

CUESTIONES A DEBATE...

ANÁLISIS DE LAS CONSULTAS DE LA DGT Y DEL ICAC EN RELACIÓN CON EL NUEVO PGC

GABINETE JURÍDICO DEL CEF

Extracto:

Son numerosas las consultas a las que la DGT y el ICAC han dado contestación en relación con una amplia lista de cuestiones vinculadas con la aplicación del nuevo Plan General de Contabilidad.

En un momento como el actual, de frecuentes modificaciones normativas en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades y un nuevo PGC todavía no asentado, son muchas las dudas que se plantean y que se intentan solventar mediante la formulación de las mismas a los órganos competentes para su resolución.

El **Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria** que se imparte en el CEF, ha dedicado una ponencia al estudio de las principales consultas emitidas por la DGT y el ICAC en referencia con las nuevas normas y criterios que se derivan de las últimas modificaciones normativas efectuadas en el campo tributario y contable. Consultas con especial incidencia a la hora de efectuar una correcta tributación en el Impuesto sobre Sociedades.

El presente artículo es resumen de la conferencia que tuvo lugar el día 17 de diciembre de 2009, impartida por don Eduardo Sanz Gadea, Inspector de Hacienda.

Palabras clave: consultas, DGT, ICAC y PGC.

CUESTIONES A DEBATE...

ANALYSIS OF THE OPINIONS DELIVERED BY THE TAX GENERAL DIRECTORATE AND THE INSTITUTE OF ACCOUNTING AND ACCOUNTS AUDITING RELATING TO THE NEW SPANISH GENERAL ACCOUNTING PLAN

GABINETE JURÍDICO DEL CEF

Abstract:

MANY are the opinions delivered in Spain by both the Tax General Directorate (DGT in its Spanish abbreviation) and the Institute of Accounting and Accounts Auditing (ICAC in its Spanish abbreviation) implementation of the new Spanish General Accounting Plan (PGC in its Spanish abbreviation), as many are the doubts currently arising regarding the frequent amendments of the Corporate Income Tax and the new, already non completely settled, General Accounting Plan, which are trying to be solved by posing them to the relevant public bodies.

The Tax Update and Improvement course, run by CEF, has devoted one lecture to survey the chief opinions issued by the DGT and the ICAC on the new rules and criteria resulting from the latest legal amendments on tax and accounting.

This paper summarizes the lecture on these subjects delivered last 17 december, 2009 by Mr. Eduardo Sanz Gadea, Spanish Tax Inspector.

Keywords: consultations, DGT, ICAC and PGC.

Sumario

Fondo de comercio.

Inmovilizado intangible de vida útil definida.

Provisiones.

Gastos de constitución, gastos por intereses diferidos y gastos por formalización de deudas.

Gastos por intereses diferidos y gastos por formalización de deudas [Consulta DGT n.º V1356/2009 (NFC033660) y Consulta 8 BOICAC n.º 75 (NFC031161)].

Gastos de constitución y de primer establecimiento [Consulta DGT n.º V0623/2009 (NFC032145)].

Operaciones con acciones propias.

Deducción para evitar la doble imposición interna.

Prima de emisión.

Pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital de entidades.

Operaciones vinculadas.

La fiscalidad y la contabilidad son dos disciplinas íntimamente relacionadas. Con la nueva redacción dada a numerosos artículos del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante, TR LIS) y a su normativa de desarrollo, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio (en adelante, RIS), y el nuevo Plan General Contable (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, son numerosas las dudas que se plantean, ya sea por un insuficiente desarrollo de la normativa, bien tributaria, bien contable, ya por el desconocimiento de los efectos fiscales ante los nuevos criterios contables. Lagunas o incertidumbres que se tratan de suplir mediante doctrina administrativa.

Como bien es sabido, el cálculo de la base del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) parte del resultado contable, siempre que dicho resultado se determine de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en el desarrollo de las citadas normas.

Como consecuencia de ello, para determinar de manera correcta el resultado fiscal es preciso conocer el tratamiento contable de la operación mercantil para, a partir del mismo, estudiar las implicaciones fiscales que la misma conlleva a los efectos del IS.

Una primera duda surge ante operaciones cuyo tratamiento contable no está contemplado en los principios y normas de contabilidad generalmente aceptadas en España. ¿Podría acudir en esa situación a las NIIF adoptadas por la Unión Europea?

