

MEMENTO EXPERTO
FRANCIS LEFEBVRE

Incidencia fiscal
de la reforma
mercantil

Impuesto sobre Sociedades

ACTUALIZADO A JUNIO 2009

Esta obra ha sido realizada
sobre la base de un estudio
cedido a la Editorial por su Autor

D. ÁNGEL SERRANO GUTIÉRREZ
(Licenciado en Ciencias Económicas
y Empresariales)

© EDICIONES FRANCIS LEFEBVRE, S. A.
Santiago de Compostela, 100. 28035 Madrid. Teléfono: (91) 210 80 00. Fax: (91) 210 80 01
www.efl.es
Precio: 45,76 € (IVA incluido)
ISBN: 978-84-92612-28-4
Depósito legal: M-30914-2009
Impreso en España
por Printing'94
Puerto Rico, 3. 28016 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

PLAN GENERAL

	Número marginal
Capítulo 1. Las normas de reforma	100
Capítulo 2. Correcciones de valor: amortizaciones	200
Capítulo 3. Correcciones de valor: pérdidas por deterioro del valor de elementos patrimoniales	1125
Capítulo 4. Provisiones	2000
Capítulo 5. Reglas de valoración: regla general	2700
Capítulo 6. Corrección monetaria de rentas en la transmisión de determinados elementos patrimoniales	2800
Capítulo 7. Adquisición y amortización de acciones propias	2900
Capítulo 8. Operaciones vinculadas	3000
Capítulo 9. Reglas de valoración: operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales	4000
Capítulo 10. Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos. Cambios en criterios contables. Subsanción de errores contables	4100
Capítulo 11. Subcapitalización: propuesta para la aplicación de un coeficiente distinto de 3	4300
Capítulo 12. Exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivada de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español	4320
Capítulo 13. Reducción de ingresos de activos intangibles	4400
Capítulo 14. Restricciones a la aplicación de la deducción para evitar la doble imposición sobre los dividendos de fuente interna	4600
Capítulo 15. Deducción para evitar la doble imposición internacional: dividendos y participaciones en beneficios	4700
Capítulo 16. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios	5000
Capítulo 17. Efectos de la pérdida del régimen de consolidación fiscal, de la extinción del grupo fiscal y de la separación de sociedades	6000
Capítulo 18. Régimen especial de diferimiento	6100
Capítulo 19. Opción por el régimen especial de diferimiento	6350
Capítulo 20. Transparencia fiscal internacional	6400
Capítulo 21. Régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero	6470
Capítulo 22. Libertad de amortización con mantenimiento de empleo	6500
Capítulo 23. Régimen fiscal de los ajustes contables por la primera aplicación del PGC	7000
Capítulo 24. Integración en la base imponible de los ajustes contables por la primera aplicación del PGC	7700

	Número marginal
Capítulo 25. Entidades aseguradoras.....	8000
Capítulo 26. Otras modificaciones.....	8200

Principales abreviaturas

BE	Banco de España
BOICAC	Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
CC	Código Civil (RD 24-7-1889)
CCom	Código de Comercio (RD 22-8-1885)
Circ	Circular
CV	Consulta vinculante
DDI	Deducción por doble imposición
DGT	Dirección General de Tributos
Dir	Directiva
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas (RDLeg 1175/1990; RDLeg 1259/1991)
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
L	Ley
LIRNR	Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (RDLeg 5/2004)
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (L 35/2006)
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDLeg 4/2004)
LSA	Texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (RDLeg 1564/1989)
MC	Marco conceptual (PGC)
NECA	Normas de elaboración de las cuentas anuales
NIIF	Norma Internacional de Información Financiera
NRV	Norma de Registro y Valoración (PGC)
NV	Norma de Valoración (PGC/90)
OM	Orden Ministerial
PGC	Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007)
PGC/90	Plan General de Contabilidad (RD 1643/1990)
RD	Real Decreto
RDL	Real Decreto Ley
RDLeg	Real Decreto Legislativo
redacc	Redacción
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RD 439/2007)
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 1777/2004)
SCE	Sociedad Cooperativa Europea
SE	Sociedad Europea
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central

