

Revista Técnica Tributaria

S U M A R I O

PRESENTACIÓN 9

ESTUDIOS

TRATAMIENTO DE CONTINGENCIAS FISCALES EN EL INFORME DE AUDITORIA	15
Mario Alonso Ayala	

LA AMORTIZACIÓN	25
Francisco Busquets Altet	

EL SUPREMO CONFIRMA LA COMPETENCIA NORMATIVA DEL ICAC	37
José M ^a Gay Saludas	

LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE PRUDENCIA EN LA RESOLUCIÓN DE 9 DE OCTUBRE DE 1997 SOBRE ALGUNOS ASPECTOS DE LA NORMA DE VALORACIÓN 16 ^a DEL PGC (IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES)	51
Salvador Miranda Calderín	

Documentos

Plan Nacional de Transición al Euro:	59
- El Estatuto Jurídico del Euro	60
- Anteproyecto de Ley de Introducción al Euro	75

LEGISLACIÓN

Crónica legislativa

<i>Disposiciones fiscales aparecidas durante el período abril-junio de 1998.</i>	87
--	----

Documentos

La conducta falsaria en el delito societario del artículo 290 del Código Penal	97
--	----

JURISPRUDENCIA

Selección de Jurisprudencia

STS. de 30 de mayo de 1998. Declaración de nulidad de los arts. 10.5 y la referencia a los "activos fijos inmateriales" del 22.1, del Reglamento del IRPF	109
---	-----

STS. de 4 de marzo de 1998. Procedimiento a seguir en caso de impugnación de retenciones cuando sean improcedentes o excesivas	115
--	-----

STS. de 7 de febrero de 1998. Nulidad de la Norma Foral 8/88, de las Juntas Generales de Vizcaya, sobre Incentivos Fiscales a la Inversión	120
--	-----

STS. de 9 de diciembre de 1997. Infracciones y sanciones. Discrepancias razonables en la interpretación de las mismas	126
---	-----

<i>STS. de 28 de noviembre de 1997. Intereses suspensivos. Cuando la reclamación se estima total o parcialmente no ha lugar a exigir intereses de demora por la suspensión</i>	130
<i>STS. de 30 de octubre de 1997. Tipo de interés de demora en el transcurso del tiempo</i>	136
<i>STS. de 29 de octubre de 1997. No es procedente la interposición de sanciones prescindiendo de la audiencia al interesado. Nulidad de diversos preceptos del Real Decreto 2631/1985 sobre Procedimiento para Sancionar las Infracciones Tributarias</i>	141
<i>STS. de 27 de octubre de 1997. Poder normativo del ICAC</i>	150
<i>STSJ. Andalucía de 2 de febrero de 1998. Gravamen complementaria de la Tasa Fiscal sobre el Juego. Oposición a la vía de apremio. Consecuencia de la anulación de norma declarada inconstitucional</i>	155
<i>STSJ. Cataluña de 20 de enero de 1998. IRPF. Tributación individual o conjunta: no es posible realizar el cambio de opción ni siquiera en plazo voluntario</i>	159
<i>SAP. Valencia de 23 de abril de 1998. Responsabilidad civil del asesor fiscal</i>	162
<i>SAP. Las Palmas de 20 de mayo de 1998. Responsabilidad civil del asesor fiscal</i>	162

UNIÓN EUROPEA

<i>Selección y comentario de Jurisprudencia Por Luis Docavo Alberti</i>	171
<i>STJCE de 17-9-97 (Asunto C-130/96). IVA. Artículo 33 Sexta Directiva. Impuesto de Actos Jurídicos Documentados sobre valor de contratos relativos a la construcción de un petrolero</i>	171
<i>STJCE de 16-10-97 (Asunto C-258/95). IVA. Prestación de servicios realizada a título oneroso. Transporte de trabajadores efectuado por el empresario</i>	175
<i>STJCE de 23-10-97 (Asunto C-375/95). Tributación de los automóviles. Discriminación</i>	177
<i>STJCE de 1-11-97 (Asunto C-408/95). Régimen transitorio de las tiendas libres de impuestos. Directivas 91/680/CEE y 92/12/CEE del Consejo</i>	183

Documentos

<i>Documentación de la comisión de la Unión Europea sobre las ayudas de Estado:</i>	189
<i>- Comunicación de la Comisión relativa a la ayuda que el Gobierno español concede a las empresas localizadas en España que realicen actividades de exportación o que produzcan en el extranjero</i>	190
<i>- Control de las ayudas de Estado y reducción de los costes laborales</i>	194

R e v i s t a
T é c n i c a
T r i b u t a r i a

E S T U D I O S

**TRATAMIENTO DE CONTINGENCIAS FISCALES EN EL
INFORME DE AUDITORÍA**

Mario Alonso Ayala

*Economista. Auditor-Censor Jurado de Cuentas
Miembro de la AEDAF*

SUMARIO

- 1. INTRODUCCIÓN**
- 2. PECULIARIDADES DEL ÁREA FISCAL**
- 3. NOTAS CARACTERÍSTICAS DE LA AUDITORÍA DE IMPUESTOS**
- 4. LAS CONTINGENCIAS FISCALES**
- 5. LA INFORMACIÓN CONTABLE SOBRE LAS CONTINGENCIAS
FISCALES**
- 6. LA EVALUACIÓN DE CONTINGENCIAS FISCALES POR EL AUDITOR**
- 7. LAS CONSECUENCIAS EN EL INFORME DE AUDITORÍA**

E S T U D I O S

1. INTRODUCCIÓN

La revisión por parte del auditor del área de impuestos, así como las consecuencias de sus conclusiones en su informe es, sin duda alguna, una cuestión polémica entre la profesión auditora.

Sin embargo, y al contrario de lo que suele suceder en cuestiones "no pacíficas", existe muy poca literatura que aborde esta problemática, y tampoco son demasiados los foros en los que los profesionales, la doctrina o la Administración hayan expuesto sus puntos de vista sobre la materia.

Esta especie de "autocensura" conduce a que exista una gran falta de homogeneidad en cuanto a criterios a la hora de la aplicación de las Normas Técnicas de Auditoría a este área que, por otra parte, es fuente de frecuentes irregularidades.

A lo indicado, cabe añadir que desde la promulgación de la Ley 43/1995 reguladora del Impuesto de Sociedades, la cuestión aún resulta de mayor relevancia, ya que la contabilidad, tal y como se contempla en la exposición de motivos de la Ley, pasa a ser la determinante de la base imponible del impuesto, y por tanto la opinión del auditor, no sólo respecto a cuestiones directamente tributarias, sino sobre cualquier materia que afecte al resultado del ejercicio, puede tener importantes consecuencias en el ámbito fiscal.

Ante este escenario surgen numerosos interrogantes no tanto, desde el punto de vista técnico-teórico, sino fundamentalmente de índole práctica: ¿cuándo y en qué forma debe el auditor considerar una contingencia fiscal como salvedad en su informe? ¿Debe el auditor ser un colaborador de la Administración Tributaria? ¿Puede incurrir en responsabilidad como cómplice o cooperador necesario de los administradores de la entidad? ¿Hasta que punto la Inspección de Hacienda se transforma en auditor del auditor?

Evidentemente tratar de responder a todas estas preguntas excede en mucho el planteamiento de este trabajo, en el que tan sólo esbozaremos algunas opiniones y que esperamos que al menos sirva como parte del detonante que permita romper el "tabú" que rodea a esta materia.

2. PECULIARIDADES DEL ÁREA FISCAL

Con el fin de abordar el tratamiento de contingencias fiscales en el informe de auditoría, creemos conveniente realizar una breve reflexión sobre las características del área tributaria, que van a condicionar en gran medida su revisión y, por tanto, las consecuencias en la opinión del auditor.

Entendemos que algunas de las notas relevantes que caracterizan el área fiscal son:

- Profusa y difusa legislación: dispersión, falta de homogeneidad y extensión son tradicionales características de nuestra normativa tributaria.

Mario Alonso Ayala

- Inestabilidad: por las continuas reformas y modificaciones de las normas reguladoras de los diferentes impuestos que afectan a la empresa.
- Interpretabilidad: de la jurisprudencia, de la Inspección, de la doctrina, de los profesionales de la asesoría fiscal y, por supuesto, de los empresarios.
- Prescripción: las deudas tributarias tienen un periodo de prescripción inferior a las del ámbito civil o penal.
- Falta de convergencia entre normas contables y fiscales: a pesar de ser uno de los objetivos fundamentales de la última reforma del Impuesto sobre Sociedades, en muchos aspectos aún existen disparidad de criterios.
- Contingencias e incertidumbres: las características enunciadas llevan a que el ámbito tributario sea especialmente propenso a la existencia de contingencias y de frecuentes litigios generadores de incertidumbres.

3. NOTAS CARACTERÍSTICAS DE LA AUDITORÍA DE IMPUESTOS

Como consecuencia de las peculiaridades del área fiscal, la auditoría de impuestos se caracteriza por:

- Necesidad de especialización: la profusa legislación, su inestabilidad y su complejidad hacen necesario el concurso en la auditoría de especialistas en el ámbito tributario.
- Dudas en la consideración de una contingencia como remota, posible o probable y con qué grado.
- Dificultades en la cuantificación de contingencias: tanto de cuotas, como de sanciones e intereses. La interpretabilidad de la norma, así como la mayor o menor flexibilidad de la Inspección en su aplicación, complican en forma extrema la valoración y cuantificación de riesgos.
- Frecuentes limitaciones al alcance: fundamentalmente en relación a ejercicios no auditados.
- Especial sensibilidad de la empresa a recibir un informe con salvedades en este área.
- La complicada relación auditor - asesor fiscal: la posible incompatibilidad de ambos servicios para el mismo cliente, las consecuencias de la carta que las Normas Técnicas de Auditoría exigen que el auditor dirija al asesor fiscal, las diferentes interpretaciones de un riesgo fiscal, etc. son cuestiones polémicas y aún sin resolver.
- La amplitud del área fiscal: en el sentido que todas las operaciones que realiza la empresa pueden tener consecuencias tributarias, por lo que las posibles irre-

E S T U D I O S

gularidades no cabe situarlas en un área concreta, afectando a todo el conjunto de la organización empresarial.

4. LAS CONTINGENCIAS FISCALES

El término contingencia, que procede del latín "contingere" (acontecimiento, acaecimiento), se refiere a la posibilidad que ocurra en el futuro un determinado suceso que pueda afectar a la entidad, pudiendo representar expectativas positivas (litigios en curso favorables, posible obtención de subvenciones, etc.) o negativas (litigios en contra, riesgos fiscales, riesgos medioambientales, etc.), generando respectivamente los llamados activos y pasivos contingentes.

La normalización contable internacional y nacional define las contingencias como:

"Condición, situación o conjunto de circunstancias que suponen incertidumbre respecto a una posible pérdida o ganancia para una empresa, que se resolverá posteriormente cuando ocurran o no, ciertos acontecimientos futuros" (5FAS-5 / AICPA)

"Condición o situación cuyo resultado final, pérdida o ganancia, se confirmará sólo si ocurren o no, uno o más hechos futuros o inciertos" (NIC-10 / IASC)

"Hechos, situaciones, condiciones o conjunto de circunstancias posibles, que, caso de materializarse en un hecho real, normalmente por la aparición futura de uno o varios recursos directamente relacionados con la situación inicial, pueden tener incidencia significativa en el patrimonio o en la cuenta de resultados" (DOC. Nº 11 / AECA)

Para continuar progresando en el contenido de este trabajo, interesa dejar claro el concepto de contingencia fiscal (negativa), que estará constituida por un conjunto de condiciones que se den en un momento dado en una empresa que puedan originar, como consecuencia de un suceso futuro -la detección del hecho por parte de la Inspección de Tributos- un pasivo real.

Las contingencias fiscales habitualmente son consecuencia de:

- Diferentes interpretaciones de la norma tributaria entre la entidad y la Administración.
- Incumplimiento de condiciones para la aplicación de deducciones y bonificaciones.
- Errores en la aplicación de la legislación fiscal.
- Reconocimiento de créditos fiscales por compensación de pérdidas, por aplicación futura de deducciones, etc.

- Recursos interpuestos y no provisionados.
- Posible incumplimiento de futura reinversión en el caso de optar por la exención prevista para beneficios extraordinarios.
- Etc.

