



joan diaz associats  
SOCIETAT D'ECONOMISTES

## INFORMACIÓN SOBRE LA ACTUALIDAD FISCAL

Septiembre 2007

### SUMARIO

- 1. PRINCIPALES ASPECTOS FISCALES QUE SE DERIVAN DE LA LEY DE REFORMA Y ADAPTACIÓN DE LA LEGISLACIÓN MERCANTIL EN MATERIA CONTABLE PARA SU ARMONIZACIÓN INTERNACIONAL CON BASE EN LA NORMATIVA DE LA UNIÓN EUROPEA**
- 2. NO DEDUCIBILIDAD DE LAS RETRIBUCIONES A LOS ADMINISTRADORES CUANDO NO ESTÁN CONTEMPLADAS EN LOS ESTATUTOS DE LA SOCIEDAD**

#### **1. PRINCIPALES ASPECTOS FISCALES QUE SE DERIVAN DE LA LEY DE REFORMA Y ADAPTACIÓN DE LA LEGISLACIÓN MERCANTIL EN MATERIA CONTABLE PARA SU ARMONIZACIÓN INTERNACIONAL CON BASE EN LA NORMATIVA DE LA UNIÓN EUROPEA**

La adecuación de la normativa mercantil y contable española a la legislación europea se ha llevado a cabo mediante la Ley 16/2007, de 4 de julio (BOE del día 5 de julio). A través de la misma se modifican el Código de Comercio, la Ley de Sociedades Anónimas y la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada y autoriza expresamente al Gobierno a aprobar mediante Real Decreto, el nuevo Plan General de Contabilidad cuyo borrador del pasado 4 de julio no es previsible que vaya a sufrir demasiados cambios en su redacción final.

Al partir la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del resultado contable, los cambios en las normas contables tendrán una repercusión directa en aquella y para que las reformas contables tuviesen un efecto mínimo en la fiscalidad, ha sido preciso introducir un conjunto de modificaciones en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, con entrada en vigor el próximo día 1 de enero de 2008 (con la excepción de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios que tendrá efectos para los periodos iniciados a partir de 1 de enero de 2007). Dichas modificaciones fiscales tienen su desarrollo en la disposición adicional octava de la mencionada Ley que seguidamente enumeramos.

#### **1. Cambios y novedades en la terminología.**

En la terminología mercantil se producen cambios y novedades: desaparece el concepto de “inmovilizado inmaterial” que se sustituye por el de “inmovilizado intangible”, se cambia la expresión de “dotaciones” por “pérdidas por deterioro” y se crea un nuevo grupo de activo, el de “inversiones inmobiliarias”.

Estos cambios de conceptos y novedades en terminología son adoptados necesariamente por la norma fiscal, cuyas definiciones relacionamos a continuación.

**El inmovilizado intangible** incluye los gastos de investigación y desarrollo, las concesiones administrativas, la propiedad industrial, el fondo de comercio, los derechos de traspaso, las aplicaciones



joanDiazAssociats  
SOCIETAT D'ECONOMISTES

informáticas y los anticipos para inmovilizaciones intangibles.

**Las pérdidas por deterioro** constituyen correcciones valorativas por deterioro de carácter reversible en el inmovilizado material, el inmovilizado intangible y las inversiones inmobiliarias, existencias, créditos comerciales, participaciones y valores representativos de deuda a corto y largo plazo y créditos a corto y largo plazo.

**Las inversiones inmobiliarias** incluirán los inmuebles (terrenos y bienes naturales y construcciones) que se tienen para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos, o para su venta en el curso ordinario de las operaciones.

**El tipo de interés efectivo** es el tipo de actualización que iguala exactamente el valor en libros de un instrumento financiero con los flujos de efectivo estimados a lo largo de la vida del instrumento, a partir de sus condiciones contractuales y sin considerar las pérdidas por riesgo de crédito futuras.

**Valor razonable** es el importe por el que puede ser adquirido un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua.

**Activos no corrientes para la venta** son aquellos en los que se espera recuperar fundamentalmente su valor contable con su venta y no con su uso continuado.

## **2. Activos amortizables fiscalmente: material, intangible e inversiones inmobiliarias**

Contablemente están sujetos a amortización el inmovilizado material, el inmovilizado intangible con vida útil definida y las inversiones inmobiliarias, ajustándose la modificación en la norma fiscal a estas tres categorías de activos amortizables.

## **3. Amortización y deterioro del inmovilizado intangible**

La norma de valoración quinta del borrador del PGC obliga a diferenciar si la vida útil de un inmovilizado intangible es definida o indefinida. Se considera que un inmovilizado intangible tiene una vida útil indefinida cuando no haya un límite previsible al periodo a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo para la empresa.

**Activos con vida útil definida** Se podrán amortizar con un límite del 10 por 100 anual si se cumplen ciertos requisitos fiscales: adquisición a título oneroso y que adquirente y transmitente no formen parte de un grupo de sociedades. Este límite del 10 por 100 afecta a programas informáticos y gastos de desarrollo de páginas web. Los gastos de investigación y desarrollo siguen teniendo libertad de amortización a efectos fiscales (con condiciones).

