

CIRCULAR INFORMATIVA

Ref.: FISCAL Nº 20
Fecha: 3.7.2009

Asunto:
CONSULTA VINCULANTE DE CEOE A LA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
SOBRE LAS CONSECUENCIAS FISCALES
DE LA REFORMA CONTABLE

Estimado asociado:

Adjunto le envío la documentación que nos ha remitido CEOE relativa a una nueva **consulta de carácter vinculante sobre las consecuencias fiscales de la reforma contable**, que realizó CEOE el pasado 25 de marzo, a la Dirección General de Tributos. En esta documentación se incluye el texto de la consulta planteada y la contestación a la misma.

Le recordamos que ya se envió información de la contestación a otra consulta realizada por CEOE sobre este mismo tema, a través de la circular FISCAL Nº 10 (6.4.2009).

Dada la importancia de este asunto, rogamos su difusión.

Esperando sea de su interés, reciba una cordial saludo.

Sol Olábarri
Directora de Asuntos Económicos

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

D. José María Lacasa Aso, con N.I.F. 18.154.356-L, en nombre y representación de la Confederación Española de Organizaciones Empresariales (CEOE), con N.I.F G-28.496.636, y con domicilio a efectos de notificaciones en la Calle Diego de León, 50, 28006 de Madrid comparece y

EXPONE

Que, al amparo de lo previsto en el artículo 88.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, formula la presente consulta sobre diversas cuestiones a plantear en relación con las modificaciones introducidas en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por (i) la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, y (ii) la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, 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.

Tales cuestiones se encuadran dentro del ámbito de la reforma contable que ha tenido lugar con efectos para los ejercicios que comiencen a partir de 1 de enero de 2008, y que se recoge básicamente de los siguientes textos legales:

- (i) Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea (“Ley 16/2007”),
- (ii) Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (“PGC”), y

(iii) Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas ("PGCPYMES").

Adicionalmente, la entrada en vigor de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, 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, ha venido a despejar algunas de las dudas que inicialmente planteaban los textos anteriormente mencionados, pero también ha generado otras nuevas cuya contestación requiere el planteamiento de la presente consulta.

CUESTIONES PLANTEADAS

1. Pérdida de valor del fondo de comercio

1.1 Antecedentes

En consonancia con el cambio del tratamiento contable de los fondos de comercio adquiridos a título oneroso¹, la normativa fiscal ha variado la regulación en relación con los mismos tal y como se expone a continuación:

- La regulación fiscal vigente a 31 de diciembre de 2007 establecía las condiciones bajo las cuales el gasto contabilizado en concepto de dotación para la amortización del fondo de comercio tenía la condición de fiscalmente deducible.
- Por su parte, la regulación vigente a partir del 1 de enero de 2008 establece las condiciones bajo las cuales resulta deducible anualmente una veinteava parte del precio de adquisición del fondo de comercio. Esta deducción no se vincula, tal y como establece la norma, a ningún tipo de registro contable, lo que se

¹ Los fondos de comercio han pasado de ser objeto de una amortización contable sistemática que, en cualquier caso, no podía exceder de veinte años, a un entorno contable en el que no son objeto de amortización, sino que se someterán, al menos anualmente, a la comprobación del deterioro de su valor, procediéndose, en su caso, al registro de una corrección valorativa por deterioro contra la cuenta de pérdidas y ganancias.

corresponde con la nueva regulación contable, que impide la amortización sistemática del fondo de comercio, sin perjuicio de la posibilidad de reconocer su deterioro tras la realización anual de un “test” con esta finalidad. Dicha reducción de la base imponible, no obstante, disminuye el valor fiscal del fondo de comercio.

- Las condiciones establecidas por la normativa fiscal en vigor desde el 1 de enero de 2008 para la deducción del 5% del precio de adquisición del fondo de comercio son similares a las vigentes en la normativa anterior para la deducción de las dotaciones para la amortización, esto es, (i) adquisición a título oneroso, (ii) no realizada, de forma directa o indirecta, a una entidad perteneciente al grupo mercantil de la entidad adquirente.

No obstante, en la nueva normativa se ha añadido un tercer condicionante consistente en que, para tener derecho a la deducción, debe dotarse una reserva indisponible, al menos, por el importe fiscalmente deducible, en los términos establecidos en la legislación mercantil. En relación con este último punto, el artículo 213.4 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas dispone que *“en cualquier caso, deberá dotarse una reserva indisponible equivalente al fondo de comercio que aparezca en el activo del balance, destinándose a tal efecto, una cifra del beneficio que represente, al menos, un cinco por ciento del importe del citado fondo de comercio.”*

1.2 Cuestiones planteadas

- Si, teniendo en cuenta que la corrección valorativa por deterioro del fondo de comercio no es objeto de regulación específica por el TRLIS, y de acuerdo con el artículo 10.3 del TRLIS, puede entenderse que el impacto en la cuenta de pérdidas y ganancias de dicho deterioro tendrá la consideración de fiscalmente deducible, siempre y cuando el mismo haya sido determinado en aplicación de las normas previstas en el Código de Comercio o en las demás leyes relativas a dicha determinación.

Todo ello con independencia (i) del importe de dicha corrección valorativa por deterioro (que, en cualquier caso, no podrá superar el valor del fondo de comercio una vez descontados los importes que previamente hubieran podido deducirse en aplicación de la deducción por veinteavas partes no vinculada a

registro contable alguno) y (ii) del cumplimiento o no de los requisitos establecidos para dicha deducción.

- Si, en el supuesto de que la respuesta a la cuestión anterior fuera positiva, cabe plantear un sistema por el cual, una vez que se haya producido el deterioro mencionado, deducible a efectos fiscales, para determinar el importe deducible de la corrección valorativa adicional, se mantenga la corrección valorativa fiscal que se venía aplicando hasta la fecha hasta deducir el importe original del fondo de comercio.