5. LA INFORMACIÓN CONTABLE SOBRE CONTINGENCIAS FISCALES

Los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados en relación a la imputación de gastos -fundamentalmente los de **prudencia y devengo**- indican que los riesgos posibles y las pérdidas eventuales originadas en el ejercicio o en otro anterior deban contabilizarse tan pronto sean conocidos y sean susceptibles de evaluación. Por otra parte, el principio contable de **empresa en funcionamiento** obliga a informar en los estados financieros de sólo aquellas contingencias que se daban antes del cierre del ejercicio, sin que sea posible considerar circunstancias o hechos que puedan manifestarse en el futuro.

Precisamente este grado de conocimiento del hecho resulta determinante a la hora de considerar el tratamiento a dar a la contingencia. De aquí surge la clásica tipología de contingencias que diferencia:

- Probables: el grado de probabilidad de ocurrencia del hecho es muy elevado (probabilidad cercana a 1)
- Posibles: el hecho puede ocurrir razonablemente (probabilidad entre 0 y 1)
- Remotas: muy poco probable que el hecho ocurra (probabilidad cercana a 0)

Para concluir ante qué tipo de contingencia nos encontramos habrá que considerar:

- la probabilidad que la Administración Tributaria realice una revisión
- la probabilidad de que existiendo dicha revisión, el problema sea detectado
- la probabilidad de defensa de la posible contingencia ante la Inspección y/o ante los Tribunales

La segunda cuestión que va a influir a la hora de tomar la decisión del tratamiento a dar a la contingencia es el grado de posibilidad de su cuantificación. En este sentido, la doctrina contable distingue:

- Hechos razonablemente cuantificables.
- Situaciones de imposible cuantificación.

Relacionando los aspectos considerados: probabilidad de ocurrencia y posibilidad de cuantificación, y partiendo del modelo de AECA, la forma de contabilización y de información de contingencias fiscales se resume en el cuadro siguiente:

E S T U D I O S

TRATAMIENTO CONTABLE DE HECHOS FISCALES NEGATIVOS				
PROBABILIDAD DE OCURRENCIA DEL HECHO		POSIBILIDAD DE CUANTIFICACIÓN RAZONABLE	CONTABILIZACIÓN DE BALANCE Y CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	INFORMACIÓN EN MEMORIA
CIERTO		SI	Si, mediante provisiones	Si, informando sobre datos complementarios de la provisión
		NO	NO	Si, a ser posible indicando riesgo máximo y mínimo
INCIERTO	PROBABLE	SI	Si, mediante provisiones	Si, informando sobre datos complementarios a la provisión
		NO	NO	Si, a ser posible indicando riesgo máximo y mínimo
	POSIBLE	SI	NO	Si, informando sobre el grado de ocurrencia y su cuantificación
		NO	NO	Si, a ser posible indicando grado de ocurrencia y riesgo máximo y mínimo
	REMOTO	SI	NO	NO
		NO	NO	NO

Del cuadro anterior se deduce que el tratamiento de las contingencias fiscales (hechos negativos no cuantificables o con no mucha probabilidad de ocurrencia) es siempre de información en Memoria. Si la contingencia tiene un grado de probabilidad remota, no procederá suministrar información alguna, ya que sólo induciría a generar confusión a la hora del reflejo de la imagen fiel de la situación de la entidad.

La información a suministrar en Memoria de las contingencias fiscales negativas deberá versar sobre:

- El tipo de hecho que la genera: diferentes interpretaciones, recursos interpuestos, etc.
- La cuantificación o al menos la identificación del riesgo máximo o mínimo.

Mario Alonso Ayala

- Factores de los que dependa la evolución futura de la ocurrencia del hecho: inspección en curso, cambios legislativos, etc.

Por último, citar que en la Resolución del ICAC de 31 de Octubre de 1997, que vino a sustituir a la anterior del 30 de Abril de 1992, se contemplan los aspectos formales relativos a la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, detallados en la norma novena "Registro de las contingencias derivadas del Impuesto sobre Sociedades".

6. LA EVALUACIÓN DE CONTINGENCIAS FISCALES POR EL AUDITOR

La función del auditor es emitir una opinión profesional independiente sobre si las cuentas anuales de una entidad representan razonablemente la imagen fiel de su situación patrimonial y financiera, y los resultados de sus operaciones de un ejercicio determinado, de acuerdo a principios y criterios contables generalmente aceptados.

Sin embargo, los procedimientos de auditoría no se diseñan para detectar errores o irregularidades de cualquier tipo e importe, que no obstante, de existir, podrían ser descubiertos por éstas.

Como consecuencia de ello:

- No todas las contingencias fiscales tienen que ser descubiertas por el auditor, ya que éste trabaja en términos de probabilidad y no de certeza absoluta.
- Situaciones con una cuantificación inferior a la materialidad fijada por el auditor para su trabajo no tienen porque ponerse de manifiesto.
- El auditor trabaja con técnicas de muestreo, tanto en la realización de sus pruebas de cumplimiento (evaluación del control interno), como en el desarrollo de sus pruebas sustantivas, por lo que en muchas ocasiones podrá confirmar la existencia de contingencias fiscales, pero le será imposible su cuantificación.

Una vez detectada por el auditor la posible contingencia, debe evaluar las dos cuestiones básicas anteriormente citadas: grado de probabilidad de que el hecho origen de la contingencia se transforme finalmente en una pérdida o pasivo, y si el riesgo existente es o no cuantificable. Una vez tipificada la contingencia, deberá exigir que la entidad la trate en sus estados financieros conforme a la naturaleza de la misma y tal y como se detalló en el epígrafe precedente.

Las Normas Técnicas de Auditoría fijan entre las pruebas sustantivas que debe realizar el auditor para el área de impuestos dos confirmaciones externas de suma importancia, que pasamos a comentar.

La primera de ellas es la carta de manifestaciones de la gerencia, en la que la Dirección de la entidad confirma al auditor, entre otras cuestiones, la inexistencia de pasi-

E S T U D I O S

vos de cuantía material no registrados o de los que no se informe en la Memoria. En nuestra opinión, consideramos que este es un lugar adecuado para que, en casos de dudas respecto a la interpretación de una norma fiscal, se indique al auditor la posición de la entidad y la decisión tomada desde el punto de vista contable para el registro o no de la posible contingencia.

La otra confirmación externa, resulta aún más relevante, nos referimos a la carta al asesor fiscal, en la cual el auditor pide información sobre posibles reclamaciones tributarias o litigios en curso, sobre posibles pasivos fiscales contingentes, sobre la situación de actas, inspecciones, sanciones, etc. Esta carta resulta ser en muchos casos una fuente de discrepancias entre auditor y asesor fiscal, para el primero porque, de no obtenerla, sus Normas Técnicas le obligan a considerarlo como una limitación al alcance en su opinión de auditoría, y al segundo porque de alguna forma ésta puede representar una "violación" del secreto profesional, en el caso que la entidad no le autorice a revelar toda o parte de la información solicitada.

En cualquier caso, el responsable del Informe de auditoría no es otro que el auditor, con independencia de la información que le facilite el asesor fiscal, que al tratarse de una confirmación externa siempre proporcionará evidencia adicional.

7. LAS CONSECUENCIAS EN EL INFORME DE AUDITORIA

El tratamiento en el informe de auditoría de una contingencia fiscal relevante, es una de las cuestiones más difíciles y polémicas que se le pueden presentar al auditor. Y es que a nadie se le escapa, que siendo el informe de auditoría -el legalmente obligatorio-, un documento público, una excepción por contingencias fiscales en el mismo, puede tener para una futura Inspección de Tributos una gran trascendencia, pudiendo incluso llegar a constituir un soporte básico para la Administración. En realidad se puede producir un efecto, en terminología anglosajona, de "feed-back", ya que precisamente por el hecho de que el auditor haga una reserva en su informe, dicha posible contingencia puede tener más probabilidad de ocurrencia.

Siendo así las cosas, el auditor debe ser muy cauto a la hora de emitir un informe con salvedades por contingencias fiscales, ya que el daño que se le puede ocasionar a la entidad auditada puede ser grave. Sin embargo, si el importe de la contingencia es significativo y ésta ha sido clasificada como probable, no le quedará más alternativa que indicarlo en su opinión.

Cuestión diferente será el cómo tratar esta incidencia en su informe: ¿Deberá cuantificar en todo caso? ¿Sería un excepción por incumplimiento de principios y normas contables al no dotarse la oportuna provisión? ¿Constituiría una incertidumbre? ¿Una limitación al alcance?. Vamos a tratar de desbrozar esta serie de interrogantes a través de la siguiente clasificación, según el tipo de contingencia detectada:

Mario Alonso Ayala

Contingencia significativa probable y cuantificable

Si la entidad no la ha registrado en sus Cuentas Anuales como provisión, el auditor se verá obligado a poner una salvedad en su informe por incumplimiento de principios y normas de contabilidad generalmente aceptadas.

Pensamos que no será suficiente la simple información del hecho en la Memoria.

La cuantificación para el auditor no será posible en aquellos casos en los que la contingencia la constituyen un conjunto de a su vez pequeñas contingencias, sirva de ejemplo el caso, frecuente, de una entidad que está practicando incorrectamente las retenciones por el Impuesto sobre la Renta a sus trabajadores. El auditor, en sus pruebas sustantivas por muestreo, podrá detectar que existen errores, pero no podrá cuantificar su efecto global, ya que ello requeriría la revisión de la totalidad de las nóminas de la compañía.

Contingencia significativa probable y no cuantificable / significativa posible

Si la entidad no hace mención en la Memoria de esta circunstancia, el auditor debería incluir una salvedad por falta de información.

Contingencia significativa remota

No procederá ningún tipo de salvedad.

Contingencia no significativa

Obviamente, en este caso la opinión deberá también ser limpia.

Resulta claro que estas posiciones deben matizarse siempre según las circunstancias del caso, siendo también posible que el auditor pueda tratar el problema como una "incertidumbre" y afirmará que dependiendo del desenlace final de ésta, podrán requerirse ajustes a las Cuentas Anuales auditadas. O bien como una "limitación al alcance", cuando no haya podido examinar algún aspecto de la entidad, caso habitual para ejercicios no prescritos y no auditados.

También es práctica habitual de muchos auditores el considerar como "párrafo standard" en sus informes una salvedad del tipo siguiente:

"De acuerdo con la legislación fiscal vigente, los impuestos no pueden considerarse liquidados hasta que las declaraciones presentadas hayan sido inspeccionadas por la Administración, o haya transcurrido el plazo de prescripción de cinco años.

Al xx de 19xx, la compañía tiene abiertos a inspección los ejercicios cerrados entre 19xx y 19xx.

E S T U D I O S

En consecuencia, pudieran existir contingencias fiscales que no son susceptibles de cuantificación objetiva en la actualidad"

tratándose la misma en la opinión como una incertidumbre.

Otra cuestión también sumamente polémica surge cuando se está auditando un ejercicio que ya ha sido inspeccionado por la Administración y del que ya se han levantado actas firmes o los importes declarados han sido aceptados por la Inspección. En el caso que el auditor posteriormente detecte alguna posible irregularidad en el orden fiscal, ¿debe "enmendar la plana" al Inspector poniendo una salvedad en su informe o debe "correr un tupido velo"? Creemos que resulta duro pensar que el auditor deba defender los intereses colectivos antes que los de su cliente, dado que son valores fundamentales de la profesión la independencia y el secreto profesional. Cuestión diferente es si al auditor se le presentan dudas sobre el tratamiento tributario dado a una determinada operación y por otra parte, la Inspección la ha aceptado como acorde con la legislación, si en el futuro la entidad mantiene este criterio, pensamos que el auditor, siguiendo el principio de "confianza legítima", tampoco deberá calificar su informe.

Por último, hay que recordar que la inspección tributaria no está vinculada de ningún modo por el informe de auditoría, como tampoco lo está por las declaraciones tributarias que presentan los contribuyentes, pero en la práctica su uso -para lo "malo" y no tanto para lo "bueno"- es cada vez más habitual por la Inspección. Otra cuestión es la supuesta obligación que algunos Inspectores quieren ver en que el auditor les facilite el Informe. Tenemos muy claro que el principal "activo" del auditor es su independencia, y que el informe es de la entidad que es la que lo solicita y lo paga, y por tanto, ésta es la obligada, en su caso, a la entrega a la Inspección. Lo contrario sería transformar a los auditores en "cuasi-funcionarios", y ocasionaría la absoluta pérdida de la esencia de la auditoría.



