

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 2008:

La adaptación al PGC 07

ARTICULO 10 T.R.L.I.S

La Base Imponible se obtiene, corrigiendo mediante los ajustes fiscales establecidos en la normativa tributaria, el resultado contable derivado de la correcta aplicación de la normativa mercantil-contable.

CONSECUENCIA: Alteración del Resultado Contable en PGC 07, sin neutralización via nuevo ajuste fiscal, tiene plena incidencia en BI.

MODIFICACIONES TRLIS RELACIONADAS CON LA REFORMA MERCANTIL-CONTABLE

1.- Amortizaciones (art. 11 TRLIS)

*2.- Pérdidas por deterioro de valor de
elementos patrimoniales (art. 12 TRLIS)*

3.- Provisiones de riesgos (art. 13 TRLIS)

4.- Reglas de valoración (art. 15 TRLIS)

*5.- Imputación temporal de ingresos y gastos
(art. 19 TRLIS)*

AMORTIZACIONES (art. 11 TRLIS)

- “Inversiones Inmobiliarias” (grupo 22 y NVR 4ª PGC)
- Arrendamiento financiero (NVR 8ª.1 PGC)
- “Inmovilizado intangible de vida útil definida” (NVR 5ª.2 PGC) (art. 11.4 TRLIS, art 1 RIS)
- Grandes Reparaciones y Activos revertibles afectos a concesiones administrativas (art. 1 RIS)

PERDIDAS POR DETERIORO DE ELEMENTOS PATRIM. (art. 12 TRLIS)

→ *Fondo de Comercio* (art. 12.6 TRLIS)

→ *"Inmovilizado intangible de vida útil INDEFINIDA"*
(NVR 5^a.2 PGC) (art. 12.7 TRLIS)

** En ambos casos, se suprime la exigencia del Principio de Inscripción Contable, al no ser amortizables contablemente.*

DETERIORO VALORES NEGOCIABLES

RENTA VARIABLE (art. 12.3 TRLIS)

→ *Deducible fiscalmente, con el límite de la reducción en el ejercicio de los fondos propios de la entidad participada.*

→ *Empresas del grupo, multigrupo y asociadas:*

→ *Deducibilidad fiscal, SIN NECESIDAD DE IMPUTACION CONTABLE EN PyG, si el deterioro se pudiese haber contabilizado bajo el PGC 1990 (diferencia entre el valor de la participación al inicio, y la suma del importe de los fondos propios al cierre del ejercicio más las plusvalías tácitas existentes cuando la adquisición y subsistentes al cierre).*

→ *En la consideración de los fondos propios NO se tendrán en cuenta los GASTOS NO DEDUCIBLES (diferencias temporarias y permanentes).*

Provisión por deterioro de valores negociables: Participaciones de capital no cotizadas

Ejemplo 1

V.Adq = 1.000 (31-12-2007); VTC₀₇ = 600 → P.Tácitas₀₇ = 400
31-12-08

VTC₀₈ = 450 ; P.Tácitas₀₈ = 350 → V. Recuperable = 800

→ PROVISION CONTABLE = 1.000 – 800 = **200**

→ PROVISION FISCAL = **150** (600 – 450)

(VTC₀₇ - VTC₀₈)

(D^a.Tempor. Deducible = 200 – 150 = 50 * tipo impositivo)

Provisión por deterioro de valores negociables: Empresas Grupo, multigrupo y asociadas

Ejemplo 2

V.Adq = 1.000 (31-12-2007); VTC₀₇ = 600 → P.Tácitas₀₇ = 400
31-12-08

VTC₀₈ = 450 ; P.Tácitas₀₈ = 700 → V. Recuperable = 1.150

→ PROVISION CONTABLE = 0

→ PROVISION FISCAL = 1000 - (450 + P.T₀₇ SUBS.)
= 1000 - (450 + 400) = **150**

(SIN INSCRIPCIÓN CONTABLE → D^a.Tempor. Imponible)

Provisión por deterioro de valores negociables: Grupo, multigrupo y asociadas

Ejemplo 3

V.Adq = 1.000 (31-12-2007); VTC₀₇ = 600 → P.Tácitas = 400
31-12-08

VTC₀₈ = 450 ; P.Tácitas₀₈ = 700 → V. Recuperable = 1.150

Gastos no deducibles de la participada = 80

→ PROVISION CONTABLE = 0

→ PROVISION FISCAL = 1000 - (450 + P.T_{07 SUBS.}) - Gastos no deducibles participada = 1000 - (450 + 400) - 80 = **70**

(SIN INSCRIPCIÓN CONTABLE → D^a.Tempor. Imponible)

PROVISIONES (art. 13 TRLIS)

→ Nueva relación de "PROVISIONES" NO deducibles fiscalmente (art. 13.1 TRLIS): DETERMINADAS dotaciones al grupo 14 PGC:

- *Obligaciones implícitas o tácitas.
- *Gastos por retribuciones y otras prestaciones de personal "diferidas".
- *Costes cumplimiento de contratos > B^os esperados.
- *Reestructuraciones con obligaciones tácitas.
- *Riesgos de devoluciones de ventas.
- *Gastos de personal basados en instrumentos de patrimonio.