CAPÍTULO 1

Las normas de reforma

SUMARIO

La Ley 16/2007	105
El Real Decreto 1793/2008	130
La Ley 4/2008	150

100

SECCIÓN 1

La Ley 16/2007

La comisión de expertos Con el fin de analizar y delimitar la incidencia en el Derecho Mercantil Contable español de la introducción de las Normas Internacionales de Contabilidad (hoy, **Normas Internacionales de Información Financiera**, en adelante, **NIIF**) en el ámbito de la Unión Europea, se constituyó, por OM 16-3-2001, una comisión de expertos que recibió el encargo de elaborar un informe sobre la situación de la contabilidad en España, así como de diseñar las líneas básicas que deberían seguirse para abordar, en su caso, su reforma (**Libro Blanco de la Contabilidad**).

105

Entre sus conclusiones, la comisión de expertos consideró conveniente, y así lo recomendó en el informe, que los principios y criterios contables que las empresas españolas deberían aplicar en la elaboración de las cuentas anuales individuales habrían de ser los recogidos en la normativa española.

Ahora bien, puesto que, en virtud de lo previsto en el art.4 del Rgto CE/1606/2002, las **sociedades** que elaboran cuentas anuales consolidadas, cuyos **valores** hayan sido admitidos a **cotización** en un mercado regulado de cualquier Estado miembro, deben aplicar, en los ejercicios que comenzaron a partir de 1-1-2005, las NIIF adoptadas por la Comisión, los expertos también indicaron en el Libro Blanco que, para lograr la adecuada homogeneidad de la información contable suministrada por los distintos sujetos, la normativa española debería estar en sintonía con lo regulado en las NIIF adoptadas por la Comisión.

El nuevo Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007) Para conseguir dicho objetivo, se modificó, mediante la L 16/2007, de reforma y adaptación de la legislación mercantil contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, el **Código de Comercio** y el Texto Refundido de la **Ley de Sociedades Anónimas**, entre otras normas.

108

La disp.final 1ª de la L 16/2007 autorizaba también al Gobierno para que, mediante Real Decreto, aprobase el Plan General de Contabilidad (en adelante, **PGC**), el cual debería ser conforme con lo dispuesto en las Directivas Comunitarias y tener en consideración las NIIF adoptadas por los Reglamentos de la Unión Europea. El PGC fue aprobado mediante RD 1514/2007.

- 110** Por lo demás, de acuerdo con lo previsto en el art.10 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el RDLeg 4/2004 (en adelante, LIS), el actual **Impuesto sobre Sociedades** (en adelante, IS) parte del **resultado contable** para la determinación de la base imponible del tributo. Esta circunstancia determina que cualquier modificación en la configuración del resultado contable tenga incidencia en la determinación de la citada **base imponible**.
Pues bien, para adaptar la determinación de la base imponible del IS al nuevo marco contable, la disp.adic.8ª de la L 16/2007 incorporó a la LIS las modificaciones necesarias, derivadas de la mencionada reforma contable.
Debe tenerse presente que, como señala el Preámbulo de la L 16/2007, «las modificaciones en dicho Impuesto se han realizado persiguiendo que afecten lo menos posible a la cuantía de la base imponible que se deriva de las mismas, en comparación con la regulación anterior, es decir, se pretende que el Impuesto sobre Sociedades tenga una **posición neutral** en la reforma contable».
- 115** **Modificaciones no contables** Al margen de las modificaciones basadas en la reforma contable, la L 16/2007 introdujo otra serie de reformas en la LIS. Entre otras, destacan, por su interés, las siguientes:
– Se da nueva redacción al régimen de la **deducción por reinversión** (LIS art.42 redacc L 16/2007), con el fin de permitir que las desinversiones e inversiones en valores representativos de entidades con marcado carácter empresarial pudiesen aplicar este incentivo fiscal, dejando de ser discriminadas por el tipo de actividad desarrollada por la entidad de cuyo capital son representativos dichos valores (nº 5000 s.). Tal circunstancia favorece la neutralidad en la aplicación de la deducción e incentiva el nivel de inversiones en actividades productivas, finalidad última del incentivo fiscal en cuestión.
- 120** – Se introduce un nuevo régimen fiscal sobre los ingresos derivados de la **cesión de patentes y otros activos intangibles** que hayan sido creados por la empresa en el marco de una actividad innovadoras (LIS art.23 redacc L 16/2007).
En concreto, se establece una **exención parcial** de los mencionados ingresos, siempre que tengan un carácter eminentemente tecnológico, con el fin de estimular a las empresas para que desarrollen este tipo de actividades, favoreciendo la internacionalización de las empresas innovadoras y, al mismo tiempo, reduciendo la dependencia tecnológica del exterior de nuestras empresas (nº 4400 s.). Dicho régimen se enlaza con los incentivos fiscales a las actividades de **investigación, desarrollo e innovación tecnológica**, ya que los incentivos fiscales continúan aplicándose sobre los resultados positivos de estas actividades cuando se exploten mediante la cesión a terceros de los derechos creados y, por tanto, no se agotan con la creación de estos activos intangibles.