**Revista
Técnica
Tributaria**

E S T U D I O S

LA AMORTIZACIÓN

Francisco Busquets Alted

Economista

Miembro de la AEDAF

SUMARIO

- 1. INTRODUCCIÓN**
- 2. PRINCIPALES MODIFICACIONES**
- 3. CONCEPTO DE AMORTIZACIÓN**
- 4. ELEMENTOS AMORTIZABLES**
- 5. SISTEMAS DE AMORTIZACIÓN**
- 6. LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN**
- 7. RÉGIMEN FISCAL DE LAS "PYMES"**
- 8. RÉGIMEN FISCAL DE DETERMINADOS CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO**
- 9. AMORTIZACIÓN DE ELEMENTOS PATRIMONIALES ACTUALIZADOS A LA LUZ DEL R.D. 7/1996 DE 7 DE JUNIO**

E S T U D I O S

1. INTRODUCCIÓN

La reforma más importante en el Impuesto sobre Sociedades, ya introducida por la Ley 43/1.995, es la de descansar la determinación de la base imponible del Impuesto en el resultado contable, que resulte de la aplicación de las normas contables. Sobre el mismo, se aplicarán una serie de correcciones (o ajustes).

Las amortizaciones son un concepto contable; por tanto, para la determinación del importe de amortización qué es deducible habrá que tener en cuenta, primero cuál debería ser el importe según la normativa contable, y luego, hacer las correcciones previstas por la normativa fiscal, sobre la base ya calculada contablemente.

Aquí se trata de analizar las diferencias más importantes introducidas por la Ley 43/1.995 de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y por el Real Decreto 537/1.997 de 14 de abril, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en materia de amortizaciones, con respecto a la situación normativa anterior.

Una de las nuevas características de la nueva estructura normativa fiscal, y en concreto en el Impuesto sobre Sociedades, es que el desarrollo principal de las materias está contenido en la Ley, en este caso en la Ley 43/1.995 de 27 de diciembre (de ahora en adelante: LIS), y el Reglamento sólo desarrolla aquellos aspectos que así preve la Ley, en este caso el R.D. 537/1.997 de 14 de abril (de ahora en adelante: RIS). Esto ya de por sí supone un cambio radical sobre la estructura de la legislación anterior.

2. PRINCIPALES MODIFICACIONES.

En materia de amortizaciones, las principales modificaciones surgen de la LIS y del RIS.

En la LIS, el capítulo de amortizaciones es tratado en el Título IV, principalmente, y en concreto en el artículo 11. También cabe destacar la regulación que hace el Título VIII, Capítulo XII, sobre el Régimen Especial para las empresas de reducida dimensión, en concreto en los artículos 123 a 125; y la Disposición Transitoria Novena, sobre la amortización de los elementos de inmovilizado inmaterial adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 1.996.

En el RIS, es tratado íntegramente en el Título I, Capítulo I, concretamente de los artículo 1 a 5, ambos inclusive. En el capítulo de amortizaciones, hacer mención de la Disposición Transitoria Cuarta, sobre la amortización de los elementos usados adquiridos con anterioridad a la entrada en vigor de la LIS; y al Anexo del RIS en el que se publican las tablas de oficialmente aprobadas de amortización.

3. CONCEPTO DE AMORTIZACIÓN.

Según el artículo 11 de la LIS, serán amortizables las cantidades que correspondan a la depreciación efectiva, que sufran los elementos patrimoniales, por su funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

3. AMORTIZACIÓN FISCAL

Ya en la LIS se da un nuevo concepto de la amortización fiscal, con respecto a la normativa anterior. Y es que no utiliza el término "contabilizadas". Al igual que en la legislación anterior existe una **amortización mínima** en cada período impositivo de la **vida útil** del bien. Así, el artículo 2.1 del RIS dice, que la cantidad contabilizada en exceso sobre el coeficiente máximo de amortización resultante de las tablas oficiales, como consecuencia de haber contabilizado en un período anterior por debajo de la amortización mínima, corresponde al período en que se debería haber contabilizado. Este es el tratamiento fiscal que recoge tanto la LIS en el artículo 15.11, sobre integración de bases imponibles como consecuencia de la transmisión de un elemento patrimonial, como el RD 2.607/1.996 que desarrolla la actualización de balances. En ambos casos, a la hora de aplicar los coeficientes de "actualización" deberá tenerse en cuenta la amortización anual practicada, la cual nunca podrá ser superior a la máxima señalada anteriormente, y en el caso de que en un ejercicio no se hubiese practicado, la correspondiente a la amortización mínima.

La **amortización mínima** surge de aplicar al coste de adquisición de un elemento patrimonial el coeficiente que se deriva del período máximo de amortización.

No obstante lo expuesto anteriormente, y en relación al artículo 19 de la LIS sobre imputación de ingresos y gastos, se desprende que la limitación interpuesta por el artículo 2.1 del RIS desaparece en el caso de que entre el período en que se contabilice por debajo del mínimo amortizable y el período en que se amortice en exceso del máximo amortizable no transcurra el período de prescripción. Pues en este caso no habría un menoscabo para la Hacienda Pública; esto es no se produciría una tributación inferior. De aquí precisamente la diferencia con la legislación anterior, por cuanto no se "pierde" la amortización por el hecho de no haberla contabilizado. Y es que con la situación normativa anterior, si durante un período no se había aplicado la amortización ésta no podía aplicarse posteriormente, puesto que se entendía por "practicada".

En conclusión, puede observarse que el concepto de amortización sigue siendo el mismo, si bien algo se ha "ganado" al permitir el poderse aplicar una amortización no contabilizada en su momento, eso sí dentro del período de prescripción.

4. ELEMENTOS AMORTIZABLES.

En la nueva situación normativa, son amortizables tanto los elementos patrimoniales del Inmovilizado Material, como los elementos patrimoniales del Inmovilizado Inmaterial, cosa que con la anterior legislación de estos últimos sólo eran amortizables unos cuantos. Estos eran: las concesiones administrativas, los derechos reales de uso y disfrute y las patentes; siempre y cuando se hubieran adquirido mediante contraprestación, y por un plazo determinado de tiempo.

Inmovilizado material

El momento en que podrán empezarse a amortizar los elementos patrimoniales del Inmovilizado Material, continua siendo desde el momento en que los mismos se pon-

E S T U D I O S

gan en funcionamiento, si bien el RIS puntualiza que los elementos patrimoniales del Inmovilizado Material serán amortizables desde el momento en que estén en condiciones de entrar en funcionamiento.

En el caso de los inmuebles, también habrá que separar el valor del suelo del de la construcción. El valor del suelo habrá que calcularlo prorrateando el valor catastral del año de adquisición, si se conociese. Sin embargo, el sujeto pasivo podrá utilizar otro criterio distinto de distribución si se fundamenta en el valor normal de mercado del suelo y de la construcción en el año de adquisición.

En el caso de ampliaciones y mejoras en los elementos patrimoniales, habrá que tenerlo en cuenta a la hora de amortizar. Así si la mejora no supone una ampliación de la vida útil del bien, el valor del elemento patrimonial que se venía amortizando se amortizará por el mismo criterio. En cambio, el importe de la mejora se amortizará por el porcentaje que resulte del cociente entre la amortización anual del bien y el valor contable del mismo. Sin embargo, si las mejoras sobre los elementos patrimoniales suponen una ampliación de la vida útil del bien, habrá que considerarlo y "redistribuir" el valor contable del bien y el importe de la mejora entre los años de la "nueva" vida útil.

Inmovilizado inmaterial

Por el contrario, el nuevo RIS define que los elementos patrimoniales del Inmovilizado Inmaterial podrán empezarse a amortizar desde el momento en que produzcan ingresos.

En general, los elementos del Inmovilizado Inmaterial serán amortizables con el límite máximo de una décima parte cada año, siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- Que los elementos del Inmovilizado Inmaterial se hayan puesto de manifiesto como consecuencia de una adquisición onerosa.
- Que entre la entidad que adquiere el bien y la entidad que lo transmite no se de una situación de vinculación, a no ser que la entidad transmitente, a su vez, lo hubiese adquirido a una entidad no vinculada.

No obstante lo anterior, los elementos patrimoniales del Inmovilizado Inmaterial podrán amortizarse aunque no se cumplan los requisitos anteriores, si se prueba que se corresponde con una depreciación irreversible del bien.

La LIS en el Régimen Transitorio establece que los elementos patrimoniales del Inmovilizado Inmaterial adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 1.996, podrán empezarse a amortizar ahora aunque contablemente ya estén amortizados. Lo que se procederá a hacer es amortizar los mismos con el máximo anual de una décima parte. En relación con el Art. 19 (sobre la Imputación Temporal de Ingresos y Gastos), podría pensarse que lo que se podría hacer es amortizar todo de golpe en un año. Esta interpreta-

ción es incorrecta, puesto que la LIS lo que persigue al introducir el Régimen Transitorio, es no discriminar a las situaciones anteriores por el solo hecho de haber "nacido" antes de la entrada en vigor de la nueva LIS. De esta manera se equipara la posición. En cambio, si se interpreta que es posible amortizar ahora todo de golpe, lo que se estaría haciendo sería crear una posición injusta con respecto a los Bienes de Inmovilizado Inmaterial adquiridos con posterioridad a 1 de enero de 1.996, y además, fiscalmente no sería posible porque a la vista del Art. 19 de la LIS, y en relación a la intención del legislador en el Régimen Transitorio, se estaría produciendo el "adelanto" de un gasto; y en todo caso la LIS permite la "posposición" de un gasto o el "adelanto" de un ingreso, siempre y cuando esto no suponga una menor tributación.

5. SISTEMAS DE AMORTIZACIÓN.

Los Sistemas de Amortización siguen siendo los mismos, si bien se han añadido una serie de modificaciones que a continuación paso a analizar:

- En la **Amortización por Coeficientes**, según las tablas de amortización oficialmente aprobadas por el RIS, se han publicado unas nuevas tablas de amortización. Las nuevas tablas siguen la misma estructura que la anterior, en cuanto a las Divisiones y Grupos se refiere. También los coeficientes máximos y mínimos de amortización de los elementos de patrimoniales continúan siendo los mismos. Reseñar que se añade como novedad la amortización de las "producciones cinematográficas, fonográficas y videos", dentro de la División 9, en el Grupo 931 "Producción, estudios, escenografía, doblaje y sincronización cinematográficos". También en la División de "Elementos comunes" se añade como elemento amortizable "los sistemas y aplicaciones informáticas". En ambos casos el coeficiente máximo de amortización será del 33%, y el período máximo de amortización será de 6 años. El concepto de "sistemas y aplicaciones informáticas" se refiere al Software de la empresa; en contraposición a los "equipos de proceso de información", que se refiere al Hardware de la misma.

Ni la LIS ni el RIS establecen un régimen transitorio en este caso. Realmente no es necesario, porque las tablas son exactamente iguales a las anteriores, con la salvedad de que se añaden nuevos elementos amortizables que anteriormente no se recogían, y que por tanto no se venían amortizando los mismos. Es esta la razón por la cual el reglamento no establece ningún régimen transitorio al respecto.

- En la amortización de los **elementos usados**, se introduce como novedad, que en el caso de adquirir un elemento patrimonial usado a empresas con las que exista vinculación, la amortización se aplicará sobre el coste "originario" de adquisición por el coeficiente máximo de amortización, o sobre el nuevo coste de adquisición el mismo coeficiente, si este último fuese superior. Lo que no podrá realizarse será el multiplicar por dos el nuevo precio o coste de adquisición y sobre el mismo aplicar el coeficiente máximo de amortización.

E S T U D I O S

- En la **amortización según porcentaje constante** casi no se ha introducido ninguna variación, respecto a la situación anterior. La única novedad es que podrá aplicarse este sistema sobre los elementos patrimoniales que se adquieran usados, siempre y cuando dicha adquisición se haya producido con posterioridad a 1 de enero de 1.996.
- En la nueva redacción del RIS se excluye expresamente los elementos patrimoniales sobre los cuales no se podrá aplicar el sistema de **amortización según números dígitos**. Estos son, los inmuebles, el mobiliario y enseres. Por el contrario, como novedad, sí podrá aplicarse este sistema de amortización a los elementos patrimoniales que se adquieran usados, siempre y cuando se hayan adquirido con posterioridad a 1 de enero de 1.996.

Como novedad también se incluye la posibilidad de aplicar un sistema de amortización por números dígitos de forma "progresiva", y no sólo "degresiva" como hasta ahora. En el caso de la amortización según números dígitos de forma "progresiva", se amortizará menos durante los primeros años de vida útil del bien, y más hacia los últimos años de su vida útil, siendo el último año en el cual la cuota de amortización será mayor. Esto es así porque el dígito asignado a cada año va en orden creciente para cada año posterior.

- **Planes de Amortización.** Con la entrada en vigor del nuevo RIS, se amplía el espectro de elementos amortizables sobre los cuales se puede solicitar un plan de amortización. Así, en un principio se pueden acoger a un plan de amortización todos los elementos patrimoniales del Inmovilizado Material y los del Inmovilizado Inmaterial.

