

NORMAS DE VALORACION DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS (ICAC) CON INCIDENCIA EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES⁽¹⁾

Pedro BUJIDOS GARAY

Abogado. Prof. Mercantil

Miembro del Gabinete de Estudios de la AEDAF

Sumario:

- I. RELACION ENTRE CONTABILIDAD Y FISCALIDAD.
- II. LA NORMA DE VALORACION 16ª DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD.
- III. R. 30.4.92, SOBRE ALGUNOS ASPECTOS DE LA NORMA DE VALORACION 16ª DEL PGC. (BOE 18.1.92)
 - A) Aplicación del principio de prudencia.
 - B) Periodificación de las diferencias permanentes.
 - C) Periodificación de las deducciones y bonificaciones de la cuota.
 - D) Sociedades en Régimen de Transparencia Fiscal.
 - D1) Contabilización del efecto impositivo en la Sociedad Transparente.
 - D2) Contabilización del efecto impositivo en Sociedad-Socio de la S.T.
 - D3) Paradoja de la Transparencia Fiscal.
 - E) Sociedades que tributan en régimen de declaración consolidada.
 - F) Impuestos extranjeros de naturaleza similar al I.S.
 - G) Acontecimientos posteriores al cierre del ejercicio.
 - H) Régimen Transitorio.
- IV. R. 25.9.91. CRITERIOS CONTABILIZACION, PROVISION DE PENSIONES Y OBLIGACIONES SIMILARES. (BOE 18.1.92)
 - A) Sociedades que hacen los pagos directamente.
 - B) Sociedades que cubren estas obligaciones a través de Compañía aseguradora.

1. Texto de la ponencia desarrollada en las Jornadas Nacionales de Estudios celebrada por la Asociación Española de Asesores Fiscales el 30.10.92. Se incluyen en este trabajo las Resoluciones de 27.7.92 publicadas en el BOE de 4.11.92.

estudios

V. R. 21.1.92. NORMAS VALORACION INMOVILIZADO INMATERIAL. (BOE 7.4.92)

- A) Gastos de investigación y desarrollo.
- B) Concesiones administrativas.
- C) Propiedad Industrial.
- D) Fondo de Comercio.
- E) Derechos de traspaso.
- F) Aplicaciones informáticas.
- G) Arrendamiento financiero.
- G1) Operaciones de leasing.
- G2) Operaciones de lease-back.

VI. R. 30.7.91. NORMAS VALORACION INMOVILIZADO MATERIAL. (BOE 18.1.92)

- A) Formas especiales de adquisición.
- B) Capitalización de los gastos financieros.
- C) Correcciones de valor.

VII. R. 27.7.92. NORMAS DE VALORACION DE PARTICIPACIONES EN EL CAPITAL DERIVADAS DE APORTACIONES NO DINERARIAS EN CONSTITUCION O AMPLIACION DE SOCIEDADES. (BOE 4.11.92)

VIII. R. 27.7.92 SOBRE CRITERIOS DE CONTABILIZACION DE LOS FONDOS DE INVERSION EN ACTIVOS DEL MERCADO MONETARIO (F.I.A.M.M.). (BOE 4.11.92)

IX. R. 16.5.1991. IMPORTE NETO CIFRA DE NEGOCIOS. (BOE 18.1.92)

X. PARTICIPACION EN BENEFICIOS DE LOS ADMINISTRADORES.

I. RELACION ENTRE CONTABILIDAD Y FISCALIDAD.

La Ley 19/89, que adaptó nuestra legislación a las Directivas de la Comunidad Económica Europea, y el RD 1643/90 de 20 de diciembre por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC) que contiene el desarrollo reglamentario de la legislación mercantil reguladora de esta materia, parte de la autonomía que debe existir entre el Derecho Mercantil y el Derecho Tributario sin que se produzcan interferencias mutuas entre ambas normas.

El RD 5/90 de 20 de diciembre de Medidas Urgentes, reafirma dicha autonomía al modificar el art. 14 g) de la Ley 61/78 del Impuesto sobre Sociedades (LIS) y determinar que no son gastos deducibles las cantidades destinadas al saneamiento de activo, salvo en aquellos casos en los que una Ley *autorice su realización a efectos fiscales*, lo que supone una importante modificación del citado artículo que en su redacción anterior hacía simplemente referencia *a la autorización por la ley* que se produce con la Ley 19/89.

Asimismo, a fin de acallar las voces que se habían levantado, el RD 5/90 añade al citado artículo 14 de la LIS el nuevo apartado h) que considera como gastos no deducibles las dotaciones para amortización del Fondo de Comercio, salvo que la depreciación sea irreversible, efectiva y probada.

El PGC proclama su autonomía respecto a la norma fiscal y mantiene criterios distintos, incluso contradictorios, a las soluciones previstas en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS) como consecuencia de la lógica diferencia que existe entre el resultado contable y el resultado fiscal. Como señala la doctrina, si bien es aconsejable el mayor acercamiento posible entre ambos resultados, son inevitables las diferencias entre los criterios contables, en los que la prudencia valorativa debe tener en cuenta los perjuicios eventuales conocidos y no realizados, y los criterios fiscales en los que se exige la certeza o alta probabilidad de las pérdidas.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), Institución encargada de dictar las normas de obligado cumplimiento que desarrollen el PGC, en virtud de lo dispuesto en la Disposición Final Quinta del RD 1643/90, agrava con sus Resoluciones las diferencias entre el resultado contable y fiscal como tendremos oportunidad de comprobar a lo largo del análisis que se realizará a continuación.

Las normas del ICAC tienen carácter obligatorio cuando hacen referencia a los principios contables, cuentas anuales y normas de valoración. El carácter no vinculante y por tanto meramente indicativo de la numeración, denominación y movimientos de las cuentas del PGC, cuyos vacíos son cubiertos por la doctrina, no debe confundirse con la obligatoriedad del Plan en los casos mencionados, que por tanto resulta aplicable a la contabilización del gasto por el Impuesto sobre Sociedades (IS) de acuerdo con su efecto impositivo.

La Disposición Final Séptima del PGC establece la derogación de todas las normas sobre registro contable contenidas en las normas fiscales que resulten incompatibles con lo establecido en el PGC. Dicha derogación afecta tanto al principio de inscripción contable fiscal, regulado por el art. 37 del RIS, como a lo dispuesto en el art. 41.3 del RIS sobre medidas de rectificación contable, en los supuestos en que las normas de valoración fiscal difieran de las reflejadas contablemente, mediante la creación de una cuenta especial de reservas o a través de las cuentas de orden no admitidas por el nuevo PGC. Dichos supuestos quedan sin contenido al no existir otro resultado contable que el que se deriva de la aplicación de las normas del PGC.

Asimismo, la Disposición Final Séptima del PGC establece que la derogación anterior no afecta a la aplicación de las normas fiscales sobre *calificación, valoración e imputación temporal* establecidas en los diferentes tributos y, en particular, para determinar la base imponible del IS.

Las normas fiscales de *imputación temporal* y las de *calificación de los gastos e ingresos de carácter fiscal*, tienen una vigencia y una razón de ser que no resulta discutible, aunque algunos casos sean de difícil explicación. Este es el caso de la amortización del Fondo de Comercio a que ya hemos hecho anteriormente referencia. Mientras el PGC estima que debe ser amortizado como requisito necesario para lograr la imagen fiel de la situación patrimonial de la sociedad, la conservadora postura de la LIS, en la redacción dada por el RD 5/90, solamente admite la depreciación cuando sea irreversible, efectiva y pueda ser probada, tarea ésta que

estudios

entra muchas veces dentro del complejo y subjetivo mundo de la valoración de las expectativas futuras del negocio.

Entendemos que están plenamente justificadas las *normas de valoración* de la LIS que introducen cláusulas distintas de las establecidas en el PGC para evitar prácticas abusivas, como es el caso de las que hacen referencia a operaciones vinculadas, aunque falte regular la total reciprocidad, o las referidas a la determinación de los incrementos y disminuciones de patrimonio, aunque sea necesario introducir las modificaciones que efectúen las correcciones monetarias o las que fijan dotaciones fiscales para provisiones de créditos que difieren de las dotaciones contables.

Por el contrario, hay normas de valoración que deberían derogarse de forma explícita, en aras de una mayor clarificación de las relaciones entre contabilidad y fiscalidad, al haber quedado prácticamente vacías de contenido con la entrada en vigor de las nuevas normas mercantiles. Es el caso de las referidas a los intereses generados en la financiación del inmovilizado material (puesta a disposición art. 53 RIS frente a la puesta en condiciones de funcionamiento del PGC), a la valoración de las existencias (la utilización de los sistemas FIFO y LIFO no admitida por el RIS)² a la amortización mínima a que hace referencia el art. 15 de la LIS en la redacción Ley 18/91³ y a la periodificación de los gastos por expedientes de crisis reguladas en el art. 67 del RIS, que para el PGC tienen el carácter de gastos del ejercicio.

II. LA NORMA DE VALORACION 16ª DEL P.G.C.

Para la norma de valoración 16ª del PGC, las diferencias entre resultado contable y base imponible son debidas a las divergencias existentes entre el ámbito tributario y el económico que se producen por las siguientes causas:

- Distinta calificación de los gastos e ingresos que dan origen a diferencias permanentes (DP), así llamadas porque no revierten en períodos subsiguientes.
- Distintos criterios temporales de imputación de ingresos y gastos utilizados que dan origen a las diferencias temporales (DT), así llamadas porque revierten en períodos subsiguientes, y quedan reflejadas en las cuentas del Impuesto sobre beneficios anticipado (IA) e Impuesto sobre beneficios diferido (ID).
- Admisión fiscal de compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.
- Contabilización del Impuesto sobre sociedades como gasto contable que no tiene el carácter de gasto fiscal, puntualizando la norma que dicho gasto se

2. El Comité Ruling formula algunas recomendaciones para reducir las diferencias citadas como es el caso de permitir a las empresas la elección libre, pero *irrevocable*, entre los diferentes sistemas de valoración de «stocks».

3. Las diversas interpretaciones de la amortización mínima se prestan a concepciones opuestas. Para Buireu Guarro, si se ponen en relación los arts. 48 y 131.4 del RIS, tal armonización ha de ser la que resultaría de haberla aplicado en cada ejercicio.

Pedro Bujidos Garay

calculará sobre el Resultado económico antes de impuestos, modificado por las DP, sin que las pérdidas compensadas y las DT modifiquen el resultado económico a efectos de calcular el impuesto devengado⁴.

III. RESOLUCION DE 30 DE ABRIL DE 1992, SOBRE ALGUNOS ASPECTOS DE LA NORMA DE VALORACION 16 DEL P.G.C.

La Resolución hace expresa referencia a los siguientes puntos:

A) Aplicación del principio de prudencia.

A1) La contabilización de los ID tiene lugar cuando se produce el exceso del impuesto sobre beneficios devengado respecto del impuesto sobre beneficios a pagar, al contabilizar, entre otras, las siguientes operaciones: amortización acelerada, gastos de investigación y desarrollo, leasing, intereses de capitales utilizados en la construcción de activos que fiscalmente son gastos deducibles aunque contablemente se activen, intereses implícitos pendientes de vencimiento, etc.

