

# Documentos

**DEL PLAN 1990 AL NUEVO PLAN DE CONTABILIDAD:  
AJUSTES DE PRIMERA APLICACIÓN Y SUS  
EFECTOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

Autor: *Carlos Suárez Mosquera*  
Agencia Estatal de Administración Tributaria

DOC. N.º 1/09



INSTITUTO DE  
ESTUDIOS  
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad del autor, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.  
Esta versión recoge la corrección de errores realizada por el autor a fecha 23 de abril de 2009.

Edita: Instituto de Estudios Fiscales

N.I.P.O.: 602-09-004-8

I.S.S.N.: 1578-0244

Depósito Legal: M-23771-2001

## ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN: NORMATIVA REGULADORA
  - 1.1. La normativa contable
  - 1.2. La normativa fiscal
2. ESTUDIO DE LAS DISPOSICIONES EN MATERIA CONTABLE
  - 2.1. Análisis teórico
  - 2.1. Análisis práctico
  - 2.3. Conclusiones
3. CONSECUENCIAS FISCALES DE LOS AJUSTE DE PRIMERA APLICACIÓN
  - 3.1. Norma de carácter general
  - 3.2. Opción de integración en tres ejercicios
4. NORMAS TRANSITORIAS INCORPORADAS EN EL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: REPARACIONES EXTRAORDINARIAS Y ABANDONO DE EXPLOTACIONES DE CARÁCTER TEMPORAL
  - 4.1. Introducción: normativa
  - 4.2. Reparaciones extraordinarias
  - 4.3. Gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal
  - 4.4. La solución dada por el RD 1793/2008 a los problemas transitorios
5. NORMAS RELATIVAS AL DETERIORO DE VALOR DE PARTICIPACIONES EN EMPRESAS GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS CONTENIDAS EN LA LEY 4/2008
  - 5.1. La normativa contable
  - 5.2. El nuevo apartado 3 del artículo 12 del TRLIS
  - 5.3. Las nuevas disposiciones transitorias 26 y 29 del TRLIS
  - 5.4. La nueva disposición transitoria 28 –posibilidad de periodificación– en relación a los deterioros de cartera
6. AJUSTES DE PRIMERA APLICACIÓN EN LAS COMBINACIONES DE NEGOCIOS
7. TRANSICIÓN DE LAS PYMES Y MICROEMPRESAS
8. ANEXO PRÁCTICO. ESTUDIO DE LOS AJUSTES MÁS HABITUALES POR AJUSTE DE PRIMERA APLICACIÓN
  - 8.1. Gastos de primer establecimiento (gastos de constitución y otros)
  - 8.2. Arrendamiento financiero o *leasing*

8. 3. Subvenciones de capital
8. 4. Todos los ajustes por cambio de denominación y codificación
8. 5. Inversiones financieras temporales ahora calificadas de cartera de negociación
8. 6. Inversiones financieras temporales ahora calificadas en la cartera de disponibles para la venta
8. 7. Existencias: cambio de criterio de LIFO o FIFO a precio medio ponderado
8. 8. Acciones que tengan la naturaleza de pasivos financieros
8. 9. Fondo de reversión
- 8.10. Ingresos por intereses diferidos
- 8.11. Diferencias positivas de cambio
- 8.12. Ventas de inmuebles que aun no están entregados y terminados en al menos el 80 por 100
- 8.13. Provisión por coste de desmantelamiento y retiro
- 8.14. Provisión para grandes reparaciones
- 8.15. Opción de capitalización de gastos financieros en el inmovilizado
- 8.16. Reclasificación de inversiones inmobiliarias

## RESUMEN

Se estudian los *ajustes derivados de la aplicación por primera vez del Plan General de Contabilidad 2007* en sus tres modalidades General, PYMES y Microempresas, para conseguir que el balance de apertura del primer ejercicio en que se aplique –2008– se elaboré teniendo en cuenta los nuevos criterios y normas de valoración. La normativa que regula esta materia está contenida en las disposiciones transitorias de los Reales Decretos 1514/2007 y 1515/2007 por los que se aprobaron las nuevas normas contables y donde se regulan los operaciones para llevar a cabo la primera aplicación, teniendo en cuenta que los nuevos criterios se aplican de forma retroactiva para todas las empresas con la única excepción de las microempresas, a las que se aplica de forma prospectiva.

En un segundo nivel se analizan cuales son las cuentas que deben utilizarse como contrapartidas a los ajustes: reservas y otras cuentas.

Finalmente se evalúan los efectos en el Impuesto sobre Sociedades de estos ajustes, tanto en la base imponible como en las valoraciones de los elementos patrimoniales –activo, pasivo o patrimonio neto– pudiendo dar lugar a valores fiscales y contables diferentes. Todo ello a la luz de los criterios establecidos por la *Ley 4/ 2008, de 23 de diciembre*, en la que se regulan con carácter general las consecuencias de los ajustes de primera aplicación en la base imponible y del *Real Decreto 1793, de 3 de noviembre*, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto. En esta última norma se desarrollan los efectos de la supresión de las provisiones para grandes reparaciones y de los gastos de abandono de explotaciones de carácter temporal y su sustitución por las nuevas provisiones por desmantelamiento de activo y provisiones medioambientales y las dotaciones a las amortizaciones en función de la vida útil.



## **1. INTRODUCCIÓN: NORMATIVA REGULADORA**

### **1.1. La normativa contable**

La normativa contable contenida en los dos Planes de Contabilidad, el general, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y el de PYMES, aprobado por Real Decreto 1515/2007, contiene unas normas que regulan el tránsito o adaptación del Plan de 1990 al Plan 2007 en su versión general y de PYMES. Concretamente son las disposiciones transitorias primera, segunda, tercera y cuarta de esos reales decretos las que lo regulan. Las tres primeras son muy similares y la cuarta, en el caso del Plan General se refiere a los ajustes derivados de combinaciones de negocios realizadas con anterioridad y bajo el Plan 1990, mientras que en el caso de las PYMES hace referencia a la transición de las microempresas.

Respecto a la doctrina del ICAC está contenida en el momento de escribir este trabajo (enero 2009) en las Consultas incluidas en los *BOICAC* 72 a 75.

### **1.1. La normativa fiscal**

Contenida fundamentalmente en 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. Contiene en su artículo primero el régimen fiscal de los ajustes contables por la primera aplicación del Plan General de Contabilidad añadiendo unas nuevas disposiciones transitorias al TRLIS, concretamente la vigésimo sexta, la vigésimo séptima y vigésimo octava y dando nueva redacción al apartado 3 del artículo 12 del TRLIS.

En el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, se introducen modificaciones en los artículos 10 y 11. Además, se regula en la Disposición transitoria primera los efectos de la aplicación de estas modificaciones teniendo en cuenta el nuevo Plan General de Contabilidad; en especial regula los efectos fiscales de la provisión por gastos medioambientales y de la desaparición de las provisiones para grandes reparaciones y de gastos de abandono de explotaciones de carácter temporal.

## **2. ESTUDIO DE LAS DISPOSICIONES EN MATERIA CONTABLE**

### **2.1. Análisis teórico**

En la disposición transitoria primera del RD 1514/2007, relativa a la empresa general y en términos parecidos el RD 1515/2007 para la PYMES, se sienta como principio general que los criterios contenidos en el Plan se aplicarán de forma retroactiva. En el caso de las microempresas (disposición transitoria 4.<sup>a</sup> del RD 1515/2007) se aplicarán, por el contrario, de forma prospectiva.

Dejando para el final el estudio de las microempresas y partiendo de la similitud de las normas para PYMES y las generales iniciaremos el estudio de las disposiciones transitorias contenidas en el RD 1514/2007.

Transcribimos la disposición transitoria primera:



Los criterios contenidos en el PGC deberán aplicarse de *forma retroactiva* con las excepciones que se indican en las disposiciones transitorias segunda y tercera de este Real Decreto.

A tal efecto, *el balance de apertura del ejercicio* en que se aplique por primera vez el PGC (en adelante balance de apertura), se elaborará de acuerdo con las siguientes reglas:

- a) Deberán *registrarse* todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento exige el PGC.
- b) Deberán *darse de baja* todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento no está permitido por el PGC.
- c) Deberán *reclasificarse* los elementos patrimoniales en sintonía con las definiciones y los criterios incluidos en el PGC.
- d) La empresa *podrá optar por valorar* (OPCIÓN DE VALORACIÓN) todos los elementos patrimoniales que deban incluirse en el balance de apertura conforme a los principios y normas vigentes con anterioridad a la entrada en vigor de 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, salvo los instrumentos financieros que se valoren por su valor razonable.

Si la empresa *decide no hacer uso de la opción anterior*, valorará todos sus elementos patrimoniales de conformidad con las nuevas normas.

De la lectura de esta disposición lo más destacable es la obligación de aplicar las nuevas normas con carácter retroactivo, de forma que el balance de apertura que se formule a 1 de enero de 2008 se realice aplicando los nuevos criterios. Supone hacer desaparecer activos que de acuerdo al Plan 90 tenían esa naturaleza y ahora no la tienen, por ejemplo los gastos de constitución. También deben aflorar activos y pasivos que conforme a nuevas normas habrían figurado, por ejemplo, la deuda por efecto impositivo asociada a una subvención de capital contabilizada.

La obligación de reclasificar obliga a modificar el código número y la denominación de algunas cuentas. Por ejemplo, las que reflejan las deudas derivadas de la adquisición de bienes financiados por *leasing*; las de las provisiones por depreciación ahora denominadas pérdidas por deterioro y otros muchos más casos.