En este sentido se manifiesta el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) en la *Consulta 1 BOICAC, n.º 74 (NFC030177)* en la cual concluye que, en ausencia de una norma o interpretación en la normativa nacional que se aplique específicamente a una transacción, los administradores deberán utilizar su criterio profesional para definir un criterio contable que sea lo más

respetuoso con el Marco Conceptual de la Contabilidad previsto en el PGC y con los criterios contenidos en las normas de contabilidad generalmente aceptadas en España. Al formarse juicio sobre esta cuestión, se podrán considerar las prácticas que se siguen en el sector, así como cualquier otro desarrollo normativo relevante. Se determina con este criterio, la no obligatoriedad de aplicación supletoria de **las NIIF**, dado que las mismas **no tienen valor supletorio respecto del PGC**.

Una vez enmarcado el contexto sobre el que se va a desarrollar el presente análisis, se analizan a continuación algunos de los conceptos que han suscitado preguntas y que como consecuencia de la formulación de las mismas a los órganos competentes, y su consiguiente criterio emitido, proporcionan una mayor seguridad jurídica en la aplicación de la normativa respecto al resto de los contribuyentes.

FONDO DE COMERCIO

Desde el punto de vista fiscal, el precio de adquisición originario del inmovilizado intangible correspondiente a fondos de comercio será deducible con el límite anual máximo de la veinteaava parte de su importe, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 12.6 del TRLIS. Esta regulación ha dejado algunos aspectos sin tratar, a los que han dado respuesta las consultas que se presentan a continuación:

Consultas DGT n.º V1770/2008 (NFC031130) y V1526/2009 (NFC033839): estas consultas vienen a tratar el conflicto que surge entre la normativa mercantil y la fiscal a la hora de determinar el importe por el que debe dotarse la **reserva indisponible**, a los efectos de cumplir el requisito establecido en el citado artículo 12.6 del TRLIS, en un supuesto en que el valor del fondo de comercio se vea reducido como consecuencia de un deterioro de valor.

En el ámbito mercantil, el artículo 213.4 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre (en adelante, TRLSA) establece un importe mínimo por el que debe dotarse la reserva indisponible, en base al 5 por 100 del valor contable del fondo de comercio, valor que en este caso estará constituido por el valor originario del fondo de comercio reducido por el deterioro de valor que se haya contabilizado. En el mismo sentido, la *Consulta 3 BOICAC, n.º 73 (NFC029541)* determina que la dotación a la reserva indisponible se calculará sobre el valor contable del fondo de comercio, esto es, valor originario minorado en las pérdidas por deterioro.

Al respecto, la norma fiscal permite una deducción a efectos de determinar la base imponible sin necesidad de su registro contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, cuyo límite anual máximo es la veinteaava parte del precio de adquisición originario del fondo de comercio, siempre que se haya dotado una reserva indisponible, al menos, por el importe fiscalmente deducible, en los términos establecidos en la legislación mercantil.

Por tanto, en el caso de que el fondo de comercio se haya deteriorado reduciendo su valor a efectos contables, la base sobre la que se determina la dotación a la reserva indisponible a efectos del artículo 12.6 del TRLIS es superior a la establecida en el artículo 213.4 del TRLSA.

No obstante, debe tenerse en consideración que la norma fiscal establece un límite máximo de deducción mientras que la norma mercantil regula un límite mínimo. Por tanto, dado que el artículo 12.6 del TRLIS condiciona que el importe deducido se corresponda con una dotación a una reserva indisponible, caso de que se quiera alcanzar el importe máximo de deducción, ello obligaría a que la dotación contable a la reserva indisponible sea del importe de la deducción, lo cual está admitido a efectos mercantiles por cuanto ésta regula una dotación mínima, es decir, ampara una dotación superior.

Por el contrario, caso de que la dotación a la reserva indisponible se limite al importe mínimo que regula la norma mercantil, inferior al límite máximo establecido a efectos fiscales, la cantidad deducible para determinar la base imponible del periodo impositivo se corresponderá con la dotación contable a dicha reserva.

De ello se deduce que la deducción en concepto de fondo de comercio no puede exceder de la cantidad aplicada a la reserva indisponible, aun cuando esta cantidad fuera la máxima exigida por las normas mercantiles.

En consecuencia, cuando el 5 por 100 del valor originario del fondo de comercio exceda del importe mercantilmente exigido y aplicado, la deducción se limitará a dicho importe, pero si la aplicación es mayor podrá alcanzarse la deducción del citado porcentaje.