En estos casos la Resolución ordena que se contabilicen *siempre* los ID al ser necesario reconocer el gasto correspondiente de conformidad con el principio de devengo, aunque no se realice el ingreso en la Hacienda Pública.

A2) La contabilización de los IA tiene lugar cuando se produce un exceso del impuesto a pagar respecto al impuesto sobre beneficios devengado. Esta cuenta nace cuando se contabiliza la imputación de beneficios en las sociedades transparentes en los casos que analizaremos posteriormente y en las operaciones que no tienen en el ejercicio el carácter de partida fiscalmente deducible que tendrá en ejercicios sucesivos. Concretamente en la contabilización, entre otras, de las siguientes operaciones: excesos de Provisión para responsabilidades, exceso de dotación para amortización, diferencias de cambio negativas, valoración de existencias cuando se hacen por precio inferior al admitido por el RIS, imputación de rendimientos de sociedades transparentes, etc.

La Resolución establece que frente a la obligatoriedad de los ID, sólo serán contabilizados los IA cuando haya posibilidad de recuperación, lo que no tiene lugar cuando se están sufriendo pérdidas habitualmente o su recuperación futura se

4. Si se reconoce el crédito por pérdidas a compensar porque se dan las circunstancias anteriormente apuntadas, se harán los siguientes asientos:

Impuestos sobre beneficios	a	(4745) Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio.
	a	Hacienda Pública Acreedora por I.S.
		(al cierre del ejercicio)
	X	_____
Pérdidas y Ganancias	a	Resultados negativos de ejercicio...
(al aprobar la aplicación de resultados por la Junta General)		
	X	_____

estudios

prevé a más de diez años. No obstante, cabe la contabilización de IA a pesar de darse las prohibiciones anteriores cuando el importe de los ID sea igual o superior a los IA y el plazo de reversión de los ID sea igual al de los IA. Este tema cobra importancia, como luego veremos, en la Resolución de 25.9.91 sobre contabilización de las provisiones para pensiones y obligaciones similares.

A3) En relación con los Créditos Fiscales (CF), la Resolución limita el alcance de la norma de valoración 16ª del PGC⁵ al establecer que sólo serán objeto de registro contable los CF cuando *la pérdida proceda de un hecho no habitual, cuyas causas hayan desaparecido y, por tanto, sea previsible obtener la compensación*. La nueva redacción evita una práctica que empezaba a extenderse con el reconocimiento de créditos fiscales de dudosa o imposible realización, que podía llegar a encubrir auténticas situaciones de quiebra, reducción del patrimonio de la sociedad a la mitad del capital social o existencia de un capital social por debajo del mínimo legal, supuestos todos ellos que obligan a la disolución de la S.A. (art. 260 TRLSA).

A partir de la publicación de la Resolución, estimamos que las sociedades que hayan contabilizado créditos fiscales sin estar dentro de los requisitos a que anteriormente hemos hecho referencia, deberán regularizar dichos créditos con cargo a la cuenta (670) Gastos y Pérdidas de ejercicios anteriores, para dar cumplimiento a lo dispuesto en el PGC en lo que se refiere a la presentación de la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa⁶.

B) Periodificación de las diferencias permanentes.

Las DP tienen lugar cuando se producen gastos que no tienen carácter deducible a efectos fiscales, como es el caso de la contabilización de multas, liberalidades, saneamientos de activos, modificaciones por operaciones vinculadas, resultados negativos de Activos financieros, o reinversión de beneficios derivados de venta de activos, etc.

Cuando las DP dan lugar a la minoración del IS devengado *pueden ser objeto de periodificación* que se llevará a efecto poniendo en relación la reducción del gasto por IS con la depreciación del activo que motivó la DP.

Un caso claro de aplicación de esta posibilidad tiene lugar cuando se generan plusvalías por la enajenación de activos, exentas de tributación si se reinvierten en la forma reglamentaria, pudiendo ser periodificadas durante el período de vida del bien adquirido, como vamos a ver en los supuestos prácticos que se incluyen en el apartado siguiente.

5. Dicha norma establece que *la existencia de pérdidas compensables fiscalmente dará origen a un crédito impositivo que representa un menor impuesto a pagar en el futuro*.

6. La regularización propuesta es independiente de la que realizan las empresas que no puedan compensar los créditos fiscales con beneficios de ejercicios futuros, a medida que transcurren los cinco años en que, como tope máximo, pueden efectuar la compensación.

C) Periodificación de las deducciones y bonificaciones de la cuota.

De conformidad con lo dispuesto en la LIS existen tres tipos de minoraciones de la cuota íntegra del tributo: a) las deducciones para evitar la doble imposición (art. 24), las bonificaciones de las cuotas (art. 25) y la deducción por inversiones (art. 26). Las deducciones por inversiones y creación de empleo han venido siendo reguladas por las distintas leyes de Presupuestos Generales del Estado.

Las deducciones y bonificaciones reciben el mismo trato que las DP si bien solamente pueden ser objeto de periodificación aquellas cantidades aplicadas fiscalmente en la declaración del ejercicio.

Veamos dos supuestos prácticos en los que se analiza la periodificación de las DP y de las deducciones y bonificaciones partiendo de los datos deducidos de la cuenta de Pérdidas y Ganancias, que tiene el siguiente detalle:

<u>Sup..A</u>	<u>Sup..B</u>		<u>Sup..A</u>	<u>Sup..B</u>
30	30 Intereses leasing	Bº Venta de bien	60	60
50	50 Amortiz. bien leasing	Resto partidas	1.560	560
160	160 Provisión Fallidos			
100	150 Resto partidas			
<u>1.280</u>	<u>230</u> Resultados del ejercicio			
<u>1.620</u>	<u>620</u>		<u>1.620</u>	<u>620</u>

En ambos supuestos el beneficio obtenido en la venta de bienes ha sido reinvertido de conformidad con lo dispuesto en el art. 148 del RIS.

Las cuotas de leasing devengadas ascienden a	380
De la provisión para fallidos no son deducibles fiscalmente	100
Las Deducciones y Bonificaciones ascienden	20

En el Supuesto A la liquidación del IS será la siguiente:

RESULTADO CONTABLE	1.280
-DP: Exención por reinversión	<u>(60)</u>
RESULTADO CONTABLE AJUSTADO	1.220
(0,35 S/ 1.220)	427
deducciones por inversión	<u>(20)</u>
I. SOCIEDADES DEVENGADO	407
+ Impuesto Anticipado (0,35 x 100)	35
- Impuesto diferido (0,35 x 300)	<u>105</u>
I. SOCIEDADES A PAGAR	<u>337</u>

estudios

El asiento a efectuar será:

448	(630) Imp. S/beneficios (035 s/ 1.280)	a	(137) I. por DP a dist. varios ejercicios (0,35 s/ 60)	21
35	(4740) Imp. Benef. anticip. 0,35 s/ 100	(479)	I. Benef. Diferido (0,35 s/ 300)	105
		(138)	I. Fisc. por deducciones a distrib. v.ej. (Períod. deducciones)	20
		(4752)	H.P. acree IS.	<u>337</u>
<u>483</u>				<u>483</u>
(Por el devengo del IS y periodificación de las DP)				
X				
2,10	(137) I. por DP	a	(630) I. s/beneficios	4,10
2	(138) I. Fisc. por deduc. (Imputación al ejercicio de ingresos fiscales periodificados suponiendo una vida del bien de diez años)			

La liquidación del IS en el supuesto B presenta estos resultados:

RESULTADO CONTABLE	230
- Diferencias permanentes	(60)
+ Impuestos anticipados	100
- Impuestos diferidos	<u>(300)</u>
Base Imponible (Negativa)	(30) ⁷

El asiento a efectuar en este supuesto será el siguiente:

91	(630) I. s/beneficios 0,35 s/ (230 + 30)	a	(137) I. por DP a dist. varios ejercicios (0,35 s/ 60)	21
35	(4740) I. s/Benef. anticip. (0,35 s/ 100)	(479)	I. s/Benef. dif. 0,35 s/ 300	105
X				
2,10	(137) IF.. por DP dist. varios ejercicios (Imputación a resultados de la periodificación de la DP)	a	(630) I. sobre Benef.	2,10

7. Esta base imponible no significa que la sociedad haya tenido pérdidas en el ejercicio y, por tanto, no cabe plantearse si resulta procedente utilizar la cuenta 4745 Créditos por pérdidas a compensar.

Como ya se puso de manifiesto, tanto la deducción para evitar la doble imposición como las bonificaciones han de realizarse en el ejercicio que correspondan, sin posibilidad de periodificar si la base imponible es cero o de valor negativo, en cuyo caso se perderán, sin que tengan ninguna intervención en el efecto impositivo, como ocurre en el supuesto B) anterior.

Para llevar a efecto la periodificación de las deducciones aplicadas en la declaración del IS correspondiente al ejercicio de que se trate, ha de ponerse en relación la deducción correspondiente con la depreciación del activo que la motivó⁸.

Para ambos supuestos en caso de no estimarse oportuno realizar la periodificación de las DP es evidente que el impuesto devengado en el ejercicio vendría reducido en el importe correspondiente a la periodificación no efectuada.

Como temas comunes a los tres apartados anteriores, la Resolución ordena que se incluya en la memoria cualquier circunstancia sustantiva sobre situación fiscal y tratamiento de los IA y CF, así como sobre los criterios empleados en la periodificación, desde el inicio hasta la terminación.

Las nuevas cuentas creadas para la contabilización del efecto impositivo son las siguientes:

42. ADMON PUBLICA LARGO PLAZO (creando cuenta al efecto)

4291 Impuestos sobre beneficios diferidos a largo plazo

45. ADMON PUBLICA LARGO PLAZO (creando cuenta al efecto)

4541 Impuestos sobre beneficios anticipados a largo plazo

4546 Créditos por pérdidas a compensar en el ejercicio a largo plazo

Las cuentas 42 y 45 deberán figurar en el Balance dentro de Acreedores y del Inmovilizado financiero.

Como se deduce de los supuestos prácticos, las nuevas cuentas que registran la periodificación de las DP y de las deducciones y bonificaciones, figuran en el pasivo del Balance, nacen con cargo a la cuenta (630) Impuesto sobre beneficios, al reconocer los importes que van a ser objeto de periodificación. Estas cuentas tienen la siguiente denominación:

137 Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios.

138 Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios.

8. La Resolución no hace ninguna referencia a la forma de periodificar las deducciones por creación de empleo que la ley de Presupuestos para 1993 mantiene exclusivamente para los trabajadores minusválidos.

estudios

D) Sociedades en Régimen de Transparencia Fiscal.

De este régimen contable quedan excluidas las agrupaciones de interés económico, las agrupaciones europeas de interés económico y las uniones temporales de empresas que, por sus particulares características, serán objeto de regulación en futuras disposiciones.

D1) Contabilización del efecto impositivo en la Sociedad Transparente (ST)⁹.

