible adquiridos antes de la entrada en vigor de la Ley 43/1995, también se aplica al fondo de comercio.

No podemos terminar este apartado sin incluir una referencia a los problemas que suscita la descoordinación entre la norma contable y la fiscal. Y ello ya que esta última prevé una deducción sistemática del fondo de comercio, pero no establece ninguna cautela expresa en cuanto a la no deducibilidad de los gastos generados por las correcciones valorativas por depreciación. Dicho en términos más sencillos, no contempla el deber de realizar un ajuste extracontable en estos casos. Por tanto, podría entenderse que la remisión del artículo 10.3 del TRLIS al resultado contable obliga a admitir la deducción fiscal del gasto derivado de la corrección. Ahora bien, esta posibilidad no llevaría nunca a la deducción de un gasto superior al valor del fondo contabilizado, ya que el artículo 12.6 aclara que las partidas objeto de deducción minoran el valor fiscal del bien. Por tanto, una posible corrección valorativa por depreciación

tendría como límite, en el ámbito tributario –no así en el contable, claro está–, el valor neto del fondo en ese momento. Sin embargo, la admisión de esta posibilidad permitiría acelerar la imputación a gastos del valor de este activo.

A nuestro juicio, sin embargo, esta combinación de criterios fiscal y contable para la deducción del fondo de comercio no debe admitirse. Entendemos que el establecimiento de un método de deducción sistemática por la norma tributaria implica, de suyo, el rechazo de la deducibilidad del gasto derivado de las correcciones valorativas realizadas en aplicación de las normas contables. En cualquier caso, no hubiese estado de más una aclaración expresa por parte del legislador.

5. PROVISIONES

El apartado primero del nuevo artículo 13, dedicado a las provisiones, contiene una relación de gastos que no son fiscalmente deducibles. En primer lugar, se refiere a los derivados de obligaciones implícitas o tácitas. En este sentido, debe recordarse que la NRV 15.^a obliga a reconocer como provisiones los pasivos que resulten indeterminados en cuanto a su cuantía o a la fecha de cancelación. Dichas provisiones, sigue añadiendo la norma, pueden venir determinadas por una disposición legal, contractual o por una obligación implícita o tácita. En este último caso, su nacimiento se produce como consecuencia de la expectativa válida creada frente a terceros de asunción de una obligación por parte de la empresa. Pues bien, este tipo de provisiones contabilizadas como consecuencia de la creación de una expectativa, no serán fiscalmente deducibles.

En segundo lugar, se niega la deducción de las provisiones motivadas por retribuciones y otras prestaciones al personal. De esta forma se está aludiendo a las retribuciones a largo plazo al personal –pensiones y otras prestaciones por jubilación o retiro–, que, de conformidad con la NRV 16.^a, dan lugar a la dotación de provisiones en determinados

casos. A título de ejemplo, así debe hacerse en las retribuciones a largo plazo de prestación definida, por diferencia entre el valor actual de las retribuciones comprometidas y el valor razonable de los activos afectos a los compromisos con los que se liquidarán las obligaciones.

Así las cosas, la regla general es la imposibilidad de deducir esta clase de gastos. No obstante, el propio artículo 13.1 b) establece excepciones, en los mismos términos de la legislación anterior. En concreto, se refiere a las contribuciones a planes de pensiones, las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a las de los planes de pensiones y las contribuciones a los fondos de pensiones de empleo.

En tercer lugar, tampoco son deducibles los gastos concernientes a los costes de cumplimiento de contratos que excedan de los beneficios económicos que se esperan recibir de los mismos. De acuerdo con la nueva normativa contable, en esta situación la empresa debe dotar una provisión, con cargo a una cuenta de gasto. Desde un punto de vista fiscal, sin embargo, dicha partida no puede deducirse.

Por otra parte, el nuevo PGC prevé también la dotación de una provisión en los procesos de reestructuración. A estos efectos, se entiende por reestructuración 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 misma, o en la manera de llevar su gestión. Pues bien, ante un proceso de esta naturaleza, la entidad debe dotar una provisión por los costes estimados que surjan, directamente, de la reestructuración y se cumplan dos condiciones. De un lado, que estén necesariamente impuestas por el proceso. De otro, que no estén asociados con las actividades que continúan en la empresa. Pues bien, el artículo 13.1 d), en cuarto lugar, niega la deducibilidad de estos gastos provisionados, excepto si vienen impuestos por obligaciones legales o contractuales.