Consultas DGT n.º VI364/2009 (NFC033687) y VI702/2009 (NFC034736): estas dos consultas hacen referencia a la transmisión de un activo intangible con vida útil indefinida por parte de una persona física. Si bien a la misma conclusión debe llegarse en el caso del fondo de comercio.

Con base en ellas, cabe concluir que: cuando un activo intangible con vida útil indefinida se pone de manifiesto con ocasión de la **adquisición al socio persona física** no se aplica la restricción derivada de la adquisición intragrupo establecida en el artículo 12.6 del TRLIS, en la nueva redacción dada por la Ley 16/2007, que se redacta de la siguiente manera: «Que la entidad adquirente y transmitente no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio...».

Consulta DGT n.º VI544/2009 (NFC032950): en relación con el tratamiento fiscal de la **corrección valorativa por deterioro** del fondo de comercio, cabe señalar que la norma fiscal no establece ninguna regulación específica relacionada con la corrección valorativa por deterioro del fondo de comercio, por lo que dicha corrección será fiscalmente deducible con independencia del cumplimiento de los requisitos exigidos en el artículo 12.6 del TRLIS, en la medida en que se justifique que la misma se corresponda con una pérdida de valor de ese intangible.

Si bien, ¿cuál sería la cantidad deducible en el caso en el que, con carácter previo, haya resultado de aplicación la deducción establecida en el artículo 12.6 del TRLIS?

La cantidad deducible será la que exceda de las deducciones acumuladas previamente practicadas al amparo de lo previsto en el artículo mencionado.

Y una última cuestión a este respecto y a la que da respuesta esta consulta. **Una vez producida la corrección valorativa por deterioro del fondo de comercio, ¿cuál sería la base para el cálculo de la amortización fiscal del fondo de comercio al año siguiente?**

La consulta responde en los siguientes términos: «En ejercicios posteriores en donde no se haya deteriorado el fondo de comercio, se aplicará la deducción a que se refiere dicho precepto fiscal en las condiciones establecidas en el mismo».

Respecto al mantenimiento de las **reservas indisponibles** a que se refiere el artículo 12.6 del TRLIS, dado que este precepto no establece ninguna regulación específica, tendrían carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común, por lo que esa reserva pasará a ser disponible de acuerdo con los criterios mercantiles, esto es, cuando desaparezca el fondo de comercio del activo debido a su deterioro o bien cuando se encuentre totalmente amortizado en los términos de la legislación mercantil. En este caso, no será necesario dotar cantidad alguna a la reserva indisponible para practicar la deducción del artículo 12.6.

Consulta DGT n.º V1596/2009 (NFC034624): la novedad que incorpora esta consulta se refiere a la **deducción del deterioro contable** del fondo de comercio. Siguiendo la línea de consultas precedentes, el mismo se entiende fiscalmente deducible. Ahora bien, debe manifestarse a través de un **apunte contable**. Por tanto, cuando no hay deterioro tampoco habrá deducción fiscal.

En este sentido, cabría afirmar que no existe posibilidad de computar un gasto fiscal en concepto de deterioro cuando el fondo de comercio estuviese totalmente amortizado desde el punto de vista contable, aun cuando desde el punto de vista fiscal todavía quedasen partidas pendientes de cómputo.

Consulta DGT n.º V1631/2009 (NFC034517): el fondo de comercio que se derive de una **fusión impropia inversa** no tiene derecho a la deducción fiscal en los términos del artículo 12.6 del TRLIS porque surge entre partes pertenecientes al mismo grupo mercantil.

Según este razonamiento que proporciona la consulta, tampoco sería deducible en tales términos el que surge de la fusión impropia directa, lo cual no es así porque vaciaría de contenido el artículo 89.3 del TRLIS. Se podría haber llegado a la solución denegatoria argumentando que el artículo 89.3 se refiere a la fusión impropia inversa. En cualquier supuesto, si los transmitentes de las acciones tributaron por la plusvalía obtenida hay un exceso de imposición.

Consulta DGT n.º V2048/2009 (NFC035628): el deterioro del fondo de comercio surgido en una **fusión propia** amparada en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS carece de relevancia fiscal, puesto que su valor fiscal es nulo.