D11) *Contabilización de la parte que tribute por el I.S.*

La contabilización de la parte que tribute por el IS sigue el régimen general, es decir, si la empresa tiene socios no residentes o socios que a su vez son sociedades transparentes hacen el asiento tradicional:

(630) Impuesto sobre beneficios	a	(473) H.P. retenciones y pagos a cuenta.	
	a	(4752) H.P. Acreedora por I.S.	

D12) *Contabilización de las retenciones e ingresos a cuenta que no son repercutibles a los socios.*

Los asientos a efectuar según lo ordenado en la Resolución son los siguientes:

75 (57) Tesorería			
25 (473) H.P. Retenciones y pagos a cuenta	a	(76) Ingresos financieros	100
		(al contabilizar los ingresos)	
_____	X	_____	
25 (6320) Retenciones e ingresos a cuenta soportados por S.T.	a	(473) H.P. Retenciones y Pagos a cuenta	25
		(Reconocimiento de las retenciones como gasto)	
_____	X	_____	
25 (129) Pérdidas y Ganancias	a	(6320) Retenciones e ingresos a cuenta soportados por S.T.	25
		(posterior cancelación con P y G)	
_____	X	_____	

9. De conformidad con lo dispuesto en los artículos 52 a 55 de la Ley 18/91 de 6 de junio, en la Sociedad transparente los SOCIOS RESIDENTES pueden ser personas físicas o jurídicas. Cuando se trata de personas jurídicas que también tienen el carácter de sociedades transparentes quedan excluidas de dicho régimen y tributan en el I.S. al tipo marginal máximo –hoy, 56%– también aplicable a la parte de base imponible que no puede ser objeto de imputación por corresponder a socios desconocidos. La parte de Base Imponible correspondiente a los SOCIOS NO RESIDENTES, ya sean personas físicas o jurídicas, tributará por el I.S. y no por el régimen de transparencia fiscal.

Pedro Bujidos Garay

Algunos autores consideran que hubiera sido más acertado contabilizar dichas retenciones como pagos a cuenta reintegrables por los socios, reservando el cumplimiento de lo dispuesto en la Resolución solamente para aquellos casos en que existan pactos entre los socios y la Sociedad que obliguen a ésta a soportar las retenciones.

D13) Cambio de régimen tributario.

D131) *De régimen ordinario a régimen de transparencia.*

La Resolución establece que si una Sociedad cambia su régimen tributario ordinario al de transparencia fiscal se eliminarán los IA, ID y CF correspondientes a los socios residentes, considerando que las DT revierten a favor de los socios.

Veamos un supuesto práctico de una sociedad que cambia su régimen tributario ordinario al régimen de transparencia y en cuyo Balance aparecen los siguientes datos:

Impuesto sobre beneficios anticipados	1.000
Impuestos sobre beneficios diferidos	4.000
Crédito por pérdidas a compensar de ejercicios anteriores	2.000
En la sociedad participan socios no residentes en el porcentaje del	40%

Los asientos a realizar por la sociedad serán los siguientes:

1.800 (6323) Ajustes negativos en el I.S.	a (4740) Imp. sobre Beneficio anticipado	600
	a (4745) Crédito por pérdida a compensar	1.200
_____	X _____	
2.400 (478) Imp. sobre Benef. diferido	a (6328) Ajustes positivos en la imposición en S.T.	2.400
_____	X _____	

Las cuentas 6328 y 6323 se saldan con Pérdidas y Ganancias, permaneciendo los saldos de las cuentas 4740, 4745 y 478 por la parte correspondiente a los socios a los que no es aplicable el régimen de TF.

== estudios ==

D132) *De régimen de transparencia a régimen ordinario.*

Se registran los IA, ID y CF con cargo y abono a las cuentas 6323 y 6328, saldándose estas cuentas contra Pérdidas y Ganancias.

D2) Contabilización del Efecto Impositivo en sociedad-Socio de la S.T.

D21) *Tratamiento contable de las diferencias.*

Las bases imponibles se tratan como una DP no dando lugar por tanto a reflejo alguno en cuentas específicas salvo en los siguientes casos:

a) Cuando se prevea en el momento de la imputación que parte de dicha base imponible va a ser objeto de reparto. En este caso la DT existente dará origen a la contabilización del IA.

Veamos el caso práctico en que la Sociedad matriz prevé recibir a corto plazo los beneficios de la S.T., con arreglo a los siguientes datos:

Beneficios en matriz	1.000
Beneficios en transparente	300
Retenciones en transparente	50

El asiento contable será:

300	Impuestos sobre Sdes. (1.000 x 0,35 - 50)		
105	Impuestos anticipados (300 x 0,35)	a	H.P. Acreedora
			405
	_____ X _____		

En el ejercicio en que se reciba el dividendo, que ya ha tributado por el IS, habrá que deducirlo del beneficio contable contabilizando dicha diferencia temporal con cargo al IA registrado en el asiento anterior.

b) Si se prevé que las participaciones en la S.T. en el momento de la imputación de los beneficios van a ser objeto de enajenación total o parcial, en cuyo caso puede considerarse como una DT la parte de base imponible que previsiblemente revertirá.

Imaginemos una empresa que tiene participación en una S.T. con arreglo al siguiente detalle:

Aportación inicial a la S.T.	1.000
Parte proporcional de beneficios acumulados ejer. ant. (su tributación fue contabilizada como DP)	400
Beneficios del ejercicio	200
Van a enajenarse la mitad de las participaciones.	



El asiento a efectuar sería el siguiente:

105 (4740) Impuestos s/ Benef.			
anter.	a	(630) I. sobre Beneficios	105
		0,35 s/ (400 + 200)/2	
_____	X	_____	

Al enajenarse la participación ha de hacerse el asiento contrario dado que, en ese momento, la sociedad contabiliza el beneficio cuyos impuestos han sido pagados por anticipado como consecuencia de la imputación llevada a cabo en el denominado coste de la titularidad.

D22) *Imputación de retenciones e ingresos a cuenta.*

El art. 13.2 del nuevo RIRPF establece que la imputación de las deducciones que les pudiera corresponder a los socios en la cuota del impuesto se efectuará en idéntica proporción a la que se hubiera utilizado para la imputación de las bases imponibles positivas. La Sociedad al recibir dicha imputación hará el siguiente asiento:

(4732) H.P. Ret. e ingresos			
a cuenta	a	(638) Ajustes positivos en	
		la impto. s/ benef.	
_____	X	_____	

D23) *Imputación de las deducciones y bonificaciones en la cuota por las ST a los socios.*

La Resolución establece que las deducciones y bonificaciones que la ST impute a las Sociedades-socios serán tratadas por éstas como el resto de las deducciones y bonificaciones a que tengan derecho, de acuerdo con lo establecido en el PGC y en esta Resolución. A las deducciones imputadas a los socios se aplicará la legislación del IS o del IRPF, según que los socios sean personas jurídicas o físicas, en relación con los tipos de deducción y los límites correspondientes.

A este respecto el Ministerio de Hacienda, en consulta formulada por la Asociación Española de Asesores Fiscales con motivo de las Jornadas Nacionales de estudio celebradas en el mes de Abril, puntualiza que *cuando no hay base imponible positiva imputada, por ser esta negativa, no procede la imputación a los socios de las deducciones y bonificaciones a las que tenga derecho la sociedad*.¹⁰.

10. El art. 13 del nuevo Reglamento del IRPF establece que, a efectos de lo previsto en el art. 52 de la Ley del Impuesto, la imputación de las bases imponibles positivas a cada socio se efectuará en la proporción que resulte de los estatutos sociales. La imputación a los socios de las deducciones que les pudieran corresponder en la cuota del impuesto se efectuará en idéntica proporción a la que se hubiera utilizado para la imputación de las bases imponibles positivas.

estudios

D3) Paradoja de la Transparencia Fiscal.

Como consecuencia de la normativa impuesta por el ICAC puede darse la paradoja de que una sociedad, que tenga resultado positivo y participe en una ST que también obtiene beneficios, presente su resultado negativo al contabilizar el gasto del IS, dado que el beneficio no distribuido de la ST origina un ajuste extracontable con el carácter de DP. Es el caso del siguiente ejemplo:

R ^o contable de la Sociedad antes de I.S.	150
+ DP Resultado imputable de sociedad transparente que no reparte beneficios (dif. perm.)	400
Resultado contable	150
I. sobre Sociedades (35% sobre 400 + 150)	192,5
Pérdida del ejercicio	42,5

La Resolución ordena a las sociedades informar en la memoria de los aspectos que se analizan en todos los subapartados de este apartado D).

E) Sociedades que tributan en régimen de declaración consolidada.

La normativa que rige el Régimen de Declaración Consolidada (RDC) es la siguiente:

- RD Ley 15/77 (arts. 3 a 14) de 25.2 sobre Medidas Fiscales Financieras y de Inversión Pública.
- La disposición adicional 3^a y la disposición transitoria 5^a de la Ley 18/82 de 26.5 sobre Régimen Fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresa y de las Sociedades de Desarrollo Industrial.
- RD 1414/77 de 17.6 sobre Tributación del Beneficio Consolidado de los Grupos de Sociedades.
- Diversas órdenes ministeriales que regulan las normas para determinar la base Imponible (13.3.79), obligaciones de retener, presentación de declaración anual y pago a cuenta y las que cada año aprueban el modelo de declaración.

La Resolución dicta normas para dar cumplimiento a lo dispuesto en el art. 14 del RD 15/77 al ordenar que las sociedades que tributen en RDC¹¹ repartan la carga tributaria como si se tratase de una tributación independiente.

En la declaración consolidada del IS el GRUPO es el sujeto pasivo, como ha señalado el RD 1414/77 en norma cuyo rango ha sido considerado insuficiente. La sociedad MATRIZ es la que lleva a cabo el cumplimiento de las obligaciones

11. Al no coincidir los perímetros de consolidación contable y fiscal, las Sociedades consolidadas por el método de integración global no quedan incluidas en el Grupo Fiscal, para los casos en que el dominio es inferior al 90%.

tributarias que pueden ser exigibles por parte de la Hacienda Pública a cualquiera de las Sociedades, dada la existencia de una responsabilidad solidaria.

Al formar parte las Sociedades de un Grupo que tributa en RDC su situación fiscal es la que se deriva del Grupo y los problemas que surgen son los correspondientes al sistema de reparto del gasto, a la deuda entre las Sociedades y al tratamiento de las cuentas y movimientos contables.

La metodología aplicable para calcular el beneficio consolidado es la que se deriva de las normas reguladoras de la consolidación contenidas en el RD 1815/91 de 20 de diciembre por el que se aprueban las normas para la formulación de Cuentas Anuales Consolidadas. Como señala González Poveda, el art. 14 del RD 1414/77 establece que para realizar las eliminaciones se tendrán en cuenta las normas y principios que señale el Ministerio de Hacienda a través del Instituto de Planificación Contable (hoy ICAC), lo que supone una referencia anticipada al ya citado RD 1815/91.