La cuarta cuestión y fundamental se refiere a las valoraciones y plantea la problemática de la valoración que se le debe dar a los activos y pasivos, concretamente si se deben aplicar con carácter retroactivo las normas de valoración indagando en cuales hubiesen sido las valoraciones que ofrecería el balance de haberse utilizado los criterios del Nuevo Plan a lo largo de la vida del activo y el pasivo. La respuesta a esto es opcional y permite elegir entre hacer este trabajo de reconstrucción de valoración hacia atrás o, por el contrario, mantener las valoraciones efectuando las modificaciones estrictamente necesarias y con una sola excepción que se refiere a los instrumentos financieros –fundamentalmente la cartera de negociación y la disponible para la venta– en la que la valoración ha de ser necesariamente de acuerdo a nuevos criterios, lo que nos lleva inexorablemente a valorar por el razonable, casi siempre coincidente con la cotización en bolsa de los instrumentos en cuestión. *Hay pues una posibilidad de elección entre mantener las valoraciones o adaptarlas a nuevos criterios.* Esta segunda opción parece muy compleja por la información que hay que manejar, aunque puede ser útil en algún caso y donde los balances de las empresas afectadas sean sencillos y fácil su reconstrucción. Pero se debe destacar que el ejercicio de la opción ha de ser completa, como dice la disposición analizada, no es posible valorar una parte del balance de acuerdo a nuevos criterios y otra parte dejarla inalterada, el mandato es claro y contundente y el ICAC en la consulta número 2 publicada en el *BOICAC 74* no deja lugar a dudas.

Admitida la necesidad de hacer ajustes se plantea el problema de cual debe ser la contrapartida a utilizar cuando, por ejemplo, aparezcan activos existentes pero no contabilizados o, por el contrario, desaparezcan. Lo mismo si hay que modificar valoraciones con respecto a las del balance de cierre a fin del 2007. El punto 2 de la disposición transitoria primera define claramente cuales son estas contrapartidas:

2. La contrapartida de los ajustes que deban realizarse para dar cumplimiento a la primera aplicación será *una partida de reservas*, con las *excepciones* previstas en las disposiciones transito-



rias de este Real Decreto y *salvo que*, de acuerdo con los criterios incluidos en la segunda parte del PGC (Normas de Registro y Valoración), deban utilizarse otras partidas.

De este precepto resulta que los ajustes se realizarán contra reservas cuando no haya otra posibilidad. Esto adquiere una gran importancia, como veremos más adelante, pues la normativa fiscal obliga a integrar en la base imponible los cargos y los abonos que se realicen en la cuenta de reservas como consecuencia de esta primera aplicación. La integración de los abonos conlleva probablemente un desembolso, al aumentar la carga fiscal, por lo que la decisión de cual debe ser la contrapartida de los ajustes es una cuestión muy importante. Nos preguntamos cuales pueden ser otras contrapartidas de los ajustes y observamos como la norma permite buscar otra cuenta que encontraremos utilizando las normas de registro y valoración que figuran en la parte segunda del Nuevo Plan. Así, la contrapartida de una valoración a precio de mercado de unas acciones clasificadas en disponibles para la venta que en el Plan 90 estaban valoradas a coste de adquisición y según el Plan 2007 deben valorarse a mercado, bajo el supuesto de que se hubiesen revalorizado, no ha de ser una reserva sino una cuenta de ajustes por valoración, ello supone que no haya que tributar por la reclasificación.

Respecto a la tercera posibilidad a la que se alude, utilizar una contrapartida que no sea reservas o cuentas que se aplicarían de acuerdo a las nuevas normas de valoración, hace referencia a las excepciones y prohibiciones contenidas en la disposición transitoria 2.<sup>a</sup>, en ellas observamos el caso de las provisiones derivadas del desmantelamiento de activos y de costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asientan en la que se emplean como contrapartida las cuentas del propio activo y las de provisión por desmantelamiento estableciéndose la posibilidad de rectificar la amortización acumulada, veremos un ejemplo de aplicación en el anexo.

La disposición transitoria segunda en su número 2 establece la prohibición de aplicación de los nuevos criterios en varios casos. El más destacable se refiere a:

d) Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, disponibles para la venta y operaciones interrumpidas. La empresa aplicará los nuevos criterios de forma prospectiva y a partir de la información disponible en la fecha del balance de apertura.

Vemos que no cabe opción de valoración, aun suponiendo que se hubiese la opción de indagar acerca de los valores que tendrían los activos en caso de haber aplicado normas del Plan 2007 desde siempre, este tipo de activos se valorarían por el valor que tuviesen de acuerdo a normas del Plan 1990. Recordemos que este tipo de activos dejan de amortizarse desde el momento en que se reclasifican a esta categoría.

Otra excepción establecida en el número uno, letra e, de la disposición transitoria segunda se refiere a la posibilidad de no aplicar con efectos retroactivos el criterio de capitalización de gastos financieros en el valor de los activos cuya construcción haya durado más de un año o en las existencias que tengan un período de elaboración superior al mencionado, por ejemplo algunos tipos de vinos. Con anterioridad había una posibilidad de opción, ahora es obligatorio. En esta norma se permite aun en el caso de que se opte por valorar de acuerdo a nuevos criterios todos los activos y pasivos excepcionar en este tipo de casos el criterio elegido, dice así:

e) La empresa podrá optar por no aplicar con efectos retroactivos el criterio de capitalización de gastos financieros incluido en las normas de registro y valoración 2. 1.<sup>a</sup> y 10.<sup>a</sup> 1.

## 2.2. Análisis práctico

a) *Gastos de constitución.* Aplicaremos lo visto hasta ahora a alguno de los casos más típicos. Empezaremos por los conocidos como gastos de constitución. Tradicionalmente los gastos en que una sociedad incurría en su constitución eran activados y después amortizados en un período que no podía superar los cinco años. Con el Plan 07 no es posible su consideración como activo por expreso mandato de la norma contenida en la NRV 9 Instrumentos Financieros que en su apartado 4 dispone que: "... los gastos derivados de estas transacciones (se refiere a la emisión de acciones), incluidos los gastos de emisión de estos instrumentos, tales como honorarios de letrados, notarios...



se registrarán directamente contra patrimonio neto como menores reservas”. Por ello no pueden aparecer en el balance de apertura del ejercicio en que se aplique por primera vez el Plan 2007. El asiento que procede realizar en el libro Diario es:

| Cuenta | Denominación  | Debe  | Haber |
|--------|---|-------|-------|
| 11?    | Reservas de primera aplicación                              | 1.000 |       |
| PGC 90 | A Gastos de primer establecimiento (gastos de constitución) |       | 1.000 |

Por el efecto impositivo realizaríamos el siguiente asiento puesto que existe la obligación de reconocer los activos. Adelantamos que este segundo asiento no tendrá efectos al calcular la base imponible puesto que de acuerdo al artículo 14 del TRLIS la contabilización del impuesto sobre sociedades no tiene efectos. Por lo que procedente será un ajuste negativo de 1.000.

| Cuenta | Denominación  | Debe | Haber |
|--------|---|------|-------|
| 4749   | Activos por diferencia temporaria imponible (1.000 * 0,3) | 300  |       |
| 11?    | A Reservas de primera aplicación                          |      | 300   |

(Suponemos tipo impositivo del 30 por 100.)

b) *Subvenciones de capital.* Un segundo caso se corresponde con la afloración de la componente de deuda que existe en toda subvención de capital. Es indudable que la subvención de capital una vez concedida no puede ser calificada de deuda puesto que no lo es y constituye una novedad del Plan 07 clasificar esta partida dentro del patrimonio neto junto con los fondos propios y los ajustes de valoración. Pero habida cuenta de que una empresa cuando recibe una subvención de capital adquiere la obligación de llevarla a ingresos poco a poco, en general al ritmo de amortización del bien para el que ha sido concedida, va a ir pagando el Impuesto sobre Sociedades, del que la subvención no está exenta, al ritmo del traspaso a ingresos. Por ello es ahora obligatorio en el momento de la concesión determinar el impuesto que se va a ir devengando y quitarlo del montante de la subvención a fin de tener una imagen cierta del autentico patrimonio neto de la sociedad. Suponiendo que la empresa tuviese contabilizada una subvención de 1.000 a fin de año 2007 habría que extraer a fecha 1 de enero del 2008 del importe contabilizado la cantidad que vamos a tener pagar en el futuro por causa de esa subvención que partiendo de un tipo del 30 por 100 daría como resultado -300-. La cuenta de cargo sería la propia subvención y no la de reservas de primera aplicación puesto que es el funcionamiento establecido en las NRV 19 y 13.

| Cuenta | Denominación                                 | Debe | Haber |
|--------|--|------|-------|
| 130    | Subvenciones de capital                      | 300  |       |
| 479    | A Pasivo por diferencia temporaria imponible |      | 300   |

Estamos ante un caso de afloración de un pasivo que en el Plan 90 no se reconocía.

c) *Inversiones financieras temporales reclasificadas en cartera de negociación.* Este tipo de inversiones han de ser valorados de acuerdo a los nuevos criterios del Plan 07, con independencia de haber elegido la opción de mantenimiento de valor en el resto de los elementos patrimoniales. De acuerdo a la NRV 9.<sup>a</sup> cuando se trate de activos financieros que se deban de incluir en la cartera de negociación se valorarán por su valor razonable siendo la contrapartida cuando se hagan los ajustes una cuenta de ingresos que formará parte de la cuenta de resultados del ejercicio. Recordemos que antes no se permitía aumentar su valor, si éste disminuía se dotaba una provisión por depreciación; con las nuevas normas cualquier variación de valor, ya sea aumento o disminución, modifica el valor de la cartera siendo la contrapartida, en todo caso, la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio y no una cuenta de ajustes por valoración.