Por ejemplo, un FC con precio de adquisición originario de 100, acumula al final del año 4 una corrección valorativa fiscal de 20. Si en ese momento se detecta un deterioro de 50:

- Los 50 son fiscalmente deducibles en el año 4, sin que ello afecte a los 20 deducidos fiscalmente en ejercicios anteriores.
 - En los años posteriores se mantiene una corrección valorativa fiscal de 5 en cada año, hasta finalizar el año 10, en que los 100 de fondo de comercio original se encontrarán fiscalmente amortizados (20 iniciales en 4 años, más 50 de deterioro al final del año 4, más 30 adicionales de los años 5 a 10).
- Si, en lo que respecta al requisito relativo a la dotación de la reserva indisponible, resulta suficiente, para proceder a la deducción del fondo de comercio en los términos establecidos en el TRLIS, con la dotación de la reserva en los términos establecidos por la normativa mercantil. Por ejemplo, no tendría sentido exigir el cumplimiento del requisito en el supuesto de que el fondo de comercio se hubiera amortizado contablemente antes de 2008 en 5 años.
 - Si, el artículo 12.6 del TRLIS se refiere al fondo de comercio mencionado en la Norma de Valoración 6ª del PGC (*“fondo de comercio puesto de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa, en el contexto de una combinación de negocios”*) y no a cualquier otro intangible que surja como consecuencia de la aplicación de la nueva normativa contable.

2. Pérdida de valor del inmovilizado intangible de vida útil indefinida

2.1 Antecedentes

La aparición, desde un punto de vista contable, de este tipo de inmovilizado ha significado la introducción de un nuevo apartado 7 en el artículo 12 del TRLIS que regula el tratamiento fiscal de los mismos. Así, se establece que, siempre que dicho inmovilizado haya sido adquirido a título oneroso directa o indirectamente a una entidad no perteneciente al grupo mercantil de la entidad adquirente, será deducible anualmente la décima parte de su importe.

La normativa aplicable hasta el 31 de diciembre de 2007 únicamente regulaba de manera específica la amortización fiscal de los fondos de comercio, las marcas, los derechos de traspaso y los que no tuvieran fecha cierta de extinción, permitiendo una amortización del 10 por 100 anual.

El resto de elementos del inmovilizado inmaterial quedaban sometidos a la disposición general contenida en el artículo 11.1 del TRLIS (serán deducibles las cantidades que correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia).

2.2 Cuestiones planteadas

- Si, teniendo en cuenta que la corrección valorativa por deterioro del inmovilizado intangible de vida útil indefinida no es objeto de regulación específica por el TRLIS, puede entenderse que el impacto en la cuenta de pérdidas y ganancias de dicho deterioro tendrá la consideración de fiscalmente deducible, siempre y cuando el mismo haya sido determinado en aplicación de las normas previstas en el Código de Comercio o en las demás leyes relativas a dicha determinación, de acuerdo con el artículo 10.3 del TRLIS.

Todo ello con independencia (i) del importe de la corrección valorativa por deterioro (que, en cualquier caso, no podrá superar el valor del intangible una vez descontados los importes que previamente hubieran podido deducirse en aplicación de la deducción por décimas partes) y, (ii) del cumplimiento o no de los requisitos establecidos para dicha deducción.

3. Amortización del inmovilizado intangible de vida útil definida

3.1 Antecedentes

Como se ha anticipado, la normativa aplicable hasta 31 de diciembre de 2007 únicamente regulaba de manera específica la amortización fiscal de los fondos de comercio, las marcas, los derechos de traspaso y los que no tuvieran fecha cierta de extinción. El resto de elementos del inmovilizado inmaterial quedaban exclusivamente regidos por la disposición general contenida en el artículo 11.1 del TRLIS (serán deducibles las cantidades que correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia).

No obstante lo anterior, en la regulación vigente a partir del 1 de enero de 2008, aun cuando el inmovilizado intangible sigue contemplado en el artículo 11.1, se incluye una nueva redacción del apartado 4 del mismo artículo, en el que se establece que son deducibles, con el límite anual máximo de la décima parte de su importe, las dotaciones para la amortización del inmovilizado intangible con vida útil definida, siempre que se hayan adquirido a título oneroso, directa o indirectamente, a una entidad no perteneciente al grupo mercantil de la entidad adquirente.

El propio apartado 4 señala también que, en caso de no cumplirse con el requisito descrito en el párrafo anterior, las dotaciones para la amortización del inmovilizado intangible serán deducibles si se prueba que responden a una pérdida irreversible de aquél.

3.2 Cuestiones planteadas

- Si, en aquellos supuestos en los que se cumpla con los requisitos establecidos en la nueva redacción del artículo 11.4 del TRLIS, resulta fiscalmente deducible la corrección valorativa por deterioro del inmovilizado intangible con vida útil definida, siempre y cuando el mismo haya sido determinado en aplicación de las normas previstas en el Código de Comercio y en las demás leyes relativas a dicha determinación, de acuerdo con el artículo 10.3 del TRLIS, independientemente de que el importe de dicha corrección exceda del 10% del valor del inmovilizado intangible.

4. Amortización del inmovilizado material

4.1 Antecedentes

Como novedad, el PGC establece, en el apartado 2.1 de su Norma de Valoración 2ª, que se debe amortizar de forma independiente cada parte de un elemento de inmovilizado material que tenga un coste significativo en relación con el coste total del elemento y una vida útil distinta del resto del elemento.

4.2 Cuestiones planteadas

- Si la amortización deberá realizarse igualmente de forma separada, siendo deducible, como menciona el artículo 11 del TRLIS, la que corresponda a la depreciación efectiva, y siendo válida, por tanto, a estos efectos, la que sea resultado de aplicar las tablas de amortización oficialmente aprobadas para cada uno de los elementos en los que se haya dividido el activo.