El beneficio consolidado es el resultado de efectuar las operaciones de agregación, homogeneización (temporal y valorativa) y eliminación de los siguientes conceptos:

a) *Inversiones y Fondos Propios*, que dan origen al Fondo de Comercio de Consolidación y de las Diferencias Negativas de Consolidación.

b) *Partidas recíprocas*.

c) *Resultados* en lo que se refiere a dividendos, al objeto de evitar la doble imposición y en lo referente al resultado de las operaciones comerciales y financieras intragrupo para lograr el objetivo de toda consolidación consistente en que la cuota a pagar sea la misma que pagaría una Sociedad que tuviera las dimensiones de todo el Grupo.

El beneficio consolidado fiscal es el resultado de incrementar al beneficio consolidado contable la Participación de los socios minoritarios, la amortización del Fondo de Comercio de Consolidación y el traspaso a Resultados de las Diferencias negativas de consolidación.

La Resolución del ICAC se limita a hacer constar que la determinación del gasto devengado por el IS que deba aparecer en la cuenta de Pérdidas y Ganancias de cada Sociedad individualmente considerada que tribute en RDC, se hará teniendo en cuenta, junto a la información resultante de la tributación individual, los siguientes datos:

a) Se producen DT por el diferimiento en el reconocimiento de resultados de operaciones intragrupo en tanto no estén realizados ante terceros. Se reconocerán asimismo DP por la eliminación de dividendos repartidos entre Sociedades del Grupo fiscal y otros resultados intragrupo para la determinación de la base imponible consolidada.

b) Cuando existan bases imponibles negativas se contabilizará el crédito y débito recíproco entre Sociedades del Grupo que hacen posible la compensación del crédito fiscal negativo. Se contabilizará el crédito fiscal por el resultado fiscal negativo no compensado, siempre que el Grupo tenga posibilidades de generar resultados fiscales positivos. Cuando la base imponible negativa proceda de ejercicios

estudios

anteriores, en la tributación consolidada es necesario cumplir los requisitos exigidos con generalidad (hecho no habitual y desaparición de las causas generadoras de pérdidas) y que el Grupo pueda compensar las bases imponibles negativas a efectos fiscales.

c) Las deducciones y bonificaciones serán las que aplique el grupo en régimen de declaración consolidada y no por el importe, superior o inferior, que corresponda a cada Sociedad en régimen individual. Si como consecuencia de ello se produce una cuota con carácter negativo habrá que determinar el crédito o débito recíproco entre las Sociedades del Grupo.

d) La Sociedad que aumenta su carga fiscal incrementará el IS con abono a la Sociedad que la disminuye, cuando el reparto de la carga tributaria no coincide con la cantidad, si la diferencia se produce por aplicación de un reparto derivado de la norma tributaria. Si la diferencia se produce por acuerdos privados en cada Sociedad se harán los ajustes correspondientes sin modificar el IS pero con abono o cargo a Ingresos o Gastos extraordinarios.

Veamos un supuesto en el que se presentan los siguientes datos:

<u>Sociedad</u>	<u>Resultados</u>	<u>Deduc. del ejerc. y de anteriores</u>
A. Sociedad Matriz	15.000	105
B. Dependiente participada al 95% por A	-2.000	70
C. Dependiente participada al 100% por A	4.000	35

En los resultados de la Sociedad Matriz 2.000 provienen de dividendo a cuenta de C
C amortiza por encima de porcentajes máximos en 1.000
C vendió a A un automóvil con un resultado positivo de 500

Los asientos a efectuar en cada sociedad serán:

En la Sociedad A

5.250(630) Gastos por Imp. sobre
benef. (0,35 s/15.000)

1.540(2448 o 5348) Sociedad C.
Créd. por operaciones
intragrupo (traspaso a
Matriz del débito por IS)

a (760) Ingresos por eliminación
de dividendos 700¹²
(0,35 s/2.000
Dividendo de C)

Pedro Bujidos Garay

	a	(138) Ingreso por deduc. y bonificaciones	105
		(period. de deducciones)	
	a	(1608 o 5108) Soc. B-Deudas por oper. intragrupo	770
		(traspaso deducciones y pérdidas de Sociedad B)	
	a	(4752) H.P. Acreedor I.S. (Importe a pagar a HP)	5.215
		----- X -----	
770		(2448 o 5348) Sdad Matriz	
		Créditos por oper. intragrupo	
	a	(138) Ingr. por deducciones (Periodif. de deduc.)	70
	a	(630) Gasto por I. s/Benef. (dº a compensar Pérd. transferido a Matriz)	700
		----- X -----	

En la Sociedad C

1.400		(630) Gasto por Imp. sobre beneficios	
		(0,35% s/ 4.000)	
350		(4740) Imp. sobre bº anticip. (0,35 s/ 1.000 por amort. superiores a las tablas)	
	a	(4798) Imp. diferido por oper. intragrupo	175
		(0,35 s/ 500 por diferim. bº venta automóvil)	
	a	(138) Ingresos por deduc. y bonificaciones	35
		(periodif. deducc.)	
	a	(1608 o 5108) Soc. Matriz deb. por oper. intragrupo	1.540
		(por saldo transferido a la Matriz)	
		----- X -----	

12. En *La contabilización del IS en el Régimen de declaración consolidada* Luis Fernando Trigo y Sierra defiende esta contabilización dado que *el principio de correlación de gastos e ingresos* ordena registrar en el mismo ejercicio los gastos necesarios para la obtención de ingresos aunque los resultados intragrupo sean eliminados en el proceso de consolidación contable.

estudios

Cada Sociedad del Grupo deberá incluir en la Memoria las indicaciones específicas que le afectan, así como las circunstancias relativas a este régimen especial de tributación.

Como ya hemos indicado en el supuesto práctico, los créditos y débitos recíprocos y los generados por cada Sociedad en el reparto de la carga tributaria se contabilizan de acuerdo con el plazo de vencimiento, en las siguientes cuentas:

1608	Deudas a largo plazo con empresas del grupo por efecto impositivo
2448	Créditos a largo plazo con empresas del grupo por efecto impositivo
4748	Impuesto s/ Bº Anticipados por operaciones intragrupo
4798	Impuesto s/ Bº Diferidos por operaciones intragrupo
5108	Deudas a corto plazo con empresas del grupo por efecto impositivo
5348	Créditos a corto plazo con empresas del grupo por efecto impositivo

F) Impuestos extranjeros de naturaleza similar al I.S.

Los Impuestos devengados en el extranjero similares al Impuesto sobre Sociedades se contabilizarán como «Otros impuestos» en la cuenta de Pérdidas y Ganancias. Existe una cuenta especial (635) Impuestos sobre beneficios en el extranjero y es necesario el informe en memoria sobre estos datos.

G) Acontecimientos posteriores al cierre del ejercicio.

Cualquier cambio conocido antes de la formulación de las Cuentas Anuales que incida en el efecto impositivo (como es el caso concreto del cambio de tipo impositivo) dará origen a que se ajusten los ID, IA y CF.

H) Régimen Transitorio¹³.

De conformidad con lo dispuesto en la D.A.T. 1ª del RD 1643/90 no era obligatorio adaptar las valoraciones de los elementos patrimoniales a los principios y normas establecidos en la Ley 19/89. Por este motivo, la Resolución establece que si no se contabilizaron los IA y los CF generados, cuando se produzca la reversión de las DT o la compensación de las bases imponibles negativas estas diferencias se tratarán como permanentes.

La Resolución no hace referencia a las situaciones que con la entrada en vigor del PGC estaban pendientes de regularizar. Es el caso de los gastos amortizables cuyo período de regularización bajó de 10 a 15 años, sin que a efectos fiscales planteen problemas las alternativas existentes al repercutir sobre menos años la amortización

13. El ICAC consideró en su día que el PGC entraba en vigor y era de aplicación a partir del ejercicio 1991, pero sus disposiciones, por ser un desarrollo de la LSA, podían seguirse a partir de 1990.

Pedro Bujidos Garay

que inicialmente estaba programada para 10, ya que el RIS en su art. 67 se limita a establecer que el período será de cinco años cuando no tengan señalado plazo específico.

Las partidas creadas en función de la normativa fiscal que autorizaba la libertad de amortización (RDL 2/85 y otras de igual naturaleza) deben quedar reflejadas en el epígrafe de Reservas sin perjuicio de la contabilización del Impuesto diferido pendiente de reversión que corresponda.

Ello supone, por tanto, realizar el siguiente asiento:

100	Previsión. Libertad amortiz.		
	anticipada RDL 2/85	a Reservas	65
		a Impuesto diferido	35
	_____	X _____	

La incidencia del régimen transitorio ha de quedar reflejada en la Memoria.

IV. RESOLUCION 25.9.91.- CRITERIOS PARA CONTABILIZA I.A. EN RELACION CON LA PROVISION PARA PENSIONES Y OBLIGACIONES SIMILARES.

La D.T. 4ª del PGC regula el plazo para dotar el déficit que tuvieran las empresas entre compromisos y riesgos totales devengados por pensiones y los asegurados contablemente hasta la entrada en vigor de la Ley 19/89 de 25 de Julio (7 y 15 años para el personal jubilado y activo respectivamente), salvo que hagan uso de la posibilidad de enjugarlos de una sola vez, con cargo a Reservas, de conformidad con lo dispuesto en el PGC. (La O. 1.7.91 amplió dichos plazos a 10 y 20 años respectivamente para las empresas eléctricas).

Ante las abundantes consultas que han sido formuladas a la Dirección General de Tributos, en el análisis de la contabilización de las obligaciones por pago de pensiones y obligaciones similares, conviene separar el tratamiento de aquellos casos en los que la Sociedad hace los pagos directamente de aquellos otros en los que las obligaciones se realizan a través de Compañías Aseguradoras.

A) Sociedades que hacen los pagos directamente.

En el caso de las Sociedades que cubran obligaciones legales o contractualmente contraídas con el personal de la empresa a través de la dotación de fondos internos, las normas dictadas por la Resolución regulan la contabilización del efecto impositivo dado que el gasto realizado no tiene el carácter deducible fiscalmente¹⁴.

estudios

Dicha diferencia entre resultado contable y base imponible da origen a la contabilización de un IA, y dado que su realización futura se producirá cuando haya transcurrido un período muy prolongado, sólo podrá lucir en el balance cuando las prestaciones a realizar con cargo a dicha provisión tengan lugar dentro de los diez años siguientes al cierre del ejercicio y no se planteen dudas razonables de que existirán beneficios para hacer efectivo el crédito. En los restantes casos, el largo espacio de tiempo que media entre el momento de la dotación a la provisión y su utilización aconseja tratar dichas dotaciones como DP positivas, siendo por tanto DP negativas los pagos de las pensiones en su devengo.

No obstante lo anterior, la Resolución permite contabilizar los IA que correspondan a un plazo superior a diez años cuando existan ID cuyo ejercicio de reversión sea igual al pago de las prestaciones. Es necesario en este caso poner en relación los ID por distintas causas con el que corresponde al importe de los IA, haciendo la comparación año por año a partir del décimo para sólo contabilizar, como máximo, en IA el importe que se reconozca en los ID.