En quinto lugar, tampoco pueden deducirse los gastos por la dotación de provisiones por devoluciones de ventas. Según la nueva normativa contable estas deben reconocerse ante situaciones latentes de insolvencia de los clientes.

Por último, tampoco pueden deducirse los gastos de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, tanto si la prestación se satisface en efectivo o mediante la entrega de dichos instrumentos. Son dos los gastos cuya deducción excluye ahora el precepto. De un lado, el importe de la provisión que debe dotarse cuando la retribución se liquida con un importe en efectivo basado en el valor de los referidos instrumentos de patrimonio. De otro lado, el gasto que se registra, con abono a cuentas de patrimonio neto, cuando la retribución se satisface mediante la entrega de aquellos instrumentos. En ambos casos el gasto ha de contabilizarse conforme se va devengando la retribución, es decir, con la prestación de sus servicios por parte del trabajador.

El artículo 13.2 del TRLIS se ocupa, de manera específica, de las provisiones derivadas de gastos por actuaciones medioambientales, que solo son deducibles si se corresponden con un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración. A estos efectos, es preciso tener en cuenta que el PGC obliga a dotar una provisión, que es la que solo puede deducirse en función del plan anterior, por las obligaciones legales, contractuales o implícitas y por los compromisos adquiridos, de cuantía indeterminada, para prevenir o reparar daños sobre el medio ambiente.

Por su parte, el artículo 13.3 contiene una norma común para todos los supuestos antes examinados. Así, en caso de que el gasto no hubiera sido deducible en todo o en parte en el momento de la dotación de la provisión, se integrará en base imponible en el momento en que aquella se aplique. Como puede observarse, nos encontramos ante un problema de imputación temporal

del gasto, ya que la norma tributaria aguarda, en las situaciones descritas, a que se produzca la eventualidad cubierta por la provisión, en cuyo caso sí puede deducirse. La disposición del artículo 13.3 es necesaria, ya que, desde un punto de vista contable, la aplicación de la provisión no da lugar a gasto o ingreso, cargándose la provisión con abono a cuentas de tesorería.

La norma del artículo 13.3 del TRLIS no afecta a uno de los supuestos previstos en el artículo 13.1, como es el de los pagos al personal mediante la entrega de instrumentos de patrimonio. Y ello ya que, como hemos visto, en estos casos no se registra una provisión —esta solo se dota si el pago es en efectivo aunque basada en tales instrumentos—, por lo que tampoco puede aplicarse aquella. Pero ello no significa que no exista una imputación fiscal del gasto, que se producirá en los términos del artículo 19.5 del TRLIS, que examinaremos más adelante.

Por último, los apartados cuarto a sexto del artículo 13 del TRLIS vienen a reproducir, casi en los mismos términos, las disposiciones antes contenidas en las letras e), f) y g) del anterior artículo 13.2. Afectan a las provisiones técnicas realizadas por las entidades aseguradoras, por las sociedades de garantía recíproca y a las provisiones por garantías de reparación y revisión.

Para finalizar, es necesario dejar claro que las provisiones que carecen de regulación en esta norma son fiscalmente deducibles, por aplicación de la norma contable mediante la remisión contenida en el artículo 10.3 del TRLIS.

6. REGLAS DE VALORACIÓN

Dos son las novedades introducidas en el artículo 15 del TRLIS, dedicado a la valoración de los elementos patrimoniales.

La primera es la que afecta a la norma general, que hasta el momento aludía al precio de adquisi-

ción o coste de producción. Esta declaración era coherente con la normativa contable anterior que, por aplicación muy rígida del principio de prudencia, acudía siempre al valor histórico de los bienes.

En la actualidad, sin embargo, aquel principio ha sufrido una importante matización, señalando el PGC que «no justifica que la valoración de los elementos patrimoniales no responda a la imagen fiel que deben reflejar las cuentas anuales». Por ello, se admite e, incluso, se obliga, a emplear otros criterios valorativos, señaladamente a acudir al valor razonable, que se define como «el importe por el que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua». A título de ejemplo, el artículo 38.bis del CCom. se remite al valor razonable para la valoración de los activos financieros que formen parte de una cartera de negociación, se califiquen como disponibles para la venta o sean derivados, así como para los pasivos financieros que formen parte de una cartera de negociación o sean instrumentos financieros derivados. Además, las normas contables obligan, en ocasiones, a ajustar el valor de los elementos, al objeto de adaptarlos a dicho criterio. En unos casos, los ajustes se registran directamente en el patrimonio neto, mientras que, en otros, dan lugar al reconocimiento de un gasto o un ingreso. Así sucede, por ejemplo, con los activos financieros mantenidos para negociar.