Al igual que con el antiguo RIS, el nuevo también preve la necesidad de solicitar por escrito a la Administración que apruebe un plan formulado por el sujeto pasivo alternativo a los previstos en la LIS y el RIS. Dicha solicitud, en cuanto a estructura es básicamente igual a la que ya se venía exigiendo anteriormente. Una vez entregada la solicitud, y antes de que la Administración dicte Trámite de Audiencia, el sujeto pasivo podrá presentar cuanta información, alegaciones, documentación y pruebas estime por oportunas. De igual modo, la Administración podrá recabar cuanta información le sea necesaria para poderse pronunciar, tanto positivamente, como negativamente. Instruido el procedimiento, e inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución, se pondrá de manifiesto al sujeto pasivo, el cual tendrá 15 días para presentar las alegaciones que estime oportunas. El procedimiento deberá de finalizar en un plazo máximo de tres meses desde el día de su recepción o desde el momento de la última subsanación. Si al finalizar el plazo de tres meses, la Administración no contesta al sujeto pasivo que ha formulado el Plan de Amortización, se entenderá que el mismo ha sido estimado. En este caso el silencio administrativo es positivo.

Como así establece la nueva normativa, el Órgano competente para resolver sobre la validez o no del plan propuesto por el sujeto pasivo, es la propia Dele-

Francisco Busquets Altet

gación de la Administración de Hacienda del domicilio fiscal del sujeto pasivo; o la Dependencia Regional, si el sujeto pasivo está allí inscrito. Como consecuencia de esto, se suprime el que el Inspector Jefe de la Delegación de Hacienda, a la vista de la solicitud presentada, tenga la obligación de remitir un informe a la Dirección General de Tributos, en el plazo de un mes.

Una vez aprobado el plan de amortización, éste puede ser modificado por voluntad del sujeto pasivo. Para que tal modificación tenga efectos, el sujeto pasivo deberá presentar la solicitud pertinente teniendo en cuenta las normas anteriores. La misma deberá presentarse dentro de los tres primeros meses del período impositivo en que deba surtir efectos dicha modificación. Con la anterior legislación la solicitud de modificación de un plan de amortización aprobado debía presentarse dentro del primer trimestre del período en que debía surtir efectos dicha modificación.

- El RIS determina la manera que deberán amortizarse los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una fusión o de una escisión. Así, dichos bienes deberán amortizarse por el mismo criterio en que se venían amortizando respetando la vida útil que restara del elemento patrimonial. Esto es coherente con el "Régimen Especial de Fusiones y Escisiones" contemplado en la LIS; ya que el mismo establece que los elementos patrimoniales que sean objeto de una fusión o escisión se valorarán por el valor que tenían en la empresa absorbida, respetando igualmente las antigüedades de los mismos.

6. LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN.

Podrán amortizarse libremente:

- a) Los elementos patrimoniales, tanto de Inmovilizado Material como del Inmovilizado Inmaterial, de las Sociedades Anónimas Laborales, siempre y cuando los mismos estén afectos a la realización de sus actividades, y se hayan adquirido durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales.
- b) Los activos mineros de las entidades que desarrollen actividades de exploración, investigación y explotación o beneficios de yacimientos minerales y demás recursos geológicos, clasificados en la Sección C, apartado 1, del artículo 3 de la Ley 22/1.973, de 21 de julio, de Minas; o en la Sección D, creada por la Ley 54/1.980 de 5 de noviembre, que modifica la Ley de Minas, así como los que reglamentariamente se determinen con carácter general entre los incluidos en las Secciones A y B del artículo citado.

Se entiende por "Activo Minero", las inversiones en los mismos, así como las cantidades abonadas en concepto de canon de superficie. Por el contrario la LIS, en el Régimen especial de la minería, no incluye como "Activo Minero", la mera prestación de servicios para la realización o desarrollo de las citadas actividades.

E S T U D I O S

La libertad de amortización durará diez años, a contar desde el primer período impositivo en cuya base imponible se integre el resultado de la explotación.

- c) Los elementos patrimoniales del Inmovilizado Material y del Inmovilizado Inmaterial, excluidos los edificios, afectos a las actividades de "Investigación y Desarrollo" que realice la empresa. Los edificios, podrán amortizarse, por partes iguales, durante un período de diez años, en la parte en que se hallen afectos a las actividades de "Investigación y Desarrollo". Igualmente gozarán de libertad de amortización, los gastos de investigación y desarrollo, activados como elementos del Inmovilizado Material o Inmaterial, excluidas las amortizaciones de los elementos que ya disfruten de la libertad de amortización.

Uno de los propósitos de la LIS, en conjunción con la política económica del gobierno, y ante la situación de alto grado de competencia del mercado, es el de dotar de una mayor competitividad a nuestras empresas. Sin duda, una de las maneras de aumentar esta competitividad es mediante la inversión, tanto en capital humano como material, en "Investigación y Desarrollo". Así en este campo la LIS ofrece diferentes beneficios fiscales a las empresas que inviertan en actividades de "Investigación y Desarrollo".

- d) Los elementos patrimoniales del Inmovilizado Material e Inmaterial, de las entidades que tengan la calificación de Explotaciones asociativas prioritarias, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1.995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria.

7. RÉGIMEN DE LAS "PYMES".

Según la LIS, se entiende por "PYME" (empresa de reducida dimensión), aquella empresa cuyo volumen de facturación neto en el período impositivo anterior haya sido inferior a 250 Millones de pesetas. Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, el importe neto de facturación se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.

- Los elementos patrimoniales del **Inmovilizado Material nuevos**, puestos a disposición por el sujeto pasivo, gozarán de libertad de amortización; siempre y cuando, durante los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la **plantilla media total** de la empresa, respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores, **se incremente**, y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros 24 meses.

La cuantía máxima que podrá acogerse a la libertad de amortización será el producto de multiplicar el importe de 15 millones de pesetas por el incremento medio de la plantilla, calculado con dos decimales.

Libertad de amortización

Esta libertad de amortización también será aplicable a los elementos patrimoniales encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en el período impositivo, siempre que su puesta a disposición sea dentro de los doce meses siguientes a la conclusión del mismo. También será aplicable a los elementos patrimoniales del Inmovilizado Material contruidos por la empresa, así como los elementos patrimoniales del Inmovilizado Material nuevos objeto de un contrato de arrendamiento financiero, a condición de que se ejercite la opción de compra.

Este Régimen ya venía regulado por el RD 7/1.994 de 20 de junio y RD 2/1.995, de 17 de febrero, ambos sobre libertad de amortización para las inversiones generadoras de empleo para los ejercicios 1.994 y 1.995, respectivamente. La diferencia es que ahora queda regulado definitivamente en la LIS, pero sólo para aquellas empresas que reúnan la característica de se Empresa de reducida dimensión a efectos de la LIS.

- Los elementos patrimoniales del **Inmovilizado Material nuevos de "escaso" valor** gozarán de libertad de amortización. La LIS define como bienes de "escaso" valor aquellos cuyo valor unitario no sea superior a las 100.00 pesetas. La cantidad límite que podrá aplicarse será de 2.000.000 de pesetas en su conjunto. En este punto la LIS es un poco confusa, en cuanto puede interpretarse que si la empresa no se acoge a la libertad de amortización en el año en que realizó la adquisición de bienes de "escaso valor", pierde el derecho a amortizar libremente los mismos en períodos impositivos posteriores; si, en los períodos impositivos posteriores, también se producen adquisiciones de bienes de "escaso valor", y sumados a los anteriores superan el tope de 2.000.000 de pesetas. O también puede interpretarse, que el límite de 2.000.000 de pesetas se aplica sobre los elementos patrimoniales adquiridos en cada período impositivo concreto, y que si en un ejercicio la empresa no aplica la libertad de amortización sobre dichos bienes, hasta el límite citado, puede hacerlo en un período impositivo posterior; dándose en este caso una "posposición" del gasto.
- Los elementos patrimoniales del **Inmovilizado Material nuevos**, en general, podrán amortizarse "aceleradamente"; en el sentido de que sobre el precio de adquisición podrá aplicarse el coeficiente lineal máximo, de las tablas de amortización oficialmente aprobadas, multiplicadas por 1'5. También podrán acogerse los elementos patrimoniales del Inmovilizado Material contruidos por la propia empresa, y los elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en el período impositivo, siempre que su puesta en a disposición sea dentro de los 12 meses siguientes a la conclusión del mismo.

8. RÉGIMEN FISCAL DE DETERMINADOS CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO.

Con la entrada en vigor de la Ley 43/1.995 de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades, se determina y se limita la cuantía a deducir de las cuotas soportadas en un contrato de Arrendamiento Financiero.

E S T U D I O S

Así, la LIS establece, que la cuotas pagadas como consecuencia de contratos de Arrendamiento Financiero celebrados a partir de 1 de enero de 1.996 no serán deducibles íntegramente. Será deducible la parte correspondiente a la carga financiera. La parte de cuota correspondiente a la recuperación del coste de adquisición del elemento patrimonial será deducible hasta el tope del duplo de la amortización que le corresponda según el coeficiente máximo de amortización fijado por las tablas oficialmente aprobadas, con el tope de las cantidades realmente satisfechas. De esta manera la LIS permite una amortización acelerada del elemento patrimonial objeto del "leasing". En el caso de tratarse de una empresa acogida al "Régimen Especial de las Empresas de Reducida Dimensión", el tope del duplo de la amortización se multiplicará por 1'5.

Como así deja bien claro la LIS, esta normativa afecta a los contratos celebrados a partir de la entrada en vigor de la Ley 43/1.995. Así los contratos que se hubieren celebrado con anterioridad continuarán considerándose como gasto la totalidad del importe de las cuotas que se pagan, y sólo se activará la parte de la opción de compra, si se realiza la misma; siendo amortizable la parte de la opción de compra.

Este cambio en la normativa es debido precisamente al deseo del legislador de "acercar" el criterio fiscal al criterio "contable". Así las normas contables establecen que los elementos patrimoniales objeto de "leasing" deben tratarse como un inmovilizado inmaterial; contabilizándose por el coste de adquisición sin incluir la carga financiera.

La LIS no distingue entre elementos patrimoniales "nuevos" o "usados", que sean objeto de un contrato de Arrendamiento Financiero. Así se plantea una duda. Como hemos visto más arriba el límite de deducción por la cantidad pagada correspondiente a la recuperación del coste del elemento patrimonial, objeto de "leasing", es del duplo del coeficiente máximo de amortización de las tablas de amortización oficialmente aprobadas. En el caso de elementos "usados", la amortización fiscalmente permitida ya es el duplo del coeficiente máximo de amortización. Por consiguiente, en el caso de elementos "usados" que sean objeto de Contratos de Arrendamiento Financiero, podría pensarse que el tope del duplo será sobre la amortización que ya se practica, acelerando aún más así la amortización del bien; aunque siempre con el límite de las cantidades realmente satisfechas.

Lo previsto en este Régimen se aplica a los contratos que se celebren según el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1.988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito.

Además de lo indicado anteriormente, la LIS introduce también la amortización de aquellos elementos patrimoniales que se hallan adquirido en arrendamiento pero que no reúnan los requisitos para ser considerados como contratos de Arrendamiento Financiero. Son los contratos llamados como **Contratos de Cesión de Uso con Opción de Compra**. Como su propio nombre indica son contratos en el que no existen dudas razonables de que se ejercerá la opción de compra. En este caso el Régimen es más restrictivo, tanto porque se basa en el principio de inscripción contable, para que sea considerado como gasto fiscalmente deducible, como por la cuantía posible a deducir:

Búsqueda Avanzada

- La entidad cesionaria podrá deducirse las cuotas correspondientes a la amortización normal del bien, de acuerdo con las normas del Impuesto; y también podrá deducirse la parte correspondiente a la carga financiera (diferencia entre el importe total a pagar a la entidad cedente y el precio de adquisición del bien objeto de cesión).
- Por el contrario la entidad cesionaria amortizará el precio de adquisición del elemento patrimonial, deducido la opción de compra.

9. AMORTIZACIÓN DE ELEMENTOS PATRIMONIALES ACTUALIZADOS A LA LUZ DEL R.D. 7/1.996 DE 7 DE JUNIO.

El RD 7/1.996 establece la posibilidad de actualizar los elementos patrimoniales del Inmovilizado Material, que figuren en el balance de la sociedad y que fiscalmente no estén amortizados. Posteriormente, con fecha 20 de diciembre se aprueba el RD 2.607/1.996 por el cual se desarrolla la Actualización de los Balances.