Veamos un supuesto práctico en el que una Sociedad constituye en el ejercicio un Fondo por importe de 8.000.000 de unidades (u.) de las cuales 3.000.000 u. corresponden a prestaciones de pensiones que se pagarán en los diez próximos años. El resto se pagará a partir del undécimo año por un importe inicial de 400.000 u., que se incrementará cada año en 300.000 u. más.

Asimismo, supongamos que como consecuencia de la adquisición de bienes por leasing, la Sociedad revertirá a partir del undécimo año, ID por bases anuales correspondientes a 750.000 u.

El siguiente cuadro nos permite conocer el IA que se puede contabilizar por las dotaciones al Fondo de Provisiones para pensiones de conformidad con lo dispuesto en la Resolución del ICAC.

<u>Año</u>	<u>Cuota Fondo</u>	<u>Reversión Imp. Diferido</u>	<u>Aplicación Imp. Anticipado</u>
11	400.000	750.000	400.000
12	700.000	750.000	700.000
13	1.000.000	750.000	750.000
14	1.300.000	750.000	750.000
15	1.600.000	750.000	750.000
	<u>5.000.000</u>	<u>3.750.000</u>	<u>3.350.000</u>

El asiento a realizar será:

14. El art. 71 del R.D. 1307/88 por el que se reglamentan los Fondos y Planes de Pensiones exige los siguientes requisitos para que las dotaciones a los Fondos tengan el carácter de gasto fiscal: a) que las pensiones se imputen al trabajador; b) que el pagador transmita la titularidad de los recursos en que consistan dichas contribuciones; c) que sean obligatorias para el pagador.

Pedro Bujidos Garay

2.222.500 Imp. s/ Beneficios

anticipado	a	Imp. s/ Beneficios	2.222.500
3.000.000 x 0,35 =		1.050.000	
3.350.000 x 0,35 =		1.172.500	
Total		2.222.500	
	X		

La Resolución establece que la indicada contabilización se realizará *siempre que no existan dudas razonables de que en los primeros diez años se obtendrán beneficios suficientes para hacer efectivo el crédito del impuesto anticipado.*

En los cálculos a efectuar hay que tener en cuenta tanto la probabilidad de supervivencia o fallecimiento que generan o cancelan obligaciones, como el cálculo del valor actual con las dificultades señaladas por la doctrina a la hora de determinar los tipos de interés a 15, 20 años o más. La ordenación con carácter general por parte del ICAC en la determinación de las tablas de mortalidad eliminaría, a juicio de algunos autores, la discrecionalidad actualmente existente.

B) Sociedades que cubren estas obligaciones a través de Compañía Aseguradora.

Cuando existe una contratación con compañía aseguradora de una póliza de seguros para cubrir los compromisos de complementar pensiones a su personal activo, la D. G. de Tributos contesta, con fecha 11.1.91, que al no proceder la imputación fiscal en la base imponible del IRPF de los asegurados, las primas satisfechas a la Entidad Aseguradora no tendrán el carácter de gasto deducible en el I.S., lo que da origen a la contabilización de unos IA, con aplicación de las consideraciones a que hemos hecho referencia en el apartado A) anterior.

La totalidad de los pagos por complementos de pensiones satisfechos por la entidad constituirán gasto deducible en el I.S. Cuando correspondan a parte de la prima satisfecha con cargo a dotaciones que hayan tenido la consideración de gasto contable y no deducible de la base imponible del I.S., formalizaremos los IA contabilizados, teniendo en cuenta las limitaciones anteriores.

En la contratación con Compañía aseguradora en la que se produce el mantenimiento del derecho de rescate a favor del tomador del contrato de seguro, se impide la imputación fiscal a los trabajadores afectados por la parte correspondiente de las contribuciones empresariales satisfechas en concepto de prima de contrato. Al no tener tales primas el carácter de fiscalmente deducibles, la deducción fiscal tendrá lugar cuando se perciban las diferentes prestaciones, momento en que revertirán los IA contabilizados con las limitaciones de tiempo que han sido puestas de manifiesto.

estudios

V. RESOLUCION DE 21.1.92.- NORMAS SOBRE VALORACION DEL INMOVILIZADO INMATERIAL.

La Resolución hace específica referencia a las siguientes cuentas:

A) Gastos de investigación y desarrollo.

La Resolución establece que los Gastos de investigación y desarrollo se activan si existe un proyecto específico e individualizado y su rentabilidad económico-comercial está razonablemente asegurada.

Los gastos de investigación se amortizan en cinco años, y los de desarrollo (aplicación concreta de los logros obtenidos hasta que se inicia la producción comercial), mientras generen ingresos, sin superar los cinco años. El art. 67 del RIS considera incluidos dentro de los gastos amortizables de proyección plurianual los destinados a Investigaciones, estudios y proyectos que no han alcanzado resultados positivos y cuya amortización puede realizarse en cinco años, frente a lo ordenado por la Resolución, que exige la amortización de los Gastos de investigación que no generen resultados positivos en el período en que se realicen.

B) Concesiones administrativas.

Consideradas como Activo inmaterial tanto en el PGC como en el art. 66 del RIS¹⁵, cuando se afectan a la Concesión administrativa activos de inmovilizado material que deban revertir a la Entidad de derecho público se debe constituir un Fondo de reversión. La dotación a dicho Fondo será independiente de la vida útil del activo a revertir y se calculará en función de los ingresos que se espere obtener en el futuro. Se realizarán de acuerdo con un plan sistemático a lo largo del período de concesión, debiendo recoger este fondo en el momento de la reversión el valor neto contable del activo a revertir.

Cuando el concesionario practique amortizaciones del Fondo de Reversión con criterios económicos que superen a los fiscales, surgirán DT positivas, que atendiendo a la larga duración de la concesión y su incierta recuperación, la doctrina considera más adecuado tratarlas como una DP.

C) Propiedad Industrial.

El art. 66 del RIS al regular la Propiedad Industrial (marcas, patentes, nombres comerciales, procedimientos de fabricación, modelos y dibujos) discrepa con la regulación del PGC en la enumeración de los conceptos que la integran (patentes

15. La Resolución entiende por Concesión administrativa aquellos actos por los que una Entidad de derecho público transfiere a un particular la gestión de servicio público o el disfrute exclusivo de un bien de dominio público.

de invención, certificados de protección, modelos de utilidad y patentes de introducción). Nos encontramos ante un Activo inmaterial amortizable que no plantea diferencias en el cálculo del resultado contable y tampoco de la base imponible del IS, sin perjuicio del tratamiento que proceda por las pérdidas reversibles o irreversibles a que expresamente alude la Resolución con carácter general y sobre las cuales hacemos referencia posteriormente¹⁶.

D) Fondo de Comercio.

La amortización del Fondo de Comercio no se computa como partida fiscalmente deducible de los ingresos, por lo que las cuotas de amortización de cada ejercicio deberán dar lugar a los ajustes extracontables. Como resultado de estos ajustes existirán DP que permitirán adecuar el resultado contable a la base imponible del impuesto. Por tanto, la posible ampliación de plazo hasta 10 años permitida por la Resolución, que exige la justificación de dicha ampliación en la Memoria, no tiene ninguna importancia a efectos fiscales.

E) Derechos de traspaso.

La Norma 5ª de Valoración del PGC establece que sólo deben figurar en el activo los derechos de traspaso cuando se pongan de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa. La Resolución define el derecho de traspaso como *la cesión de un local realizada por el arrendatario mediante contraprestación*. El art. 15 de la LIS, en la nueva redacción dada por la D.A. 5ª de la Ley 18/91 de 6 de Junio establece que *cuando el derecho de traspaso se haya adquirido mediante precio su valor contable tendrá la consideración de valor de adquisición*. De todo lo expuesto se deduce que solamente cabe la contabilización de los derechos de traspaso cuando haya existido una adquisición onerosa. En la enajenación de dichos derechos existen por tanto dos alternativas:

a) Si los derechos no figuran contabilizados, el importe total obtenido en la enajenación es beneficio contable y fiscal, sin que por tanto deba realizarse ningún tipo de ajuste extracontable.

b) Si está contabilizado de acuerdo con lo dispuesto en el PGC, el resultado obtenido habrá de ser contabilizado de la siguiente forma:

110 Cuentas deudoras		
30 Amortiz. inmovilizado inmaterial	a Derechos de traspaso	100
	a Beneficios procedentes de inmovilizado inmaterial	40
	----- X -----	

16. Vid letra c) del apartado VI.

— estudios —

En este caso no procede hacer ajuste extracontable dado que el incremento de patrimonio, que surge como diferencia entre precio de enajenación y el de adquisición, viene ajustado por las DP positivas imputadas como amortización, que no son deducibles fiscalmente tal y como establece el art. 145 del RIS. En nuestro supuesto la empresa no deberá tributar por 40 sino por 10, es decir, por la diferencia entre el precio de enajenación y el de adquisición, al haber tributado por la dotación al fondo de amortización del derecho de traspaso.

En relación con la amortización del derecho de traspaso, una parte de la doctrina sostiene que carece de fundamento legal la prohibición de la amortización fiscal de las cantidades abonadas en concepto de precio de traspaso por adquirir la condición de arrendatario, debido a la supresión del régimen legal de prórroga forzosa en los contratos de arrendamiento de los locales de negocio a partir de la entrada en vigor del RDL 2/85 de 30 de abril. Estima la doctrina que se dan todos los requisitos necesarios establecidos en la LIS y RIS para que pueda admitirse la amortización dado que el inmovilizado inmaterial que representa el precio o derecho de traspaso tendrá una vigencia temporal limitada, que será la duración establecida en el contrato de arrendamiento¹⁷.

F) Aplicaciones informáticas.

La ausencia de normativa en la legislación fiscal referida a la propiedad y derecho de uso de programas informáticos no creemos que plantee problemas en cuanto a su tratamiento como activo inmaterial, que será objeto de amortización de acuerdo con su vida útil, no pudiendo superar el plazo de cinco años al haber igualado la Resolución del ICAC el tratamiento de esta cuenta con el de Gastos de investigación y Desarrollo¹⁸ sin perjuicio del tratamiento que proceda por las pérdidas reversibles o irreversibles a que expresamente haremos referencia posteriormente.

G) Arrendamiento financiero.

La Resolución regula por separado las operaciones de leasing y de lease-back.

G1) Operaciones de leasing.

La Resolución hace un cambio importante al establecer que «cuando durante el período de vigencia del contrato de arrendamiento financiero se comprometa formalmente o se garantice el ejercicio de la opción de compra, se procederá a registrar contablemente el bien objeto del mismo *como si se tratara de una compra-venta con pago aplazado*».

17. Esta teoría debe ser puesta en relación con la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo que *parece inclinarse por la posibilidad de que solamente puede excluirse la prórroga forzosa mediante contrato*.

18. La doctrina plantea como problema adicional si debe aplicarse lo dispuesto en el art. 194.3 de ley de S.A., que obliga a no distribuir beneficios hasta que estén totalmente amortizados estos gastos o existan reservas de libre disposición que cubran su valor neto contable.