SECCIÓN 2

El Real Decreto 1793/2008

Con posterioridad, el RD 1793/2008 modificó el Reglamento del Impuesto sobre sociedades, aprobado por el RD 1777/2004 (en adelante RIS).

Desde la perspectiva de la reforma mercantil, el RD 1793/2008 introdujo ciertas modificaciones en el RIS en materia de **amortizaciones** (RIS art.1, 2 y 5 redacc RD 1793/2008), al objeto de su adaptación al **nuevo marco contable** establecido en el PGC (nº 200 s.).

Por otra parte, y como consecuencia, básicamente, de las adaptaciones de la LIS en materia de provisiones contables, también se da nueva redacción al capítulo III título I del RIS, dedicado a los planes de gastos correspondientes a **actuaciones medio-ambientales** (nº 2350 s.), regulándose, además, el régimen transitorio, y sus correspondientes efectos fiscales, de los antiguos **planes de reparaciones extraordinarias** y de gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal (nº 450 s.).

Junto a las anteriores modificaciones, vinculadas a la reforma mercantil, el RD 1793/2008 incorporó otra serie de cuestiones al RIS, entre las que, por su interés, destacan las siguientes:

- Se desarrolla, fundamentalmente, la L 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal, en materia de **operaciones vinculadas** (nº 3000 s.). En desarrollo de la LIS art.16, el RD 1793/2008 dio nueva redacción al RIS capítulo V título I y al RIS capítulo VI título I.

El RIS capítulo V título I regula ciertos aspectos relativos a la determinación del valor de mercado, aspectos procedimentales, así como las **obligaciones de documentación** de las operaciones vinculadas y con personas o entidades residentes en paraísos fiscales (nº 3040 s.).

El RIS capítulo VI título I regula el procedimiento de los **acuerdos de valoración previa** de operaciones entre personas o entidades vinculadas, así como el procedimiento para el acuerdo sobre operaciones vinculadas con otras administraciones tributarias (nº 3125 s.).

- Se modifica el RIS art.39, dedicado a la regulación de los **planes especiales de reinversión**, en materia de deducción por reinversión (LIS art.42 redacc L 16/2007). En concreto, el precepto recoge los principios que deben aplicarse en aquéllos casos en los que la entrada en funcionamiento de los elementos objeto de reinversión no pueda realizarse dentro del plazo de los tres años que, con carácter general, establece la LIS art.42 (nº 5405).

- Se modifica el RIS capítulo II título III, dedicado al régimen especial de **fusiones**, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio de una Sociedad Europea (en adelante, SE) o una Sociedad Cooperativa Europea (en adelante, SCE) de un Estado miembro a otro de la Unión Europea. En particular, se incorpora la regulación de las obligaciones de comunicación de las nuevas operaciones amparadas en el régimen fiscal especial de cambio de domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro de la Unión Europea (nº 6350; RIS art.44 redacc RD 1793/2008).

