



**GARRIGUES**

ABOGADOS Y ASESORES TRIBUTARIOS

## **Aspectos fiscales de la Reforma**

**Ley 16/2007 de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea**

***JOSE ANTONIO GIL DEL CAMPO  
Socio de GARRIGUES***

PRINCIPALES MODIFICACIONES EN EL TRLIS

NORMA DE PRIMERA APLICACIÓN DEL PGC

# ASPECTOS FISCALES DE LA REFORMA

## PRINCIPALES MODIFICACIONES EN EL TRLIS (I)



- ❑ ENTRADA EN VIGOR: PARA LOS EJERCICIOS QUE SE INICIEN A PARTIR DE **1 DE ENERO DE 2008**.
- ❑ ADAPTACIÓN A **NUEVA TERMINOLOGÍA** CONTABLE:
  - Pérdidas por deterioro en lugar de provisiones valorativas
  - Activos no corrientes mantenidos para la venta (corrección monetaria)
  - Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias
  - Existe grupo (art. 16) cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otros, según los criterios establecidos en el art. 42 del C.Co., con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.
  - Régimen de consolidación fiscal:
    - Las eliminaciones e incorporaciones de acuerdo con los criterios del art. 46 del C.Co.
    - La sociedad dominante deberá formular, junto con el Balance y la Cuenta de PyG consolidada, un ECPN y EFE consolidados, aplicando el método de integración global a todas las sociedades que integren el grupo fiscal.

# ASPECTOS FISCALES DE LA REFORMA

## PRINCIPALES MODIFICACIONES EN EL TRLIS (II)



### ❑ CORRECCIONES DE VALOR: **AMORTIZACIONES**

- **Art. 11.3:** Adaptación de los requisitos para la consideración de arrendamiento financiero a la Norma de Registro y Valoración 8ª del Borrador PGC.
- **Inmovilizado intangible con vida útil definida:** Deducibilidad de las dotaciones a la amortización, con el **límite anual máximo de la décima parte**<sup>(\*)</sup>
  - Adquisición a título oneroso..
  - Adquirente y transmitente no formen grupo (art. 42 del C. de Com.)

### ❑ CORRECCIONES DE VALOR: **PÉRDIDA POR DETERIORO DEL VALOR DE LOS ELEMENTOS PATRIMONIALES**

- **Deducibilidad del inmovilizado intangible** correspondiente a **fondos de comercio**, con el **límite anual máximo de una veintena parte** de su importe:
  - Mismos requisitos que para el inmovilizado intangible con vida útil definida.
  - Dotación de una reserva indisponible, al menos, por el importe fiscalmente deducible, en los términos establecidos en la legislación mercantil.
  - No condicionamiento de la deducción a su imputación contable en PyG.

(\*) Requisitos: 1) Adquisición a título oneroso y 2) La adquirente y transmitente no deben formar parte de un grupo de sociedades (art. 42 del Código de Comercio), con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. Si no se cumplen los requisitos, las dotaciones son deducibles si se prueba que responden a una pérdida irreversible.

### ❑ CORRECCIONES DE VALOR: **PÉRDIDA POR DETERIORO DEL VALOR DE LOS ELEMENTOS PATRIMONIALES**

- **Deducibilidad del inmovilizado intangible con vida útil indefinida**, con el *límite anual máximo de la décima parte* de su importe:
  - Mismos requisitos que para el inmovilizado intangible de vida útil definida
  - No condicionamiento de la deducibilidad a su imputación contable en PyG
- **Fondo de comercio derivado de operaciones de fusión:**
  - Aplicabilidad, en los mismos términos, de la deducibilidad para el fondo de comercio surgidos en estas operaciones
  - No condicionamiento de la deducibilidad a su imputación contable en PyG.
- **Fondo de comercio financiero:** Se mantiene la regulación



### **PROVISIONES<sup>(\*)</sup>: NO DEDUCIBILIDAD DE LOS SIGUIENTES GASTOS:**

- Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas
- Los relativos a retribuciones y otras prestaciones al personal (i.e., premios de antigüedad, bonus a pagar en ejercicios futuros, etc.)
- Los concernientes a contratos “onerosos” (los costes de cumplimiento de los mismos exceden a los beneficios económicos que se espera recibir de los mismos)
- Los derivados de reestructuración<sup>(\*\*)</sup>, excepto si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas
- Los relativos al riesgo de devoluciones de ventas
- Los de personal que se corresponden con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados

### **GASTOS CORRESPONDIENTES A ACTUACIONES MEDIOAMBIENTALES: PLAN A FORMULAR POR EL SUJETO PASIVO**

---

(\*) Hasta ahora “Provisiones para riesgos y gastos”.