Cuando se den estas circunstancias resulta obligado regularizar las cuentas de *Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero y Amortización Acumulada de Inmovilizado Inmaterial* con cargo a las cuentas de Inmovilizado material y su amortización correspondiente.

Asimismo, la Resolución aclara lo dispuesto en la norma 5ª de valoración, apartado f) del PGC al puntualizar que la opción de compra se ejercita cuando el valor residual es mayor que la opción de compra o cuando el precio de la opción sea simbólico, todo ello *sin perjuicio del reconocimiento a efectos fiscales del ID derivado de la operación*.

El tratamiento contable del leasing es de sobra conocido si bien, en contra de lo que venía siendo práctica tradicional, la Resolución establece que *el IVA a Soportar* debe ser objeto de contabilización en el momento del pago de las cuotas del ejercicio a los acreedores. Se realizará entonces el siguiente asiento:

• Acreedores

H.P. IVA soportado a Tesorería
(cuotas IVA a reconocer en cada ejercicio)

_____ X _____

Si después de tener en cuenta la regla de prorrata no coincide el IVA finalmente deducible, la diferencia resultante será contabilizada como gasto del ejercicio en que se devengue, no produciéndose ningún ajuste en la valoración inicial.

G2) Operaciones de lease-back

La Resolución establece que la venta de un activo para su posterior arrendamiento financiero no dará lugar a que se reconozca contablemente beneficio alguno.

Imaginemos un bien que va a ser objeto de lease-back con los siguientes datos:

Valor contable 15.000 (vida útil 10 años, de los que han transcurrido 3)

Amortización 4.500.- Precio de venta en lease-back = 12.750

Valor residual = 1.000.- IVA al 15%.- 18% de interés.- 3 años de financiación.

El cuadro de amortización será:

<u>Cuota</u>	<u>Principal</u>	<u>Intereses</u>	<u>IVA</u>	<u>Total</u>
5.404	3.289	2.115	810	6.214
5.404	3.881	1.523	810	6.214
5.404	4.580	824	810	6.214
V. Residual	1.000			1.000
TOTALES	12.750	4.462	2.430	19.642

estudios

Los asientos en que se efectúa la formalización del contrato son:

10.500 (217)	Derechos s/ bienes en régimen A.F. (Valor compra)	a Inmueble	15.000
4.500	Fondo de amortización (cambio de titularidad de los bienes)		
		X	
14.662	Tesorería (12.75+0,15 s/12.750)	a Acreedores largo	11.808
		a Acreedores corto	5.404
4.462	Gastos por I. Diferido (Importe de la venta y financiación del lease-back)	a H.P. IVA repercutido	1.912
		X	
5.404 810	Acreedores corto IVA soportado (Pago de las cuotas del primer ejercicio)	a Tesorería	6.214
		X	

Fiscalmente se produce incremento por la diferencia entre el precio de venta y el de coste, $(12.750 - 2.250 = 2.250)$, cuya tributación, de conformidad con lo dispuesto en la D.A. 5ª de la Ley 18/91 sobre el art. 15.8 de la LIS¹⁹ resulta obligada si la Sociedad quiere disfrutar de la deducción de las cuotas pagadas por lease-back. El sujeto pasivo deberá optar por la deducción de los gastos de la adquisición o por el disfrute de la exención por reinversión. En este caso hay quien entiende que los gastos financieros serán siempre deducibles lo que, en nuestra opinión, no resulta fácilmente aceptable en una interpretación restrictiva de la norma.

Si se ha tributado por el beneficio, en los ejercicios posteriores se podrá reconocer la diferencia temporal entre las cuotas de lease-back y la amortización más los intereses. En el primer año se realizará el siguiente asiento:

624,75	Gastos por Impuestos	a Impuestos diferidos	624,75
	$5.404 - (2.115 + 1.500) = 1785 \times 0,35 = 624,75$		
	(cuota de leasing, menos los intereses del ejercicio más la amortización)		
		X	

En los ejercicios sucesivos se irá acumulando la cuenta de ID para posteriormente reducirse a medida que la amortización contable sea superior a las cuotas de leasing o cuando éstas hayan sido totalmente pagadas.

19. Dicha disposición establece que *el disfrute de la exención por reinversión será incompatible con la deducción de los gastos derivados de la adquisición posterior de los elementos enajenados*, cualquiera que sea el ejercicio en que se devenguen.

VI. RESOLUCION DE 30.6.91.- NORMAS DE VALORACION DEL INMOVILIZADO MATERIAL.

Esta Resolución regula aspectos concretos de las normas de valoración en relación con las siguientes operaciones relacionadas con el Inmovilizado material:

A) Formas especiales de adquisición.

A1) Donaciones.

En la Sociedad que recibe el bien la contabilización de la operación se realiza según el PGC por el valor venal²⁰ aplicable a las adquisiciones a título lucrativo con el siguiente asiento:

Inmovilizado Material	a	Ingresos a distribuir en varios ejercicios ²¹
(contabilización por el valor venal)		
_____	X	_____

La contabilización que ordena la Resolución consiste en aplicar la donación a la cuenta de resultados como si se trataran de subvenciones de capital de acuerdo con lo dispuesto en la norma 20ª de valoración. Esta solución está en abierta discrepancia con lo dispuesto en el art. 12 c) de la LIS que no admite la periodificación de las adquisiciones a título lucrativo²².

Por ello, al finalizar el ejercicio se realizará el siguiente asiento:

Impuestos anticipados	a	H.P. Acre. I.s/Sociedades (0,35 sobre el valor venal)
_____	X	_____

Cada año se compensará el IA con la aplicación que se hace a la cuenta de Pérdidas y Ganancias de los Ingresos a distribuir en varios ejercicios²³. La venta del bien obliga a regularizar el saldo pendiente en la cuenta de Ingresos a distribuir en varios ejercicios.

20. El valor venal (Norma 2ª, 4 de valoración) es el que estaría dispuesto a pagar el adquirente eventual teniendo en cuenta el estado y lugar en que se encuentra el bien.

21. Al no establecer la Resolución denominación específica de la cuenta para la específica cuenta de Ingresos a distribuir en varios ejercicios, la doctrina apunta la de *Ingresos procedentes de donaciones*.

22. Cuando dichas adquisiciones a título lucrativo corresponden a una persona jurídica, están excluidas de tributación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a partir de la Ley 29/89 reguladora del Impuesto. Asimismo, el art. 15.6 de la LIS, ratificado por la Ley 18/91 remite a las normas del Impuesto sobre Sucesiones para determinar el valor del bien donado.

23. Para Ramón Ferrer Pedrola en el tema monográfico «Cálculo del Beneficio contable», (Seminario celebrado en la EUEE de Barcelona) cabe reconocer el efecto impositivo en el momento de la donación en la cuenta Provisión para impuestos ¡que alguna función ha de tener! Con cargo a esta cuenta se contabilizarían los impuestos a pagar de forma conjunta con el resultado del mismo ejercicio.

estudios

En la Sociedad que hace la donación se contabiliza una pérdida o disminución patrimonial no admitida fiscalmente, al tratarse de una liberalidad equivalente al valor contable del bien donado.

A2) Permutas

Veamos un supuesto práctico en el que se permutan bienes entre las empresas A y B:

	Bien cedido <u>por empresa A</u>	Bien cedido <u>por Empresa B</u>
Coste	100	200
Amortización	(30)	(80)
Valor neto contable	70	120
Valor mercado	90	130
Provisión por depreciación	15	10

El asiento que ordena realizar la Resolución es:

<u>A</u>	<u>B</u>				<u>A</u>	<u>B</u>
70	90	(21)	Inmovilizado Material			
	20	(671)	Pérdidas procedentes de I. Material			
15	10	(292)	Provisiones	a	(21)	Inmovilizado Mater. (entregado por valor contable)
				a	(792)	Exceso provisión I. Material
						15
				X		



Pedro Bujidos Garay

La empresa A contabilizará el bien adquirido en la permuta por 70 (valor contable) y la empresa B por 90 (valor de mercado que juega como límite cuando es inferior al valor contable). Esto supone que nunca puede haber beneficios en los intercambios de inmovilizado, quedándose diferidos hasta el momento en que se proceda a la enajenación, salvo por lo que se refiere a las Provisiones cuya contabilización se realizará en la forma expuesta, de acuerdo con lo indicado anteriormente.

En este caso la discrepancia entre los criterios económicos y fiscales se origina porque el art. 15 de la LIS impone en las permutas el valor de mercado para gravar cuanto antes el beneficio subyacente. Mientras que en la Resolución del ICAC el valor de mercado se reduce a ser el límite máximo por el que se contabiliza el inmovilizado material, cuando los valores contables sean superiores el art. 144 del RIS establece que, en los casos de permuta, el incremento o disminución patrimonial se determinará por la diferencia entre el valor neto contable del bien o derecho que se cede y el valor de mercado del bien o derecho que se recibe.

A3) Adquisiciones de Inmovilizado material con entrega de pago parcial de otro inmovilizado material.

Con los antecedentes que ya tenemos por ser este apartado una variante del anterior, veamos un caso práctico:

<u>Casos</u>	<u>Valor adq.</u>	<u>Amortiz.</u>	<u>Valor neto</u>	<u>Dif...monte</u>	<u>gastos recep.</u>	<u>valor merc.</u>
A)	1000	400	600	100	50	800
B)	1000	400	600	200	75	625

Los asientos a realizar serán:

<u>A</u>	<u>B</u>			<u>A</u>	<u>B</u>
750	625	Inmovilizado	a Tesorería	150	275
400	400	Fondo de Amortización	a Inmovilizado	1000	1000
	250	Pérdidas adquisición inmovilizado			
<u>1150</u>	<u>1275</u>			<u>1150</u>	<u>1275</u>

Es evidente que en el caso A existe una plusvalía fiscal al tomar el valor de mercado en lugar del figurado valor contable, mientras que en el caso B la pérdida es admitida fiscalmente de conformidad con lo dispuesto en el art. 144 del RIS.

estudios

A4) Aportaciones no dinerarias en la Sociedad que recibe el bien²⁵

El bien aportado se contabilizará por el valor escriturado de conformidad con lo dispuesto en el art. 38 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, sin perjuicio de las obligadas correcciones de valor en el caso en el que al finalizar el ejercicio el valor asignado fuera mayor que el valor del mercado, como se hace constar expresamente en la exposición de motivos de la Resolución que nos ocupa.

El art. 133 del Reglamento del Registro Mercantil establece que el Registrador denegará la inscripción cuando el valor escriturado supere el valor atribuido por el experto independiente en más de un 20%²⁶.

Resumimos a continuación, a través de un supuesto práctico, las posibles situaciones que pueden darse y las consecuencias fiscales que de ellas se derivan:

<u>Casos</u>	<u>Valor escritura</u>	<u>Valor expertos</u>
a)	100	75
b)	100	90
c)	100	110

En el caso a) el Registrador denegará la inscripción de conformidad con lo dispuesto en el art. 133 RRM, y en el caso b) la Sociedad deberá hacer la pertinente provisión a fin de año si se estima que permanece el valor asignado por los expertos. En el caso c) salvo que se proceda a dar una nueva valoración de los bienes aportados con la rectificación de la escritura pública o con un aumento de capital que absorba la plusvalía, existe una reserva tácita que procede de una transmisión onerosa y pone de manifiesto una donación a título lucrativo. En caso de que no se realicen las operaciones indicadas para que el valor del bien coincida con el asignado por los expertos, puede ser de aplicación lo dispuesto en el art. 15.7.1.c) de la LIS en la redacción dada por D.A. 5ª de la Ley 18/91²⁷.