5. Libertad de amortización con mantenimiento de empleo

5.1 Antecedentes

La Ley 4/2008, de 23 de diciembre añade en su artículo Primero Doce una Disposición Adicional Undécima al Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, estableciendo la libertad de amortización para "*las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, puestos a disposición del sujeto pasivo en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009 y 2010*" con sujeción a ciertos requisitos.

En particular se establece que durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la entidad se mantenga respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores.

5.2 Cuestiones planteadas

- Si, en el caso de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, dicho requisito se refiere al grupo o a las entidades que lo forman individualmente consideradas.

6. Diferencias de cambio en moneda extranjera

6.1 Antecedentes

No existe ninguna norma en el TRLIS que establezca especialidad alguna sobre las diferencias de cambio en moneda extranjera que se registren contra la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

6.2 Cuestiones planteadas

- Si, por este motivo, las diferencias de cambio en moneda extranjera serán computables/deducibles fiscalmente en la medida en que cumplan los requisitos para su registro contable en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 10.3 del TRLIS.

7. Provisiones por actuaciones medioambientales

7.1 Antecedentes

De acuerdo con la literalidad del artículo 13.2, la única posibilidad de deducir los gastos registrados por estas provisiones es el planteamiento y aceptación de un plan específico a la Administración Tributaria.

7.2 Cuestiones planteadas

- Si ello es así también en el caso de que tales provisiones vengan exigidas por una norma con rango legal o reglamentario o por los pactos contractuales suscritos por la entidad.

8. Gastos de emisión de instrumentos de patrimonio propios y gastos de constitución o primer establecimiento

8.1 Antecedentes

La norma de valoración 9.4 del PGC determina que el importe de las transacciones que se realicen con los propios instrumentos de patrimonio, se *“registrará en el patrimonio neto, como una variación de fondos propios, (...) ni se registrará resultado alguno en la cuenta de pérdidas y ganancias”*.

8.2 Cuestiones planteadas

- Si, los gastos de emisión o amortización de instrumentos de capital propio, así como los anteriormente denominados como “gastos de constitución o primer establecimiento”, al ser registrados conforme a la Norma de Valoración 9ª.4 directamente contra el patrimonio neto de la entidad como menores reservas, serán fiscalmente deducibles en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, en aplicación de lo dispuesto por el artículo 19.3 del TRLIS.

9. Exención por dividendos y plusvalías del artículo 21 del TRLIS/deducción por doble imposición de los artículos 30 y 32

9.1 Antecedentes

El artículo 21 del TRLIS y los artículos 30 y 32 hacen referencia a la exención por dividendos y plusvalías, así como a la deducción por doble imposición respectivamente.

9.2 Cuestiones planteadas

- Si los activos financieros incluidos en las carteras de activos mantenidos para negociar o de activos a valor razonable con cambios en la cuenta de PyG pueden disfrutar de estos beneficios fiscales en relación a las revalorizaciones registradas contra PyG por imperativo de la norma contable, siempre y cuando los porcentajes de participación, el período de tenencia, el gravamen al que se haya sometido a la entidad participada, así como la naturaleza de las rentas

obtenidas por esta última, cumplan las condiciones establecidas en dichos artículos.

10. Fondo de comercio de fusión

10.1 Antecedentes

Se mantiene la regulación actual del artículo 89 del TRLIS, si bien se han incluido en el mismo determinadas adaptaciones terminológicas que pretenden, a estos efectos, la neutralidad fiscal de las modificaciones contables que afectan a este artículo.

10.2 Cuestiones planteadas

- Si la fecha en que debe calcularse la diferencia de fusión es la fecha de efectos mercantiles de la fusión (fecha de presentación al Registro de la escritura de la operación) o, tal y como dispone la Norma de Valoración 19ª del PGC, es la fecha de adquisición (es decir, aquélla en la que la empresa adquirente toma control del negocio o negocios adquiridos: por ejemplo, en una adquisición de una entidad y posterior fusión impropia, la fecha sería la de adquisición inicial).
- Si la deducción de la parte de la diferencia que no hubiera sido imputada, con el límite máximo de la veinteava parte de su importe, no está sujeta a los requisitos del apartado 6 del artículo 12 del TRLIS, y ello por cuanto que (i) la citada diferencia, definida a efectos meramente fiscales, no es un “fondo de comercio” en el sentido de la nueva normativa contable, por lo que no se puede aplicar una regla sobre el tratamiento fiscal del concepto contable “fondo de comercio”, y (ii) en todo caso, el artículo 89 del TRLIS constituye una norma especial en la que no existe referencia alguna al cumplimiento de estos requisitos², lo que prevalece sobre el régimen previsto en cualquier otra norma fiscal general.

² Entendemos que la referencia al artículo 12.6 del TRLIS se corresponde con los posibles fondos de comercio que pudieran estar registrados en el balance de la sociedad absorbida y que, lógicamente, debieran estar sujetos a las reglas del artículo 12.6 en lo referente a su deducibilidad fiscal futura.

- Si, teniendo en cuenta que la corrección valorativa por deterioro de esta diferencia no es objeto de regulación específica por el TRLIS, y de acuerdo con el artículo 10.3 del TRLIS, puede entenderse que el impacto en la cuenta de pérdidas y ganancias de dicho deterioro tendrá la consideración de fiscalmente deducible, siempre y cuando el mismo haya sido determinado en aplicación de las normas previstas en el Código de Comercio o en las demás leyes relativas a dicha determinación.

Todo ello con independencia (i) del importe de dicha corrección valorativa por deterioro (que, en cualquier caso, no podrá superar el valor de dicha diferencia una vez descontados los importes que previamente hubieran podido deducirse en aplicación de la deducción por veinteavas partes no vinculada a registro contable alguno) y (ii) del cumplimiento o no de los requisitos establecidos para dicha deducción.