130

135

140

SECCIÓN 3

La Ley 4/2008

- 150** Finalmente, la LIS ha sido objeto de nueva modificación mediante la L 4/2008, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.
- Las modificaciones que se incorporan a la LIS responden principalmente a la necesidad de **adaptar** la legislación fiscal a la **reforma contable** completada con la aprobación del PGC, que viene a desarrollar la L 16/2007.
- La aprobación del PGC hace necesario introducir nuevas modificaciones en la LIS, dada la vinculación existente entre el **resultado contable** y la **base imponible** del IS, algunas de las cuales son meramente técnicas y responden a la nueva terminología empleada por el PGC, así como al nuevo tratamiento contable por el cual determinados **dividendos** no se contabilizan en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos, sino minorando el valor contable de la inversión.
- 155** **Régimen transitorio** Además, dado que la, reforma mercantil tiene efectos respecto de los ejercicios que se inicien a partir de **1-1-2008**, el PGC contiene también el régimen transitorio para la aplicación por primera vez del mismo.
- A estos efectos, la L 16/2007 disp.trans.única establecía que, para la elaboración de las cuentas anuales que correspondiesen al primer ejercicio que se iniciase a partir de 1-1-2008, las empresas elaborarían un **balance de apertura** al comienzo de dicho ejercicio, el cual debería confeccionarse de acuerdo con las normas establecidas en dicha Ley y en sus disposiciones de desarrollo.
- En particular, las disposiciones transitorias del PGC desarrollan los criterios para elaborar dicho balance de apertura de acuerdo con los criterios de valoración, calificación y registro incorporados en el nuevo marco contable, lo cual implicará la realización de **ajustes** como consecuencia de la primera aplicación del PGC (nº 7000 s.), cuya contrapartida, con carácter general, se registrará en una cuenta de reservas.
- 160** La conexión existente entre el resultado contable y la base imponible del IS, ya señalada, obligaba a regular las consecuencias fiscales, por motivos de seguridad jurídica, de los **ajustes contables** derivados de la **primera aplicación** del PGC. Esta tarea se aborda por la L 4/2008. Esta norma establece, como regla general, que los cargos y abonos a cuentas de reservas que se generen con ocasión de los ajustes de primera aplicación tengan plenos efectos fiscales, es decir, deberán tenerse en consideración para la determinación de la base imponible del ejercicio 2008, en la medida que tengan la consideración de ingresos y gastos, de acuerdo con lo establecido en el art.36 del CCom.
- Ahora bien, con el fin de conseguir la máxima **neutralidad** en los efectos fiscales de la reforma contable, la L 4/2008 dispone que determinados cargos y abonos a reservas no tendrán consecuencias fiscales cuando respondan a ingresos y gastos, siempre que estos últimos no hubiesen tenido la consideración de **provisiones** cuando se dotaron, que se devengaron y contabilizaron en ejercicios anteriores a 2008 según la aplicación de los anteriores criterios contables y, además, se integraron en la base imponible del IS correspondientes a dichos ejercicios, resultando que por

la aplicación de los nuevos criterios contables esos mismos ingresos o gastos se devengarán de nuevo a partir del ejercicio 2008, estableciéndose que estos últimos tampoco tendrían efectos fiscales, ya que tales efectos se consolidaron cuando se contabilizaron en aquellos ejercicios anteriores.

Por lo demás, la L 4/2008 introduce, entre otras, un conjunto de modificaciones en la LIS, que tienen por objeto evitar una posible vulneración del **Derecho comunitario** en materia de discriminación y de restricción de la libertad de movimientos de capitales.

En consecuencia, tales modificaciones pretenden evitar dichas discriminaciones y restricciones a la mencionada libertad, generalizando la aplicación de determinadas medidas a todos los Estados miembros de la Unión Europea, a condición de que el sujeto pasivo acredite que la constitución de la entidad en este ámbito responde a motivos económicos válidos y, además, realiza actividades empresariales.