B) Capitalización de los gastos financieros.

La normativa fiscal en el art. 53 del RIS señala que se pueden incluir en el valor de adquisición los intereses de los capitales empleados en la financiación de la inversión durante el período de construcción hasta su *entrega y puesta a disposición* frente a la norma 2ª de valoración apartado 3) del PGC, que hace referencia a los

25. La Resolución de 27.7.92 que es objeto de análisis en el apartado VII, regula la valoración de las participaciones en la Sociedad que hace entrega del bien.

26. Dicha norma ha sido considerada por algunos autores como un exceso de la potestad reglamentaria que puede ser objeto de revisión por los Tribunales.

27. Se ha incluido para valorar los derechos aportados *el valor que resulte de los informes incorporados como anexos a las correspondientes escrituras de constitución o aumento de capital a efectos de la inscripción en el Registro Mercantil.*

intereses devengados hasta *la puesta en condiciones de funcionamiento*. El diferimiento del pago del impuesto con las diferencias enunciadas que se acrecienta con el distinto tratamiento dado a lo que, para este caso, debe entenderse por fuentes de financiación, según se detalla a continuación.

A efectos de determinar los gastos financieros generados que pueden ser capitalizados, la Resolución incluye los correspondientes a las deudas de los proveedores, los derivados específicamente de la adquisición o construcción del inmovilizado y los que no financiando deudas comerciales puedan considerarse aplicables, una vez descontada la parte financiada con fondos ajenos específicos y con fondos propios. El art. 53 del RIS se refiere exclusivamente *a los capitales directamente empleados en la financiación*. Por todo ello podemos concluir que tanto el momento de cierre como las fuentes de financiación que se tomen para cuantificar los intereses generan diferencias entre el Resultado contable y la Base Imponible.

C) Correcciones de valor.

C1) Amortización.

Para llegar a la determinación de la vida útil del bien que se amortiza²⁸ hay que tener en cuenta *el uso y desgaste, obsolescencia, límites legales u otros* que afecten a la utilización del activo, *con independencia de consideraciones fiscales*, o de las condiciones de rentabilidad propias de la empresa. la Resolución, además de recordar que el valor residual no se amortiza, si bien no se computa en el caso de no ser importante, distingue:

a) Alteraciones no previstas cuando se estimó la vida útil en que deberá modificarse el período ajustando las cuotas de amortización del ejercicio y de los siguientes.

b) Errores de aplicación que llevan a que el ejercicio soporte las pérdidas no contabilizadas de ejercicios anteriores.

En ambos casos se originarán DP ya que fiscalmente no cabe más deducción por amortización que la derivada de la aplicación de las Ordenes ministeriales de 23.2.65 y 21.12.68. Solamente no existirán problemas en la deducción como gasto fiscal de dichas amortizaciones cuando las modificaciones a realizar estén dentro de los límites señalados en las citadas disposiciones.

Las divergencias entre base imponible y resultado contable en este apartado son debidas fundamentalmente a las siguientes causas:

a) Las Tablas oficiales de amortización están muy distanciadas de la vida útil del bien²⁹ sin que la contestación dada por la DGT de 21.9.90 resuelva las diferencias de valoración que se plantean, al limitarse a afirmar que las tablas oficiales presumen

28. La Resolución que nos ocupa establece literalmente que *«podrán utilizarse aquellos métodos de amortización que de acuerdo con un criterio técnico-económico distribuyan los costes de la amortización a lo largo de su vida útil»*.

29. El Comité Ruding, al tiempo que rechaza las Amortizaciones aceleradas, como forma de incentivo fiscal, pide la simplificación de las tablas y la adaptación de los coeficientes de amortización a las bandas utilizadas en otros países europeos.

estudios

efectividad en la depreciación siempre que la amortización correspondiente esté comprendida entre el coeficiente máximo y mínimo.

b) Las distintas valoraciones de activos generados por el tratamiento de los Gastos financieros a que se ha hecho referencia en el apartado B9) anterior, así como las diferencias, ya comentadas en el análisis de la Resolución de 21.2.92, derivadas de la amortización del Fondo de comercio, de los Derechos de traspaso y del Fondo de reversión.

C2) Pérdidas de carácter reversible e irreversible.

La pérdida de carácter reversible, tanto en los activos materiales como inmateriales, se producen cuando el valor contable es superior al valor de mercado y dicha pérdida no se considera definitiva, lo que dará origen a la Provisión de la que surgirán DT positivas que revertirán cuando se enajene el bien o derecho y sean dadas de baja. Las diferencias pueden ser permanentes cuando el bien o el derecho no tienen un plazo cierto para su enajenación.

Frente a las pérdidas de carácter reversible, las de carácter irreversible se formalizan a través de las cuentas del grupo 67 siendo aceptadas por el RIS (art. 50) cuando sean justificadas, ya se trate de valores mobiliarios como de aquellos bienes y derechos no amortizables siempre que se hayan producido en el período impositivo.

VII. RESOLUCION 27.7.92.- NORMAS DE VALORACION DE PARTICIPACIONES EN CAPITAL DERIVADAS DE APORTACIONES NO DINERARIAS EN CONSTITUCION O AMPLIACION DE SOCIEDADES.

La Resolución del ICAC completa el contenido de la de 30.6.91 que había dejado para futuros desarrollos las reglas aplicables a las aportaciones no dinerarias de la Sociedad que realiza la entrega del bien. El inversor en este caso sustituye un conjunto de elementos patrimoniales por una inversión financiera, situación calificada en la Resolución como similar a la que se produce en el caso de la permuta. El valor de lo recibido se valorará con el valor contable de los elementos aportados a la Sociedad, incrementado con los gastos inherentes a la operación y minorado por las amortizaciones pero no por las provisiones, con el límite máximo del valor atribuido a los elementos patrimoniales por la Sociedad receptora.

Si la participación recibida tuviera un valor inferior al que resulta de lo indicado en el apartado anterior, se contabilizará el resultado negativo que será clasificado atendiendo a la naturaleza de los elementos patrimoniales cedidos.

Veamos un supuesto práctico en el que se dan los siguientes datos:



Pedro Bujidos Garay

<u>Casos</u>	<u>Valor atrib. por Sdad recept.</u>	<u>Valor contable bien aportado</u>	<u>Amortización bien aport.</u>	<u>Provisión b. aportd.</u>	<u>Gastos operac.</u>
A)	1000	1500	300	100	50
B)	1000	1500	700	100	50

Los asientos a realizar serán los siguientes:

<u>A</u>	<u>B</u>		<u>A</u>	<u>B</u>
1000	850	(250) Inver. financiera		
300	700	(280) Amort. acumulada		
100	100	(292) Provisión inmoviliz.		
150		(671) Pérdidas procedentes		
		de inmovilizado	a (221) Inmovilizado	1500 1500
			a (57) Tesorería	50 50
			a (792) Exceso provisión	100
		----- X -----		

En el supuesto A la participación refleja el valor atribuido por la Sociedad receptora por ser inferior al valor contable que asciende a 1250 (1500-300+50) dando origen a una pérdida que resulta minorada por la provisión correspondiente. A efectos fiscales dicho resultado queda condicionado a las comprobaciones oportunas a realizar de conformidad con lo dispuesto en el art. 15.7.1.c) de la LIS³⁰. Habrá, sin embargo, que dar cuenta de dicha valoración de conformidad con lo establecido en la regla 15 de la memoria contenida en las normas para la elaboración de las cuentas anuales del PGC, como ya se hizo constar al tratar las donaciones.

En el supuesto B) la Inversión financiera debe registrarse por el valor contable que asciende a 850 (1500-700+50) y la Provisión existente se debe aplicar a resultados. Salvo que se proceda a una nueva valoración de los bienes aportados, de acuerdo con lo ya indicado en el apartado A4) de la Resolución 30.6.91, en el que analizamos el mismo problema desde la sociedad que recibe la aportación *in natura*, existe en este supuesto un beneficio a efectos fiscales por importe al menos de 150, resultado de valorar la participación de conformidad con lo dispuesto en el ya citado art. 15.7.1.c) de la LIS.

30. Como ya hicimos constar en el análisis de la Resolución de 30.6.91, dicho artículo introduce un nuevo apartado por el que se permite utilizar el informe de los expertos que resulta obligatorio presentar para hacer la inscripción en el Registro Mercantil.

estudios

VIII. RESOLUCION 27.7.92 SOBRE CRITERIOS DE CONTABILIZACION DE LOS FONDOS DE INVERSION DE ACTIVOS DEL MERCADO MONETARIO (F.I.A.M.M.).

En su exposición de motivos la Resolución distingue entre los Fondos de Inversión Mobiliaria y los Fondos de Inversión en Activos del Mercado Monetario (F.I.A.M.M.), perfectamente asimilables a los valores de renta fija, siendo objeto de regulación exclusivamente estos últimos, al tiempo que anuncia la futura regulación de los primeros. Al estar dichas inversiones materializadas en activos de renta fija, con un plazo máximo de vencimiento de dieciocho meses, la Resolución los califica de activos financieros muy líquidos.

El rendimiento de los F.I.A.M.M. puede producirse bien por distribución de resultados del Fondo, bien en la enajenación por diferencia entre el valor de adquisición y el de enajenación o por la acumulación de los intereses implícitos que se devengan a lo largo de la vida de la participación.

Los rendimientos devengados, vencidos o no, deben figurar en las cuentas del Grupo 2 o 5 del PGC, en función de su vencimiento, y su importe vendrá determinado por la diferencia entre el precio de adquisición de la participación en el respectivo Fondo y el valor liquidativo de la misma a la fecha de cierre del ejercicio. En el caso de que dicho rendimiento fuera negativo se registrará la pérdida disminuyendo el valor de la participación, contabilizándose las correspondientes provisiones en función del riesgo que presenten las insolvencias con respecto al cobro de las participaciones.

La Resolución establece que la contabilización regulada en el apartado anterior se efectuará *sin perjuicio de la contabilización del efecto impositivo correspondiente*. Excepto en el caso de que se hiciera la venta con pago aplazado, entendemos que no existe efecto impositivo, dado que la Sociedad viene obligada a contabilizar el beneficio a efectos fiscales sin que sea posible diferir el pago de impuestos al momento en que se materialicen los resultados salvo que se den los requisitos señalados en la norma reguladora del Impuesto sobre Sociedades (art. 22 de la LIS y 88 del RIS).

Dos soluciones que han sido propuestas para no realizar el ingreso en la Hacienda Pública del impuesto correspondiente al beneficio obtenido: a) contabilizar la operación, como excepción, con criterios fiscales con las oportunas menciones en la memoria y sus efectos en las cuentas anuales, y b) proponer en las declaraciones del tributo un criterio de imputación, al amparo del art. 22 de la LIS, con reconocimiento de la carga fiscal futura en las cuentas anuales, a través de la contabilización de las correspondientes DT.