Si a principio de 2008 tenemos en cartera unos títulos que cotizan en bolsa cuyo coste de adquisición ascendió a 1.000 pero que tienen un valor en el mercado es de 2.400 habrá que valorarlo a su valor razonable. Se harán los siguientes asientos de ajuste:

Por la reclasificación:

| Cuenta | Denominación  | Debe  | Haber |
|--------|---|-------|-------|
| 540    | Inversiones financieras corto plazo en instrumentos de patrimonio | 1.000 |       |
| PGC 90 | A Inversiones financieras temporales en capital                   |       | 1.000 |

Por la revalorización, surge la duda de si utilizar la cuenta de reservas de primera aplicación como contrapartida a una de ingresos que luego nutrirá el resultado del ejercicio del 2008.

Hemos optado por la de reservas de primera aplicación puesto que sería un resultado en todo caso de ejercicios anteriores y éstos se llevan siempre contra reservas. El efecto fiscal es indiferente, la base imponible resultante será la misma con independencia de la solución que adoptemos.

| Cuenta | Denominación  | Debe  | Haber |
|--------|---|-------|-------|
| 540    | Inversiones financieras corto plazo en instrumentos de patrimonio | 1.400 |       |
| 11?    | A Reservas de primera aplicación                                  |       | 1.400 |

La contabilización del efecto impositivo:

| Cuenta | Denominación  | Debe | Haber |
|--------|---|------|-------|
| 11?    | Reservas de primera aplicación                            | 420  |       |
| 479    | A Pasivo por diferencia temporaria imponible (1.400 *0,3) |      | 420   |

d) *Reclasificación de activos financieros a la cartera de disponible para la venta.* Conlleva la valoración a precios de mercado siendo la contrapartida diseñada por la NRV 9.<sup>a</sup> la cuenta de ajustes por valoración, que forma parte del patrimonio neto. Como consecuencia de los ajustes de primera aplicación es necesario proceder a la revalorización de este tipo de activos que en el Plan 90 estaban valorados a precios de adquisición y no era posible revalorizarlos. De tener un valor superior al de mercado y partiendo de unos datos iguales al del caso anterior, procederíamos a su reclasificación y valoración.

Por la reclasificación:

| Cuenta | Denominación   | Debe  | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 582    | Inversiones financieras ( disponibles para la venta) | 1.000 |       |
| PGC 90 | A Inversiones financieras en capital                 |       | 1.000 |

Por la revalorización:

| Cuenta | Denominación  | Debe  | Haber |
|--------|---|-------|-------|
| 582    | Inversiones financieras ( disponibles para la venta)                      | 1.400 |       |
| 133    | A Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para la venta |       | 1.400 |

La contabilización del efecto impositivo:

| Cuenta | Denominación  | Debe | Haber |
|--------|---|------|-------|
| 133    | Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para la venta | 420  |       |
| 479    | A Pasivo por diferencia temporaria imponible (1.400 *0,3)               |      | 420   |

En este caso no habrá efecto impositivo por no haber utilizado la cuenta de reservas para su ajuste. Esta forma de hacer el ajuste es el que sigue la doctrina contable con generalidad.

e) *Arrendamiento financiero.* Los ajustes de las cuentas que recogen los activos adquiridos en régimen de arrendamiento financiero y las deudas asociadas consistirán en un cambio de denominación. Ahora pasan a considerarse como activos materiales y no intangibles (en el Plan 90



inmateriales). Además, conllevará una adaptación de las deudas que ahora se reflejan por el coste amortizado y no por el valor de reembolso. Un ejemplo práctico figura en el anexo a este trabajo.

f) *Valoración de las existencias por los nuevos criterios.* Recordemos que el Plan 07 no permite valorar las existencias por el criterio LIFO, en el supuesto de que lo empresa lo viniese utilizando habría que modificarlo. El criterio del ICAC sostenido en la Consulta número 2 del BOICAC 74 (página 40) permite dos posibilidades según la opción de la empresa:

- Si la opción es la de mantener los valores de todos los elementos patrimoniales, en el balance de apertura no se realizará ningún ajuste y al final del período, al determinar el valor de las existencias finales, se aplicará el nuevo criterio precio medio ponderado o FIFO.
- Si se valoran todos los elementos de acuerdo a las nuevas normas se hará un ajuste, en el asiento de apertura, consistente revalorizar las existencias siendo la contrapartida la cuenta de reservas de primer ajuste.

Conviene destacar esta técnica de ajustar al final de año, que es posible utilizarla cuando no haya obligación de hacer la revalorización conforme a nuevas normas, como ocurre en el caso de los instrumentos financieros a valor razonable que es obligatoria, recordamos, incluso en el caso de haber optado por valorar conforme a normas del Plan 90.

e) *Otros casos estudiados en el anexo.* Existen más problemas en la adaptación que estudiamos en el anexo práctico en aras a no perder la visión de los principios y razonamientos que han fundamentado las normas de adaptación objeto de estudio. Hemos tratado hasta el momento los supuestos más típicos y habituales que nos permiten iniciarnos el funcionamiento práctico de las normas de transición.

## 2.3. Conclusiones

La forma de llevar a cabo la transición se basa en aplicar con carácter retroactivo las nuevas normas de forma que en el balance de apertura del primer ejercicio iniciado después de 31-12-2007 se realice conforme a las normas de registro y valoración contenidas en la parte segunda del Plan 2007. En este tránsito pueden aparecer nuevos activos y pasivos o, por el contrario, desaparecer otros. Existe, además, una opción de valorar las partidas conforme a las nuevas normas o de mantenimiento, aunque no cabe opción en el caso de los instrumentos financieros que se valoren por el razonable a los que hay aplicar nuevas normas, ni a los activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta y operaciones interrumpidas a los que los nuevos criterios se les aplicarán de forma prospectiva en todo caso. La opción es para los demás elementos total. La contrapartida de las revalorizaciones, positivas o negativas, será una cuenta de reservas de primer ajuste en el caso de que no haya otra prevista en los criterios de valoración incluidos en la parte segunda del Plan 07 y con la especialidad que las disposición transitoria segunda establece para las provisiones para desmantelamiento y retiro de inmovilizado. Por último, llamamos la atención la posibilidad de modificar las valoraciones al final del ejercicio, y no al inicio, fruto de la aplicación de los nuevos criterios de valoración. Técnica aplicable cuando los activos están reconocidos pero no valorados conforme a Plan 07 como se observa en el caso de las existencias que hemos comentado.

## 3. CONSECUENCIAS FISCALES DE LOS AJUSTES DE PRIMERA APLICACIÓN

### 3.1. Norma de carácter general

La Ley 4/2008 de 23 de diciembre, añade las disposiciones transitorias 26, 27,28 y 29 al TRLIS; en ellas se regulan los efectos de esta primera aplicación, así como los cambios que en el futuro

se produzcan por el tránsito de la aplicación de las normas según apliquemos la versión PGC, PYMES o Microempresa, en función de que los parámetros que permiten aplicar cada uno de ellos sean cumplidos o dejados de cumplir por el sujeto en cuestión. La disposición transitoria 26 comienza afirmando que:

1. Los cargos y abonos a partidas de reservas que tengan la consideración de gastos o ingresos, respectivamente, como consecuencia de la primera aplicación del PGC o del PYMES y criterios para microempresas... se integrarán en la base imponible del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2008 de acuerdo con lo establecido en esta Ley.

El mandato es claro, en la medida que el cargo o el abono tenga la naturaleza de gasto o ingreso se integra en la base imponible, hay que entender que mediante ajuste positivo o negativo pues en el resultado contable no tendrán efecto estas anotaciones y que hemos de tener en cuenta que a veces el gasto o ingreso que provoca el ajuste no tiene consecuencias fiscales, por provenir, por ejemplo, de retrocesión de provisiones que en su día no fueron fiscalmente deducibles. El concepto de gasto o ingreso, según el segundo párrafo de esta disposición, es el que nos da el artículo 36. 2 del vigente Código de Comercio. Viene a recordar que conforme al Plan 07 hay gastos que se contabilizan contra reservas, por ejemplo los antiguamente denominados gastos de constitución; o ingresos que tienen esta contrapartida, por ejemplo los que proceden de ejercicios anteriores y que por omisión no fueron contabilizados; entre otros. El concepto de ingresos y gastos contenido en el artículo 36 dice así:

- a) Ingresos: incrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones de socios o propietarios.
- b) Gastos: decrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones a los socios o propietarios.

Aplicando lo dicho hasta ahora parece claro que el cargo contra reservas de eliminación de la partida de gastos de constitución, que conforme al nuevo Plan no tienen el carácter de activo, se ha de integrar en la base imponible mediante un ajuste extracontable negativo, y el abono a reservas que se realiza por el efecto impositivo no tendrá efectos fiscales, por lo que el ajuste negativo será la totalidad del gasto de constitución, hay que entender que el abono por el efecto impositivo no tiene efectos fiscales por ser consecuencia de la contabilización del impuesto sobre sociedades y de acuerdo al artículo 14 del TRLIS ni los ingresos ni los gastos derivados de esa contabilización afectan a la base imponible.

Establecida esta norma de carácter general se produce una excepción en el tercer párrafo del apartado 1.º de la disposición transitoria 26.<sup>a</sup> en el que se señala:

1. ... no tendrán efectos fiscales los referidos cargos y abonos a reservas que estén relacionados con gastos, que no fueron dotaciones a provisiones, o con ingresos, devengados y contabilizados de acuerdo con los principios y normas contables vigentes en los períodos impositivos iniciados antes de dicha fecha siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos períodos...

La excepción se refiere a una aplicación indirecta del principio de inscripción contable formulado en el artículo 19 del TRLIS, aunque con total simetría, y viene a decir que si retrotraemos un ingreso porque conforme a nuevas normas no debió producirse, por ejemplo una venta de inmuebles aun no entregados pero en grado de terminación al 80 por 100, que según Plan 90 era posible contabilizar la venta y según el Plan 07 no, de corregirse este ingreso cargando la cuenta de reservas no se le puede dar efectos fiscales, es decir no se podrá hacer un ajuste negativo en el resultado contable del ejercicio para determinar la base imponible (véase ejemplo en anexo). Otro tanto ocurriría de incorporar los gastos financieros al inmovilizado o a las existencias cuando estos se hubiesen contabilizado en ejercicios anteriores, el abono a reservas, un ingreso, no tendría efectos fiscales. Lo lógico es que esta diferencia entre valores fiscales y contables que se origina fuese tenida en cuenta en el futuro y de ello se ocupa el precepto al afirmar:

- ... no se integrarán en la base imponible esos mismos gastos o ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo según los criterios contables establecidos en las referidas normas.