INMOVILIZADO INTANGIBLE DE VIDA ÚTIL DEFINIDA

Respecto a este concepto regulado en el artículo 11.4 del TRLIS, la DGT se manifiesta en *Consulta n.º V1729/2009 (NFC034735)*, en el sentido de determinar que ante unos contratos de man-

tenimiento adquiridos y considerados como inmovilizado intangible de vida útil definida con base en una estimación técnica basada en el periodo en el que razonablemente generarán flujos de efectivo, el gasto contable será fiscalmente deducible con el **límite del 10 por 100** de su importe.

PROVISIONES

Pocas cuestiones han sido formuladas en relación con los nuevos criterios contables y fiscales establecidos en torno a las provisiones.

Una única consulta a destacar. La *Consulta DGT n.º V0678/2009 (NFC032520)*, tras reflejar la definición de **provisiones por actuaciones medioambientales** proporcionada por el PGC, establece que la deducción en el IS del gasto correspondiente a esta provisión por actuaciones medioambientales queda condicionada a la solicitud y aprobación administrativa de un plan de gastos correspondientes a actuaciones medioambientales formulado por el sujeto pasivo. En caso contrario, el gasto correspondiente a esta provisión se integraría en la base imponible del periodo impositivo en el que se aplique la provisión a su finalidad, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13 del TRLIS.

GASTOS DE CONSTITUCIÓN, GASTOS POR INTERESES DIFERIDOS Y GASTOS POR FORMALIZACIÓN DE DEUDAS

En este apartado hacemos referencia a aquellos gastos activados con arreglo al PGC de 1990 y que, como consecuencia de la primera aplicación del nuevo PGC, deben darse de baja por no responder los mismos a la definición de activo que se concreta en el apartado 4.º del marco conceptual del nuevo PGC.

La contrapartida de los ajustes que deban realizarse para dar cumplimiento a la primera aplicación será una partida de reservas, con las excepciones previstas en las disposiciones transitorias del Real Decreto 1514/2007, por el que se aprueba el PGC, y salvo que, de acuerdo con los criterios incluidos en la segunda parte del PGC, deban utilizarse otras partidas.

Únicamente tendrá efectos fiscales la eliminación de los gastos que produzcan cargo o abono a reservas.

Gastos por intereses diferidos y gastos por formalización de deudas [Consulta DGT n.º V1356/2009 (NFC033660) y Consulta 8 BOICAC n.º 75 (NFC031161)]

Los gastos por intereses diferidos y los gastos por formalización de deudas son partidas que no tienen cabida en el PGC, sino que deben aplicarse a reducir el valor de la deuda. Así se hará en el régimen de primera aplicación, sin efecto, por tanto, en la reserva de la primera aplicación ni, consecuentemente, en la base imponible del IS.

En ejercicios posteriores, no existirán efectos sobre la base imponible ya que tampoco existe incidencia alguna sobre la cuenta de reservas.

Si bien, aunque lo mencionado anteriormente se aplica con carácter general, existe una excepción en el caso de la aplicación del PGC para PYMES.

La eliminación de los gastos de formalización de deudas, activados con arreglo a lo dispuesto en el antiguo PGC de 1990, con cargo a reservas, únicamente procederá en el supuesto de que una sociedad aplique el PGC de PYMES y haya optado, en el momento del reconocimiento inicial de los pasivos financieros a coste amortizado, por la imputación directa a gastos de los costes de transacción directamente atribuibles a dichos pasivos. En este supuesto, la integración del correspondiente cargo a reservas en la base imponible del IS se efectuará con arreglo a lo dispuesto en la disposición transitoria vigésimo octava del TRLIS. De lo contrario, el saldo de gastos de formalización de deudas deberá eliminarse reduciendo el valor del pasivo.

Gastos de constitución y de primer establecimiento [Consulta DGT n.º V0623/2009 (NFC032145)]

Por aplicación de la disposición transitoria primera del Real Decreto 1514/2007, por el que se aprueba el PGC, deberán darse de baja los gastos de constitución y de primer establecimiento que figuren activados, lo que dará lugar a un cargo a reservas.

Dicho cargo a reservas tendrá la consideración de gasto fiscal en la base imponible del IS del primer periodo impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2008, por cuanto cumple la definición de gasto en los términos establecidos en el artículo 36 del Código de Comercio y no se corresponde con gastos integrados con anterioridad en la base imponible, en aplicación del párrafo tercero de la disposición transitoria vigésimo sexta del TRLIS.