Entre el conjunto de normas que establece la Actualización, nos centraremos en las que hace referencia a la amortización de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de actualización. Así, la norma actualizadora establece, que la amortización a aplicar será de la siguiente manera:

- El valor de los elementos patrimoniales previo a la realización de las operaciones de actualización, se amortizará, a efectos fiscales, de igual manera a la que se venía practicando con anterioridad a la actualización.
- El incremento neto del valor resultante de las operaciones de actualización, se amortizará, a efectos fiscales, en los períodos impositivos que resten por completar la vida útil del elemento patrimonial. Será deducible, en cada uno de los períodos impositivos referidos, el resultado de aplicar al incremento el porcentaje que resulte de dividir la amortización anual del elemento patrimonial entre su valor contable.

Amortización Anual bien

% amortización incremento : -----

Valor contable bien año actualización



Revista
Técnica
Tributaria

E S T U D I O S

EL SUPREMO CONFIRMA LA COMPETENCIA NORMATIVA DEL ICAC*

José M^a Gay Saludas

Profesor Titular de Economía Financiera y Contabilidad en la Universidad de Barcelona

Miembro de la AEDAF

1. UNAS NOTAS DE SUSPENSE
2. LA RESOLUCIÓN DEL ICAC SOBRE EL INMOVILIZADO INMATERIAL
3. LA CRUZADA DE LA ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DEL LEASING CONTRA EL ICAC
4. CUESTIÓN DE FORMAS, QUE NO DE FONDO
5. LA POSTURA DE AECA Y LA IASC SOBRE EL LEASING
6. REMEMORANDO AQUELLA SENTENCIA DEL SUPREMO DE MAYO DEL 90
7. PROPIEDAD ECONÓMICA "VERSUS" PROPIEDAD JURÍDICA
8. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID: UNA HERIDA DE PRONÓSTICO RESERVADO PARA EL ICAC
9. EN EL INTERREGNO, SE OÍA A LO LEJOS LA TENUE VOZ DEL ICAC
10. Y EL SUPREMO DIXIT... PERGEÑANDO EL MEOLLO DE LA SENTENCIA
11. EL "QUID" DE LA CUESTIÓN

* Trabajo expuesto en la Jornada de Estudio organizada por la Delegación Territorial Tercera de la AEDAF, en Barcelona, el día 11 de diciembre de 1997.

E S T U D I O S

1. UNAS NOTAS DE SUSPENSE

Fueron tiempos de un cierto *impasse*, como si estuviéramos inmersos en un callejón sin salida. Se vivieron años de una rara zozobra contable, aquella que viene después de una calma chicha, también contable. Aquel ímpetu y vigor del ICAC, de buenas a primeras, como por arte de birlibirloque, se desvanecía, perdía fuelle. Más o menos fue en 1994 cuando el ICAC dejaba de ser, al menos en un orden puramente contable, la solvente y respetada "fábrica" de normativa en que se había convertido sumergiéndose en un largo paréntesis en asuntos de índole contable interrumpiéndose así una fecunda época de regulación que, a todas luces, sirvió para hacer interesantes y fructíferas aportaciones en nuestro campo. Sin embargo, el origen del silencio sepulcral del ICAC, mantenido hasta el 20 de diciembre de 1996, día en que se engendra la Resolución que fija criterios para la determinación del patrimonio contables a efectos concretos, que prosigue justo al cabo de un mes, el 20 de enero de 1997 al nacer la Resolución que aborda la contabilización del IVA y del IGIC en los regímenes especiales, y que culmina, al menos por el momento, el 9 de octubre de 1997, encontraba un por qué, tenía su justificación. Hagamos un poco de historia.

2. LA RESOLUCIÓN DEL ICAC SOBRE EL INMOVILIZADO INMATERIAL

21 de enero de 1992. He aquí una fecha que, con el tiempo, se volvería antológica en la historia más reciente de la Contabilidad española. Aquel día se promulgaba la Resolución del ICAC en virtud de la cual se dictaban normas de valoración del inmovilizado inmaterial. Exquisito trabajo éste. Meticulosidad, precisión, depuración de posibles errores conceptuales aunque, con todo, alguna que otra interrogación se dejaba entrever. Pero, sin duda, era en la regulación contable de las operaciones de arrendamiento financiero donde se alcanzaba una tensión mayor puesto que ya no tan sólo se desarrollaba el contenido expuesto en las letras f) y g) de la norma de valoración quinta del Plan General de Contabilidad de 1990, sino que se iba más allá y, saltándose a la torera las reglas ínsitas en el Plan, la Resolución del ICAC modificaba el criterio de activación de las inversiones en régimen de leasing que, bajo determinadas condiciones expuestas en la norma octava de la susodicha Resolución, pasaban a integrarse dentro del patrimonio del usuario -o mal llamado arrendatario- como un inmovilizado material dejando de ser calificadas como un activo inmaterial que, era, es, lo que a fin de cuentas establecía el Plan.

Sin ánimo de entrar ahora en el fondo de la cuestión desde el punto de vista jurídico -pues no somos juristas y se nos podría tildar de leguleyos- ni tampoco contable -eso sí que lo somos, pero posponemos el asunto para más adelante- lo cierto es que la Resolución del ICAC de aquel 21 de enero de 1992 levantó, tras de sí, una espesa polvareda al punto que hubo quien se sintió profundamente herido, no ya y meramente en su amor propio sino que es de suponer que también en términos económicos, y reaccionó poniendo el grito en el Cielo que debe ser, digo yo, más o menos lo mismo que acudir al Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

3. LA CRUZADA DE LA ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DEL LEASING CONTRA EL ICAC

¿Qué ocurrió a raíz del nacimiento de aquella Resolución del 21 de enero de 1992? Hubo, pues, quién o quiénes se sintieron humillados y, deshonrados, acudieron raudos ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid para que éste les devolviera la honra de la que el ICAC, al parecer, les había despojado. Ese quién o esos quiénes era o eran, es o son, la Asociación Española del Leasing, entidad ésta -vale la pena decirlo sin ninguna mala intención- que siempre ha mostrado su oposición frontal al hablar de la contabilización del leasing bajo el influjo de una inconfundible impronta económica. ¿Por qué? Baste recordar que si el hoy vigente Plan General de Contabilidad no se promulgó hasta fines de 1990, y llegó a andar por encima de la cuerda floja, fue debido a la negativa de la Asociación Española del Leasing a admitir los criterios contables contemplados en el último y cuasi definitivo proyecto de Plan, aquel que fue circulando, de mano en mano, durante todo el año 1990. Esa postura de la citada Asociación desembocó, tras una serie de pasos, en que el Plan fuera objeto de un retoque capital cual fue el de reconducir las inversiones en régimen de arrendamiento financiero desde el inmovilizado material, rúbrica en la que inicialmente se había previsto encuadrarlas, hacia el inmovilizado inmaterial usando una salomónica fórmula de marcado corte británico: derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero.

La espina clavada en el corazón del ICAC tenía que arrancarse y el oprobio reivindicarse. Y acaso se pensó en que la oportunidad la pintaban calva con motivo de la publicación de la Resolución sobre el inmovilizado inmaterial, cavilando el propio ICAC para sus adentros "quis custodiet ipsos custodes"? ¿Nació esa Resolución "per se", de forma natural, o se forzó su alumbramiento por mor de querer decir la última palabra en cuestiones de leasing? Sea como fuere, es indudable que el criterio aportado en la Resolución desautorizaba, por así decirlo, al reflejado en el propio Plan.

La discusión partía, así las cosas, de una premisa esencial. ¿Podía una Resolución del ICAC abolir, cambiar o modificar, lo dicho por un Real Decreto, como es el rango normativo en virtud del cual se aprobó el Plan? Aunque no seamos juristas y pese a que se nos tilde, decíamos, de leguleyos, cae por su propio peso que, al menos en un Estado de Derecho, se hace impensable que una disposición tal como una resolución, aunque sea del ICAC y pese a ir firmada por quién iba, su entonces presidente, pueda modificar lo que un decreto ha dicho.

4. CUESTIÓN DE FORMAS, QUE NO DE FONDO

La realidad, en todo este asunto, es que no se supieron guardar las formas, sin duda porque en aquella época - el emblemático y fastuoso año 1992 - el llamado "rodillo socialista" no se paraba ante nada ni ante nadie. Y si al ICAC, no sin cierta parte de razón en cuanto al fondo de la cuestión, como se verá, se le antojó cambiar el criterio de contabilización de las inversiones en régimen de arrendamiento financiero cuando con-

E S T U D I O S

currieran determinadas circunstancias desde la posición del usuario, no se amilanó ante la categoría de las normas jurídicas ni tampoco ante el debido respeto que se tenía que profesar a los postulados del Plan General de Contabilidad, que vio la luz, como decíamos, bajo el ropaje jurídico de Real Decreto.

La norma octava de la reiterada Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992, establecía en su apartado segundo:

"2. 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 compraventa con pago aplazado".

Y, a partir de aquí, el resto de esa norma octava desarrollaba la conocida norma de valoración quinta, letra f) del Plan, aportando luz sobre algunas cuestiones de enorme trascendencia a propósito de la contabilización de las inversiones en régimen de leasing, siempre desde la perspectiva del usuario o mal llamado arrendatario, como son, por ejemplo, bajo qué condiciones se entiende que no existen dudas razonables acerca de que se va a ejercitar la opción de compra y el tratamiento del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava las cuotas del contrato de leasing, con el cual, a título particular y dicho sea de paso, no comulgamos en absoluto. Pero dejemos ahora esas posibles discrepancias que seguramente no vienen al caso.

No obstante, por nuestra parte y aunque suene a curiosidad, tenemos que dejar bien sentado que, también a título personal, siempre hemos defendido a capa y espada que las inversiones en régimen de leasing sean activadas como un inmovilizado material puesto que el contrato de arrendamiento financiero no es más que una vestimenta confeccionada con telas fiscales. Tras esa indumentaria se camufla lo que en realidad constituye un contrato de compraventa de un inmovilizado material. En Contabilidad, aun cuando nuestra normativa contable no se pronuncie de una manera categórica, explícita y abierta, prima una práctica, para nosotros entronizada a la categoría de principio, como es la prioridad del fondo sobre la forma, la cual, en síntesis, se traduce en que se deben contabilizar las transacciones económicas de acuerdo con su sustancia, con su significado financiero esencial pero prescindiendo de envolturas jurídicas. Más o menos, como en el mundo del Derecho se replica: las cosas son lo que realmente son, no lo que las partes quieren que sean.

5. LA POSTURA DE AECA Y LA IASC SOBRE EL LEASING

El criterio de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) se ha mantenido inalterable respecto de la contabilización del leasing desde aquel ya lejano mes de septiembre de 1981, cuando apareció la primera versión de su Documento "Principios Contables para el Inmovilizado Material", hasta el día de hoy. AECA ha preconizado permanentemente la contabilización de los inmovilizados mate-

riales adquiridos bajo la fórmula de arrendamiento financiero como tales, o sea y valga la redundancia, como inmovilizados materiales pero no como inmovilizados inmateriales, es decir, como derechos sobre tales bienes, incluso a pesar de la promulgación del Plan y la postura de éste al respecto.

Este criterio sostenido por AECA encuentra su refrendo en la Norma Internacional de Contabilidad número 17 del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad - *International Accounting Standards Committee* (IASC) -, relativa a la contabilización de los arrendamientos. De acusado estilo anglosajón y arrojando muestras de un enorme sentido práctico, en los epígrafes 6 y 7 de esa NIC puede leerse:

"6. Las transacciones y demás sucesos han de ser contabilizados y presentados de acuerdo con su significado financiero esencial y no solamente en consideración a su forma legal. Mientras la forma legal de un acuerdo de arrendamiento puede significar que el arrendatario no adquiere titularidad jurídica sobre el bien alquilado, en el caso del arrendamiento financiero, su naturaleza y realidad financiera implican que el arrendatario adquiere los beneficios económicos del activo alquilado durante la mayor parte de su vida útil, contrayendo al hacerlo, como contraprestación por tal derecho, una obligación de pago igual, aproximadamente, al valor razonable del activo más las cargas financieras relacionadas.

7. Si tal operación de arrendamiento no queda reflejada en el balance de situación del arrendatario, tanto sus recursos económicos como las obligaciones de la empresa quedan infravalorados, distorsionando así los ratios financieros. Es apropiado, por tanto, que el arrendamiento financiero se recoja en el balance del arrendatario, simultáneamente como un activo y como una obligación de pagar rentas futuras".