En Madrid a 25 de marzo de 2009

NUM-CONSULTA V1544-09

ORGANO SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

FECHA-SALIDA 26/06/2009

NORMATIVA TRLIS RDLeg 4/2004 arts. 12-6, 12-7, 13-2, 89-3, disposición adicional undécima

DESCRIPCION-HECHOS Se plantean diversas cuestiones en relación con el efecto fiscal de la primera aplicación del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre.

CUESTION-PLANTEADA Se describen en el cuerpo de la contestación.

CONTESTACION-COMPLETA 1. El artículo 12.6 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establece las condiciones y requisitos a cumplir para la deducción del 5% del precio de adquisición del fondo de comercio con el límite anual máximo de la veinteva parte de su importe.

Se plantean las siguientes cuestiones:

a) Si teniendo en cuenta que la corrección valorativa por deterioro del fondo de comercio no es objeto de regulación específica en el TRLIS, puede entenderse que el mismo resulta fiscalmente deducible, siempre y cuando se haya determinado en aplicación de las normas previstas en el Código de Comercio o en las demás leyes relativas a su aplicación. Si la corrección valorativa por deterioro es deducible en su totalidad con independencia de las cantidades deducidas fiscalmente en ejercicios anteriores y con independencia del cumplimiento de los requisitos establecidos para su deducción fiscal.

b) Si, en lo que respecta al requisito de la dotación de la reserva indisponible resulta suficiente el cumplimiento de los términos establecidos en la normativa mercantil. Si, estando amortizado contablemente en su totalidad el fondo de comercio antes de 2008 sería necesario igualmente a partir de dicho ejercicio, dotar una reserva indisponible.

c) Si el artículo 12.6 del TRLIS se refiere al fondo de comercio mencionado en la Norma de Registro y Valoración 6ª del PGC y no a cualquier otro intangible que surja como consecuencia de la aplicación de la nueva normativa contable.

El artículo 10.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, (en adelante TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establece que:

“3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado 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 desarrollo de las citadas normas.”

Es decir, la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades parte del

resultado contable, corregido por los ajustes fiscales en caso de que la normativa del Impuesto contenga criterios de valoración, de calificación o de imputación de ingresos y gastos diferentes a los contables.

Por su parte, el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, establece en la norma de registro y valoración 6ª dispone que:

“El fondo de comercio sólo podrá figurar en el activo cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa, en el contexto de una combinación de negocios.....”

El fondo de comercio no se amortizará. En su lugar, las unidades generadoras de efectivo o grupos de unidades generadoras de efectivo a las que se haya asignado el fondo de comercio, se someterán, al menos anualmente, a la comprobación del deterioro del valor, procediéndose en su caso, al registro de la corrección valorativa por deterioro.....”

En el ámbito fiscal, el artículo 12.6 del TRLIS establece que:

“6. Será deducible el precio de adquisición originario del inmovilizado intangible correspondiente a fondos de comercio, con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

Que se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso.

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, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. Si ambas entidades forman parte de un grupo, la deducción se aplicará respecto del precio de adquisición del fondo de comercio satisfecho por la entidad transmitente cuando lo hubiera adquirido de personas o entidades no vinculadas.

Que se haya dotado una reserva indisponible, al menos, por el importe fiscalmente deducible, en los términos establecidos en la legislación mercantil. Caso de no poderse dotar dicha reserva, la deducción está condicionada a que se dote la misma con cargo a los primeros beneficios de ejercicios siguientes.

Esta deducción no está condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias. Las cantidades deducidas minorarán, a efectos fiscales, el valor del fondo de comercio.”

Por tanto, en primer lugar, cabe señalar que el artículo 12.6 del TRLIS se refiere al fondo de comercio que tenga tal consideración en el ámbito contable, pero no a otros activos intangibles que puedan surgir.

Por otra parte, 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. No obstante, en el caso de que, con carácter previo haya resultado de aplicación la deducción establecida en el artículo 12.6 del TRLIS, hay que tener en cuenta el último párrafo del citado artículo, según el cual, las cantidades deducidas por aplicación del mismo minorarán a efectos fiscales el valor del fondo de comercio. Por tanto, cualquier deterioro contable del fondo de comercio será deducible por aquella parte que exceda de las cantidades previamente deducidas por aplicación del artículo 12.6 del TRLIS. Es decir, el efecto fiscal del deterioro del valor contable está limitado por el propio valor fiscal del fondo de comercio que se ha visto minorado por aplicación de las cantidades deducibles por aplicación del artículo 12.6 del TRLIS, por lo que no será fiscalmente deducible el importe del deterioro contable equivalente a las cantidades deducidas por aplicación de lo establecido en el artículo 12.6 del TRLIS. 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.

En relación con la reserva indisponible a dotar, el artículo 213.4 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, en la redacción dada al mismo por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, establece que:

“4. En cualquier caso, deberá dotarse una reserva indisponible equivalente al fondo de comercio que aparezca en el activo del balance, destinándose a tal efecto una cifra del beneficio que represente, al menos, un cinco por ciento del importe del citado fondo de comercio. Si no existiera beneficio, o éste fuera insuficiente, se emplearán reservas de libre disposición.”

CONTESTACION- COMPLETA

De acuerdo con lo establecido en la consulta 3 BOICAC 73/Marzo 2008 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, el cálculo del importe mínimo por el que deberá dotar la reserva indisponible a que se refiere el artículo 213.4 del TRLSA, cuando se haya producido una corrección valorativa por deterioro de valor del fondo de comercio, ha de realizarse en función del valor contable del fondo de comercio que aparece en el activo del balance (que estará corregido por las pérdidas de valor que se hayan contabilizado). Por otra parte, las reservas constituidas pasan a ser disponibles cuando desaparezca el fondo de comercio del activo del balance, y en el caso de reducciones de su valor en la medida en que el importe de la reserva exceda el valor contable del fondo de comercio.