OPERACIONES CON ACCIONES PROPIAS

El TRLIS no contiene ninguna regulación específica acerca del tratamiento fiscal de las operaciones de transmisión de acciones propias ni acerca de la adquisición y amortización posterior de las mismas, por lo que será de aplicación el criterio contable con base en lo establecido en el artículo 10.3 del TRLIS.

De acuerdo con lo expuesto, las *Consultas DGT n.º V1080/2008 (NFC030202)* y *V1570/2009 (NFC033762)*, por aplicación de la norma de registro y valoración 9.ª 4 del PGC, concluyen que la transmisión o adquisición de acciones propias realizada en periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008 no tendrán incidencia en la base imponible del impuesto por cuanto la incidencia positiva o negativa no determina un resultado a computar en la cuenta de pérdidas y ganancias, sino una simple variación del patrimonio neto de la entidad, dado que no tiene la condición de ingreso o gasto a que se refiere el artículo 36 del Código de Comercio y, por tanto, tampoco tiene esta condición a efectos del IS.

Nuevamente por aplicación de la norma de registro y valoración previamente mencionada cabe señalar:

- Los gastos derivados de dichas transacciones, incluidos los gastos de emisión de estos instrumentos, tales como honorarios de letrados, notarios, y registradores, impresión de memorias, boletines y títulos, tributos, publicidad, comisiones y otros gastos de colocación, se registrarán directamente contra el patrimonio neto como menores reservas. En consecuencia, dichos gastos serán fiscalmente deducibles de acuerdo con lo previsto en el artículo 19.3 del TRLIS.
- Los gastos derivados de una transacción de patrimonio propio, de la que se haya desistido o se haya abandonado, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias. Por ello, se trata de gastos fiscalmente deducibles.

Respecto a estas operaciones, conviene destacar, asimismo, las siguientes consultas:

Consultas DGT n.º V1830/2008 (NFC031167) y V2096/2008 (NFC031427): realizan un estudio del tratamiento conjunto de la adquisición y amortización de acciones propias junto con la deducción para evitar la doble imposición interna de plusvalías regulada en el artículo 30.3 del TRLIS.

En un supuesto de adquisición de acciones para su amortización, mediante una reducción de capital, la sociedad podrá aplicar la citada deducción sobre su cuota íntegra, tomando como base para el cálculo de la misma el importe de las reservas aplicadas, aun cuando proporcionalmente correspondiera un importe menor, pero siempre bajo el límite de la renta obtenida. Conviene precisar en este punto que sentencias de la Audiencia Nacional desconsideran tal límite.

Un último matiz se puede obtener de estas consultas: las acciones propias determinan una minoración del capital social a los efectos de calcular el porcentaje de participación del 5 por 100 referido en el citado artículo.

Consulta DGT n.º V1779/2009 (NFC034744): trata el supuesto en el que una entidad adquiere sus propias acciones para amortizarlas y en pago adjudica a sus socios varios inmuebles. Por aplicación de las reglas contables, esta operación no determina renta, ni contable, ni fiscal. Sin embargo, la entrega de los inmuebles puede determinar una renta por diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable, según lo dispuesto en el artículo 15 del TRLIS.

DEDUCCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA

Respecto a estas deducciones que tratan de paliar la existencia de la doble imposición que se produce cuando los beneficios generados en una sociedad, tras tributar por el IS, vuelven a tributar en la persona del socio, se pronuncian entre otras las siguientes consultas:

Consulta DGT n.º V2200/2008 (NFC031433): los dividendos que no constituyen ingreso contable de acuerdo con lo previsto en el PGC no se integran en la base imponible.

Por tanto, se podría afirmar con base en lo anterior que tampoco tendrán derecho a la deducción para evitar la doble imposición de acuerdo con lo previsto en el artículo 30.4 e) del TRLIS.

Consulta DGT n.º V0696/2009 (NFC032528): la eliminación en régimen de primera aplicación de la provisión por depreciación derivada de la distribución del dividendo, la cual impidió la deducción para evitar la doble imposición interna de dividendos, motiva un ingreso que no es fiscalmente computable, de acuerdo con lo previsto en el artículo 30.4 e) de TRLIS.

PRIMA DE EMISIÓN

Ante la inexistencia de norma fiscal que determine un tratamiento particular a la prima de emisión aportada a una entidad diferente del establecido en el ámbito mercantil, cabe concluir que, incluso en los supuestos en los que la prima de emisión excede del importe calculado sobre el valor contable, la misma tendrá la consideración de **fondos propios** en los términos señalados en la norma mercantil, por lo que no determinará ninguna implicación en la base imponible del IS, al no formar parte del resultado contable de la entidad, sin que pueda considerarse como una liberalidad a efectos de lo establecido en el artículo 14 del TRLIS.