**Activos con vida útil indefinida** No se amortizan contablemente y tampoco se amortizarán fiscalmente. No obstante, será deducible un 10 por 100 anual máximo de su valor, cumpliéndose los dos requisitos a los que hemos aludido para los activos con vida útil definida, y sin que esta deducción esté condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Las cantidades deducidas reducirán a efectos fiscales el valor del inmovilizado.



joan Diaz associats  
SOCIETAT D'ECONOMISTES

**Fondo de comercio** Contablemente el fondo de comercio no se amortizará, sin perjuicio de que pueda procederse a su corrección valorativa por deterioro.

Fiscalmente se podrá deducir como máximo la veinteava parte de su valor si se cumplen los siguientes requisitos:

- a) Adquisición onerosa.
- b) No vinculación entre comprador y vendedor.
- c) Dotación de una reserva indisponible, al menos, por el importe fiscalmente deducible.

Las cantidades deducidas reducirán el valor del fondo de comercio a efectos fiscales.

#### **4. Operaciones de arrendamiento financiero (leasing)**

El tratamiento fiscal se remite al tratamiento contable entendiéndose que una operación es de arrendamiento financiero cuando el importe a pagar por el ejercicio de la opción de compra sea inferior al importe resultante de minorar el valor del activo en la suma de las cuotas de amortización máximas que corresponderían a éste dentro del tiempo de la duración de la cesión.

El arrendatario registrará el activo conforme a su naturaleza (desaparece su clasificación como inmovilizado inmaterial), y el valor de su registro será el menor de entre su valor razonable y el valor actual de los pagos acordados con el arrendador, incluido el pago por la opción de compra.

La carga financiera deberá distribuirse durante el arrendamiento aplicando el tipo de interés efectivo y se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se devengue.

La amortización será la que corresponda al bien por su naturaleza.

#### **5. Pérdidas por deterioro de valores no cotizados**

Se mantiene en términos semejantes a los actuales la limitación a la deducibilidad fiscal a la provisión por depreciación de la cartera de valores.

La nueva redacción fiscal dispone que la deducción en concepto de pérdidas por deterioro de los valores no cotizados no podrá exceder de la diferencia entre el valor de los fondos propios al inicio y a final del ejercicio.

Como puede apreciarse, se ha sustituido la referencia al valor teórico por una remisión a los fondos propios de la entidad participada. Los fondos propios están constituidos por el capital escriturado, la prima de emisión, las reservas, los resultados de ejercicios anteriores, otras aportaciones de socios, el resultado del ejercicio y otros instrumentos de patrimonio propio distintos del capital, minorado por el capital no exigido, las acciones y participaciones en patrimonio propias, los resultados negativos de ejercicios anteriores y los dividendos a cuenta. Las revalorizaciones en los activos por aplicación del valor razonable no incidirán en la cuantificación de los fondos propios salvo las que se imputen directamente a la cuenta de pérdidas y ganancias.

#### **6. Provisiones**

El nuevo tratamiento de las provisiones contables ha obligado a modificar el actual tratamiento fiscal de las mismas y así:

***No tendrán la consideración de deducibles***



joan Diaz associats  
SOCIETAT D'ECONOMISTES

- Las provisiones derivadas de las obligaciones implícitas o tácitas.
- Los gastos relativos a retribuciones o prestaciones al personal, con la excepción de las contribuciones de los promotores a planes de pensiones y a sistemas alternativos.
- Los relativos a los costes de cumplimiento de contratos que excedan de los beneficios económicos que se esperan de los mismos.
- Los derivados de reestructuraciones, con la excepción de los relativos a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas.
- Los relativos al riesgo de devoluciones de ventas.
- Los gastos de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio utilizados como fórmula retributiva a los empleados. Estos gastos serán deducibles en el periodo impositivo en que se entreguen dichos instrumentos.

*Los gastos provisionados que no hubiesen sido fiscalmente deducibles se aplicarán en la base imponible del impuesto cuando la provisión se aplique a su finalidad.*

#### ***Tendrán la consideración de deducibles***

- Los gastos por actuaciones medioambientales cuando se correspondan con un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración Tributaria.

### **7. Reglas de valoración**

*Se producen modificaciones en las reglas de valoración del I.S.:*

#### ***Aplicación del valor razonable***

Los elementos patrimoniales se valorarán de conformidad con los criterios establecidos en el Código de Comercio pero la norma fiscal matiza que:

- Los reajustes a valor razonable imputados a pérdidas y ganancias se reconocen a efectos fiscales.
- Los reajustes a valor razonable imputados directamente al patrimonio neto NO se reconocen a efectos fiscales.

#### ***Ajustes por depreciación monetaria***

En la transmisión de inmuebles, para determinar la ganancia o pérdida patrimonial, los coeficientes de corrección monetaria serán aplicables al valor de adquisición de los elementos clasificados como de inmovilizado material o activos no corrientes mantenidos para la venta, pero la norma no se refiere a las inversiones inmobiliarias a las que en caso de enajenación no se aplicarán los coeficientes de corrección monetaria.