(\*\*) La situación de reestructuración se presenta cuando la empresa ha formulado un plan en tal sentido y ha provocado una expectativa válida entre los afectados.

## ❑ REGLAS DE VALORACIÓN

- Las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse a la cuenta de P y G
- **Corrección monetaria:** No mención a las Inversiones inmobiliarias (Si Activo no corriente) (?)
- **Autocartera:** Norma de registro y valoración 9ª del Borrador de PGC

## ❑ IMPUTACIÓN TEMPORAL

- Mantenimiento, salvo excepciones expresas, del **principio de inscripción contable**
- Los gastos de personal liquidados mediante la entrega de instrumentos de patrimonio serán deducibles en el período impositivo en que se entreguen

- ✧ INGRESOS PROCEDENTES DE LA **CESIÓN DEL DERECHO DE USO O DE EXPLOTACIÓN DE PATENTES, DIBUJOS O MODELOS, PLANOS, FÓRMULAS O PROCEDIMIENTOS SECRETOS, DE DERECHOS SOBRE INFORMACIONES RELATIVAS A EXPERIENCIAS INDUSTRIALES, COMERCIALES O CIENTÍFICAS(\*)**.
  - **Integración** en la base imponible en un **50%**
  - **Creación por la entidad cedente** de los activos objeto de cesión y que no generen entregas de bienes o prestaciones de servicios por el cesionario que generen gastos deducibles en el cedente, si existe vinculación.
  - **No se aplicará** la reducción a partir del período impositivo siguiente a aquél en que los ingresos con derecho a reducción superen el coste del activo creado multiplicado por 6.
  - La reducción debe tenerse en cuenta a efectos de la D.D.I. Internacional.
  - **Consolidación fiscal:** los ingresos y gastos derivados de la cesión no serán objeto de eliminación en la base imponible consolidada.

---

(\*) No aplicable a la cesión del derecho de uso o explotación de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, ni de programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos.



### ✧ **DEDUCCIÓN POR REINVERSIÓN: CON EFECTOS PARA LOS PERÍODOS IMPOSITIVOS QUE SE HAYAN INICIADO A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2007**

- **Aplicable al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias *afectos a actividades económicas, que hubiesen estado en funcionamiento al menos un año dentro de los tres anteriores a la transmisión.***
- **Aplicabilidad a valores (+ del 5%):** si tienen elementos patrimoniales no afectos en un porcentaje superior al 15% del activo, no se aplicará la deducción ni se entenderá realizada la reinversión sobre la parte de renta obtenida que corresponda en proporción al porcentaje que se haya obtenido<sup>(\*)</sup>. Se consideran no afectos los valores no aptos para la deducción por reinversión.
- Se siguen considerando como **valores aptos para la deducción y la reinversión los *representativos de entidades donde > 50% de su activo sea “activo circulante”.***
- **Elementos patrimoniales no aptos para la reinversión :**
  - Idem redacción anterior

---

<sup>(\*)</sup> El porcentaje se calculará sobre el balance consolidado, si se trata de la entidad dominante de un grupo, y se podrá calcular según los valores de mercado de los elementos que integran el balance.

### ✧ INCENTIVOS FISCALES PARA LAS EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN

- **Límite de la cifra de negocios:** se incluirán todas las sociedades pertenecientes al grupo, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.
- **Inversiones inmobiliarias:** referencia explícita para aplicar la libertad de amortización<sup>(\*)</sup> y la amortización acelerada<sup>(\*\*)</sup> de los elementos patrimoniales objeto de reinversión.
- Se **duplica la amortización** (antes 1,5) de los ***elementos nuevos del inmovilizado material y de los elementos del inmovilizado intangible<sup>(\*\*)</sup>***, añadiéndose esta posibilidad para las ***inversiones inmobiliarias***.
- **Fondos de comercio e inmovilizado intangible con vida útil definida o no definida:** posibilidad de deducir en un **150%<sup>(\*\*)</sup>** las cantidades indicadas en arts. 11.4 y 12.6 del TRLIS.

---

<sup>(\*)</sup> Obviamente, no para la inversiones de escaso valor, que se siguen refiriendo al inmovilizado material.

<sup>(\*\*)</sup> No condicionada a su imputación contable.