Queda por comentar la importante excepción en el tratamiento que da a los cargos o abonos que tengan que ver con provisiones que en su día fueron gastos. En este supuesto se dice que los cargos abonos a reservas sí afectan a la base imponible del ejercicio. Por ejemplo, una provisión que de acuerdo al Plan 90 era necesaria y conforme al del 2007 no lo es, aun siendo en su día gasto fiscal. En este supuesto el abono a reservas si se integra en la base imponible aunque, como luego veremos, se produce una posibilidad de realizar un ajuste negativo de acuerdo a lo dispuesto en la disposición transitoria 29 en algunas provisiones de cartera.

### **3.2. Opción de integración en tres ejercicios**

La suma de los cargos y abonos a reservas fruto de la primera aplicación deben en principio formar parte de la base imponible del primer ejercicio iniciado a partir de 1 de enero de 2008 en el que por primera vez se aplique el nuevo Plan. Sin embargo, se permite la posibilidad de imputarlos a lo largo de los tres primeros períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2008. La disposición transitoria 28 dispone:

... el sujeto pasivo podrá optar por integrar el saldo neto, positivo o negativo, que haya resultado de dicho cómputo, por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los tres primeros períodos impositivos que se inicien a partir de dicha fecha.

Prevé el caso de extinción del sujeto pasivo en el plazo de los tres años disponiendo que el saldo pendiente se integre en la base imponible del último período impositivo. Y que la incorporación del saldo pendiente también procederá en el período impositivo en que cause baja del balance cualquier elemento, esté mandato es de difícil interpretación y parece referirse a anotaciones realizadas a reservas vinculados a algún elemento en concreto. Por último, se señala una especialidad para las anotaciones que tengan que ver con las *diferencias de cambio en moneda extranjera*, se entiende que las positivas que según el Plan 90 se imputaban al final de la operación y ahora se imputan ejercicio a ejercicio igual que las negativas. La posibilidad de distribución en tres ejercicios queda condicionada a que la duración de la operación fuese superior, en otro caso al vencer la operación se imputa el saldo pendiente de imputar a la base imponible.

Existe un tratamiento especial para el caso de ajustes vinculados a correcciones de valor –antiguas provisiones por depreciación de cartera– derivadas de las participaciones en capital de otras entidades que será objeto de estudio independiente en el apartado.

## **4. NORMAS TRANSITORIAS INCORPORADAS EN EL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: REPARACIONES EXTRAORDINARIAS Y ABANDONO DE EXPLOTACIONES DE CARÁCTER TEMPORAL**

### **4.1. Introducción: normativa**

La disposición transitoria primera del Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, da solución a los problemas que produce la desaparición de la provisión para reparaciones extraordinarias y la de gastos de abandono de explotaciones de carácter temporal, suprimidas por la Ley 16/2007, de 4 de julio que modificó el TRLIS haciendo desaparecer estas dos figuras a partir de 1 de enero de 2008 y creando una nueva provisión por actuaciones medioambientales. Las normas introducidas por medio de este Real Decreto regulan la nueva provisión por actuaciones medioambientales y sus efectos en ejercicios anteriores y los efectos de la desaparición de la provisión por gastos de abandono de explotaciones de carácter temporal.

El papel que desempeñaban ha sido reconducido en el Plan 07 pasando de la situación anterior, en la que se dotaban poco a poco con cargo a gastos del ejercicio, a la actual en la que las

reparaciones extraordinarias originan una amortización más acelerada del elemento que antes se sometía a la gran reparación y, en el caso de los gastos de abandono se incorporan, en parte, como mayor valor del activo siendo la contrapartida la provisión por riesgos y gastos, repartiéndose mediante el proceso de amortización el gasto entre los distintos ejercicios, además de considerar un efecto financiero que da origen a un abono en la provisión anual con cargo a una partida de gasto integrada dentro del subgrupo de gastos financieros. Además, en la reforma nace una nueva provisión cuya dotación resulta fiscalmente deducible si se cumplen los requisitos denominada “Provisión para actuaciones medioambientales”. La Ley 16/2007, de 4 de julio, adaptó el TRLIS a la reforma mercantil de la cual es fruto el Plan 07, si bien es ahora el Real Decreto 1793/2008 el que da solución a los problemas que origina la transición.

#### **4.2. Reparaciones extraordinarias**

De acuerdo al Plan 90 era posible dotar la provisión para reparaciones extraordinarias ejercicio a ejercicio. Ahora se ordena evaluar la gran reparación y en el plazo que medie hasta llevarla a cabo amortizarla, ello conlleva dividir el valor de un activo a efectos de su amortización en dos o más partes que se someten a ritmos distintos de amortización. Pensemos en una aeronave debemos dividir el coste de la misma, posiblemente entre fuselaje y motor y otras instalaciones y amortizar cada una de estas partes a ritmos diferentes. Esta técnica incorporada en el Plan 07 es recibida totalmente y sin excepción por la normativa fiscal; la redacción dada a los artículos 1 siguientes del RIS por el RD 1793/2008 no deja lugar a dudas y no hay excepción, recordemos que antes se obligaba a presentar un plan especial sometido a autorización previa cuando se tratase de reparaciones extraordinarias que no tuviesen que ver con empresas dedicadas a la pesca marítima y a la navegación marítima y aérea, estas últimas no necesitaban de plan previo.

Hecho este recordatorio, debemos ver el problema que plantea la primera aplicación en esta materia. La Consulta ICAC número 1 del *BOICAC* 72 establece, en la opción de mantenimiento de valores, como solución el cargar la cuenta de la provisión por grandes reparaciones abonando la cuenta de amortización acumulada del activo sometido a la gran reparación. A partir de ese momento se amortizará la parte del activo, descontada la amortización acumulada hasta el momento, en el plazo restante hasta que se produzca. Este apunte no va a dar lugar a cargo o abono a reservas y por lo tanto no tendrá efectos impositivos.

De haberse seguido la opción de valorar activos y pasivos como si siempre se hubiese aplicado el Plan 07, no debería haber grandes diferencias, pero éstas si que podrían dar lugar a cargos o abonos a la cuenta de reservas de primera aplicación pero que no tendrán efectos fiscales por establecerlo expresamente la disposición transitoria 1.<sup>a</sup> del Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre.

#### **4.3. Gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal**

Esta figura estaba contemplada en la normativa del Impuesto sobre Sociedades pero no existía una cuenta contable de idéntica denominación en el Plan 90, se incardinaba dentro de las provisiones para riesgos y gastos. En la normativa en vigor hasta enero 2008 la posibilidad de dotación de esta provisión estaba condicionada a la aprobación previa de un plan por la Administración tributaria. El objeto de esta provisión solían ser tanto gastos que ahora se incardinan dentro de restauraciones medioambientales (protección del suelo, paisaje, acuíferos, etc.) a los que están obligadas las empresas que realicen actividades que produzcan estos impactos, como indemnizaciones al personal cesante, retirada de maquinaria y otros gastos que se produzcan una vez se dejen de obtener ingresos. Pensemos en la explotación de una mina a cielo abierto o en una central nuclear, al final de la explotación de la misma y cuando no se obtengan ingresos, hay que realizar costosas actividades relacionadas con el medioambiente, indemnizaciones a pagar al personal, etc. Estos gastos se llevarán a cabo en un momento que no hay ingresos, por lo que el principio de correlación de ingresos y gastos obliga a anticipar éstos últimos y de ahí la provisión.

A partir de 1-1-2008 esta provisión –gastos de abandono– ha sido, en parte, sustituida tanto a nivel contable como fiscal por una nueva figura denominada “Provisión para actuaciones medioambien-



tales”, cuenta número 145, y a nivel fiscal el TRLIS se refiere a ella en el artículo 13. 2 con la denominación de gastos correspondientes a actuaciones medioambientales. Se dice que serán deducibles cuando se correspondan a un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración tributaria.

El concepto de actuaciones medioambientales no está definido en la normativa fiscal y hemos utilizar el significado que da la *Resolución de ICAC de 25 de marzo de 2002* por la que se aprueban normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales. El concepto de gasto medioambiental que se extrae de esta norma incluye, entre otros, la gestión de residuos, la protección del suelo y de las aguas superficiales y subterráneas, la protección del aire libre y el clima, la reducción del ruido y la protección de la biodiversidad y del paisaje.

Por otro lado en el Plan 07 se incorpora una provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado en la que puede tener cabida una parte de lo que antes se incorporaba en el abandono. Precisemos que esta cuenta –código 143– se refiere al coste de desmantelamiento o retiro del inmovilizado, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta. Se abona con cargo al valor de inmovilizado aumentando el valor de éste a efectos de su amortización. A nivel del IS la redacción dada al nuevo reglamento por el RD 1793/2008 se encarga de despejar dudas admitiendo esta nueva técnica contable sin lugar a dudas y sin necesidad de aprobación previa. Señalamos la especialidad contenida en el último párrafo de la cuenta 143 que estamos comentando que cuando: “... se incurra en la obligación como consecuencia de haber utilizado el inmovilizado para producir existencias, su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 142”. Esto último parece de aplicación a minas, canteras, etc. Al comprar una mina se activa en el inmovilizado y si se utiliza para producir existencias no podemos considerar esa obligación como mayor valor del inmovilizado sino que se debe dotar una provisión en la medida que con la explotación se vayan generado las obligaciones de rehabilitación.