6. REMEMORANDO AQUELLA SENTENCIA DEL SUPREMO DE MAYO DEL 90

Bien a las claras, se advierte la acentuada inclinación de la NIC por la prioridad del fondo sobre la forma. Pero no tan sólo es la NIC la que se decanta por presentar la realidad económica que se cobija detrás del contrato de arrendamiento financiero puesto que en nuestro país el Tribunal Supremo también ha manifestado su parecer sobre esta problemática, verbigracia, a través de su Sentencia de 28 de mayo de 1990, en la cual, haciendo una interpretación del contrato de leasing y su calificación, se alude, en primer lugar, a la distinta finalidad económica perseguida con el arrendamiento financiero y la venta a plazos, reconociéndose su indudable semejanza que facilita la utilización del contrato de leasing para ocultar una verdadera venta a fin de conseguir, de esta suerte, las ventajas financieras y fiscales que comporta el leasing. Como extremo relevante de esa Sentencia, conviene destacar su pronunciamiento acerca de que la calificación de los contratos ha de descansar en el contenido obligacional convenido, abstracción hecha de la denominación que las partes asignen a los contratos. En definitiva,

E S T U D I O S

el Supremo llega a la conclusión que del contenido literal de las condiciones generales y particulares que figuran en el documento privado, la calificación "a quo" como contrato de arrendamiento financiero se estima errónea como consecuencia de la existencia de actos de las partes, coetáneos y posteriores a la celebración de aquel, de los que surge de forma patente la verdadera e inicial voluntad o intención de los contratantes de celebrar una compraventa de bienes muebles a plazos por la natural transmisión del arrendador y la correlativa adquisición mediante precio cierto por el usuario de la propiedad de los bienes de equipo objeto del contrato y desde el momento de su firma¹. No nos cabe la menor duda que, a lo largo de estos últimos años, mientras que el ICAC había recurrido ante el Tribunal Supremo el fallo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, los planteamientos de la sentencia del 28 de mayo de 1990 se intuían, por parte del ICAC, como una baza decisiva a su favor. Empero . . .

7. PROPIEDAD ECONÓMICA "VERSUS" PROPIEDAD JURÍDICA

Por tanto, un criterio generalizado a la hora de plantear la contabilización de las inversiones en régimen de arrendamiento financiero, cuando no existen dudas acerca de que efectivamente se ejercitará la opción de compra, es decir, cuando el leasing se convierte en un medio a través del cual se camina hacia la consecución de la propiedad de los activos, es el de aceptar y tomar partido por la denominada **propiedad económica**, concepto o idea ésta de eminente sesgo anglosajón, que se contrapone a la tradicional, clásica, inveterada y tan europea-continental imagen o noción de la **propiedad jurídica**. De ahí, en consecuencia, que la redacción última del proyecto de Plan contable de 1990 se inclinara por la primera de esas opciones, o sea, la de activar como inmovilizado material las inversiones efectuadas mediante la fórmula de arrendamiento financiero en un afán, con el que siempre hemos mostrado nuestra plena sintonía y así lo hemos repetido a los cuatro vientos y escrito está, de plasmar la imagen fiel del patrimonio empresarial cristalizando por ende en nuestro contexto contable la idea inherente a la propiedad económica, aireada desde atalayas tan solventes como la IASC, en el plano internacional, y sin olvidarnos de las normas norteamericanas relativas a este asunto, amén de AECA a nivel español.

Comulgamos, por consiguiente, con el enfoque del ICAC contenido en la norma octava, apartado dos, de su Resolución de 21 de enero de 1992 por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial. Abrazamos ese proceder, esto es, el de activar como inmovilizado material las inversiones en régimen de arrendamiento financiero cuando el usuario se compromete formalmente o garantiza el ejercicio de la op-

¹ El texto íntegro de esta Sentencia del Tribunal Supremo se reproduce en nuestro libro **Estudio Práctico del Plan Contable de 1990**, Ediciones Gráficas Rey, páginas 532 a 537, incluyendo una serie de comentarios sobre la misma.

Jose M. G. S. S. S.

ción de compra, que, en honor a la verdad, supone denominador común prácticamente en la totalidad de contratos de leasing suscritos en España. Estamos con el ICAC, damos nuestro apoyo a AECA, asumimos como nuestro el pronunciamiento de la NIC 17, alabamos la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 1990 . . . pero entendemos que por la vía de una simple Resolución no se puede alterar la regla contable ínsita en un Real Decreto. Así nos hemos pronunciado desde la publicación de la reiterada Resolución del ICAC.

8. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID: UNA HERIDA DE PRONÓSTICO RESERVADO PARA EL ICAC

Posiblemente, quizá sería más acertado decir que seguramente; tras la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, datada el 19 de enero de 1994, casi justo al cumplirse el segundo aniversario de la aprobación de aquella Resolución del ICAC, quedaba cuestionada, por no decir que anulada, la potestad normativa del ICAC en materia contable. En suma, se sostenía por el Tribunal Superior de Madrid que el ICAC no contaba con la legitimidad suficiente, llámese potestad, como para dictar normas con eficacia externa y que, con la Resolución de 21 de enero de 1992, se había vulnerado el procedimiento de elaboración de disposiciones de carácter general. Los fundamentos que esgrimía la demanda de la Asociación Española del Leasing eran, en resumen, éstos: incompetencia del ICAC para ejercer la potestad reglamentaria externa; prohibición de delegación en los casos de adopción de disposiciones de carácter general; infracción del procedimiento de elaboración de disposiciones generales; ausencia del preceptivo dictamen del Consejo de Estado e infracción del principio de jerarquía normativa. Junto a esa pretensión principal, se solicitaba por la Asociación y con carácter subsidiario la nulidad de las normas octava -arrendamiento financiero- y novena -venta de un activo conectada a una posterior operación de arrendamiento financiero- de la Resolución del ICAC. El galimatías, en el corral contable, estaba armado.

Como es notorio, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid estimó la pretensión principal llegando a declarar la nulidad total de la Resolución del ICAC, negándole al ICAC, en cuanto organismo, potestad reglamentaria externa lo que dicho en román paladino equivale a negarle la posibilidad de dictar normas de cumplimiento obligado por todas las empresas, ya sean personas jurídicas, ya sean personas físicas. Y todo ello por cuanto en la sentencia se decía que la Disposición Final Quinta del Real Decreto 1643/1990 no respetaba el principio de jerarquía normativa dado que permitía al ICAC aprobar a través de resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen el Plan así como sus adaptaciones sectoriales. Tras ello, se dejaba entrever la sombra del artículo 97 de nuestra Constitución, aquel que confiere al Gobierno la potestad reglamentaria directa u originaria. ¿Quería decir esto que, a partir de ese instante, cualquier Resolución del ICAC tendría que canalizarse a través del Consejo de Ministros? Más o menos, así era.

E S T U D I O S

A partir de ese momento, las dudas se cernían sobre el ICAC, sus funciones y en qué medida las normas contables que fluían desde ese organismo tenían solvencia jurídica. El debate se suscitaba, con mayor acaloramiento aún, a raíz de la aprobación de la Ley 43/1995 reguladora del Impuesto sobre Sociedades y en virtud de la cual las normas contables a efectos de determinar la base imponible del Impuesto adquirirían un protagonismo descollante. ¿Cómo se han de manejar las Resoluciones del ICAC? ¿Son esas Resoluciones ordenamiento jurídico puro y duro, son disposiciones contables que desarrollan el Código de Comercio, el Plan General de Contabilidad y la Ley de Sociedades Anónimas o simplemente se han de tildar como de un referente doctrinal, más o menos con marchamo de calidad, pero a fin de cuentas doctrina monda y lironda?

9. EN EL INTERREGNO, SE OÍA A LO LEJOS LA TENUE VOZ DEL ICAC

Pero el ICAC no se quedó, ni mucho menos, cruzado de brazos. Antes al contrario, dejaba sentir su voz, cierto que de una manera tenue, a través de las contestaciones a Consultas que iba evacuando, mientras recurría ante el Tribunal Supremo. Sin embargo, a la vista que entre 1996 y 1997 el ICAC reemprendía de nuevo, tras un más o menos largo paréntesis que cabría catalogar como de profundo silencio, su actividad consistente en la elaboración de Resoluciones que abordaran cuestiones contables, algunos, entre los que este escribidor se cuenta, intuíamos que el Alto Tribunal podía llegar a avalar la posición y las tareas encomendadas al ICAC. Baste precisar a este respecto la publicación de la Resolución de 20 de diciembre de 1996 relativa a la fijación de criterios generales para la determinación del concepto de patrimonio contable así como la Resolución de 20 de enero de 1997 en la que se desarrolla el tratamiento contable de los regímenes especiales del IVA y, finalmente casi solapándose con la Sentencia del Tribunal Supremo del 27 de octubre de 1997, la importante Resolución de 9 de octubre reguladora de algunos aspectos del Impuesto sobre Beneficios, dándose la curiosa circunstancia de que además ésta es la primera Resolución dictada por el ICAC que deroga una anterior, como es la de 30 de abril de 1992. A todo ello, se desconocía todavía cuál sería el fallo del Supremo.

Decíamos que la voz del ICAC, mientras duró ese interregno, se pudo escuchar . aunque un poco a lo lejos, de una manera más bien débil, sin estruendos ni gritos. Ello ocurría, por ejemplo, con motivo de una consulta -¿teledirigida?- que se formulaba² y cuyos términos literales eran éstos:

“Sobre el tratamiento contable de una operación de arrendamiento financiero sobre un determinado bien en la que la opción de compra se ejercita-

² Esta consulta y su consiguiente contestación fue publicada en el BOICAC número 23, octubre de 1995.

6.1. El Real Decreto

rá mediante el pago de la última cuota si bien previamente se ha comprometido su ejecución”.

En su respuesta, el ICAC aludía tanto a la norma de valoración quinta, letra f), contenida en la quinta parte del Plan como a la norma octava de la cuestionada y entonces anulada Resolución de 21 de enero de 1992, decantándose por la activación del bien como un inmovilizado material y no como un activo inmaterial. Pero de esa Consulta o, mejor dicho, de la respuesta dada a la consulta, es elocuente extraer determinados párrafos contenidos en ella y que demuestran la fortaleza del ICAC en cuanto al tratamiento de las operaciones de leasing. Así, en primer término, destaca que el propio ICAC indicara que sus Resoluciones se hacían al amparo de la Disposición Final Quinta del Real Decreto 1643/1990 y que desarrollan las normas de valoración y las normas de elaboración de las cuentas anuales . . . *“por lo que este Instituto mantendrá como opinión los criterios expuestos en la citada Resolución, salvo que un Tribunal entrara en el fondo de los criterios contables desarrollados en la misma”*³. Pero, en segundo lugar, el ICAC aludía a la Sentencia del Supremo de 28 de mayo de 1990, antes señalada, recogiendo sus criterios jurisprudenciales y, a la postre, manifestando que aquella sostiene *“que para la calificación de una operación como de arrendamiento financiero o de venta a plazo, hay que tener en cuenta no sólo las estipulaciones formalmente establecidas sino la real intención de los contratantes”*, reproduciendo el pasaje ínsito en la Sentencia que puntualiza que *“. . . requerida para la existencia del contrato de arrendamiento financiero . . . , la inclusión de una opción de compra a favor del usuario al término del arrendamiento, ello supone que, atendida la propia naturaleza de la opción de compra, el usuario pueda, concluido el plazo de arrendamiento, manifestar su voluntad afirmativa o negativa a la adquisición de los bienes abonando el valor residual pactado . . .”* Y terminaba la respuesta del ICAC a la consulta de referencia afirmando: *“Teniendo en cuenta lo indicado anteriormente, hay que concluir que para el caso concreto objeto de consulta, si se ha comprometido el ejercicio de la opción de compra, falta la voluntad del usuario de no ejercitar dicha opción, por lo que la operación debe registrarse contablemente como una compraventa con pago aplazado, considerándose el bien objeto de la misma como un inmovilizado material”*.

10. Y EL SUPREMO DIXIT . . . PERGEÑANDO EL MEOLLO DE LA SENTENCIA

Si hasta este punto hemos expuesto un largo discurso, en otras palabras, nos hemos extendido ampliamente alrededor de la controversia existente sobre las contabili-

³ Desde ahora mismo, habrá que ver cuál será la postura que el ICAC, una vez dado a conocer el fallo del Tribunal Supremo, defenderá en cuanto a la activación de las inversiones en régimen de leasing. ¿Se mantendrá el ICAC firme y en sus trece, defendiendo a ultranza la activación como inmovilizado material de ese tipo de inversiones o, por contra, acatará en toda su dimensión el pronunciamiento del Supremo y abogará por la activación como inmovilizado inmaterial de tales inversiones?