PROVISIONES (art. 13 TRLIS)

→ *Supresión DELIMITACION NEGATIVA del antiguo artículo 13.1 (adaptación a nueva definición del ppio prudencia del art. 38 CC)*

→ *Gastos por actuaciones medioambientales (13.2 TRLIS): Deducibilidad fiscal sujeta a Planes autorizados.*

→ *Desaparición de los Planes fiscales de Reparaciones Extraordinarias.*

REGLAS DE VALORACION (art. 15 TRLIS)

- Variaciones del VALOR RAZONABLE de los elementos patrimoniales, sin efectos fiscales hasta imputación en cuenta de pérdidas y ganancias (art. 15.1 TRLIS)
- Desaparición regla especial en adquisición o amortización de acciones propias del antiguo art. 15.9 TRLIS (adaptación a NVR 9ª.4 PGC)
- Permutas no comerciales vs comerciales.

IMPUTACION TEMPORAL DE INGRESOS Y GASTOS (art. 19 TRLIS)

→ Mejora técnica del PRINCIPIO DE INSCRIPCIÓN CONTABLE y de DEVENGO del artículo 19.3, en los supuestos de gastos imputados en cuentas de reservas por obligación legal o reglamentaria.

→ Entrega a trabajadores de instrumentos de patrimonio propio (art. 19.5 y 13.1.f TRLIS).

AJUSTES DERIVADOS DE LA TRANSICION A LOS PGC 07

PRIMERA APLICACIÓN PGC 2007

* Reglas Generales: D.Tª.1ª PGC y PGC PYMES

→ Aplicación retroactiva del PGC 07 obligatoria en normas de registro, y potestativa en normas de valoración.


* Reglas Especiales: D.Tª.2ª PGC y PGC PYMES

→ Excepciones potestativas y obligatorias a RRGG

AJUSTES 1ª APLICACIÓN PGC 07

(Ley 4/2008)

- *Efectos fiscales de los cargos y abonos a cuentas de reservas que tengan la naturaleza de gastos o ingresos (D.Tª 26 a 29 TRLIS):*
 - (A) *Efecto general: inclusión en BI.*
 - (B) *Excepción: No se integran en BI los cargos/abonos a reservas que procedan de gastos/ingresos contabilizados y aplicados fiscalmente en ejercicios anteriores, salvo provisiones.*
- *Imputación temporal optativa del saldo de ajustes distribuida en tres periodos impositivos.*



**PLANES GENERALES DE
CONTABILIDAD:
MODIFICACIONES CON
REPERCUSION
TRIBUTARIA**

ARTICULO 10 T.R.L.I.S

La Base Imponible se obtiene, corrigiendo mediante los ajustes fiscales establecidos en la normativa tributaria, el resultado contable derivado de la correcta aplicación de la normativa mercantil-contable.

CONSECUENCIA: Alteración del Resultado Contable en PGC 07, sin neutralización via nuevo ajuste fiscal, tiene plena incidencia en BI.

PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD: MODIFICACIONES CON REPERCUSION TRIBUTARIA

1.- Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta (NVR 7ª PGC)

→ No amortizables (solo pérdidas por deterioro)

→ NO aplicable nunca a las PYMES (PGC Pymes)

PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD: MODIFICACIONES CON REPERCUSION TRIBUTARIA

2.- Instrumentos financieros sujetos a valoración a valor razonable y con imputación a cuenta de resultados (NVR 9ª PGC):

→ “Activos y pasivos financieros mantenidos para negociar y determinados instrumentos financieros derivados”: Variaciones de valor razonable con plenos efectos fiscales, sin límites art. 12 TRLIS.

PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD: MODIFICACIONES CON REPERCUSION TRIBUTARIA

2.- Instrumentos financieros sujetos a valoración a valor razonable y con imputación a patrimonio neto (NVR 9ª PGC) (NO aplicable en PGC PYMES)

→ Acciones con cotización oficial que no sean del grupo mercantil, "disponibles para la venta": Variaciones "ordinarias" del valor razonable contra PN sin efectos fiscales (incluso pérdidas); mientras que pérdidas "extraordinarias" por deterioro en función de valor razonable al cierre serán fiscalmente deducibles sin límite (antes el menor entre la cotización media del 4º trimestre y la cotización al cierre)

PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD: MODIFICACIONES CON REPERCUSION TRIBUTARIA

3.- *Grandes Reparaciones (NVR 3ª.g PGC)*

→ *Parte del precio adquisición/coste construcción, amortizable sistemática y separadamente del resto del activo (sujeto a límites art. 11 TRLIS) y sin plan especial de "dotaciones" solicitado a la AEAT.*

4.- *Gastos de constitución / primer establecimiento.*

→ *No amortizables ni activables (gastos del ejercicio y/o cargo directo a reservas).*

PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD: MODIFICACIONES CON REPERCUSION TRIBUTARIA

5.- Existencias (NVR 10ª PGC)

→ Valoración de stocks: CMP o FIFO (no LIFO)

→ Correcciones de valor: Valor Neto Realizable, salvo materias primas y otros consumibles cuando precio venta producto final > coste producción.

PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD: MODIFICACIONES CON REPERCUSION TRIBUTARIA

6.- Diferencias de cambio en moneda extranjera (NVR 11ª PGC)

- Partidas monetarias: Tipo cambio al cierre, con imputación a cuenta de PyG (incluso ganancias).*
- Partidas no monetarias: Tipo de cambio de cierre, a efecto de correcciones de valor en partidas valoradas a coste histórico, y a efecto de su valoración en partidas valoradas a valor razonable.*

PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD: MODIFICACIONES CON REPERCUSION TRIBUTARIA

7.- Provisiones y contingencias (NVR 15ª PGC)

→ No deducibles fiscalmente dotaciones derivadas de "obligaciones tácitas o implícitas".

→ Si deducibles fiscalmente dotaciones derivadas de obligaciones "legales o contractuales"

PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD: MODIFICACIONES CON REPERCUSION TRIBUTARIA

8.- Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio (NVR 17ª PGC)

9.- Combinaciones de Negocios (NVR 19ª PGC)

10.- Inversiones Inmobiliarias (NVR 3ª PGC)

→ Amortizables sistemáticamente (no existencias)

11.- Operaciones entre empresas del grupo (NVR 21ª PGC): "Valor razonable"/Ajustes secundarios.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

OPERACIONES VINCULADAS

AJUSTE SECUNDARIO

- Naturaleza de las rentas puestas de manifiesto por diferencia entre valor convenido y valor normal de mercado (art. 16.8 TRLIS y **21 bis RIS**):
 - Regla especial si hay vinculación Sociedad-Socio:
 1. Diferencia de valoración a favor del socio:
 - ◆ Entidad: Retribución de fondos propios. Retención 18 % RCM.
 - ◆ Socio: Por el % de participación será DIVIDENDO, y por el resto rentas derivadas de la condición de socio o partícipe del art. 25.1.d LIRPF (sin exención art. 7.x LIRPF).

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

OPERACIONES VINCULADAS: AJUSTE SECUNDARIO

- Naturaleza de las rentas puestas de manifiesto por diferencia entre valor convenido y valor normal de mercado (art. 16.8 TRLIS y **21 bis RIS**):
 - Regla especial si hay vinculación Sociedad-Socio:
- 2. Diferencia de valoración a favor de la entidad:
 - ◆ Por el % participación: APORTACIONES de los socios a los fondos propios de la entidad.
 - ◆ La parte restante será liberalidad no deducible para el socio y renta imponible para la sociedad.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

OPERACIONES VINCULADAS:

AJUSTE SECUNDARIO

- Naturaleza de las rentas puestas de manifiesto por diferencia entre valor convenido y valor normal de mercado (art. 16.8 TRLIS y **21 bis RIS**):
 - Regla especial si hay vinculación Sociedad-Socio:
<<**Se recoge la posibilidad de aparcar la calificación legal, acreditando que a la diferencia le corresponde a otra calificación.>>**

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

OPER. VINCULADAS: AJUSTE SECUNDARIO

- PGC (R.D 1514/2007) y PGC Pymes:

→ **NORMA DE VALORACION SOBRE “OPERACIONES ENTRE EMPRESAS DEL GRUPO”:** Obligación de contabilizar el ajuste secundario.

PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD: MODIFICACIONES CON REPERCUSION TRIBUTARIA

Operaciones Vinculadas

→ N.V. 20ª PGC Pymes: “Operaciones entre empresas del grupo”

<<Las operaciones entre empresas del mismo grupo, con independencia del grado de vinculación entre las empresas del grupo participantes, se contabilizarán de acuerdo con las normas generales.

En consecuencia, con carácter general ..., los elementos objeto de la transacción se contabilizarán en el momento inicial por el precio acordado, si equivale a su valor razonable. En su caso, si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación. La valoración posterior se realizará de acuerdo con lo previsto en las correspondientes normas.>>

La REFORMA CONTABLE y su incidencia en la IMPOSICION DIRECTA

Enrique Seoane Smith
Inspector de Hacienda del Estado