Teniendo en cuenta el contexto descrito, la nueva redacción del artículo 15 del TRLIS se remite, como regla general, a los criterios valorativos contenidos en el CCom. No obstante, se establece una importante excepción a este principio: consiste en negar eficacia fiscal a las variaciones de valor motivadas por el criterio del valor razonable mientras no deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias. Así, en caso de que el ajuste dé lugar a un ingreso o un gasto, este tendrá su repercusión en la base imponible y el valor fiscal del activo o pasivo también se verá modificado.

Por el contrario, mientras que el ajuste solo tenga incidencia en el patrimonio neto, el nuevo valor contable no producirá una alteración del valor fiscal. Ello es lógico, ya que, no produciéndose un ingreso o gasto fiscal como consecuencia de la variación de valor, el elemento debe seguir registrado, desde un punto de vista tributario, por el valor anterior, al objeto de evitar una sobreimposición o una ausencia de gravamen.

La segunda de las novedades antes indicadas es la que afecta a la corrección de la inflación en los resultados extraordinarios derivados de la transmisión de inmuebles (art. 15.9 del TRLIS). La modificación consiste en incluir, junto al inmovilizado, una referencia a los activos no corrientes mantenidos para la venta, respecto de los que también se va a producir la corrección y siempre que tengan la naturaleza de inmuebles. Esta clase de activos engloba, de conformidad con la NRV 7.^a, los bienes cuyo valor contable se recuperará fundamentalmente a través de su venta. El criterio principal –aunque no exclusivo– para clasificar los bienes dentro de esta categoría es la expectativa de su venta en el plazo de un año.

Es preciso resaltar que la norma ha omitido una referencia necesaria a las inversiones inmobiliarias. Como ya hemos visto, se trata de bienes inmuebles que van a explotarse o venderse al margen de las operaciones ordinarias de la empresa, pero, en este último caso, no a tan corto plazo como los activos mantenidos para la venta. Pues bien, la redacción del artículo 15.9 del TRLIS plantea la duda de si debe procederse a la corrección de la inflación cuando se transmite una inversión inmobiliaria. Interpretado de forma literal, la conclusión debe ser negativa, ya que no existe una mención expresa a estos bienes, mientras que sí aparece en relación con el inmovilizado y los activos no corrientes mantenidos para la venta. Conclusión que se refuerza si tenemos en cuenta que en otros preceptos, como el dedicado a las amortizaciones, el legislador se ha preocupado de incluir una referencia explícita a las inversiones inmobiliarias.

La solución anterior, sin embargo, está exenta de toda lógica. Así, parece que la intención del legislador ha sido la de mantener la corrección de la inflación siempre que el elemento transmitido sea un inmueble. La omisión de una referencia a las inversiones inmobiliarias debe entenderse, entonces, como un mero olvido motivado, sin duda, por su proximidad con el inmovilizado. Por tanto, creemos que la corrección también debe aplicarse en estos casos. De todos modos y al objeto de evitar cualquier duda, la empresa siempre podrá reclasificar el activo, incluyéndolo en la categoría de los no corrientes mantenidos para la venta, con carácter previo a la transmisión.

7. OPERACIONES VINCULADAS

La LRC ha introducido una reforma muy limitada en el artículo 16 del TRLIS, circunscrita a su apartado tercero, que es el que define la situación de vinculación. Como sabemos, la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, llevó a cabo una reforma muy importante en esta materia, que todavía se encuentra pendiente de desarrollo reglamentario. Pues bien, dicha norma, al definir las situaciones de vinculación, se remitía al concepto de grupo de entidades, aclarando que existe el mismo cuando varias sociedades constituyan una unidad de decisión de conformidad con lo dispuesto en el artículo 42 del CCom. La LRC, sin embargo, ha dotado de una nueva redacción a este último precepto, abandonando el criterio de la unidad de decisión y afirmando la existencia de un grupo allí donde exista una sociedad que ostente o pueda ostentar el control directo o indirecto de otra u otras. En coherencia con dicha modificación, la nueva redacción del artículo 16.3 del TRLIS afirma que «existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas».

De conformidad con el citado artículo 42 del CCom. se presumirá que existe control cuando una sociedad –dominante– se encuentre en relación con otra –dependiente– 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.