CAPÍTULO 2

Correcciones de valor: amortizaciones

(LIS art.11 redacc L 16/2007 disp.adic.8ª.1.uno)

200

SUMARIO	
1. Amortizaciones del inmovilizado material	205
Costes de rehabilitación del suelo	210
Inmovilizados sujetos a reversión	235
Costes relacionados con grandes reparaciones	270
Ejemplos	300
Planes de reparaciones extraordinarias y planes de gastos de abandono	450
Individualización de las amortizaciones	480
2. Arrendamiento financiero	500
3. Arrendamiento operativo	575
4. Cesión de uso de activos con opción de compra o renovación	600
5. Venta con arrendamiento financiero posterior. Operaciones de lease back	750
6. Amortización del inmovilizado intangible con vida útil definida	1000

En relación con la **Libertad de amortización** (LIS art.11.2 redacc L 16/2007), ver nº 8205.

SECCIÓN 1

Amortizaciones del inmovilizado material

(LIS art.11.1 redacc L 16/2007 disp.adic.8ª.1.uno)

205

En relación con las amortizaciones del inmovilizado material, la modificación introducida en la LIS art.11.1 por la L 16/2007 es puramente terminológica. Se incorporan al precepto las amortizaciones de las **inversiones inmobiliarias**. Recuérdese que, según el PGC (subgrupo 22), son inversiones inmobiliarias los activos no corrientes que sean inmuebles y que se posean 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
- Su venta en el curso ordinario de las operaciones.

Las mismas modificaciones terminológicas (incorporación de las inversiones inmobiliarias) han quedado recogidas, en materia de amortizaciones del inmovilizado material, en el RIS art.1, 2.4 y 5, según la redacción otorgada al mismo por el RD 1793/2008.

No obstante, el RD 1793/2008 ha incluido, además, una serie de **precisiones sustantivas** respecto de la amortización de los costes de rehabilitación del suelo (nº 210 s.), de la amortización de los activos sometidos a reversión (nº 235 s.) y de la amortización de los costes relacionados con grandes reparaciones (nº 270 s.).

1. Amortización de los costes de rehabilitación del suelo

(RIS art.1.2 redacc RD 1793/2008 art.único.1)

- 210** La Norma de Registro y Valoración (en adelante, NRV) 2ª.1 del PGC, dedicada a la valoración inicial del inmovilizado material, dispone que, en la valoración inicial, los bienes del inmovilizado material deben valorarse por su **coste**, ya sea éste el precio de adquisición o el coste de producción.
- Entre otros, también deben formar parte del valor del inmovilizado material la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del **desmantelamiento** o retiro y otras asociadas al citado activo, tales como los costes de **rehabilitación** del lugar sobre el que se asienta, siempre que estas obligaciones den lugar al registro de **provisiones** de acuerdo con lo dispuesto en la norma de aplicación de éstas.
- 215** Adicionalmente, la NRV 3ª.a) del PGC, dedicada a las normas particulares sobre el inmovilizado material, considera, al referirse a los **solares sin edificar**, que, normalmente, los terrenos tienen una vida útil ilimitada y que, por tanto, no son susceptibles de amortización. Sin embargo, dicha norma añade que si en el valor inicial se incluyesen costes de rehabilitación, esa porción del terreno debe amortizarse a lo largo del período en que se obtengan los beneficios o rendimientos económicos por haber incurrido en esos costes.
- Por lo demás, recuérdese que la integración en la cuenta de pérdidas y ganancias de los **gastos** asociados a la provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado se produce por **dos vías**: la amortización del mayor valor inmovilizado y los gastos financieros correspondientes a la actualización financiera de la provisión (prevista dentro de los movimientos de la cuenta 143 del PGC; dicha cuenta debe ser objeto de abono por los ajustes que surjan por la actualización financiera de valores, con cargo a la cuenta 660, gastos financieros por actualización de provisiones).
- 220** Con el fin de recoger la posibilidad de **amortización de los costes de rehabilitación** incorporados al valor del suelo, el RD 1793/2008 ha dado nueva redacción al RIS art.1, dedicado a las normas comunes aplicables a la amortización de los elementos patrimoniales del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias. Así, el RIS art.1.3 dispone que será amortizable el precio de adquisición o coste de producción, excluido en su caso el valor residual y que, tratándose de edificaciones, no será amortizable la parte del precio de adquisición correspondiente al valor del suelo excluidos, en su caso, los costes de rehabilitación.
- Mediante esta precisión, el RIS traslada al ámbito fiscal la posibilidad de amortización de los costes de rehabilitación del suelo, amortización que tendrá, de acuerdo con lo previsto en la LIS art.10.3, la consideración de **gasto fiscalmente deducible**, para la determinación de la base imponible del IS de la entidad, siempre que se ajuste a los principios y requisitos exigidos en la LIS art.11.1 y en el RIS art.1 a 5.