E S T U D I O S

zaciones de las inversiones en régimen de lasing, ahora vamos a limitarnos a presentar, si bien deslizando algún que otro comentario, los extremos nucleares de la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 1997 en la cual y en definitiva, se da luz verde al ICAC para que siga desarrollando la potestad normativa que viene ejerciendo, atribuida por la Disposición Final Quinta del Real Decreto 1643/1990. Quizás, sea interesante recordar qué dice exactamente esta Disposición. Así:

“El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá aprobar, mediante Resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen el Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales en relación con las normas de valoración y las normas de elaboración de las cuentas anuales, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición final tercera”

El ICAC, así, pues, dispone de una habilitación, habida cuenta de la especialidad eminentemente técnica de la materia contable o incluso de su versatilidad en el tiempo, para poder promulgar disposiciones. Esta posibilidad ya la había manifestado el Consejo de Estado cuando emitió, aun en fase de proyecto, su dictamen sobre el Real Decreto que aprobaba el Plan General de Contabilidad, llegando a indicar que *“la competencia atribuida al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas es, propiamente, una actuación homologadora de los (principios contables generalmente aceptados) que, en la praxis contable, han sido aceptados con un grado de generalidad que justifique su inclusión en el concepto genérico utilizado en el artículo 38.1 del Código de Comercio”*. Mas curiosamente, una piedra de toque esencial para legitimar al ICAC viene de la mano del **artículo 2, 2, b) de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas**, cuando al referirse al contenido del informe de auditoría establece sobre el mismo que debe expresar la opinión del auditor sobre si las cuentas anuales se han preparado y presentado de conformidad con los principios y normas contables establecidos por el ICAC. En concreto, el **apartado segundo del artículo 2 de la Ley 19/88**, reza:

“Con independencia de lo mencionado en el apartado anterior el auditor de cuentas manifestará en el informe de forma clara y precisa su opinión sobre los siguientes extremos:

...

b) Si se han preparado y presentado de conformidad con los principios y normas contables que establezca el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. El auditor de cuentas deberá indicar de modo individualizado los principios contables que no se hubieran aplicado”.

Aquí está, para el Tribunal Supremo, el respaldo de la remisión normativa recogida en la mentada Disposición Final Quinta del Real Decreto 1643/1990, que ofrece a su vez una clara correspondencia con la Cuarta Directiva de la CEE y, más concretamente, con su artículo 38 al establecer que la valoración de los elementos integrantes de las distintas partidas que figuren en las cuentas anuales se ha de realizar de confor-

midad con los principios de contabilidad generalmente aceptados. Como asevera el Supremo, *“se trata, en definitiva, de elevar a la categoría de norma escrita los usos sobre la contabilización de determinados hechos económicos”*.

El Supremo concreta que *“lo que ha hecho la Disposición Final Quinta del Real Decreto 1643/1990, es dar efectividad a la habilitación para dictar normas contables que la Ley 19/1988 ha conferido al ICAC y que se han traducido en la resolución recurrida. Aquel Real Decreto no infringe, por tanto, el principio de jerarquía normativa, al margen de lo que después diremos respecto de los límites en que debe moverse la norma del ICAC”*. Uno de los puntos que se menciona en la Sentencia, muy interesante para comprender mejor el contexto normativo que se ha conformado dentro de lo que se ha dado en denominar Derecho Contable español, descansa en la consideración que se formula respecto a que *“hay que tener en cuenta que la disposición impugnada - Resolución del ICAC sobre el inmovilizado inmaterial - no constituye un elemento normativo que surja aisladamente, sino que forma parte de una cadena sucesiva de normas que se han ido dictando, las unas en desarrollo de las otras; cadena de la que forma parte el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, que autorizó al ICAC a dictar la resolución recurrida”*, es decir, la mentada Resolución sobre el inmovilizado inmaterial.

En definitiva, el Tribunal Supremo estima los motivos de casación y revoca la sentencia recurrida, esto es, la dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, si bien procede a pronunciarse sobre la petición subsidiaria que se había formulado en la demanda para el caso de que no prosperase la principal, que era la nulidad total de la disposición, refiriéndose esa petición subsidiaria a la nulidad de las normas octava y novena de la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992, o sea, las correspondientes al leasing y a las operaciones de lease back. Y es ahí donde el ICAC ve cercenadas las facultades que, en su momento, se había arrogado por mor de los criterios que establecía en la Resolución, al frenarlo el Supremo *al afirmar que la potestad que le corresponde, al ICAC, no es absoluta “sino que ha de respetar los límites propios de todo reglamento y en especial el de jerarquía”*.

La sentencia reconoce el carácter eminentemente técnico de la materia objeto de la Resolución, cosa que significa atribuir al ICAC *“un cierto margen de apreciación que permita positivizar los criterios imperantes en el sector de la Contabilidad”*, ya que esto es lo que, en fin, se induce, como se señala en el Fundamento Quinto, de las normas que autorizan al ICAC a dictar la Resolución - *el artículo 2, 2, b) de la Ley 19/1988, “principios y normas contables que establezca”; Disposición Final Quinta del Real Decreto 1643/1990, “adaptaciones sectoriales en relación con las normas de valoración y las normas de elaboración de las cuentas anuales”; y el artículo 38.1 del Código de Comercio sobre “la valoración de los elementos integrantes de las distintas partidas que figuren en las cuentas anuales debe realizarse conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados”*-, se concluye que no existe dato alguno que permita inducir que los principios contables han sido vulnerados por la forma en que se define

E S T U D I O S

el arrendamiento financiero dentro de la norma octava de la Resolución del ICAC y que, como en ella se expone, *“se recogen los criterios sustentados por la jurisprudencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo en sus sentencias de 10 de abril de 1981, 18 de noviembre de 1983 y, sobre todo, la de 26 de junio de 1989 así como en la Disposición Adicional Séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de Entidades de Crédito”*.

En el examen que se hace por parte de la sentencia al contenido de la norma octava de la Resolución del ICAC se señala, de una parte, que el apartado 3 de esa norma reproduce lo establecido en la norma de valoración quinta, letra f), del Plan, aceptándose de igual forma el reconocimiento del impuesto diferido por mor de la legislación tributaria y, asimismo, se da el plácet al apartado 4 donde se establecen los criterios interpretativos sobre la inexistencia de duda razonables para el ejercicio de la opción de compra⁴, entendiéndose que los supuestos en él consignados son perfectamente congruentes con la práctica comercial aunque se matiza que no tienen el carácter de exhaustivos. Se da por bueno, por parte de la sentencia, el tratamiento del IVA que grava las operaciones de leasing y se declara correcto el planteamiento que se otorga a las operaciones de *lease back* ya que, de hecho, en la norma novena de la Resolución se hace una reproducción de la letra g) de la norma de valoración quinta del Plan.

11. EL “QUID” DE LA CUESTIÓN

El “quid” de toda esa cuestión radica en la comparación que se hace entre el contenido de la norma de valoración quinta, letra f), del Plan y el apartado 2 de la norma octava de la Resolución. Contrastemos ambas posturas. Así, en el Plan se dice textualmente que *“cuando por las condiciones económicas del arrendamiento financiero no existan dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra, el arrendatario deberá registrar la operación . . .”* como un activo inmaterial, para lo que se habilita la conocida cuenta “217. Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero”. En cambio, la Resolución del ICAC estipula 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 compraventa con pago aplazado”***, lo que, a la postre, lleva a contabilizar la inversión realizada, pese a que esté financiada mediante leasing, como un elemento del inmovilizado material. La sentencia, ante ese

⁴ Los dos supuestos previstos son: cuando en el momento de la firma del contrato de leasing, el precio de la opción de compra sea menor que el valor residual que se estima tendrá el bien en la fecha en que se ejercite la opción de compra y cuando el precio de tal opción, también en el momento de la firma del contrato, sea insignificante o simbólico en relación al importe total de dicho contrato.

4.1. Una Sentencia

pronunciamiento, puntualiza: *"Esto quiere decir que la contabilidad reflejará dicho arrendamiento financiero como un inmovilizado material, siendo así que el bien arrendado realmente no ha entrado aún en el patrimonio del arrendatario, existiendo sólo un derecho de uso, derecho que, como tal, debería reflejarse en los asientos contables"*, para añadir más adelante que *"como expresó el Consejo de Estado al dictaminar el proyecto de Real Decreto del Plan General de Contabilidad, en el que se pretendió introducir la anterior asimilación, recogiendo los reparos que a ella habían puesto la Secretaría General de Hacienda y la Dirección General de Tributos de 'que en nuestro Derecho el concepto de propiedad es unívoco y que no cabe hablar de dos tipos de ella uno legal y otro económico contable, deducido este último de un elemento tan impreciso como es el de las condiciones económicas del arrendamiento', concluye que la regla 'crea una gran incertidumbre al no concretar suficientemente, quizá a causa de la diversidad de condiciones que pueden darse en la práctica, cuáles son las condiciones económicas que justifican tal forma de contabilizar'. Como consecuencia del dictamen, el Real Decreto suprimió la equiparación. La introducción de ella en la resolución recurrida infringe, por tanto, el espíritu que animó a la norma habilitante"*.

El final de la sentencia, atendiendo a lo recién transcrito está poco menos que cantado: *"Consecuentemente debemos anular por contrario a Derecho el apartado 2 de la norma 8ª de dicha Resolución del ICAC, debiendo interpretarse en el resto, así como la 9ª, conforme a lo que dicha nulidad comporta"* para afirmarse, después, que en cuanto a la nulidad de la Resolución recurrida *"sólo declaramos respecto de la norma 8ª, apartado 2"*.

* * *

Pues bien; así finaliza lo que, tiempo atrás, aquel frío 21 de enero de 1992 empezó en el seno del ICAC y continuó, casi dos años más tarde, al conocerse el fallo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, aquel también frío 19 de enero de 1994. El suspense de todo ese tiempo, el período que transcurre desde esa fecha hasta el 27 de octubre de 1997, día en que el Tribunal Supremo se pronuncia ratificando las competencias normativas del ICAC, ha tocado a su fin. Los actos de lo que bien pudiera constituir la representación teatral de la contabilidad del leasing han terminado. ¿"Happy end"? ¿Final feliz? Uno, desde su modestia, piensa que sí por lo que respecta al papel del ICAC que, desde ahora, se siente plenamente legitimado para proseguir con su fructífera labor en materia contable, aunque un poco de tristeza se desliza porque las inversiones en régimen de leasing se seguirán contabilizando como un inmovilizado inmaterial. En fin, tampoco es tan grave ni para echarse a llorar.



**Revista
Técnica
Tributaria**

E S T U D I O S

**LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE PRUDENCIA EN LA
RESOLUCIÓN DE 9 DE OCTUBRE DE 1997 SOBRE
ALGUNOS ASPECTOS DE LA NORMA DE VALORACIÓN
16ª DEL I.C.A.C. (IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES)***

Salvador Miranda Calderin

Economista

Miembro de la AEDAF

SUMARIO

- 1. INTRODUCCIÓN**
- 2. LA BÚSQUEDA DE "LA IMAGEN FIEL"**
- 3. LOS CRÉDITOS POR COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS**
- 4. IMPUESTOS ANTICIPADOS**
- 5. IMPUESTOS DIFERIDOS**
- 6. REGISTRO DE LAS ACTAS DE INSPECCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

* Ponencia expuesta en las Jornadas Regionales de la Delegación Territorial Novena de la AEDAF, celebradas en Agaete el 12 y 13 de febrero de 1998.

E S T U D I O S

1. INTRODUCCION

La adaptación de nuestra normativa mercantil a las Directivas comunitarias supuso importantes novedades, no sólo en dicho ámbito, sino también en la normativa contable. El Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas agrupa la nueva regulación de muchas materias con la continuidad en otras, destacando entre las primeras el nuevo concepto de Pérdidas y Ganancias que introduce a la imposición sobre beneficios como gasto variable dentro de su saldo y no como aplicación del mismo.

La regulación contable de tan importante novedad nos vino dada por el nuevo Plan General de Contabilidad (R.D. 1643/1990 de 20 de Dic.), en su Apartado 5º de Normas de Valoración. La norma decimosexta regula **“la nueva imposición sobre beneficios”**, dejando algunas lagunas que fueron cubiertas por la Resolución del ICAC de 30 de Abril de 1992.

La nueva casuística planteada por la evolución normal del concepto dentro del mundo mercantil ha sido resuelta, en parte, por la formulación de consultas al ICAC, pero los cambios en la legislación fiscal introducidos por la Ley 43/95 del Impuesto sobre Sociedades y por la Ley de Acompañamiento de las PP.GG. de 1997 han hecho aconsejable el unificar criterios en una nueva Resolución.