Con independencia del aspecto concreto que acabamos de examinar, debemos preguntarnos si la reforma mercantil ha introducido alguna novedad adicional en la regulación de las operaciones vinculadas. En concreto, es necesario analizar si la regla de valoración a valor de mercado, impuesta con carácter general por el artículo 16 del TRLIS en los supuestos de vinculación, también se desprende del PGC. Así, la NRV 21.^a establece, con carácter general, el deber de valorar las transacciones entre empresas del grupo a valor razonable y este debe determinarse por referencia a un valor de mercado fiable. Por tanto, parece que, en una primera aproximación, se va a producir una convergencia entre la norma fiscal y contable, lo que nos llevaría a sostener el carácter superfluo de la primera, bastando con la remisión al resultado contable que formula el artículo 10.3 del TRLIS.

Esta conclusión, sin embargo, no es correcta por dos razones. De un lado, ya que la definición contable de empresas del grupo no es coincidente con la de vinculación que formula el artículo 16.3 del TRLIS. Esta última es más amplia, incluyendo,

por ejemplo, la relación socio-sociedad cuando la participación es, igual o superior, al 5 por 100. De otro lado, puesto que la norma contable, cuando no puede fijar el valor por referencia a un mercado, ordena acudir a determinados modelos y técnicas de valoración y, en su defecto, al precio de adquisición. El artículo 16.4 del TRLIS establece, sin embargo, un listado cerrado de métodos de valoración propios, unos principales y otros subsidiarios, pero que tienen vocación de ofrecer una solución para todos los casos. Esto es, la norma tributaria no admite que no se pueda llegar a la fijación de un valor de mercado más o menos perfecto.

Si tenemos en cuenta las dos observaciones anteriores, tenemos que llegar a la conclusión de que no son coincidentes, aunque lo puedan ser en algún caso concreto, ni el presupuesto de hecho ni la consecuencia jurídica previstos, respectivamente, en la norma fiscal y en la contable. En consecuencia, se darán muchos supuestos en los que el cumplimiento del artículo 16 del TRLIS exija realizar un ajuste extracontable. Del mismo modo, el ajuste fiscal realizado por la Administración no obligará, en todo caso, a alterar la contabilidad.

8. IMPUTACIÓN TEMPORAL E INSCRIPCIÓN CONTABLE

En materia de imputación temporal no se han producido variaciones significativas. Así, la regla general sigue siendo la del criterio del devengo, recogido en el apartado primero del artículo 19 del TRLIS, que ni siquiera ha sido objeto de modificación. Tan solo se ha reformado el apartado segundo, relativo a la aplicación excepcional de otros criterios de imputación, al objeto de actualizar las remisiones al CCom.

El precepto sigue formulando, en los mismos términos que antes, el principio de inscripción contable (art. 19.3 del TRLIS). En consecuencia, la deducción de los gastos está condicionada a su imputación contable, salvo para los supuestos de libertad de amortización.

Además, según el párrafo segundo del artículo 19.3 del TRLIS, los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, por aplicación del criterio del devengo, han de imputarse en el período impositivo que corresponda de acuerdo con dicho criterio. Hasta aquí no se hace otra cosa que reiterar la regla general. No obstante, existe una excepción: tratándose de gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal (gastos diferidos) o de ingresos imputados en la mencionada cuenta en un período impositivo anterior (ingresos anticipados), «la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores».

Suele ser bastante frecuente que un empresario contabilice en un ejercicio unos gastos que corresponden a ejercicios anteriores. Ante esta situación, la pregunta que debemos formularnos es la de cuál es el ejercicio al que deben imputarse. Si optamos por hacerlo al del devengo, las bases imponibles de los ejercicios anteriores han de ser objeto de rectificación, a través de la presentación de la correspondiente rectificación de su declaración-autoliquidación, con la consiguiente devolución de ingresos indebidos. Si se imputan al ejercicio de su contabilización, no habría lugar a dichas modificaciones. Pues bien, esto es lo que prevé el artículo 19.3 siempre que ello no dé lugar a una menor tributación. La misma regla se aplica, como veremos, cuando el ingreso corresponda realmente a un ejercicio posterior pero haya sido imputado, contablemente, a un período previo.

La reforma incluye una disposición totalmente nueva relativa a los gastos de personal liquidados mediante la entrega de instrumentos de patrimonio y que examinamos páginas atrás.