Como conclusión se puede afirmar que sobre la misma materia inciden distintas técnicas de computar el gasto siendo necesario delimitar claramente lo que es mayor valor del activo y lo que es una provisión que aumenta con cargo a un gasto del ejercicio y no como un mayor valor de inmovilizado. Por otro lado, sólo requieren de la aprobación de un Plan previo para su deducibilidad los gastos que se correspondan con actuaciones medioambientales, tal y como los define en estos momentos la normativa ICAC.

#### **4.4. La solución dada por el RD 1793/2008 a los problemas transitorios**

La regulación que nos ofrece la disposición transitoria 1.ª del RD 1793/2008 la estudiaremos dividida en los gastos de abandono y reparaciones extraordinarias, por un lado, y los de actuaciones medioambientales, por otro.

Los gastos derivados de los *planes de abandono de explotaciones de carácter temporal y de reparaciones extraordinarias*, tendrán siguiente tratamiento:

- Si hay Plan aprobado. Se integrarán en la base imponible en los períodos impositivos que correspondan de acuerdo con lo establecido en el mismo, *sin que tenga efectos fiscales, en su caso, el abono a reservas* consecuencia de la primera aplicación del Plan 07, relacionado con esos gastos que fueron contabilizados e integrados en la base imponible de períodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2008.
- Si no hay Plan aprobado. Los gastos contabilizados antes de 1-1-2008 se integrarán en base imponible a partir de la fecha en que se realice el abandono de explotaciones o la reparación extraordinaria. No dice nada de los de después, por lo que parece que pueden ser deducibles, salvo los que necesiten de plan de actuaciones medioambientales.

Respecto a *los gastos de actuaciones medioambientales* correspondientes a:

Obligaciones nacidas antes de 1 de enero de 2008, para los que no se haya solicitado un plan de gastos abandono de explotaciones de carácter temporal, podrá solicitarse un plan de gastos



correspondientes a actuaciones medioambientales en el plazo de tres meses. Se prevé que los gastos correspondientes a períodos impositivos iniciados antes de 1-1-2008 se integrarán en la base imponible del período impositivo en que se apliquen a su finalidad, es decir no serán gasto fiscalmente con anterioridad al ejercicio en que se lleven a cabo las labores de rehabilitación.

Obligaciones nacidas a partir de 1-1-2008 se puede solicitar un plan para su aprobación que permitirá, si resulta aprobado, deducirse el gasto sin esperar a que se produzcan los trabajos.

El plazo de presentación del plan, en ambos casos, es de tres meses a partir del día 18 de noviembre de 2008, fecha de publicación de la norma en cuestión.

## **5. NORMAS RELATIVAS AL DETERIORO DE VALOR DE PARTICIPACIONES EN EMPRESAS GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS CONTENIDAS EN LA LEY 4/2008**

### **5.1. La normativa contable**

El cambio que se produce en el Plan 07 en el método de cálculo del deterioro de valor (antigua provisión por depreciación) de la cartera cuando estamos en presencia de acciones o participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas (en adelante empresas GMA) conlleva una modificación en el TRLIS. Para su análisis, recordemos que la NRV 9.<sup>a</sup> –Instrumentos Financieros– contenida en el PGC 07, al referirse en su apartado 2. 5 a este tipo de títulos establece un nuevo método de determinación del deterioro, diferente al contenido en el PGC 90, basado en comparar el valor en libros con el importe recuperable. Este último aparece definido como el mayor de 1 ó 2, diseñando un método alternativo por si no fuese posible aplicar los anteriores:

- 1, valor razonable menos costes de venta. (Si cotiza en bolsa se podría utilizar ese valor.)
- 2, valor actual de flujos futuros derivados de la inversión. Estos flujos se pueden calcular de dos maneras, bien mediante la estimación de los que se espera recibir como consecuencia del reparto de dividendos realizados por la empresa participada y de la enajenación o baja en cuentas de la inversión en la misma, bien mediante la estimación de su participación en los flujos de efectivo que se espera sean generados por la empresa participada, procedentes tanto de sus actividades ordinarias como de su enajenación o baja en cuentas.
- Método alternativo: salvo mejor evidencia del importe recuperable de las inversiones, en la estimación del deterioro de esta clase de activos se tomará en consideración el patrimonio neto de la entidad participada corregido en las plusvalías tácitas existentes en la fecha de su valoración.

En el Plan del 90 la comparación se realizaba entre valor en libros y patrimonio neto corregido en las plusvalías tácitas que existentes en el momento de adquisición de la participación y que subsistan en el momento de la valoración posterior. No se tenían en cuenta las nuevas plusvalías que pudiesen aparecer ni el aumento de valor de las preexistentes. La aplicación de este nuevo método produce, en muchos casos, una reversión de la provisión dotada con anterioridad al inicio del ejercicio 2008, con el consiguiente efecto en la base imponible del impuesto sobre sociedades. Con el fin de aliviar el efecto impositivo se producen dos tipos de modificaciones en el TRLIS, una que tendrá carácter permanente dando una nueva redacción al apartado 3 del artículo 12 y otra, de tipo transitorio, tendente a evitar una tributación del ajuste contable, con abono a reservas, motivado por las normas de ajustes de primera aplicación. Por ello nace una nueva disposición transitoria vigésimo novena que se incorpora al RIS.

## 5.2. El nuevo apartado 3 del artículo 12 del TRLIS

El clásico método de cálculo del deterioro a nivel fiscal se basaba, cuando no había cotización en bolsa, y en el caso de empresas GMA aun habiéndola, en ver la diferencia entre fondos propios al principio y final de ejercicio neutralizando el efecto de las aportaciones y devoluciones de aportaciones a socios o partícipes. En la Ley 4/2008, con efectos desde 1 de enero de 2008 se introduce una nueva norma aplicable exclusivamente a las empresas GMA que excepciona el principio de inscripción contable, permitiendo un gasto fiscal aunque contablemente no lo sea.

Como ejemplo de lo anterior imaginemos una sociedad recién constituida cuyo objeto social es objeto distribuir gas en un determinado territorio, se trata de un proyecto a medio plazo, se espera que durante los tres primeros años no habrá ingresos y se producirán importantes pérdidas y en los años sucesivos se empezarán a producir beneficios, que determinarán al menos una rentabilidad de los capitales invertidos muy superior al coste del capital. Las pérdidas de las que hablamos provocan una caída del valor de los fondos propios de la sociedad, pero contablemente y, mientras se cumplan las previsiones de flujos de caja iniciales, no supondrán ningún deterioro de valor para las acciones de la empresa por lo que los accionistas no contabilizarán ningún deterioro. Desde el punto de vista fiscal se permite los primeros ejercicios computar un gasto por deterioro, pues nos encontramos, como prevé la norma, ante una caída de los fondos propios provocado por las pérdidas. Con la redacción anterior no se podría computar un gasto fiscalmente si previamente no había sido gasto contable. Ahora se excepciona este principio de inscripción contable en este caso pudiendo dar el gasto fiscalmente.

*Otra novedad, referida a empresas GMA, es que se incorpora como criterio, adicional y novedoso en el campo fiscal, el de añadir a los fondos propios las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsisten en el momento de la valoración posterior.* En el caso que estamos comentando, puesto que hablamos de la adquisición de los títulos en el momento de la constitución de la sociedad no habría plusvalías tácitas. Pero suponiendo un caso de compra de títulos donde pagamos el valor teórico más una plusvalía puede ocurrir que se produzca un deterioro de valor a efectos fiscales y no contables en el hipotético caso de que perdiese valor la plusvalía existente en la adquisición y ello aún habiendo aparecido nuevas plusvalías que neutralicen ese efecto. Siempre dentro del límite de la diferencia de fondos propios inicio y fondos propios final del ejercicio.

La última novedad se refiere a que los fondos propios son los que se determinen de acuerdo con lo establecido en el Código de Comercio, pero hay que corregir la diferencia *con los gastos del ejercicio que no tengan la condición de fiscalmente deducibles de acuerdo a lo establecido en esta Ley.* Este concepto de fondos propios parece aplicable a todo tipo de empresas, aunque puede plantear dudas la dicción literal de la norma que pudiera referirse exclusivamente a las empresas GMA, parece más acertada una aplicación general. La interpretación de esta norma no parece fácil, en una interpretación literal añadiríamos a los fondos propios cualquier partida que no sea fiscalmente deducible; por ejemplo una liberalidad, una dotación por deterioro de cartera excesiva respecto a la fiscalmente deducible e incluso el propio gasto por el impuesto sobre sociedades, pero no parece que esto último sea razonable a pesar de la literalidad de la norma. Un ejemplo nos ayudará a comprender el funcionamiento de la norma.

|   | Año adquisición | Año siguiente | Diferencia |
|---|-----------------|---------------|------------|
| Fondos propios                            | 100             | 80            | 20         |
| Plusvalías tácitas iniciales subsistentes | 60              | 50            | 10         |
| Gastos no deducibles                      |                 | 5             | -5         |
| Total                                     | 160             | 135           | -25        |

Vemos como en el caso de empresas GMA el deterioro fiscal teniendo en cuenta fondos propios y plusvalías tácitas y suponiendo coste de adquisición 160 daría, antes de tener en cuenta los gastos no deducibles, un resultado de 30. A continuación restaríamos los 5 dando como resultado un

deterioro de 25. Pero actuaría el límite de la diferencia entre fondos propios inicio y final y sólo sería posible deducir 20, menos 5 de gastos no deducibles, esto es 15.

En el caso de las *empresas que no fuesen GMA* no consideraríamos la evolución de las plusvalías tácitas lo que daría como resultado un deterioro inicial de 20 al que si corregiríamos con los gastos fiscalmente no deducibles, resultaría 15.