2. LA BUSQUEDA DE “LA IMAGEN FIEL”

Siempre he considerado el concepto de imagen fiel como filosofía aplicable a la hora de redactar las cuentas anuales de una empresa. La obtención de ella debería conseguirse con la aplicación estricta de los denominados principios contables, pero bien sabemos que no siempre es así y en determinadas ocasiones tengamos que plantearnos situaciones contradictorias. Ni tan siquiera la primacía, en caso de conflicto, del principio de prudencia sobre el resto de principios nos lleva directamente a plasmar **“la imagen fiel”** en las cuentas anuales.

De ahí que siempre me haya inclinado por la simplicidad en los planteamientos, de tal forma que **“los árboles no impidan ver el bosque”** y que conjuntamente con la aplicación del principio de prudencia resolvamos las situaciones de la forma menos compleja posible. Me refiero concretamente a los planteamientos científicos que aconsejan, como si de un laboratorio se tratase, periodificar todo lo susceptible de periodificación y no lo esencialmente periodificable. La periodificación de las diferencias permanentes, de las deducciones y bonificaciones y de algún otro concepto que ya analizaremos supone verdaderas cabriolas contables y un cúmulo de **“si, pero ...”** que atentan por su complejidad a la obtención de la imagen fiel. Los trabajos empíricos sobre dicha materia deben enriquecer los conocimientos de los profesionales de la misma, al mismo tiempo que con una sonrisa deben ser archivados convenientemente en lugar apartado para no correr el riesgo de su aplicación.

Afortunadamente, el preámbulo de la Resolución que analizamos supone un verdadero esfuerzo científico de su autor para posteriormente reconducir las aguas y lle-

varlas por el cauce del pragmatismo. Aún me queda el susto de cuando leí en el preámbulo "la posibilidad de que tanto los activos como los pasivos que surgen de la contabilización del gasto por Impuesto sobre Sociedades y que revierten o se compensan en el largo plazo, pudieran ser objeto de **ACTUALIZACION FINANCIERA**", y el alivio que me produjo la conclusión de la Resolución que por razones de simplificación se decanta por la no actualización.

El mismo criterio de simplificación supone dejar en mera opción la periodificación de las diferencias permanentes y deducciones de la cuota que minoran la imposición del beneficio. Siempre me manifesté contrario a ella y aún hoy subordino cualquier consideración científica en aras a la claridad y simplificación de las cuentas anuales, no aconsejando, en ningún caso, la periodificación de las diferencias permanentes y de las deducciones. Me parece un acierto de la Resolución el que la misma sea optativa.

3. LOS CREDITOS POR COMPENSACION DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

La contabilización de esta partida dará lugar a la creación de un nuevo activo en el balance, por lo que el principio de prudencia se concreta en una serie de criterios a tener en cuenta y que se señalan en la norma Primera de la Resolución.

Con carácter general sólo se contabilizarán en la medida en que tengan un interés cierto con respecto a la carga fiscal futura.

En particular, la contabilización del crédito por compensación se subordinará a que :

- la pérdida no tenga el carácter de habitual
- se vayan a obtener beneficios en un plazo no superior a 7 años, límite fiscal, ó 10 años en los casos excepcionales señalado en la Ley Tributaria, entre las que destaca las entidades de nueva creación.(Ver)

La casuística más interesante se nos presenta cuando en aplicación de las dos condiciones anteriores no se ha creado el crédito fiscal y el futuro nos depara la posibilidad de compensación.

Con carácter general, el crédito no creado será objeto de registro en el ejercicio en que se produzca la compensación efectiva, aunque como excepción se permite su contabilización en el ejercicio en que se tenga evidencia clara que en el futuro se van a obtener beneficios.

El registro contable que señala la Resolución no es de mi agrado, ya que aconseja el abono de la cuenta 638 "**Ajustes positivos en la imposición**", cuando siempre he sido partidario de abonar directamente una cuenta de Rtdos. de ejercicios anteriores (679 ó 779).

E S T U D I O S

Sin embargo, con buen criterio, ordena que el abono en la cuenta de Pérdidas y Ganancias luzca separadamente del cargo de la imposición sobre beneficios, de tal forma que se sepa el gasto producido en el ejercicio y el abono que se deriva de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

El caso contrario no es objeto de regulación en la Resolución: el que un crédito dotado no se pueda compensar por haber transcurrido el período de compensación.

*El criterio de prudencia nos obligaría a dar de baja dicho activo en el ejercicio en que creamos no poder compensarlo en el futuro, o en el último ejercicio en que podamos compensar y no hayamos generado beneficios. Siguiendo el criterio general de la Resolución debería abonarse el crédito contra la partida de **"Ajustes negativos en la imposición"**, aunque sigo inclinándome, desde el punto de vista científico, que subordino para evitar discrepancias con la aplicación de la Resolución, por la solución del cargo en una cuenta de Rtdos. de ejercicios anteriores.*

(4745) Crédito por pérdidas a comp.	a	638 Ajustes positivos en la Imp.
(634) Ajustes negativos en la Imp.	a	Crédito por pérdidas a comp.(4745)

De todas estas situaciones se deberá informar ampliamente en el apartado correspondiente a la situación fiscal de la memoria. La existencia de estos ajustes negativos y positivos no han de considerarse como gasto o ingreso fiscal respectivamente.

Interesante es también la casuística derivada de los dos tipos impositivos (30 y 35%) aplicables a las empresas de reducida dimensión. ¿Si en el ejercicio 1997 una de estas empresas obtiene una base imponible negativa, a qué tipo hemos de calcular el crédito impositivo? Siguiendo el principio de prudencia, lo tenemos que calcular al tipo del 30% que dará lugar a un activo inferior y a un inferior abono en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, con independencia de que en ejercicios posteriores podamos realizar la compensación de bases imponibles negativas con resultados que van a ser gravados al tipo superior del 35%.

En dicho momento abonaremos la cuenta 638 de Ajustes positivos en la imposición.

Quizás convenga aclarar esta casuística con un ejemplo:

Colaborador: Mariana Rodríguez

EJEMPLO N° 1

Año 1997. En 1996 se facturó menos de 250 M.

Rtdo. contable	- 12.400.000
diferencias permanentes	+ 1.600.000
B.I. negativa	-10.800.000
x 0'30 =	3.240.000

3.240.000 Crédito por pérdidas a compensar a Impto. s/bfos. 3.240.000

Año 1999. En 1998 se facturaron más de 250 M.

Rtdo contable	+	19.200.000	19.200.000	
diferencias perm.	+	800.000	800.000	
			10.800.000	B.I. 1997
		20.000.000		
			9.200.000	
x 0'35		7.000.000	3.220.000	

7.000.000	<u>Impto. s/bfos.</u>	a	<u>Crédito por compensación</u>	3.240.000
		a	<u>H. a. I. de S.</u>	3.220.000
		a	<u>Ajustes positivos</u>	540.000 *

* diferencias (0'35 - 0'30) x 10.800.000 = 540.000

4. IMPUESTOS ANTICIPADOS

El criterio general es que se contabilizarán siempre que se estime que podrán ser objeto de recuperación futura. Cuando se prevea su reversión en un plazo superior a 10 años, contados desde la fecha del cierre del ejercicio, o la entidad esté obteniendo pérdidas fiscales habitualmente no deberán contabilizarse, a no ser que existan impuestos diferidos por igual o mayor importes que los impuestos anticipados o que deban abonarse pasados los diez años señalados.

La casuística que se puede dar si no se contabilizan y en el futuro revierten se resuelve similar al crédito por compensación. Así también el caso contrario de que habiéndose contabilizado nunca reviertan a favor de la empresa.

En las empresas en que se pueda aplicar el tipo reducido del 30% al primer tramo de los beneficios, se calculará el impuesto anticipado a este tipo, con independencia de las regularizaciones a efectuar en el ejercicio de reversión con abono a Ajustes positivos. (Ejemplo 2).

E S T U D I O S

En el caso contrario que hayamos calculado el impuesto anticipado al tipo del 35% y posteriormente revierta al tipo del 30% se producirá una diferencia negativa. (Ejemplo 3).

EJEMPLO N° 2

1997

	100			100	
	+ 10	dif. perm.		+ 10	dif. perm.
				+ 20	dif. temporal
	110				
x 0'30	33			130	
			x 0'30	39	
33	<u>Imptos. s/bfos..</u>	a	<u>H. a l. de S.</u>	39	
6	<u>Imptos. anticipados</u>				

1998

	120			120	
x 0'35	42			-20	dif. temporal
				100	
			x 0'35	35	
42	<u>Imptos. s/bfos.</u>	a	<u>H. l. de S.</u>	35	
		a	<u>Imptos. anticip.</u>	6	
		a	<u>Ajustes positivos</u>	1	
			$(0'35 - 0'30) \times 20 = 1$		

EJEMPLO N°3

1997

	100			100	
	+ 10	dif. perm.		+10	dif. perm.
				+20	dif. temp.
	110				
x 0'35	38'5			130	
			x 0'35	45'5	
38'5	<u>Imptos. s/bfos.</u>	a	<u>H. l. de S. a pagar</u>	45'5	
7	<u>Imptos. anticipados</u>				

1998

	120			120	
x 0'30	36			-20	dif. temp.
				100	
			x 0'30	30	
36	Imptos. s/bfos.	a	H. I. de S. a pagar	30	
1	Ajustes negativos	a	Imptos. anticipados	7	

5. IMPUESTOS DIFERIDOS

En el caso de empresas de reducida dimensión se calculará el impuesto diferido al tipo del primer tramo del 30%. No obstante, si se viese que la deuda puede ser mayor por aplicación de un tipo superior deberá dotarse una provisión contra la cuenta de Ajustes negativos (633).

No soy partidario de dotar una provisión sino de abonar directamente la cuenta de Impuestos diferidos por el mayor importe que estimemos y en el momento que haya que realizar el pago volver a regularizar la cuenta si la estimación no fue del todo precisa.

Los cargos y abonos se realizarían contra las cuentas de Ajustes positivos y negativos respectivamente.

6. INFORMACION EN LAS CUENTAS ANUALES.

En el apartado correspondiente a la "situación fiscal" de la Memoria se deberá dar la máxima información sobre los temas antes tratado, concretamente sobre:

- El tratamiento dado a los impuestos anticipados y a los créditos por compensación y sobre las circunstancias que notificaron o no su registro contable.
- Importe de los impuestos anticipados y de los créditos por compensación que no se han registrado en el Activo y su plazo de recuperación.
- Información sobre los créditos e impuestos anticipados que hayan aflorado en la liquidación y no estuviesen registrados en la contabilidad.
- Los créditos por compensación, impuestos diferidos y anticipados que revierten en el ejercicio y en el futuro.

7. REGISTRO DE LAS ACTAS DE INSPECCION DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

Finalmente, la Resolución unifica criterios para la contabilización de los diferentes conceptos que engloba un Acta de Inspección:

En el caso de Actas levantadas por la Inspección debemos cargar cada concepto comprendido en las mismas en las diferentes cuentas del Grupo 6. Así la Resolución señala que la cuota del Impuesto sobre Sociedades se recogerá como gasto del ejercicio en la cuenta 633 de Ajustes negativos. En mi opinión, debería recogerse no en este componente del Resultado del ejercicio sino en otro correspondiente a Gastos y pérdidas de otros ejercicios.

Deberá reflejarse en la cta. de Pérdidas y Ganancias con separación del gasto por el impuesto sobre beneficios de ese año.

Sin embargo, los intereses de demora se dividen en dos partidas: la primera con los intereses del ejercicio, que se abonarán con cargo a la cuenta de Gastos financieros; y la segunda, con los intereses de demora correspondiente al resto de ejercicios que se abonarán con cargo a la partida de Gastos y pérdidas de otros ejercicios.

Las sanciones, en cualquier caso, se deberán abonar con cargo a una cuenta de Gastos extraordinarios.

Ajustes negativos (Cuota tributaria I. de S.)

Gastos financieros (intereses del ejercicio)

Gastos y pérdidas de otros ejercicios (resto de intereses)

Gastos extraordinarios (sanción) a

a

Hacienda acreedora

Con la entrada en vigor de la Ley 43/95 del Impuesto sobre Sociedades, ya no tendría ningún reparo la deducibilidad de estos intereses, ya que se permite la deducción de gastos contabilizados en períodos impositivos posteriores a su devengo, entendiendo que no le sería de aplicación la coletilla de “siempre que no suponga una tributación inferior”, ya que, precisamente, estos intereses van a engrosar las arcas del propio Tesoro.