2. Inmovilizados sujetos a reversión

(RIS art.1.4 redacc RD 1793/2008 art.único.1)

Hasta **31-12-2007** (ICAC Resol 21-1-92, por la que se dictaban normas de valoración del inmovilizado inmaterial), en el supuesto de que a una concesión administrativa se le afectasen activos del inmovilizado material que debiesen revertir a la entidad de derecho público otorgante de la concesión al finalizar el plazo concesional, había que proceder a la constitución de un «**fondo de reversión**», cuyas dotaciones debían realizarse de acuerdo con un plan sistemático a lo largo del período concesional, al objeto de reconstituir el valor neto contable estimado del activo a revertir en el momento de la reversión, más los gastos necesarios para llevarla a cabo.

El **plan sistemático** para la dotación del fondo de reversión debía establecerse en función de la duración del período concesional, independientemente de la vida útil del activo a revertir, calculándose la dotación anual en función de los ingresos que se esperasen obtener en el futuro.

En términos tributarios, la LIS art.11.1 consideraba fiscalmente deducible las amortizaciones de estos elementos del inmovilizado material siempre que correspondiesen a la **depreciación efectiva** de los mismos como consecuencia de su funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Además, la LIS art.13.2.b) también consideraba fiscalmente deducibles las dotaciones para la **recuperación del activo** sujeto a reversión, efectuadas teniendo en cuenta las condiciones establecidas en la concesión para la reversión, de tal forma que el saldo del fondo de reversión fuese igual al valor contable del activo en el momento de la reversión, incluido el importe de las reparaciones exigidas por la entidad concedente para la recepción de aquél.

La **reforma** efectuada en la legislación mercantil por la Ley 16/2007 **no** contempla la dotación del **fondo de reversión**, en el caso de elementos del inmovilizado material afectos a una concesión que deban ser objeto de reversión.

En el Marco Conceptual del PGC se define el **valor residual** de un activo como el importe que la empresa estima que podría obtener en el momento actual por su venta u otra forma de disposición, una vez deducidos los costes de venta, tomando en consideración que el activo hubiese alcanzado la antigüedad y demás condiciones que se espera que tenga al final de su vida útil.

A su vez, la **vida útil** se define como el período durante el cual la empresa espera utilizar el activo amortizable o el número de unidades de producción que espera obtener del mismo, especificándose que, en particular, en el caso de activos sometidos a reversión, su vida útil será el período concesional cuando éste sea inferior a la vida económica del activo.

Por lo demás, la NRV 2ª del PGC, dedicada al inmovilizado material, considera que debe formar parte del valor de dicho inmovilizado la estimación inicial del valor actual de las **obligaciones** asumidas derivadas del **desmantelamiento o retiro** y otras asociadas al citado activo, tales como los costes de **rehabilitación** del lugar sobre el que se asienta, siempre que estas obligaciones den lugar al registro de provisiones de acuerdo con lo previsto en la NRV 15ª del PGC.

235

240

245

250

255

260 El **nuevo tratamiento mercantil** correspondiente a los activos sujetos a reversión ha supuesto la derogación de la LIS art.13.2.b). Cumpliéndose los requisitos establecidos en la LIS art.11.1, las amortizaciones de los inmovilizados materiales sujetos a reversión, calculadas de acuerdo con lo previsto en el PGC, tendrán la consideración de **fiscalmente deducibles**.