Estimamos que contabilizar con arreglo a criterios fiscales, tal y como apunta la solución a), va en abierta contradicción con lo expuesto al principio de este trabajo. No debe existir más beneficio que el contable y las normas fiscales solamente son aplicables para determinar la base imponible en el I.S. sin que puedan ser utilizadas para hallar el beneficio contable de la sociedad.

Si no existe venta de valores, la solución b), consistente en diferir el pago del impuesto al momento en que se realice el beneficio, difícilmente puede encajarse dentro de los supuestos contemplados en el art. 22 de la LIS y art. 88 del RIS. Dichos preceptos solamente permiten el diferimiento del impuesto cuando existen operaciones a plazo o con precio alzado. En el caso de que no haya existido venta de los F.I.A.M.M. y transcurran varios ejercicios antes de que se materialice el resultado, el diferimiento del pago del Impuesto no está amparado, en nuestra opinión, con las normas fiscales citadas.

Dado que dicha situación se produce en todos aquellos casos en que la empresa contabilice los intereses implícitos derivados de los F.I.A.M.M., mientras que en el caso de las personas físicas la obtención de dichos rendimientos no supone el sometimiento de los beneficios a gravamen, esta diferencia de criterio dará indudablemente origen a la consiguiente polémica.

La Resolución crea la cuenta de «Fondos de Inversión en Activos de Mercado Monetario a largo o corto plazo» (2518 o 5418), indicando que los rendimientos negativos se contabilizan en la cuenta (666) Pérdidas en valores negociables, mientras que para los beneficios obtenidos crea una nueva cuenta que se denomina (7618) «Ingresos de participación en los F.I.A.M.M.».

La Resolución establece que en la memoria se facilitará información en la nota correspondiente, siempre que sea significativa, sobre las características del F.I.A.M.M. en el que se participa, porcentaje que representa la participación en el patrimonio del Fondo así como su valor de adquisición, valor liquidativo en la fecha de cierre del ejercicio y en su caso el rendimiento obtenido en el ejercicio y en los anteriores, informando igualmente del efecto impositivo que genere su registro contable.

IX. RESOLUCION 16.5.91.- FIJA CRITERIOS PARA DETERMINAR EL IMPORTE NETO DE LA CIFRA DE NEGOCIOS.

El conocimiento de esta Resolución ayuda a cumplimentar el impreso de declaración del I.S. que hace expresa referencia a la cifra de negocios. Los conceptos que deben incluirse en dicha cifra son las VENTAS (excluyendo en las que son a plazo los intereses implícitos que se registran bajo el epígrafe de Ingresos a distribuir en varios ejercicios de conformidad con la norma 12 de valoración). Se incluyen también *las subvenciones a unidades de venta y las Comisiones por actividad ordinaria*, estando excluidos los ingresos financieros –salvo en las Entidades de crédito–, las subvenciones y los Impuestos especiales. Se anuncia su desarrollo en futuras adaptaciones sectoriales o normas del Instituto.

Lo más destacado es que la norma deja clara la contabilización de las cuentas en participación reguladas en el art. 239 y siguientes del Código de Comercio. Dicha norma establece que la cifra de negocios vendrá formada por la totalidad

estudios

de las ventas o prestaciones de servicios realizados, sin disminuir la parte correspondiente a otros partícipes distintos del gestor.

Las Empresas que participen en otras a través de las referidas cuentas no integrarán en su cifra anual de negocios el importe obtenido como resultado de la citada participación. Este tratamiento resulta coherente con el régimen fiscal dado a las cuentas en participación por el art. 37 de la Ley 18/91 de 6 de junio.

X. PARTICIPACION EN BENEFICIOS DE LOS ADMINISTRADORES³¹

En la polémica abierta sobre la Participación en beneficios de los Administradores (PBA) existen dos temas que no resultan pacíficos: el primero se refiere a cuál debe ser el importe deducible en concepto de gasto fiscal, y el segundo a la cifra sobre la que debe calcularse el porcentaje de su participación.

En cuanto al primero de los temas enunciados, resulta de aplicación el art. 13, apartado ñ) de la LIS que regula los gastos necesarios para determinar los rendimientos netos³². Asimismo, el art. 121 del RIS hace referencia a la obligatoriedad de que dichas participaciones estén reconocidas en los Estatutos o que hayan sido acordadas por órgano legalmente competente, y que no excedan del 10% de los beneficios o de los límites legalmente acordados si son menores. El art. 130 del Texto refundido de la Ley de S.A. condiciona la PBA a la cobertura de la reserva legal y estatutaria y al reconocimiento del dividendo del 4% o el tipo que señalen los estatutos a favor de los accionistas.

La PBA es un gasto fiscal pero no contable, al realizarse las operaciones de aplicación al resultado con posterioridad a la formación de la cuenta de Pérdidas y Ganancias, y debe tenerse en cuenta por tanto a efectos de calcular la base imponible del IS. Nos encontramos ante un gasto condicionado al cumplimiento de los requisitos legales y fiscales señalados para que pueda ser exigible por los Administradores y deducible de la base imponible.

Entendemos que el límite del gasto fiscal de la participación estatutaria debe calcularse sobre el resultado contable, una vez minorado por el gasto que supone el IS devengado, es decir, sobre los beneficios líquidos, teniendo como tope máximo el 10% de dichos beneficios. No resulta aceptable, en nuestra opinión, la postura de quienes estiman que la PBA debe calcularse sobre el 10% de la base

31. La Participación en beneficios de los Administradores, aunque no está tratada en las Resoluciones del ICAC, merece una breve referencia porque evidencia los problemas que plantea la modificación introducida por el PGC al considerar gasto contable el IS.

32. Literalmente establece que tienen tal carácter: *Las participaciones de los administradores en los beneficios de la Entidad, siempre que sean obligatorias por precepto estatutario, estén acordadas por el órgano competente y no excedan del 10% de los mismos.*

imponible porque dicha interpretación hubiera exigido expresa declaración del legislador³³.

Tampoco resulta aceptable que la PBA se calcule sobre los beneficios antes de que haya sido deducido el Impuesto sobre Sociedades. Aunque para algunos autores³⁴ el beneficio líquido es un concepto ambiguo e incompleto, entendemos que a partir del PGC no puede ser otro que el beneficio contable que figura como saldo en la cuenta de Pérdidas y Ganancias. Otra interpretación nos llevaría a considerar que existen beneficios líquidos antes y después de impuestos, lo que supone negar al Impuesto sobre Sociedades el carácter de gasto contable que le otorga el PGC.

Para ver los efectos de esta interpretación partamos de un supuesto práctico en el que la PBA reconocida en los Estatutos sea del 10%, con arreglo al siguiente detalle:

Beneficio contable	1.000.000
(calculado antes de hacer las provisiones de gastos s/beneficio del ejercicio) ³⁵	
Diferencias permanentes positivas	350.000
Deducción por Inversiones (DI)	50.000
Recargo a favor de las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación s/beneficio (RCC)	1,5%

Para calcular el Impuesto devengado que nos permita dar la adecuada solución al problema planteado, debemos partir de la siguiente fórmula.

Las incógnitas a resolver son las siguientes:

$$\text{Impuesto devengado (ID)} = 0,35 (\text{RC} + \text{DP positivas} - \text{PBA} - \text{RCC}) - \text{DI}$$

$$\text{Beneficio Líquido (BL)} = (\text{RC} - \text{RCC} - \text{ID})$$

$$\text{Participación Administradores (PBA)} = 0,10 \text{ BL}$$

$$\text{RCC} = 0,015 \text{ BL}$$

$$\text{BL} = \frac{0,65 \text{ RC} - 0,35 \text{ DP} + \text{DI}}{0,97475}$$

$$\text{ID} = 0,35 (\text{RC} + \text{DP}) - 0,04025 \text{ BL} - \text{DI}$$

33. La base imponible en el momento actual puede ser un importe muy alejado del resultado del ejercicio si tenemos en cuenta las DP, DT y la posible compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. El art. 31 de la LIS regula la deducción máxima que corresponde a las cantidades donadas a instituciones con fines benéficos y expresamente establece el 10% de la base imponible como límite máximo deducible.

34. Antonio Perera Cantero, en su artículo «La incógnita de las retribuciones sobre beneficios», considera que el concepto de beneficio debe interpretarse con el mismo tenor que se venía haciendo con anterioridad a la publicación de la nueva Ley de S.A., ya que, a su juicio, de haberse pretendido lo contrario, la ley debería haber hecho referencia a su art. 130 a *beneficios después de impuestos* o el PGC a *Resultado líquido*.

35. Introducimos en el supuesto el Recargo a favor de las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación, que se calcula sobre los beneficios del ejercicio con el carácter de gasto contable y fiscal.

estudios

Resuelta la fórmula, estamos ante los siguientes resultados:

Beneficio líquido (BL) una vez deducido el ID y el RCC = 592.460³⁶

Impuesto Devengado (ID) = 398.654³⁷

Máxima deducción fiscal de la PBA = 0,10 s/BL = 59.246

Recargo a favor de Cámara de Comercio (RCC) = 8.886

Aun cuando los Estatutos de la Sociedad redactados con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley de S.A. establecieron la retribución sobre un beneficio calculado sin tener en cuenta el gasto del Impuesto sobre Sociedades, la cifra sobre la que se debe calcular el porcentaje de participación en los beneficios de los Administradores, a que hace referencia el segundo problema planteado, es también en nuestra opinión, la de los beneficios líquidos.

Si los Administradores pretendieran calcular su participación sobre los beneficios antes de deducir el Impuesto sobre Sociedades³⁸, el resultado favorable de una posible demanda judicial no tendría ninguna incidencia fiscal sobre la liquidación del IS en la que hemos efectuado la deducción máxima posible, de conformidad con lo dispuesto en el art. 13, apartado ñ) de la LIS.

En todo caso este tema, como ya ha sido solicitado, debería ser objeto de clarificación por las autoridades correspondientes, dado que no solamente están en juego los derechos de la Hacienda Pública sino también los de los Administradores de las Sociedades, que han visto reducida su participación en los beneficios en relación con la que tenían reconocida en ejercicios anteriores. La inexistencia de normas en el derecho transitorio que hayan permitido a las Sociedades adaptarse a la nueva situación creada, es un factor más que contribuye a la necesidad de clarificación, sobre todo para aquellos casos en que el problema no haya sido resuelto con la adaptación de los Estatutos realizada por las Sociedades antes del 30.6.92.

36. $BL = 1.000.000 - 398.654 - 8.886 = 592.460$

37. $ID = 0,35 (1.000.000 + 350.000 - 59.245 - 8.886) - 50.000 = 398.654$

38. Para Antonio Perera Cantero en el artículo ya citado, la Sociedad que no utilice el beneficio líquido antes de impuestos incurrirá en una continencia fiscal que bajo ningún concepto deberá incluir el riesgo de sanción.