Haciendo una última alusión a los gastos del ejercicio que no tengan la condición de fiscalmente deducibles habría que excluir, por lógica, los gastos derivados de la contabilización del propio impuesto sobre sociedades, así como depurar el efecto impositivo que se produce ante cualquier gasto no deducible, el efecto en fondos propios es el 30 por 100 del gasto considerado y no del 100 por 100. La idea que preside el cálculo del deterioro fiscal es la de buscar cuales hubiesen sido los fondos propios de no haber existido los gastos fiscalmente no deducibles. Pero nada dice la norma al respecto con lo que lo anterior queda en una mera propuesta que no encaja en la letra de la norma, muy tajante al respecto al referirse a gastos del ejercicio no tengan la condición de deducibles y habrá que esperar a futuras matizaciones.

Otro aspecto destacable de la norma, es el mandato incorporado en el penúltimo párrafo que ordena integrar como ajuste positivo en la base imponible del período impositivo en el que el valor de los fondos propios al cierre del ejercicio exceda al del inicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él, con el límite de dicho exceso. Una interpretación literal conllevaría ajusta el gasto del ejercicio anterior en el supuesto de que hubiesen influido las plusvalías tácitas en la dotación, la norma parece olvidarse de ellas.

### 5.3. Las nuevas disposiciones transitorias 26 y 29 del TRLIS

Estas nuevas disposiciones son introducidas por la Ley 4/2008. La primera regula los efectos fiscales de los ajustes por primera aplicación, en parte ya conocidos. La segunda trata de dar solución a la problemática transitoria que produce la nueva redacción del apartado 3 del artículo 12 del TRLIS que hemos comentado en el apartado anterior.

Como consecuencia de la primera aplicación del Plan 07, que contienen, recordemos, la obligación de valorar los instrumentos financieros por nuevos criterios en cuanto éstos tengan que valorarse a valor razonable, ocurre que determinados activos financieros –fundamentalmente acciones y participaciones en empresas GMA– que tenían dotada una provisión por pérdida de valor dejan de considerarse deteriorados. Ello conlleva un abono a la cuenta de reservas de primera aplicación por el importe sobrante, este abono debe ser incorporado a la base imponible del primer ejercicio en que se aplique el Plan 07 mediante el correspondiente ajuste extracontable. Pero la disposición transitoria 29 suaviza este efecto y permite deducir de la base imponible una cantidad equivalente a un deterioro, calculada por la diferencia entre fondos propios al inicio del ejercicio en que se adquirió la participación y el cierre del primer ejercicio iniciado en 2008 –en la mayor parte de las empresas terminará en diciembre– con el límite y demás condiciones establecidas en el apartado 3.º del artículo 12 que hemos analizado más atrás. Para aplicar esta técnica es condición necesaria que se haga un abono a reservas conforme a la disposición transitoria 26 comentada. La redacción dice así:

“Con efectos exclusivos para el primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2008, para determinar la base imponible de dicho período se podrá deducir, sin necesidad de imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, la diferencia positiva que resulte de aplicar lo establecido en el apartado 3 del artículo 12 de esta Ley, para lo cual se computarán los fondos propios al inicio del ejercicio en el que se adquirió la participación y los fondos propios al cierre del primer ejercicio iniciado en 2008, con el límite y demás condiciones establecidas en dicho precepto, siempre que la parte de esa diferencia imputable a períodos impositivos iniciados antes de dicha fecha se corresponde con provisiones fiscalmente deducibles en dichos períodos y que se abonen a cuentas de reservas con ocasión del primera aplicación del Plan... tanto General como de PYMES y criterios específicos para microempresas.”

Respecto al límite y demás condiciones a que se refiere al apartado 3 del artículo 12 una interpretación posible es considerar que en los fondos propios incluyamos plusvalías tácitas existentes al adquirir la participación así como los gastos no deducibles fiscalmente en la forma comentada.



Ejemplo. Supongamos que en el ejercicio 2006 adquirimos el 100 por 100 de una cartera por 2.000 cuando los fondos propios eran 1.000, estimamos que la diferencia son plusvalías tácitas. A fin de 2007 los fondos propios se han reducido por pérdidas en importe de 400, y las plusvalías tácitas iniciales han desaparecido pero hay una nueva plusvalía evaluada en 1.000. A finales del 2008 se han generado pérdidas por 100 con lo que los fondos propios ascienden a 500 y las plusvalías tácitas no han variado respecto al año anterior.

|                       | Año de adquisición | Año 2007 | Año 2008 |
|-----------------------|--------------------|----------|----------|
| Fondos propios        | 1.000              | 600      | 500      |
| Plusvalías iniciales  | 1.000              | 0        | 0        |
| Subtotal              | 2.000              | 600      | 500      |
| Plusvalías originadas | 0                  | 1.000    | 1.000    |
| Total                 | 2.000              | 1.600    | 1.500    |

El deterioro contable a fin de 2007 ascenderá 1.400 (2.000 – 600) según Plan 90. La aplicación del Plan 07 determina la consideración del total de plusvalías por lo que el deterioro contable ascenderá a 400 (2.000 – 1.600), lo que produce un abono a reservas de primera aplicación por importe de 1.000. Aplicando literalmente la disposición transitoria 26 habría que incluir 1.000 en la base imponible del ejercicio 2008 aunque no parece razonable puesto que estaban ajustadas, habría que sobre entender esta excepción aunque no esta expresamente prevista en la norma. A nivel fiscal solamente habrían sido deducibles 400. A fin de año 2.008 se permite deducir 100 adicionales puesto que la diferencia entre fondos propios al inicio del ejercicio en que se adquirió la participación y el cierre del 2008 es de 500 y de ellos 400 no han sido revertidos, por lo que no cumplen la condición. Es decir, la disposición transitoria 29 permite ajustar el resultado contable en 100 negativos y por la disposición transitoria 26 interpretamos que no habría que hacer ninguna incorporación habida cuenta que los ajustes contables que estamos eliminando no habían tenido efectos fiscales.

#### **5.4. La nueva disposición transitoria 28 –posibilidad de periodificación– en relación a los deterioros de cartera**

Ya comentamos que la disposición transitoria 28 permite que la integración de los cargos y abonos a la cuenta de reservas, en cuanto tengan efectos fiscales y añadimos a lo dicho que el posible ajuste de la disposición transitoria 29 que comentamos en el apartado anterior también se añada y se compute conjuntamente. Esta disposición permite la opción de computar esta suma en tres periodos impositivos, por partes iguales, cerrados desde 1 de enero de 2008. En general 2008, 2009 y 2010. Ahora bien, la norma prevé el caso de que aun no estando terminada la imputación anterior se produzca un deterioro fiscalmente deducible, señalando que en ese caso se ha de restar de la diferencia pendiente de imputación y dividir ésta entre los restantes ejercicios.

Cuando alguno de los abonos a la cuenta de reservas se correspondan con provisiones por depreciación de la participación tenida en el capital de otras entidades y en alguno de esos periodos impositivos se produjese una corrección de valor de esa participación fiscalmente deducible en los términos establecidos en el apartado 3.º del artículo 12 del TRLIS que no se haya computado para calcular el saldo neto periodificable (suma de cargos y abonos a reservas de la disposición transitoria 26 más la diferencia a que se refiere la disposición transitoria 29), se integrará en la base imponible como ajuste positivo, además, un importe equivalente a dicha corrección de valor, hasta completar dicho saldo, y, en su defecto, el saldo que reste se distribuirá por partes iguales entre los restantes periodos impositivos.

La aplicación literal de la norma la vemos a través del siguiente ejemplo.

Supongamos que el saldo del ajuste de primera aplicación es de 1.200 en el mismo se incluye un ajuste por la reversión de una cartera por 300. La aplicación de la disposición transitoria 29 nos

permite hacer un ajuste negativo por 300. Luego el saldo neto a integrar es de 900, si lo periodificamos haremos un ajuste positivo por 300 al año. Supongamos que estamos a final del año 2009 y se produce un deterioro deducible y contabilizado en la participación de 100. La operatoria de esta norma nos lleva a ajustar primero positivamente 300 pero debemos aumentar las 100 del deterioro. En el año 2010 integraremos en lugar de 300, cien menos, 200. A esto parece conducir esta disposición.

## **6. AJUSTES DE PRIMERA APLICACIÓN EN LAS COMBINACIONES DE NEGOCIOS**

La disposición transitoria tercera del RD 1514/2007 se ocupa de establecer las reglas de valoración y de reconocimiento de los activos y pasivos que procedan de combinaciones de negocios (procesos de fusión, escisión, aportaciones no dinerarias) realizadas con anterioridad. Los principios de actuación diseñados consisten en:

- Se reconocerán todos los activos y pasivos asumidos en esas combinaciones que no estuviesen reconocidos por efecto de las normas anteriores, fundamentalmente la conocida como BNCFES (Borrador de Normas de Contabilidad aplicables a las Fusiones y Escisiones de Sociedades), publicado en *BOICAC* número 14 de octubre de 1993. Se valorarán de acuerdo a los criterios del nuevo Plan. No cabe reconocer el fondo de comercio, es la única excepción.
- No se modificarán valoraciones de los activos y pasivos que estuviesen ya reconocidos. La única excepción es la valoración del fondo de comercio que puede resultar alterada por el efecto colateral de ser contrapartida de modificaciones o reconocimientos en otros activos o pasivos.
- Las bajas de intangibles reconocidos que no cumplan condiciones para su reconocimiento en el nuevo Plan serán ajustados aumentando el fondo de comercio.
- Las valoraciones de activos y pasivos reconocidos a la entrada en vigor del nuevo Plan no se modificarán. No cabe la opción que da el régimen general.
- La contrapartida de las modificaciones por bajas o incorporaciones se llevarán contra reservas, no cabe otro tipo de contrapartidas, con la excepción de los casos en los que deba hacerse cargando o abonando el fondo de comercio.
- Se establece que el valor del fondo de comercio será modificado cuando existan, por ejemplo, pactos de los que se pueden derivar mayores o menores contraprestaciones por la adquisición de una empresa, pensemos en el caso de una fusión en la que se esté pendiente de alguna valoración o suceso para aumentar o reducir la contraprestación pactada. Si se produce esa rectificación el mayor valor pagado aumentará el fondo de comercio y viceversa.