Adviértase que, en el caso de haber sido necesaria la dotación de las oportunas **provisiones** por desmantelamiento o retiro, dichas provisiones se recuperarán en forma de amortización del mayor valor del inmovilizado. Pues bien, conforme a la LIS art.11.1, este componente de la amortización de los inmovilizados materiales sujetos a reversión también tendrá la consideración de fiscalmente deducible.

265 Finalmente, debe indicarse que, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de **1-1-2008**, el RD 1793/2008, con entrada en vigor el **19-11-2008**, ha modificado el RIS.

En relación con la amortización de los elementos patrimoniales del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias, el RIS art.1.4 establece que los elementos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias deben empezar a amortizarse desde su **puesta en condiciones de funcionamiento** y los del inmovilizado intangible desde el momento en que estén en condiciones de producir ingresos.

Además, el precepto añade que los elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias deben ser objeto de amortización dentro del período de su vida útil, entendiéndose por tal el período en que, según el método de amortización adoptado, debe quedar totalmente cubierto su valor, excluido el valor residual, especificándose que dicha regla no es de aplicación, en el caso de **activos sometidos a reversión**, cuando la citada vida útil exceda del período concesional. En estos casos, el límite anual máximo de amortización debe calcularse atendiendo a la duración del período concesional.

3. Amortización de los costes relacionados con grandes reparaciones

(RIS art.1.4 redacc RD 1793/2008 art.único.1)

270 La NRV 3ª.g) del PGC, relativa a las normas particulares sobre el **inmovilizado material**, establece que, en la determinación del importe del inmovilizado material, se tendrá en cuenta la incidencia de los costes relacionados con grandes reparaciones.

A dichos efectos, el importe equivalente a tales costes deberá amortizarse de **forma distinta** a la del resto del elemento, durante el período que medie hasta la gran reparación. En aquellos casos en los que estos costes no estuviesen especificados en la adquisición o construcción, podrá utilizarse, para su identificación, el **precio** actual de **mercado** de una reparación similar.

275 Adicionalmente, la norma señala que cuando se realice la gran reparación, su coste deberá reconocerse en el valor contable del inmovilizado como una **sustitución**, siempre que se cumplan las condiciones para su reconocimiento. Asimismo, deberá darse de baja cualquier importe asociado a la reparación que pudiera permanecer en el valor contable del citado inmovilizado.

Este nuevo tratamiento otorgado por la NRV 3ª.g) a los costes relacionados con grandes reparaciones ha tenido reflejo en la nueva redacción dada al RIS art.1.4 por el RD 1793/2008. De acuerdo con este precepto, los costes relacionados con grandes reparaciones deberán amortizarse durante el período que medie hasta la gran reparación.

Esta amortización, conforme a lo previsto en la LIS art.10.3, tendrá la consideración de **gasto fiscalmente deducible**, para la determinación de la base imponible del IS de la entidad, siempre que cumpla los requisitos y condiciones fijados en la LIS art.11.1 y en el RIS art.1 a 5.

4. Ejemplos

Ejemplo 1. Terrenos y bienes naturales; precio de adquisición (PGC cuentas 210, 231)

300

La sociedad JN, S.A adquiere el 1 de diciembre de 200x un local de negocio en la Comunidad de Madrid por un importe de 400.000 € que se abona por Bancos.

- Local de negocio → Suelo = 150.000 €; Construcción 250.000 €
- Adicionalmente, paga a través de Bancos a la Comunidad Autónoma en concepto de Impuesto sobre transmisiones patrimoniales el 7% del precio de adquisición.
- Los gastos de notaría e inscripción en el Registro de la propiedad ascienden a 1.350 € que son abonados en efectivo previa retirada del correspondiente importe de la caja de la empresa.
- Durante el mes de diciembre se están desarrollando obras de acondicionamiento siendo previsible que la sociedad JN tenga el local en condiciones de funcionamiento el 1 de febrero de 200x+1.
- El saldo inicial en la cuenta de Bancos de la sociedad y en la Caja de la empresa es de 500.000 y 10.000 euros, respectivamente.