La cuestión que se plantea en el escrito de consulta es el importe por el que debe dotarse la reserva indisponible para que resulte deducible el fondo de comercio, en los términos establecidos en el 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 TRLSA establece un importe mínimo por el que debe dotarse la reserva indisponible, en base al 5% del valor contable del fondo de comercio, valor que, en el caso consultado, estará constituido por el valor originario del fondo de comercio reducido por el deterioro de valor que se haya contabilizado.

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 veintava parte del precio de adquisición originario del fondo de comercio.

Por tanto, en 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, si se pretende 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 esta regula una dotación mínima, es decir, ampara una dotación superior.

Por el contrario, si la dotación contable de la reserva indisponible se limita 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 período impositivo se corresponderá con la dotación contable a dicha reserva.

Por último, en cuanto 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, tendría carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común, de acuerdo con lo establecido en el artículo 7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, 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 del balance, y en caso de reducciones de su valor en la medida en que el importe de la reserva exceda del valor contable del fondo de comercio. Por tanto, si el fondo de comercio se encuentra totalmente amortizado con anterioridad a 2008, por aplicación de la normativa mercantil no será necesario dotar reserva indisponible alguna al no existir valor contable del mismo, para la aplicación de la deducción establecida en el artículo 12.6 del TRLIS.

2. El inmovilizado intangible de vida útil indefinida no es objeto de amortización contable, aunque sí puede ser objeto de una corrección valorativa por deterioro de valor. Si, teniendo en cuenta que esta corrección valorativa no es objeto de regulación específica por el TRLIS, puede entenderse que el impacto en la cuenta de pérdidas y ganancias de dicho deterioro será fiscalmente deducible, con independencia del propio importe de la corrección valorativa (que no exceda del valor del intangible) y del cumplimiento o no de los requisitos establecidos en el artículo 12.7 del TRLIS.

El artículo 12.7 del TRLIS, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2008, establece lo siguiente:

“7. Cuando se cumplan los requisitos previstos en los párrafos a) y b)

del apartado anterior serán deducibles con el límite anual máximo de la décima parte de su importe el inmovilizado intangible con vida útil indefinida.

Esta deducción no está condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias. Las cantidades deducidas minorarán, a efectos fiscales, el valor del inmovilizado.”

Es decir, la deducción fiscal de los activos intangibles de vida útil indefinida, en los términos transcritos, está condicionada a que dicha adquisición:

Se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso.

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, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. Si ambas entidades forman parte de un grupo, la deducción se aplicará respecto del precio de adquisición del activo intangible satisfecho por la entidad transmitente cuando lo hubiera adquirido de personas o entidades no vinculadas.

Así, la norma fiscal no establece ninguna regulación específica relacionada con la corrección valorativa por deterioro del activo intangible de vida útil indefinida, por lo que dicha corrección será fiscalmente deducible con independencia del cumplimiento de los requisitos exigidos en el artículo 12.7 del TRLIS, en la medida en que la misma se haya determinado de acuerdo con la normativa mercantil. No obstante, en el caso de que, con carácter previo haya resultado de aplicación la deducción establecida en el artículo 12.7 del TRLIS, hay que tener en cuenta el último párrafo del citado artículo, según el cual, las cantidades deducidas por aplicación del mismo minorarán a efectos fiscales el valor del inmovilizado intangible. Por tanto, cualquier deterioro contable del activo intangible será deducible por aquella parte que exceda de las cantidades previamente deducidas por aplicación del artículo 12.7 del TRLIS. Es decir, el efecto fiscal del deterioro del valor contable está limitado por el propio valor fiscal del intangible que se ha visto minorado por aplicación de las cantidades deducibles por aplicación del artículo 12.7 del TRLIS, por lo que no será fiscalmente deducible el importe del deterioro contable equivalente a las cantidades deducidas por aplicación de lo establecido en el artículo 12,7 del TRLIS. En ejercicios posteriores en donde no se haya deteriorado el activo intangible, se aplicará la deducción a que se refiere dicho precepto fiscal en las condiciones establecidas en el mismo.

3. La regulación vigente a partir de 1 de enero de 2008 establece, para el inmovilizado intangible de vida útil definida, que son deducibles, con el límite anual máximo de la décima parte de su importe, las dotaciones para la amortización del mismo, siempre que se hayan adquirido a título oneroso, directa o indirectamente, a una entidad no perteneciente al grupo mercantil de la entidad adquirente. Así, el artículo 11.4 del TRLIS señala que, en caso de no cumplirse con el requisito descrito, las dotaciones para la amortización del inmovilizado intangible serán deducibles si se prueba que responden a una pérdida irreversible de aquél.

Si, en el caso de cumplirse los requisitos establecidos en la nueva

redacción del artículo 11.4 del TRLIS, resulta fiscalmente deducible la corrección valorativa por deterioro del inmovilizado intangible determinada de acuerdo con la normativa mercantil, con independencia de que el importe de dicha corrección exceda del 10% del valor del inmovilizado intangible.

El artículo 11, apartado 4 del TRLIS establece que:

“4. Serán deducibles con el límite anual máximo de la décima parte de su importe, las dotaciones para la amortización del inmovilizado intangible con vida útil definida, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

Que se hayan puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso.

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, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. Si ambas entidades forman parte de un grupo, la deducción se aplicará respecto del precio de adquisición del inmovilizado satisfecho por la entidad transmitente cuando lo hubiera adquirido de personas o entidades no vinculadas.

Las dotaciones para la amortización del inmovilizado intangible que no cumplan los requisitos previstos en los párrafos a) y b) anteriores serán deducibles si se prueba que responden a una pérdida irreversible de aquél.”

Por otra parte, la norma fiscal no establece ninguna regulación específica relacionada con la corrección valorativa por deterioro del activo intangible de vida útil definida, por lo que dicha corrección será fiscalmente deducible, en la medida en que la misma se haya determinado de acuerdo con la normativa mercantil.