## **7. TRANSICIÓN EN LAS PYMES Y MICROEMPRESAS**

El RD 1515/2007 regula la transición contable de las PYMES en el mismo sentido que las empresas que deben utilizar el Plan General, su regulación es similar con la única matización de que no



contempla la norma no tiene una norma dedicada a las combinaciones de negocios como la que hemos comentado en el punto anterior, aunque entendemos que de forma supletoria hay que aplicarla. La única matización que conviene señalar es el tratamiento de las operaciones de arrendamiento financiero en las que la adaptación es menos compleja por la razón de poder considerar los gastos de formalización de préstamos como gastos del ejercicio en lugar de proceder a la reducción de la cantidad prestada, como se hace en el Plan General y que obliga a determinar una nueva TIE del préstamo.

En lo que se refiere a las microempresas aparece regulado en la disposición transitoria 3 del RD 1515/2007. Dispone que los nuevos criterios se aplicarán a estas empresas de forma prospectiva desde el ejercicio de primera aplicación y que deberán contabilizar de acuerdo a los criterios de ejercicios anteriores los saldos derivados de las operaciones reguladas en el artículo 4 del Real Decreto 1515/2007.

## 8. ANEXO PRÁCTICO. ESTUDIO DE LOS AJUSTES MÁS HABITUALES POR AJUSTES DE PRIMERA APLICACIÓN

### 8.1. Gastos de primer establecimiento (gastos de constitución y otros)

El primero de ellos se refiere a la baja de los gastos de constitución y en general de primer establecimiento puesto que su reconocimiento no está permitido en el PGC 07, la contrapartida del ajuste será:

| Cuenta      | Denominación Plan 07               | Debe  | Haber |
|-------------|------------------------------------|-------|-------|
| 11?         | Reservas de primera aplicación     | 1.000 |       |
| PGC 90 (20) | A Gastos de primer establecimiento |       | 1.000 |

Es consecuencia de dar de baja los activos cuyo reconocimiento no esté permitido por el PGC 07 (disposición transitoria 1.ª, apartado 1 b).

La contabilización del efecto impositivo es necesaria por la obligación de reconocer todos los pasivos. (Hay autores que no hacen este apunte.) La diferencia entre hacerlo o no tendrá repercusiones sobre el montante de gasto por impuesto sobre sociedades del ejercicio 2008.

| Cuenta | Denominación Plan 07                        | Debe | Haber |
|--------|---|------|-------|
| 4749   | Activos por diferencia temporaria deducible | 300  |       |
| 11?    | A Reservas de primera aplicación            |      | 300   |

La deducibilidad fiscal de este gasto contabilizado contra reservas de primera aplicación en el ejercicio 2008, está fuera de toda duda. El artículo 36 del Código de Comercio permite contabilizar gastos contra reservas y así se dispone en el Plan 07 en casos de gastos de ejercicios anteriores que antes se consideraban resultados extraordinarios, y en los gastos que antes conocíamos como gastos de constitución y ahora se denominan gastos de emisión de instrumentos de patrimonio neto. El régimen de primera aplicación contenido en la disposición transitoria 26 del TRLIS lo ampara.

### 8.2. Arrendamiento financiero o *leasing*

La reclasificación de las cuentas que hacen referencia bienes adquiridos en régimen de *leasing* o arrendamiento financiero, no tendrá efectos en reservas. Ahora se califican como inmovili-

zado material frente al criterio anterior de considerarlos inmovilizado inmaterial. La disposición transitoria 1.ª 1 c –obligación de reclasificación– obliga a realizarlo.

| Cuenta       | Denominación Plan 07   | Debe | Haber |
|--------------|--|------|-------|
| 213          | Maquinaria   |      |       |
| PGC 90 (217) | A Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero |      |       |

Se reclasifica también la amortización acumulada, antes se contabilizaba como inmovilizado inmaterial y ahora es considerada material.

Respecto a las deudas, en el Plan 07 se contabilizan por el coste amortizado, en el Plan 90 se seguía el criterio del valor de reembolso, lo que conlleva la desaparición de las cuentas que antes recogían los intereses incorporados en el importe de la deuda pendientes de devengo

Suponiendo que la información que tenemos respecto a un *leasing* fuese según Plan 90:

|                                      |       |
|--------------------------------------|-------|
| Deudas largo plazo (1.000 * 2 + 100) | 2.100 |
| Deudas corto plazo (1.000)           | 1.000 |
| Gastos intereses diferidos           | -400  |
| Deuda neta                           | 2.700 |

La deuda derivada del contrato está integrada por tres cuotas que vencen dentro uno, dos y tres años de 1.000 cada una y una última, correspondiente a la opción de compra, que asciende a 100. Los intereses incluidos en esos pagos son 400 que se corresponden con los intereses incorporados en el principal de las deudas.

#### *Pasos para llevar a cabo la adaptación*

##### 1.º Determinación del TIE (Tipo de Interés Efectivo)

La forma de proceder es determinar el TIE, también denominado TIR o Tanto Prestatario. Para ello utilizaremos la función TIR contenida en la hoja de cálculo Excel.

|                    |       |       |       |      |
|--------------------|-------|-------|-------|------|
| Pagos              | 1.000 | 1.000 | 1.000 | 100  |
| Años               | 2009  | 2010  | 2011  | 2012 |
| Deuda inicio 2.700 |       |       |       |      |

La TIR que resulta de este préstamo calculada partiendo de que la deuda inicial es 2.700 y los pagos que hemos de realizar señalados suponiendo que se realizarán a fin de año resulta de 7,01 por 100.

##### 2.º Reconstrucción del cuadro de préstamo por el método de coste amortizado

#### CUADRO DE PRÉSTAMO EN FUNCIÓN DEL TIE 7,01 POR 100

| Deuda inicial | Interés devengado    | Amortización del período | Pago total |
|---------------|----------------------|--------------------------|------------|
| 2.700         | (2.700 * 0,0701) 189 | 811                      | 1.000      |
| 1.889         | 132                  | 868                      | 1.000      |
| 1.022         | 72                   | 928                      | 1.000      |
| 93            | 7                    | 93                       | 100        |
|               | 400                  | 2.700                    | 3.100      |



3.º Asiento de anulación del gasto por interés diferido y reclasificación de la deuda a largo y corto plazo

| Cuenta       | Denominación ejercicio 2008                           | Debe  | Haber |
|--------------|---|-------|-------|
| PLAN 90      | Deudas corto plazo                                    | 1.000 |       |
| PLAN 90      | Deudas largo plazo                                    | 2.100 |       |
| PLAN90 (272) | Gastos por intereses diferidos                        |       | 400   |
| 524          | A Acreedores por arrendamiento financiero corto plazo |       | 811   |
| 174          | A Acreedores por arrendamiento financiero largo plazo |       | 1.889 |

Esta reclasificación no tiene efectos impositivos.

### 8.3. Subvenciones de capital

Una de las novedades del Plan 07 consiste en presentar las subvenciones en el balance netas del efecto impositivo y considerarlas dentro del Patrimonio Neto de la empresa. Concepto que recordemos se compone de la suma de los fondos propios, más los ajustes por cambios de valor y de un tercer sumando compuesto por el agregado de las subvenciones, las donaciones y los legados. Es obligatorio registrar todos los pasivos (disposición transitoria 1.ª a).

### 8.4. Todos los ajustes por cambio de denominación y de codificación

Nos referimos a los cambios de denominación aunque permanezca la misma valoración. Un caso típico de cambio de denominación son todas las provisiones por depreciación que ahora pasan a denominarse "Deterioro de valor".

| Plan 90 | Plan 90   | Plan 07 | Plan 07  |
|---------|---|---------|--|
| 291     | Provisión por depreciación de inmovilizado inmaterial | 2290    | Deterioro de valor del inmovilizado intangible             |
| 298     | Provisión para insolvencias de créditos a largo plazo | 2298    | Deterioro de valor de créditos a largo plazo               |
| 490     | Provisiones para insolvencias de tráfico              | 4490    | Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales |

Hay muchos más cambios, sirvan los anteriores de ejemplo.

### 8.5. Inversiones financieras temporales ahora calificadas de cartera de negociación

La reclasificación de los activos financieros que antes estaban contabilizados como inversiones financieras temporales a valor de adquisición –pensemos en unas acciones– y que ahora pasan a valorarse a valor razonable, el de mercado en caso de que coticen en bolsa, supone un ajuste con abono a reservas teniendo en cuenta el efecto impositivo. Ha sido comentado más arriba.

### 8.6. Inversiones financieras temporales ahora calificadas en la cartera de disponibles para la venta

Ha sido estudiado más arriba, a donde nos remitimos.

### 8.7. Existencias: cambio de criterio de LIFO o FIFO a precio medio ponderado

La valoración de existencias por el nuevo criterio no motivará ajuste de primera aplicación si la empresa optó por mantener las valoraciones del Plan 90. El ajuste se producirá de forma



automática a fin del nuevo ejercicio, normalmente al cerrar el ejercicio 2008. Este es el criterio que dimana de la Consulta número 2 del *BOICAC* 74.