Registro de las operaciones:

302

✓ Por el desembolso del importe facturado por el vendedor el 1 de diciembre:

De acuerdo con la NRV 2ª.1.1 del PGC, el precio de adquisición de un elemento del inmovilizado material incluye, además del importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento o rebaja en el precio, todos los gastos adicionales y directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, incluida la ubicación en el lugar y cualquier otra condición necesaria para que pueda operar de la forma prevista.

150.000	210. Terrenos y bienes naturales (activo)			
250.000	231. Construcciones en curso (activo)	a	572. Bancos e instituciones de crédito c/c vista (activo)	400.000

✓ Por el pago del ITP a la Comunidad Autónoma:

304

Asimismo, los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material deben incluirse en el precio de adquisición cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

$$\text{Impuesto} = 7\% \times (150.000 + 250.000) = 10.500 + 17.500 = 28.000$$

✓ La distribución del ITP entre el suelo y la construcción se realizará en términos de contribución de cada activo a la base imponible del impuesto.

10.500	210. Terrenos y bienes naturales (activo)			
17.500	231. Construcciones en curso (activo)	a	572. Bancos e instituciones de crédito c/c vista (activo)	28.000

306

✓ **Por el pago de los gastos de notaría e inscripción:**

Igualmente, la distribución de estos gastos en el precio de adquisición de ambos activos se realizará en términos de proporción:

$$\text{Suelo} = 1.350 \times (150.000/400.000) = 506,25$$

$$\text{Construcción} = 1.350 \times (250.000/400.000) = 843,75$$

506,25	210. Terrenos y bienes naturales (activo)			
843,75	231. Construcciones en curso (activo)	a	570. Caja, euros (activo)	1.350

✓ Al cierre del ejercicio en el local se siguen realizando obras para acondicionarlo y todavía no ha entrado en funcionamiento, en consecuencia, el ejercicio 200x la sociedad JN no contabilizará amortización alguna de la construcción.

314

Solución Fiscal Al cierre del ejercicio, el local no ha entrado en funcionamiento, ya que, a dicha fecha, se siguen realizando obras para su acondicionamiento, circunstancia esta que determina que **no** se haya contabilizado ninguna cantidad en concepto de **amortización** de la construcción.

A partir del momento en que la construcción se encuentre en condiciones de **funcionamiento** procederá su amortización. Dicha amortización, de acuerdo con lo establecido en la LIS art.10.3, tendrá la consideración de **gasto fiscalmente deducible**, para la determinación de la base imponible de la entidad JN, S.A., siempre que se ajuste a lo previsto en la LIS art.11.1 y en el RIS art.1 a 5.

320

Ejemplo 2. Terrenos y bienes naturales; precio de adquisición; costes de rehabilitación (PGC cuentas 2100, 143, 2101, 681, 28100, 28101, 660)

En enero del año 200x la sociedad JN, S.A, dedicada a la explotación minera ha adquirido la correspondiente autorización administrativa para explotar una cantera sobre un terreno de su propiedad.

- El terreno luce en el balance de la sociedad JN por un importe de 300.000 €, que incluye todos los costes satisfechos para poner el activo en condiciones de explotación, en particular los incurridos por la extracción de la tierra necesaria para dejar al descubierto la roca de la cantera.
- Los 300.000 € se pagan por bancos cuyo saldo inicial es de 400.000 €.
- La sociedad JN, S.A una vez haya finalizado la explotación deberá rehabilitar el citado terreno, estimándose en el momento inicial que los costes en que deberá incurrir a tal efecto ascienden a 50.000 €.
- La sociedad estima que la roca de la cantera se habrá agotado dentro de 10 años con el ritmo de extracción que se muestra en la siguiente tabla.

Año	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Total
Toneladas	30.000	25.000	20.000	15.000	10.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	125.000