### **8. Relaciones de vinculación**

Se considerará que existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control, directa o indirectamente, de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio.

### **9. Reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles**

Los ingresos por la cesión de determinados intangibles se integrarán en la base imponible al 50 por 100 con las siguientes condiciones:

- Ha de tratarse de la cesión 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.



joan Diaz associats  
SOCIETAT D'ECONOMISTES

- La reducción NO es aplicable a marcas, obras literarias, científicas o artísticas incluidas las películas cinematográficas, derechos personales (cesión de los derechos de imagen), programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos, ni de cualquier otro derecho o activo distinto de los relacionados en el apartado anterior.
- La cedente ha de ser la entidad creadora del activo.
- La reducción no será aplicable a partir del periodo impositivo siguiente a aquel en que los ingresos superen el coste del activo creado multiplicado por seis.
- La cesión puede hacerse a entidades residentes o no residentes (salvo paraísos fiscales), y a vinculadas siempre que no genere un gasto deducible a la cedente.

### **10. Deducción por reinversión en beneficios extraordinarios**

La nueva redacción es aplicable con efectos en los periodos impositivos que se hayan iniciado a partir de 1 de enero de 2007.

#### ***Elementos patrimoniales transmitidos susceptibles de generar rentas:***

- Los pertenecientes al inmovilizado material o intangible e inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas y que hayan estado en funcionamiento al menos un año durante los tres años anteriores a su enajenación.
- Valores representativos en el capital de otras sociedades siempre que la participación suponga al menos el 5 por 100 del mismo.  
Deberán distinguirse dos supuestos:
  - a) La entidad participada posee elementos no afectos a actividades económicas en más del 15 por 100, en cuyo caso la deducción no se aplicará sobre la parte de renta obtenida que se corresponda en proporción a los bienes no afectos.
  - b) La entidad participada tiene elementos no afectos a actividades económicas, en cuyo caso no se aplica una regla de proporción.

#### ***Elementos patrimoniales objeto de la reinversión***

- Los pertenecientes al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a las actividades económicas. La entrada en funcionamiento de estos elementos deberá realizarse dentro del plazo de reinversión.
- Valores representativos de la participación en el capital de otras sociedades siempre que la participación suponga más del 5 por 100 del mismo.  
Se establecen limitaciones análogas a las previstas en el punto precedente en lo relativo porcentaje de elementos no afectos a actividades económicas.

### **11. Incentivos fiscales a las empresas de reducida dimensión**

Los cambios son los siguientes:

- Se especifica, respecto del concepto de grupo de sociedades a los efectos de determinar la cifra de negocios excluyente o no del régimen especial, que se incluirá la cifra correspondiente a todas las sociedades que pertenezcan al grupo, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.
- Se especifica la relación de las personas físicas en cuanto a su identificación en la integración del grupo de sociedades con referencia explícita al cónyuge (que no tiene civilmente la consideración de pariente).
- Se añaden referencias explícitas a las inversiones inmobiliarias junto a los elementos nuevos del inmovilizado material a los efectos de que les sea aplicable la libertad de amortización.



joanDiazAssociats  
SOCIETAT D'ECONOMISTES

- Se posibilita duplicar la amortización a los elementos nuevos de inmovilizado material, intangible y a las inversiones inmobiliarias.
- Se acepta la deducción en un 150 por 100 sobre el límite anual de deducción de los elementos del inmovilizado intangible tanto para los que tengan una vida útil definida como para los que no la tengan.

## **2. NO DEDUCIBILIDAD DE LAS RETRIBUCIONES A LOS ADMINISTRADORES CUANDO NO ESTÁN CONTEMPLADAS EN LOS ESTATUTOS DE LA SOCIEDAD**

Una reciente sentencia de la Audiencia Nacional fechada el pasado diecinueve de abril, concluye que para poder deducir las retribuciones satisfechas a los administradores de una sociedad (no procedentes del trabajo personal como empleados) en el Impuesto sobre Sociedades, aunque no sea necesario que se fije el importe exacto a satisfacer en los estatutos de la entidad, sí es preciso que los mismos aludan a una retribución a los administradores.

El fundamento jurídico lo encontramos en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas que en su artículo 130 establece que la retribución de los administradores deberá ser fijada en los estatutos.

Cuando consista en una participación en las ganancias, sólo podrá ser detrída de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del 4 por 100 o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido.

Por su parte, la Ley 2/ 1995, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, en su artículo 66 establece que el cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos establezcan lo contrario, determinando el sistema de retribución. Cuando ésta tenga como base una participación en los beneficios, los estatutos determinarán concretamente la participación, que en ningún caso podrá ser superior al diez por ciento de los beneficios repartibles entre los socios.

Cuando la retribución no tenga como base una participación en los beneficios, la remuneración de los administradores será fijada para cada ejercicio por acuerdo de la Junta General.