Tal y como veíamos, el artículo 13.1 del TRLIS impide la deducción de este gasto con arreglo a su criterio de inscripción contable, que se produce con el devengo de la retribución. Del mismo modo, tampoco puede deducirse de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13.3, que se refiere a la aplicación de las provisiones, ya que estas no existen en este caso. Por ello, el artículo 19.5 señala que este gasto se imputará fiscalmente al período impositivo en que se entreguen los instrumentos de patrimonio.

Para finalizar, el artículo 19.6 del TRLIS reitera la regla ya contenida en su antecesor y relativa a la recuperación del valor de elementos que hayan sido objeto de corrección. En la actualidad, la norma se refiere a la reversión del deterioro del valor, pero el mandato que contiene es el mismo: la imputación de dicha reversión en el período impositivo en que se haya producido.

9. LA REDUCCIÓN DE INGRESOS PROCEDENTES DE ACTIVOS INTANGIBLES

La LRC ha introducido un nuevo artículo 23, que no tiene nada que ver con la reforma contable y que viene a sustituir la supresión del anterior precepto, regulador de la deducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero. La razón de que examinemos aquí esta norma es su absoluta novedad, lo que nos obliga, como mínimo, a dejar nota de su contenido.

El precepto establece una reducción en base imponible, pero que solo afecta a determinados ingresos. En concreto, se trata de los que procedan de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, y de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. En sentido negativo, el artículo 23.5 aclara que nunca darán derecho a la reducción los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de marcas,

obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos, ni de cualquier otro derecho o activo distinto de los señalados anteriormente.

Dándose el requisito anterior relativo al ámbito objetivo de la reducción, deben cumplirse, adicionalmente, los siguientes:

- a) Que la entidad cedente haya creado los activos objeto de cesión.
- b) Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que, existiendo vinculación entre ambos sujetos, los resultados de tal actividad no generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente.

Como puede observarse, se pretende evitar que entre dos entidades vinculadas, una se beneficie de la reducción y, a la vez, reciba bienes o servicios como consecuencia de la utilización del intangible por la cesionaria, que den lugar a gastos deducibles computados en su totalidad.

- c) Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal.
- d) Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios, deberá diferenciarse en el mismo la contraprestación correspondiente a estos últimos. Ello es lógico, ya que estos servicios no se benefician de la reducción.
- e) Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos e indirectos, correspondientes a los activos objeto de cesión.

Este requisito pudiera entenderse como una aclaración de la base sobre la que se aplica la reducción. Así, el primer párrafo del apartado primero de la norma solo se refiere a los ingresos, lo que conduce a pensar que la reducción opera sobre los ingresos íntegros, tesis favorable a los contribuyentes. Sin embargo, este requisito contable puede entenderse como una aclaración de que la base está constituida por los ingresos netos, una vez deducidos los gastos, incluso la parte correspondiente de los indirectos. A nuestro juicio, esta no es la interpretación correcta, por dos razones. De un lado, ya que la dicción literal del primer párrafo, que es la que se refiere a la base de la reducción, es clara y no deja lugar a ninguna duda. De otro, porque la previsión contable que estamos analizando cobra sentido si se tiene en cuenta el límite que se impone al beneficio por el apartado segundo y que examinaremos a continuación.

De acuerdo con lo anterior, la cuantía de la reducción asciende al 50 por 100 del importe de los ingresos brutos. No obstante, se impone una limitación: la reducción no se aplicará desde el período impositivo siguiente a aquel en que los ingresos bonificados superen el coste del activo multiplicado por seis.

Por otra parte, el precepto formula una regla especial para los supuestos en que la entidad cedente y la cesionaria tributen en régimen de consolidación fiscal. A los efectos de que estas sociedades puedan aplicar el beneficio fiscal, la ley señala que los ingresos y gastos derivados de la cesión no serán objeto de eliminación para determinar la base imponible del grupo. Por tanto, se integrará en esta última un ingreso computado en su mitad y un gasto por la totalidad de su importe.

Para finalizar, debe resaltarse que la aplicación de este beneficio fiscal aún no está garantizada. Y ello ya que el propio legislador español abraza serias sospechas acerca de la compatibilidad de la medida con el Derecho Comunitario, en la medida en que puede constituir una ayuda de Estado prohibida. Por ello, ha sido notificada a la Comisión. En

coherencia con ello, la disposición adicional novena de la LRC señala que «la aplicación efectiva de lo dispuesto en el artículo 23 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, según la redacción dada por esta Ley, quedará condicionada a su compatibilidad con el ordenamiento comunitario».

10. DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN

La LRC ha dado nueva redacción al artículo 30.4 del TRLIS, donde se establecen las excepciones a la aplicación de la deducción por doble imposición interna de dividendos. La modificación, sin embargo, no supone innovación alguna, ya que se ha limitado a adaptar la terminología a la que ahora se utiliza a efectos de contabilidad. En concreto, donde antes se aludía a la depreciación en el valor de la participación, ahora se refiere a la pérdida por deterioro del valor.

Esta adaptación terminológica también se ha realizado en el artículo 30.5 del TRLIS, que regula las condiciones de aplicación de la deducción en los casos de venta de la participación, por los beneficios acumulados y no distribuidos. También se ha actualizado aquí la referencia al tipo de gravamen de las entidades dedicadas a la investigación de hidrocarburos, que para 2008 no es del 40, sino del 35 por 100.

Por último, el artículo 32.5, relativo a la deducción por doble imposición internacional, también ha sido objeto de una mera modificación terminológica.

11. DEDUCCIÓN POR ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO E INNOVACIÓN TECNOLÓGICA

Esta deducción también ha sido objeto de una mera actualización terminológica, sustituyendo

las referencias al inmovilizado inmaterial por otras al inmovilizado intangible.

12. RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

Son dos las modificaciones que se han introducido en el régimen de consolidación fiscal. La primera afecta a las normas para realizar las eliminaciones e incorporaciones. Hasta el momento, el artículo 71.2 del TRLIS se remitía, en esta materia, al Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas. La nueva redacción del precepto contiene una remisión al artículo 46 del CCom. y su normativa de desarrollo.

De conformidad con este último precepto, las reglas a aplicar son las siguientes:

- a) Los valores contables de las participaciones en el capital de las sociedades dependientes que posea, directa o indirectamente, la sociedad dominante se compensarán, en la fecha de adquisición, con la parte proporcional que dichos valores representen en relación con el valor razonable de los activos adquiridos y pasivos asumidos, incluidas, en su caso, las provisiones.
 - b) La diferencia positiva que subsista después de la compensación anterior se inscribirá en el balance consolidado en una partida especial. Si la diferencia fuera negativa ha de llevarse, directamente, a la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada.
 - c) Los elementos del activo y del pasivo de las sociedades del grupo se incorporarán al balance consolidado, como regla general, con las mismas valoraciones con que figuran en los respectivos balances de dichas sociedades.
 - d) Los ingresos y los gastos de las sociedades del grupo, se incorporarán a las cuentas anuales consolidadas, salvo en los casos en que aquellos deban eliminarse conforme a lo previsto en la regla siguiente.
 - e) Deben eliminarse, generalmente, los débitos y créditos entre sociedades comprendidas en la consolidación, los ingresos y los gastos relativos a las transacciones entre dichas sociedades, y los resultados generados a consecuencia de tales transacciones, que no estén realizados frente a terceros.
- En segundo lugar, el nuevo artículo 79.1 del TRLIS modifica las obligaciones de información, exigiendo, además del balance y la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado de cambios en el patrimonio neto y un estado de flujos de efectivo, ambos consolidados. El primero, de conformidad con la Norma 8.^a de elaboración de las cuentas anuales, tiene dos partes, a saber:
- a) La primera, denominada «Estado de ingresos y gastos reconocidos», recoge los cambios en el patrimonio neto derivados de:
 - El resultado del ejercicio de la cuenta de pérdidas y ganancias.
 - Los ingresos y gastos que, según lo requerido por las normas de registro y valoración, deban imputarse directamente al patrimonio neto de la empresa.
 - Las transferencias realizadas a la cuenta de pérdidas y ganancias según lo dispuesto por el PGC.
 - b) La segunda, denominada «Estado total de cambios en el patrimonio neto», informa de todos los cambios habidos en el patrimonio neto derivados de:
 - El saldo total de los ingresos y gastos reconocidos.

- Las variaciones originadas en el patrimonio neto por operaciones con los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales.
- Las restantes variaciones que se produzcan en el patrimonio neto.
- También se informará de los ajustes al patrimonio neto debidos a cambios en criterios contables y correcciones de errores.

Por su parte, el estado de flujos de efectivo informa sobre el origen y la utilización de los activos monetarios representativos de efectivo y otros activos líquidos equivalentes, clasificando los movimientos por actividades e indicando la variación neta de dicha magnitud en el ejercicio (Norma 9.^a).