4. La norma de registro y valoración 2ª del PGC establece, en su apartado 2.1, que se debe amortizar de forma independiente cada parte de un elemento del inmovilizado material que tenga un coste significativo en relación con el coste total del elemento y una vida útil distinta. Si esta amortización es deducible en el ámbito fiscal, según el artículo 11 del TRLIS, siendo válida la depreciación efectiva resultante de aplicar las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

CONTESTACION-COMPLETA En efecto, el PGC establece la amortización independiente de aquellas partes de un elemento del inmovilizado material con un coste significativo y una vida útil distinta de la del propio elemento.

Tal y como se ha señalado anteriormente, según establece el artículo 10.3 del TRLIS, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades toma como punto de partida el resultado contable determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normas de desarrollo. Por su parte, el artículo 11 del TRLIS se limita a establecer condiciones a la amortización contabilizada, de manera que, en este caso concreto, la amortización independiente de un elemento del inmovilizado material correctamente realizada según los criterios contables, será igualmente válida a efectos fiscales, siempre que se corresponda con una depreciación efectiva en los términos establecidos en el citado artículo.

Así, será válida aquella depreciación que resulte de la aplicación de cualquiera de los métodos de amortización previstos en el citado artículo 11 del TRLIS, incluida la aplicación de las tablas de amortización oficialmente aprobadas en cada parte del elemento del inmovilizado material que contablemente se haya amortizado de forma independiente, en la medida en que dichas tablas diferencien la parte de ese elemento pues, en caso contrario, el exceso de amortización sobre lo que resulte de aplicar el coeficiente máximo de amortización al elemento su deducibilidad estaría condicionada a su justificación.

5. Si, en el caso de la libertad de amortización con mantenimiento del empleo a que se refiere la disposición adicional undécima del TRLIS, en el caso de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, el requisito de mantenimiento se refiere al grupo o a las entidades que lo formen individualmente consideradas.

La disposición adicional undécima del TRLIS establece lo siguiente:

“Disposición adicional undécima. Libertad de amortización con mantenimiento de empleo.

1. Las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, puestos a disposición del sujeto pasivo en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009 y 2010, podrán ser amortizados libremente siempre que, durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la entidad se mantenga respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores. La deducción no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

(...)”

El artículo 71 del TRLIS dispone, por su parte, que “la base imponible del grupo fiscal se determinará sumando:

Las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las sociedades integrantes del grupo fiscal, sin incluir en ellas la compensación de las bases imponibles negativas individuales

(....)”

La aplicación de la libertad de amortización con mantenimiento del empleo conlleva una disminución al resultado contable del ejercicio en que se aplica para determinar la base imponible.

La base imponible del grupo fiscal se limita, entre otros componentes, a sumar las bases imponibles de las entidades que forman parte del grupo, mientras que la aplicación de la libertad de amortización con mantenimiento del empleo sólo se puede realizar a nivel individual, de manera que, una vez determinada la base imponible individual, ésta se convierte en un componente más de la base imponible del grupo. Por tanto, la aplicación y el cumplimiento de los requisitos exigidos en la disposición adicional undécima del TRLIS se realizará a nivel individual, por lo que el requisito de mantenimiento del empleo deberá cumplirse igualmente a nivel individual.

6. Si las diferencias de cambio en moneda extranjera serán computables/deducibles fiscalmente en la medida en que cumplan los requisitos para su registro contable en la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Tal y como se ha señalado anteriormente, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se calcula corrigiendo el resultado contable determinado por aplicación del Código de Comercio y demás normas de desarrollo, por los preceptos contenidos en el TRLIS. Dado que la normativa fiscal no recoge ningún criterio específico en relación con las diferencias de cambio en moneda extranjera, en la determinación de la base imponible será plenamente válido el criterio establecido en la normativa contable.

De manera que, aquellas diferencias de cambio en moneda extranjera que, de acuerdo con la normativa contable, se registren en la cuenta de pérdidas y ganancias, tendrán efecto pleno en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

7. Si las provisiones por actuaciones medioambientales exigidas por una norma de rango legal o reglamentario o por los pactos contractuales suscritos por la entidad son fiscalmente deducibles sólo cuando existe un plan específico presentado a la Administración tributaria.

Según establece el artículo 13.2 del TRLIS, “los gastos correspondientes a actuaciones medioambientales serán deducibles cuando se correspondan a un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración tributaria. Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la resolución de los planes que se formulen”.

El artículo 10 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), establece el procedimiento para la resolución de los planes especiales formulados ante la Administración tributaria.

De lo que se deduce que sólo aquellas provisiones por actuaciones medioambientales para las cuales se hayan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración tributaria un plan especial, en los términos señalados en el citado artículo 10 del RIS, podrán ser deducibles fiscalmente.

8. Si los gastos de emisión o amortización de instrumentos de capital propio, así como los gastos de constitución, al ser registrados directamente contra el patrimonio neto como menores reservas, serán fiscalmente deducibles en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

De acuerdo con la norma de registro y valoración 9ª.4 del PGC, los gastos derivados de cualquier transacción con instrumentos de patrimonio propio, incluidos los gastos de emisión de estos instrumentos, tales como honorarios de letrados, notarios, registradores, publicidad, comisiones y otros gastos de colocación se registrarán directamente contra el patrimonio neto como menores reservas.

En el ámbito fiscal, el artículo 19.3 del TRLIS dispone que: “no serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta

de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente”.

En el precepto transcrito se establece como condición para la deducción de un gasto contable su registro, ya sea en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas. Por tanto, la aplicación de este precepto al supuesto consultado determina que los gastos de emisión o amortización de instrumentos de capital propio, así como los de constitución señalados en la norma de registro y valoración 9ª.4 del PGC serán fiscalmente deducibles, al tener la condición de gasto en el ámbito contable, en la medida en que figuren contabilizados en una cuenta de reservas.