En este sentido se manifiestan las *Consultas DGT n.º V0154/2008 (NFC028417)*, *V0627/2008 (NFC028819)*, *V0873/2008 (NFC028971)* y *V2141/2008 (NFC032794)*.

Varias resoluciones del TEAC mantienen un criterio contrario, si bien dicho criterio debe entenderse superado.

PÉRDIDAS POR DETERIORO DE LOS VALORES REPRESENTATIVOS DE LA PARTICIPACIÓN EN EL CAPITAL DE ENTIDADES

El artículo 12.3 del TRLIS ha sufrido varias modificaciones desde la efectuada por la 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. Si bien, con dichas modificaciones, la regulación de estas pérdidas por deterioro no se adaptan a las modificaciones contables introducidas en el PGC.

La norma fiscal ha creado en el supuesto de participaciones en **empresas del grupo, multigrupo y asociadas**, un sistema alternativo al general para recuperar, a través de un ajuste extracontable a la base imponible, el tratamiento contable y fiscal vigente en la normativa anterior, si bien teniendo en cuenta que los fondos propios de la entidad participada se corregirán por los gastos no deducibles del ejercicio.

Si bien, **¿es realmente un régimen alternativo?** En principio, cabría pensar que sí. Sin embargo, la *Consulta DGT n.º V0623/2009 (NFC032145)* viene a dar respuesta a esta pregunta en los siguientes términos:

«... la redacción dada al artículo 12.3 del TRLIS por la Ley 4/2008 en sus párrafos cuarto a séptimo, no establece un régimen alternativo, sino especial para determinar la corrección fiscal del valor de las participaciones tenidas en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, de manera que se regula un tratamiento fiscal específico para este tipo de participaciones al margen de su tratamiento contable, todo ello por aplicación del "principio de especialidad", es decir, por el principio general del derecho de prevalencia de la norma especial sobre la general».

Asimismo, esta consulta permite resolver una duda que se genera por la redacción dada al artículo 12.3 del TRLIS y que se reproduce a continuación:

«... los fondos propios se determinarán de acuerdo con lo establecido en el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, siendo corregida dicha diferencia, en su caso, por los gastos del ejercicio que no tengan la condición de fiscalmente deducibles de acuerdo con lo establecido en esta ley».

¿Qué gastos tienen la consideración de no deducibles? ¿Únicamente los mencionados expresamente en el artículo 14 del TRLIS o también aquellos que tengan la consideración de no deducibles fiscalmente de un ejercicio y adquieran dicha condición en ejercicios siguientes, ya sea por el hecho de que la fiscalidad establece una imputación temporal diferente a la contable de los mismos, o bien, por el hecho de que sean gastos aplicados a su finalidad?

Los gastos a tomar en consideración a efectos de la partida fiscalmente deducible del artículo 12.3 del TRLIS son los fiscalmente deducibles, tanto absolutos como temporales. Esto obliga a realizar los ajustes pertinentes en los periodos en los que el gasto deviene fiscalmente deducible.

OPERACIONES VINCULADAS

Las operaciones entre empresas del grupo, y en concreto, las condonaciones de créditos y débitos y la constitución de préstamos sin devengo de intereses entre sociedades pertenecientes a un mismo grupo, han sido tratadas tanto por la DGT como por el ICAC.

Dos consideraciones previas antes del análisis de las consultas emitidas a este respecto:

- Existe coincidencia, con carácter general, entre la normativa contable y fiscal. El PGC dedica la norma de registro y valoración 21.^a al tratamiento contable que tienen las transacciones entre este tipo de empresas. Por su parte, el artículo 16 del TRLIS efectúa, desde el punto de vista fiscal, su regulación al respecto.
- Se considera válida la calificación contable en los casos en los que la ley fiscal no contiene una previsión específica al respecto.

En este momento, destacamos las siguientes consultas:

Consulta 4 BOICAC n.º 79 (NFC035413): condonación entre empresas hermanas. En la condonación de un crédito por parte de una sociedad dependiente a otra dependiente se ven afectadas las cuentas de la dominante.