En coherencia con esta modificación también se ha reformado el artículo 133.3 del TRLIS, estableciendo el deber de suministrar, a requerimiento de la Inspección de los Tributos, todos estos documentos relativos a entidades del grupo que no sean residentes en territorio español.

13. RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS OPERACIONES DE REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL

Varias son las modificaciones introducidas en el régimen especial de fusiones y otras operaciones de reorganización empresarial. La primera afecta a la valoración de los bienes en los casos en que la operación se acoja al régimen de diferimiento. Como sabemos, la exención de las plusvalías determina que los bienes permanezcan valorados, a efectos fiscales, por sus valores históricos en la entidad transmitente. Igualmente, la fecha de adquisición, a efectos de aplicar la corrección por inflación, es la que tuvieron en sede de esta última sociedad. Pues bien, la nueva norma sigue conteniendo estos dos mandatos, habiéndose limitado a

sustituir la referencia al artículo 15.10 del TRLIS por otra al 15.9, que es donde se encuentra ahora regulada la corrección de la inflación.

La segunda modificación es meramente terminológica y se refiere a las operaciones de canje de valores. En estos casos, cumpliendo los requisitos previstos en el artículo 87 del TRLIS, se aplica también un diferimiento de las plusvalías, mediante la exención de las rentas y la valoración de los elementos a valores históricos. Pues bien, el artículo 87.4 dispone que si el socio que ha participado en la operación pierde su condición de residente tiene dos opciones. De un lado, integrar en la base imponible del período impositivo la plusvalía que había quedado exenta. Esta se calcula por diferencia entre el valor de mercado de las acciones y participaciones recibidas y el de las entregadas, corregido –y aquí está la novedad– en el importe de las pérdidas por deterioro de valor que hayan sido fiscalmente deducibles. De otro lado, aplazar esta deuda, aportando garantía, hasta la declaración del período impositivo en que se transmitan los valores.

Esta misma regla se aplica en los casos de fusión, absorción y escisión total o parcial. Por ello mismo, se ha introducido idéntica modificación en el artículo 88.3.

En tercer lugar, también se ha producido una actualización de las referencias en el artículo 89.3 del TRLIS, que se ocupa de la conversión del fondo de comercio financiero en fondo de comercio directo en los casos en que, con carácter previo a las operaciones de reorganización, la entidad adquirente, participe, al menos, en un 5 por 100 de la transmitente. Dicha conversión permite amortizar fiscalmente dicho fondo de comercio, por veinteavas partes iguales. Pues bien, la nueva norma ha modificado la terminología, en coherencia con la empleada en el PGC, y ha sustituido las referencias al Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consoli-

dadas, por otras a los correspondientes preceptos del CCom., en particular el 46 y el 42.

En cuarto lugar, también se ha adaptado la terminología en el artículo 93 del TRLIS, relativo a las obligaciones contables que deben cumplimentar las entidades adquirentes implicadas en estos procesos de reorganización.

Por último, la misma adaptación terminológica también se ha realizado en el artículo 95.1, relativo a las normas para evitar la doble imposición en estos procesos de reorganización.

14. RÉGIMEN FISCAL DE LA INVESTIGACIÓN Y EXPLOTACIÓN DE HIDROCARBUROS

De nuevo, estamos ante un simple cambio de la terminología, sustituyendo la de activo inmaterial por activo intangible en el artículo 106 del TRLIS. Dicho precepto permite activar, como intangible, los gastos de investigación realizados en concesiones vigentes y proceder a su amortización fiscal con una cuota anual máxima del 50 por 100.

15. TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

El artículo 107 del TRLIS regula el régimen de transparencia fiscal internacional. Este consiste en imputar determinadas rentas obtenidas por una entidad no residente a la que sí lo es y participa significativamente en la primera. Pues bien, dicho precepto contiene diversas referencias a los supuestos en que algunas de estas entidades constituyen un grupo de sociedades. Pues bien, el nuevo artículo 107.14 del TRLIS aclara que dichas referencias deben entenderse como también comprensivas de las entidades multigrupo y asociadas de conformidad con la legislación mercantil.

De acuerdo con la Norma 13.^a de las Normas de elaboración de las cuentas anuales, «se enten-

derá por empresa multigrupo aquella que esté gestionada conjuntamente por la empresa o alguna o algunas de las empresas del grupo en caso de existir este, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, y uno o varios terceros ajenos al grupo de empresas». Por su parte, se considera que una empresa es asociada cuando, no formando parte de un grupo de conformidad con el artículo 42 del CCom., «la empresa o alguna o algunas de las empresas del grupo en caso de existir este, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, ejerzan sobre tal empresa una influencia significativa por tener una participación en ella que, creando con esta una vinculación duradera, esté destinada a contribuir a su actividad».