9. Si los activos financieros incluidos en las carteras de activos mantenidos para negociar o de activos a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, pueden aplicar la exención por dividendos y plusvalías del artículo 21 del TRLIS y la deducción por doble imposición de los artículos 30 y 32, siempre y cuando se cumplan los requisitos exigidos en los mismos relativos al porcentaje de participación, período de tenencia, gravamen al que se haya sometido la entidad participada y naturaleza de las rentas obtenidas por ésta última.

Tal y como se indica en la cuestión planteada se parte de la presunción del cumplimiento de todos los requisitos exigidos en los artículos 21, 30, 31 y 32 del TRLIS a los efectos de esta contestación, aún cuando las participaciones tengan la referida calificación contable.

CONTESTACION-COMPLETA

Por otra parte, cabe plantearse si las rentas derivadas de las variaciones en la valoración a valor razonable de las carteras de activos mantenidos para negociar o de activos a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias pueden calificarse como dividendos o plusvalías. En relación con los primeros, la respuesta ha de ser negativa, por cuanto dichas rentas no se corresponden con beneficios distribuidos por la entidad participada. Por otra parte, aún cuando en este tipo de participaciones, ya sean las sociedades participadas residentes o no residentes en territorio español, dichas rentas no puedan calificarse estrictu sensu como plusvalías al no haberse producido la transmisión de estos activos, una interpretación finalista de la normativa permite otorgar a dichas rentas el mismo tratamiento correspondiente a las rentas generadas en la transmisión de esos activos, por cuanto representan la diferencia entre el valor razonable y el contable derivado de la tenencia de dichas participaciones y que se hará efectiva en su transmisión, por lo que su tratamiento fiscal debe equipararse al correspondiente a las transmisiones de valores negociables y no a la distribución de dividendos, si bien para ello debe hacerse una interpretación acorde con la peculiar situación que se produce en este tipo de participaciones, por cuanto se manifiesta una renta con carácter previo a la transmisión de las mismas.

En el supuesto de participaciones en sociedades residentes en territorio español, en aplicación del artículo 30.5 del TRLIS procederá la aplicación de la deducción en las variaciones positivas de valor razonable que se imputen en la cuenta de pérdidas y ganancias que se correspondan con beneficios no distribuidos generados durante el tiempo de tenencia de la participación, si bien condicionada a que el plazo de mantenimiento de ésta sea superior a un año entre la fecha de

adquisición y de valoración o, en su defecto, se complete dicho plazo hasta la transmisión. Adicionalmente, esta deducción estará condicionada a que dicha variación positiva se haga efectiva en el momento posterior de la transmisión o no se produzca una disminución de valor razonable con posterioridad. En caso contrario, esto es, si posteriormente tiene lugar una variación negativa de la valoración de la participación, computable en la base imponible, caso de que esa variación negativa sea superior a la parte de la renta anterior que no tuvo derecho a la deducción por doble imposición por aplicación del artículo 30.5 del TRLIS, la deducción por doble imposición practicada sobre el exceso, en aplicación de lo establecido en el artículo 137.3 del TRLIS, deberá regularizarse, junto con los intereses de demora, en la autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo en el que se produce dicha variación negativa. Lo anterior igualmente es aplicable en el caso de transmisión de la participación en donde sea negativa la renta generada.

Por otra parte, en el caso de que dicha variación positiva haya tenido derecho a la aplicación de la deducción por doble imposición, y posteriormente, antes de la transmisión de la participación se distribuyan dividendos que determinen una variación negativa de valor, procederá la aplicación de la regla prevista en el artículo 30.4.e) del TRLIS, esto es, no se podrá aplicar la deducción por doble imposición al dividendo percibido, por cuanto dicha disminución de valor razonable imputada en la cuenta de pérdidas y ganancias es equiparable, en este caso concreto y desde el punto de vista fiscal, con la pérdida por deterioro de valor de la participación.

En el caso de participaciones en entidades no residentes en territorio español que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 21 del TRLIS, cabe señalar que se aplicará el apartado 2 del citado artículo 21, que establece la exención en plusvalías de fuente extranjera, teniendo en cuenta que el plazo de mantenimiento de la participación se debe corresponder con el tiempo transcurrido desde su adquisición a la fecha de valoración o, en su defecto, se complete el plazo hasta la transmisión efectiva de la participación.

No obstante, si con posterioridad a la aplicación de dicha exención de la variación positiva de valor razonable se produce una disminución de valor razonable o bien una pérdida en la transmisión de la participación, procederá la aplicación de las reglas previstas en el artículo 21 del TRLIS para las transmisiones entre entidades del mismo grupo de sociedades previsto en el artículo 42 del Código de Comercio, máxime cuando las rentas positivas y negativas se generan, no ya en el grupo, sino en el seno de la misma entidad. Por tanto, en caso de que se genere una renta negativa por disminución de valor razonable o transmisión de la participación con posterioridad a la exención de una renta positiva, dicha renta negativa no será deducible por el importe de la renta positiva previamente exenta en aplicación del apartado 4 del artículo 21 del TRLIS. Igualmente, si en primer lugar se genera una renta negativa por disminución de valor razonable y con posterioridad se genera una renta positiva, ya sea por un aumento de valor razonable o bien por la transmisión de la participación, dicha renta positiva será gravada hasta el importe de aquella renta negativa, por aplicación del artículo 21.2.c) del TRLIS.

Por último, en el caso de participaciones en entidades no residentes en territorio español a las que no proceda la aplicación del artículo 21 del TRLIS, en la medida en que, como ya se ha señalado, las variaciones

positivas de valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias no son equiparables a los dividendos no procederá la aplicación del artículo 32 del TRIS por lo que la renta derivada de las variaciones de valor de la participación se integraría en la base imponible de la entidad española. Este último precepto sería aplicable, en su caso, a los dividendos que pueda distribuir la entidad no residente de forma que a efectos de lo establecido en el artículo 32.5 del TRLIS la tributación de la renta positiva derivada de las variaciones de valor de las participaciones en la entidad no residente sería equiparable a la tributación con ocasión de la transmisión de la participación a que se refiere dicho precepto.