- ❑ **D. TRANSITORIA LEY 16/2007:** “A EFECTOS DE LA ELABORACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES QUE CORRESPONDAN AL PRIMER EJERCICIO QUE SE INICIE A PARTIR DE 1 DE ENERO DE 2008, LAS EMPRESAS ELABORARÁN UN BALANCE DE APERTURA AL COMIENZO DE DICHO EJERCICIO. DICHO BALANCE SE ELABORARÁ DE ACUERDO CON LAS NORMAS ESTABLECIDAS EN LA PRESENTE LEY Y SUS DISPOSICIONES DE DESARROLLO, SIN PERJUICIO DE LAS EXCEPCIONES PREVISTAS REGLAMENTARIAMENTE”
  
- ❑ **D. TRANSITORIA PRIMERA DEL BORRADOR DE PGC**
  - Los **criterios contenidos en el nuevo PGC** deberán aplicarse, con carácter general, de **forma retroactiva**.
  - **Reglas concretas** para la **elaboración del balance de apertura** del ejercicio en que se aplique por primera vez el PGC.
  - La **contrapartida de los ajustes será una partida de reservas**, con algunas excepciones y salvo que, de acuerdo con la 2ª parte del Borrador de PGC, deban utilizarse otras partidas de patrimonio neto.

## ❑ REGLAS PARA LA ELABORACIÓN DEL BALANCE DE APERTURA

- Deberán **registrarse todos los activos y pasivos** cuyo reconocimiento exige el PGC.
- Deberán **darse de baja todos los activos y pasivos** cuyo reconocimiento no está permitido por el PGC.
- Deberán **reclasificarse** los elementos patrimoniales.
- **Valoración de activos y pasivos** de conformidad con las nuevas normas de registro y valoración del PGC.
  - Se presumirá que las valoraciones existentes conforme a los principios y normas vigentes en el último ejercicio cerrado antes de la entrada en vigor de la Ley 16/2007 son equivalentes a los incluidos en el nuevo PGC, salvo las aplicadas a los instrumentos financieros valorados por su valor razonable.

### ❑ EXCEPCIONES A LA APLICACIÓN RETROACTIVA DEL NUEVO PGC (REGLA GENERAL)

- Norma de registro y valoración 17<sup>a</sup> (“Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio”).
- Designación en la categoría de “Valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias”, en la fecha a que corresponda el balance de apertura, de los correspondientes activos financieros.
- Si se dieron de baja activos o pasivos financieros no derivados, no se reconocerán aunque lo exija la norma de registro y valoración 9<sup>a</sup> (“Instrumentos financieros”) (\*)
- Las estimaciones en el balance de apertura deberán ser coherentes con las que se realizaron en su día.
- Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta: se aplicarán los nuevos criterios de forma prospectiva y a partir de la información disponible en la fecha del balance de apertura.
- Reglas especiales en relación con las combinaciones de negocios realizadas con anterioridad al 1 de enero de 2008.

---

(\*) A menos que deban recogerse como resultado de una transacción o acontecimiento posterior.



## ❑ PRECEDENTE NORMATIVO: CIRCULAR DEL BANCO DE ESPAÑA 4/2004 PARA LAS ENTIDADES DE CRÉDITO

- **Implicaciones fiscales:** Contestaciones vinculantes de la Dirección General de Tributos nº V0493-05, de 27 de octubre de 2005, nº V0458-06, de 15 de marzo de 2006, y nº V0521-06, de 27 de marzo de 2006.

## ❑ PRINCIPALES ASPECTOS FISCALES A CONSIDERAR

- **Efectividad fiscal de los ajustes** (aplicación retroactiva) en ejercicios anteriores a 2008?
- **Valoración de los activos financieros a valor razonable** con cambios en la cuenta de PyG.
- **Valoración de los activos financieros** disponibles para la venta.
- Posibles excesos de fondos para correcciones de valor de elementos patrimoniales (i.e., fondo de fluctuación de valores).

# ASPECTOS FISCALES DE LA REFORMA NORMA DE PRIMERA APLICACIÓN DEL PGC (V)



- **Posibles excesos de provisiones para riesgos y gastos** (i.e., fondo de cobertura de reparaciones extraordinarias, provisiones genéricas (\*), etc.).
- **Ingresos a distribuir en varios ejercicios** (excesivos): Diferencias positivas de valoración en moneda extranjera.
- Eliminación de los **gastos de constitución y de primer establecimiento**.
- Contabilización de determinados **activos por impuesto diferido**.
- Posible contabilización de **provisiones no registradas**.
- **Etc.**

---

(\*) Derivadas de obligaciones implícitas o tácitas, etc.