16. INCENTIVOS FISCALES PARA LAS EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN

También en este régimen se han incluido algunas modificaciones, pero ninguna de ellas supone una verdadera innovación. En primer lugar y por lo que se refiere al ámbito de aplicación, se ha actualizado la norma especial para los supuestos en que las entidades forman parte de un grupo de sociedades. La modificación consiste en afirmar que se tomará la cifra de negocios total del grupo siempre que se den los requisitos del artículo 42 del CCom., pero con independencia de la residencia de las entidades y de que exista o no obligación de formular cuentas consolidadas.

La segunda modificación afecta a la libertad de amortización por creación de empleo, *ex* artículo 109 del TRLIS. Así, dicha libertad de amortización no solo va a poder aplicarse a los bienes de inmovilizado material, sino también a las inversiones inmobiliarias.

En tercer lugar, también se ha modificado el artículo 111, relativo a la amortización acelerada —el doble de la máxima que pueden aplicar el resto de entidades— que pueden practicar con carácter ordinario estas entidades. De un lado, se

extiende el incentivo a las inversiones inmobiliarias. De otro, también se aplica a la amortización del activo intangible con vida útil definida y del fondo de comercio. Sin embargo, se ha excluido, sin entender muy bien cuál es la razón para ello, el activo intangible de vida útil indefinida, que sí se puede amortizar fiscalmente según el artículo 12.7 del TRLIS.

La cuarta modificación es exclusivamente terminológica, relativa a la anterior dotación por posibles insolvencias de deudores, que ahora pasa a denominarse, pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores. El sistema seguido es, sin embargo, idéntico, siendo deducible un importe global de los saldos de deudores y que se cifra en el 1 por 100.

Por último, también se ha modificado el artículo 113, relativo a la amortización acelerada por reinversión. Así, se ha ampliado el beneficio a las inversiones inmobiliarias en un doble sentido. De un lado, es posible acogerse a este tipo de reinversión cuando el elemento transmitido forme parte de esta categoría. De otro, dicha reinversión puede materializarse también en inversiones inmobiliarias, que serán objeto de la amortización acelerada, multiplicando por 3 el coeficiente máximo según tablas.

17. RÉGIMEN FISCAL DE DETERMINADOS CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO

El apartado segundo de la disposición final tercera del TRLIS habilita a la Ley de Presupuestos Generales para establecer incentivos fiscales conectados a la inversión. En particular, la norma se refiere a deducciones en la cuota por la adquisición de elementos de inmovilizado material. Pues bien, el nuevo artículo 115.10 del TRLIS, incardinado dentro del régimen especial aplica-

ble a determinados contratos de arrendamiento financiero, señala que los bienes objeto de estos negocios podrán beneficiarse de tales incentivos. La novedad consiste en afirmar que tales bienes pueden pertenecer al inmovilizado material o a las inversiones inmobiliarias.

La modificación expresada da lugar a una paradoja importante, ya que no se ha reformado correlativamente el apartado segundo de la disposición final tercera del TRLIS. Esta discordancia podría dar lugar a entender que la Ley de Presupuestos no puede extender la deducción a la adquisición de bienes con la calificación de inversiones inmobiliarias adquiridos de forma tradicional, mientras que sí sería posible si dichos elementos son objeto de un contrato de arrendamiento financiero.

18. RÉGIMEN DE LAS COMUNIDADES TITULARES DE MONTES VECINALES EN MANO COMÚN

El legislador ha aprovechado la adaptación a la reforma contable para introducir una mejora en el régimen especial de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común, de mucha importancia en el norte de España y, en particular, en Galicia. Este régimen permite que tales comunidades reduzcan su base imponible en la medida en que realicen determinadas inversiones, conectadas a la mejora del monte y de sus infraestructuras. Pues bien, hasta el momento el plazo para realizar la inversión era el del período impositivo en que se practica la reducción o en los tres siguientes. Dos son las modificaciones introducidas en este plazo. La primera, su ampliación a los cuatro períodos impositivos siguientes. La segunda, la posibilidad de prescindir de dicho plazo general, aplicando uno superior siempre que se formule un plan de inversiones y gastos y que este sea aprobado por la Administración.