10. Si, a efectos de aplicar el artículo 89.3 del TRLIS la diferencia de fusión se calcula en la fecha de efectos mercantiles de la fusión o, tal y como dispone la norma de valoración 19ª del PGC, es la fecha de adquisición de la participación. Si la deducción de la parte de la diferencia que no hubiera sido imputada, con el límite máximo de la veinteaava parte de su importe, está o no sujeta a los requisitos establecidos en el artículo 12.6 del TRLIS. Si la corrección valorativa por deterioro de la diferencia de fusión tiene la consideración de fiscalmente deducible, con independencia de las cantidades deducidas fiscalmente con carácter previo y del cumplimiento de los requisitos exigidos en el artículo 89.3 del TRLIS.

El artículo 89.3 del TRLIS establece que:

“3. Los bienes adquiridos se valorarán, a efectos fiscales, de acuerdo con lo establecido en el artículo 85 de esta Ley.

No obstante, cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente, en al menos, un cinco por ciento, el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y los fondos propios se imputará a los bienes y derechos adquiridos, aplicando el método de integración global establecido en el artículo 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo, y la parte de aquella diferencia que no hubiera sido imputada será fiscalmente deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veinteaava parte de su importe, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la participación no hubiere sido adquirida a personas o entidades no residentes en territorio español o a personas físicas residentes en territorio español, o a una entidad vinculada cuando esta última, a su vez, adquirió la participación a las referidas personas o entidades.

El requisito previsto en este párrafo a) se entenderá cumplido:

1.º Tratándose de una participación adquirida a personas o entidades no residentes en territorio español o a una entidad vinculada con la entidad adquirente que, a su vez, adquirió la participación de las referidas personas o entidades, cuando el importe de la diferencia mencionada en el párrafo anterior ha tributado en España a través de cualquier transmisión de la participación.

Igualmente procederá la deducción de la indicada diferencia cuando el sujeto pasivo pruebe que un importe equivalente a esta ha tributado efectivamente en otro Estado miembro de la Unión Europea, en concepto de beneficio obtenido con ocasión de la transmisión de la participación, soportando un gravamen equivalente al que hubiera

resultado de aplicar este impuesto, siempre que el transmitente no resida en un país o territorio considerado como paraíso fiscal.

2.º Tratándose de una participación adquirida a personas físicas residentes en territorio español o a una entidad vinculada cuando esta última, a su vez, adquirió la participación de las referidas personas físicas, cuando se pruebe que la ganancia patrimonial obtenida por dichas personas físicas se ha integrado en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) Que la entidad adquirente y la transmitente no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

El requisito previsto en este párrafo b) no se aplicará respecto del precio de adquisición de la participación satisfecho por la persona o entidad transmitente cuando, a su vez, la hubiese adquirido de personas o entidades no vinculadas residentes en territorio español.

Cuando se cumplan los requisitos a) y b) anteriores, la valoración que resulte de la parte imputada a los bienes del activo fijo adquirido tendrá efectos fiscales, siendo deducible de la base imponible, en el caso de bienes amortizables, la amortización contable de dicha parte imputada, en los términos previstos en el artículo 11, siendo igualmente aplicable la deducción establecida en los apartados 6 y 7 del artículo 12 de esta Ley.

Cuando se cumpla el requisito a), pero no se cumpla el establecido en el párrafo b) anterior, las dotaciones para la amortización de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y los fondos propios serán deducibles si se prueba que responden a una depreciación irreversible.”

En este sentido, la diferencia referida en el artículo 89.3 del TRIS debe determinarse en función de los valores existentes en el momento en que se produce la adquisición del patrimonio de la entidad transmitente como consecuencia de la operación de fusión realizada. En este sentido, el artículo 245 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, dispone que “la eficacia de la fusión quedará supeditada a la inscripción de la nueva sociedad, o en su caso, a la inscripción de la absorción.” Por tanto, la diferencia de fusión se calculará en función de los valores existentes en la fecha en que tenga lugar la citada inscripción al ser en ese momento cuando tiene efectos mercantiles la citada operación.

En aplicación de dicha regla, es posible que se produzcan diferencias entre el fondo de comercio que surja en contabilidad con ocasión de la fusión según la norma de registro y valoración 19ª del PGC, y la diferencia de fusión a que hace referencia el artículo 89.3 del TRLIS.

No obstante, y dado que el fondo de comercio tiene un origen único, cual es la combinación de negocios, la opción por aplicar el régimen fiscal especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS, no puede suponer, para aquellos aspectos que no están específicamente regulados en el artículo 89.3 del TRLIS, la exigencia de unos requisitos fiscales diferentes para permitir la deducibilidad de aquel fondo de

comercio, en comparación con los requisitos y condiciones que se exigen en la aplicación del régimen general. Esto es, el propio artículo 89.3 del TRLIS regula de forma específica cómo ha de ser la tributación del transmitente previo de las participaciones de la entidad absorbida, así como establece la cautela de adquisición de dichas participaciones a entidades del mismo grupo económico.

Sin embargo, aquellos requisitos que no están específicamente regulados en el citado artículo 89.3 del TRLIS y sí en el artículo 12.6 del TRLIS, estos últimos deben hacerse extensibles a aquel fondo de comercio que surja con ocasión de una fusión acogida al régimen fiscal especial.

Así, debe señalarse que la deducibilidad de la diferencia de fusión del artículo 89.3 del TRLIS que coincida con el fondo de comercio contabilizado, no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias. Además, la deducibilidad del mismo requerirá que se dote una reserva indisponible en los mismos términos establecidos anteriormente para el artículo 12.6 del TRLIS, teniendo en cuenta además, que las cantidades deducidas minorarán, a efectos fiscales, el valor del fondo de comercio, siendo trasladable a esta cuestión lo comentado en el punto 1 de esta consulta.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.