Teniendo en cuenta la **prevalencia del fondo sobre la forma** incluido en el apartado 1 del Marco Conceptual de la Contabilidad, la condonación de la deuda es la forma, pero el fondo es la distribución de reservas y aportación de fondos. La calificación contable es compatible con la prevista en el artículo 16.8 del TRLIS.

En el supuesto de que existan otros socios que no participen en la operación, el exceso de la misma sobre el porcentaje de participación se califica como donación. Por tanto, será gasto en la dependiente que condona e ingreso en la beneficiaria, y ningún efecto se producirá en la dominante. Es ésta también la solución fiscal de acuerdo con lo previsto en el artículo 21 bis del RIS.

Condonación de un crédito concedido por una sociedad dependiente a la sociedad dominante. En este caso, el fondo económico de la operación es el de distribución de resultados. Caso de no existir proporcionalidad, el exceso se califica como liberalidad. También esta solución es la prevista fiscalmente de acuerdo con los preceptos citados.

Finalmente, si no existieran beneficios para distribuir o se trata de beneficios inequívocamente generados antes de la adquisición de la participación, la operación se trataría como recuperación de capital. También esta solución es fiscalmente homologable, puesto que la calificación del artículo 16.8 del TRLIS debe ser matizada en función de la imputación del dividendo al valor de adquisición de la inversión financiera.

Consulta 5 BOICAC, n.º 79 (NFC035414): en la **condonación** que los socios hacen a su sociedad de una deuda que los mismos adquirieron a una entidad financiera, existe una aportación por un importe igual al valor de adquisición del crédito. La diferencia que pudiera existir con el valor contable de la deuda se contabiliza como un ingreso.

Por tanto, la condonación no se considera como liberalidad sino como aportación. La ley fiscal no contiene una previsión específica, en cuyo caso es válida la calificación contable.

Consulta 6 BOICAC, n.º 79 (NFC035415): préstamo sin intereses concedido por la matriz a la filial. Se trata de una aportación cuyo importe es la diferencia entre el valor nominal del préstamo y su valor razonable (método de descuento de flujo de efectivo). Esa diferencia es inversión financiera para la matriz y aportación para la filial. Una y otra contabilizarán ingresos y gastos financieros respectivamente en función de la evolución del valor razonable del préstamo. Cuando la operación excediera del porcentaje de participación la parte imputable al exceso se califica de donación. También la calificación contable coincide con la fiscal a tenor de lo previsto en los artículos 16.8 TRIS y 21 bis del RIS.

Cuando el préstamo es concedido por la filial a la matriz se trata de la distribución de beneficios o de la devolución de aportaciones si tales beneficios no existieran; también puede ser una

recuperación del valor de adquisición cuando las reservas distribuidas inequívocamente estuvieran incluidas en el valor de adquisición de la participación. Por tanto, la matriz contabiliza un ingreso financiero o un menor valor de la inversión financiera por el importe de la diferencia entre el valor nominal del préstamo y su valor razonable, y la filial, correlativamente, una distribución de beneficios o devolución de aportaciones. Ambas contabilizarán ingresos y gastos financieros en función la evolución del valor razonable del préstamo. Del mismo modo, la calificación contable coincide con la fiscal.

Cuando la operación se realice en exceso sobre el porcentaje de participación, se tratará de una liberalidad, de manera que la matriz tendrá un ingreso por donación y la filial un gasto, en la parte correspondiente. Este gasto no será fiscalmente deducible por tratarse de una liberalidad, y el ingreso sí será fiscalmente computable, de acuerdo con lo previsto en el artículo 21 bis del RIS.

Es importante señalar que la consulta recoge en su punto 6.º que las calificaciones y forma de contabilizar establecidas en la misma también son válidas **para el caso en que las operaciones se realicen con un socio que sea persona física**. De esta manera, lo previsto en la norma de registro y valoración 21.ª del PGC, no sólo se aplica respecto de operaciones realizadas entre entidades sino también entre una sociedad y sus socios personas físicas.

Respecto de este tema se manifiesta la DGT en *Consulta n.º V0249/2008 (NFC028498)* en los siguientes términos: por aplicación de la norma de registro y valoración 21.ª del PGC, las entidades deben registrar un ingreso y un gasto financiero con la contrapartida que refleje el desplazamiento patrimonial. Esta contabilización implica el cumplimiento del artículo 16 del TRLIS.

NOTA: Este artículo también ha sido publicado en la *Revista Cefgestión*. CEF. Núm. 137, enero 2010.