Si la empresa *opta por ajustar sus valoraciones* de acuerdo al Plan 07. Supongamos que el valor de las existencias iniciales conforme al Plan 07, precio medio ponderado, fuese de 1.000. Si conforme al criterio FIFO, utilizado anteriormente, la valoración fuese de 2.000 que es que figura en el balance de cierre del ejercicio 2007. El ajuste motivaría un asiento del siguiente tenor:

| Cuenta | Denominación Plan 07           | Debe  | Haber |
|--------|--------------------------------|-------|-------|
| 11?    | Reservas de primera aplicación | 1.000 |       |
| 300    | A Mercaderías                  |       | 1.000 |

Por el efecto impositivo, teniendo en cuenta que se deben contabilizar todos los activos se realizaría:

| Cuenta | Denominación Plan 07                           | Debe | Haber |
|--------|--|------|-------|
| 4740   | Activos por diferencias temporarias deducibles | 300  |       |
| 11?    | A Reservas de primera aplicación               |      | 300   |

Fiscalmente el valor de las existencias es 1.000 por lo que al calcular la variación de existencias al cierre del ejercicio se compensará al determinarse una menor diferencia entre la existencia final ya calculada con el nuevo criterio –PMP– y la existencia inicial con un valor fiscal mayor que contable. Habrá que hacer un ajuste negativo en el resultado contable resultante por el cargo realizado en las reservas por 1.000.

### 8.8. Acciones que tengan la naturaleza de pasivos financieros

Instrumentos de patrimonio considerados pasivos financieros: acciones sin voto, rescatables e instrumentos financieros compuestos.

Otra de las novedades del Plan 2007 es la de configurar como deudas a determinadas acciones sin voto o rescatables y a parte de lo recibido en contraprestación de la emisión de obligaciones convertibles. Hasta ahora las acciones siempre formaban parte del capital, del patrimonio neto y las obligaciones se consideraban en su integridad como deuda. En apartado 3 de la NRV 9.<sup>a</sup> – Instrumentos financieros– se dispone que puede haber instrumentos financieros que aparentan ser instrumentos de patrimonio pero que deben calificarse como pasivos financieros en su totalidad o en parte; no da muchas pistas la norma para proceder a la calificación total o parcial, pero afirma que: “en particular, determinadas acciones rescatables y acciones o participaciones sin voto pueden calificarse de pasivos financieros”. El principio que subyace detrás de esta afirmación es que de alguna manera no tienen estos títulos el carácter de instrumentos de patrimonio por dar derecho a su tenedor en el caso de acciones rescatables, a exigir al emisor su rescate por importe determinado o determinable y en el caso de las acciones sin voto a recibir una remuneración predeterminada en el caso de que haya beneficios distribuibles. Se definen los instrumentos de patrimonio en el apartado 4 de la norma que estamos comentando como: “cualquier negocio jurídico que evidencia, o refleja, una participación residual en los activos de la empresa que los emite una vez deducidos todos los pasivos”.

Observamos que se consideran como pasivo, como deuda, a las acciones sin voto, la razón estriba en su especial derecho a un dividendo adicional al que corresponde a las acciones ordinarias configurado en el artículo 91. 1 del TRLSA pero, fundamentalmente, al derecho establecido en el apartado 2.º de ese artículo que dispone que las acciones sin voto no quedarán afectadas por la reducción de capital social por pérdidas sino cuando la reducción supere el valor nominal de las restantes acciones, además claro está de que no tengan derecho al voto. Respecto a las acciones rescatables están reguladas en el artículo 92 *bis* del TRLSA y se caracterizan porque al ser emitidas y en el acuerdo de emisión se fijarán las condiciones para el ejercicio del derecho de rescate, derecho que podrá ser



ejercitado por la sociedad emisora, por los titulares de estas acciones o por ambos. Respecto a las obligaciones convertibles resultan mencionadas en el apartado 5. 2 de la NRV 9.<sup>a</sup> al definir los instrumentos financieros compuestos que se caracterizan por incluir componentes de pasivos y de patrimonio simultáneamente, establece a continuación unos criterios para proceder a esa división y calcular el valor de cada uno de los componentes. Aunque del Plan parece desprenderse en principio que las acciones sin voto son o deuda o patrimonio, pero que no cabe su calificación como instrumento financiero compuesto no hay nada que impida esa calificación que parece la más razonable. En esta materia habrá que estar pendientes de posibles pronunciamientos aclaratorios por parte del ICAC.

Ajustes de primera aplicación:

| Cuenta | Denominación Plan 07  | Debe  | Haber |
|--------|---|-------|-------|
| 199    | Capital social  | 1.000 |       |
| 502    | A Acciones o participaciones corto plazo consideradas pasivos financieros |       | 800   |
| 150    | A Acciones o participaciones largo plazo consideradas pasivos financieros |       | 200   |

Los importes son puestos suponiendo que se reclasificasen en función del posible vencimiento de estos instrumentos financieros.

A esta reclasificación parece referirse la Disposición transitoria vigésimo sexta, introducida en el TRLIS por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, cuando dispone que: "...no tendrá la consideración de gasto la baja de la partida relativa a instrumentos de patrimonio neto".

Si se hubiesen emitido obligaciones convertibles, por la parte que tuviese la naturaleza de patrimonio neto habría que hacer una reclasificación del siguiente tenor:

| Cuenta       | Denominación Plan 07                                       | Debe | Haber |
|--------------|--|------|-------|
| PGC 90 (151) | Obligaciones convertibles (deuda)                          | 300  |       |
| 111          | A Patrimonio neto por emisión de obligaciones convertibles |      | 300   |

## 8.9. Fondo de reversión

En las empresas concesionarias de autopistas, entre otras, la reversión del terreno al final del período concesional motivaba que cada año de vida de la concesión se hiciese una dotación al Fondo de Reversión. Se calculaba la dotación anual en proporción a los ingresos de manera que al final de la concesión hubiese un fondo equivalente al coste de adquisición del terreno. Además había que dotar fondo de reversión por las reparaciones a efectuar en los bienes revertibles y por la parte pendiente de amortización al revertir en los bienes amortizables. Ahora se amortizan los bienes en función de la vida útil coincidente con el período concesional, además de provisionar por riesgos y gastos en su caso para atender posibles reparaciones. La adaptación, suponiendo y por simplificar, del fondo asociado a un terreno motivará un cambio de nombre en las cuentas y la sustitución de la obligación de dotar el fondo de reversión por una dotación a la amortización calculada en función del tiempo que reste de vida útil del bien.

La reclasificación del fondo de reversión que irá a nutrir la cuenta de amortización acumulada del inmovilizado material afecto a la reversión, no tendrá necesariamente un efecto en las reservas.

| Cuenta       | Denominación Plan 07                           | Debe | Haber |
|--------------|--|------|-------|
| PGC 90 (151) | Fondo de reversión                             | 300  |       |
| 281          | A Amortización acumulada inmovilizado material |      | 300   |

(Respecto a este tema ver Consulta ICAC número 2, BOICAC 74.)

En el caso de que la empresa tuviese dotado un fondo de reversión asociado a posibles reparaciones obligatorias a efectuar al terminar el período concesional deberá recalificarlo pasando a

contabilizarlo en la cuenta –142. Provisión para responsabilidades– y a partir de este momento seguir dotando la provisión conforme a los nuevos criterios. Dice la consulta analizada que: “... si se incurre en las obligaciones como consecuencia de utilizar el inmovilizado en la actividad productiva de la empresa, dichas obligaciones se irán registrando durante el período en que se vaya generando la obligación con cargo a la cuenta de gastos que corresponda”.

### 8.10. Ingresos por intereses diferidos

En el Plan 90 cuando se hacía una venta con pago aplazado a más de un año se contabilizaba el crédito total integrado por el importe del precio al contado más los intereses que se incorporaban al mismo como implícitos en el nominal del mismo. El nuevo criterio es contabilizar tanto deudas como créditos por el valor actual sin incorporar intereses ya sean estos implícitos o explícitos. La única excepción la encontramos en créditos a clientes a corto plazo y en la que no se pacten intereses. Por ello si nos encontrásemos en este caso el ajuste procedente sería:

| Cuenta        | Denominación Plan 07          | Debe | Haber |
|---------------|-------------------------------|------|-------|
| 430           | Cientes                       | 900  |       |
| PLAN 90 –430– | A Cientes                     |      | 1.000 |
| PLAN 90 –135– | Ingresos por interés diferido | 100  |       |

### 8.11. Diferencias positivas de cambio

Anteriormente las diferencias positivas no se llevaban a resultados hasta el momento en que se realizaban, esta era la norma general. Había matizaciones en casos de que se hubiesen contabilizado diferencias negativas por otras deudas o créditos contraídos en monedas convertibles y sometidas a una complicada regla. Ahora la situación se simplifica enormemente y uno de los aspectos consiste en que las diferencias positivas reciben el mismo tratamiento que las negativas y se imputan a resultados cuando se producen. Por ello hay que abonar las reservas con esos resultados latentes.

| Cuenta       | Denominación Plan 07            | Debe | Haber |
|--------------|---------------------------------|------|-------|
| PGC 90 (136) | Diferencias positivas de cambio | 100  |       |
| 11?          | A Reserva de primera aplicación |      | 100   |

Por la contabilización del efecto impositivo

| Cuenta       | Denominación Plan 07                          | Debe | Haber |
|--------------|---|------|-------|
| PGC 90 (136) | Reserva de primera aplicación                 | 30   |       |
| 479          | A Pasivos por diferencia temporaria imponible |      | 30    |

Este abono a reservas tributa en su integridad, los cargos a reservas que tienen que ver con el efecto impositivo, a pesar de la literalidad de la disposición transitoria 26 del TRLIS no parece que puedan ser deducibles por efecto del artículo 14 del mismo texto legal que no da categoría de gasto o ingreso fiscal a los que devienen de la contabilización del impuesto sobre sociedades.

### 8.12. Ventas de inmuebles que aun no están entregados y terminados en al menos el 80 por 100

La norma de valoración 18.<sup>a</sup> –Ventas y otros ingresos–, contenida en las Normas de adaptación del PGC 90 a empresas inmobiliarias, aprobada por Orden del Ministerio Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, establecía la posibilidad para los inmuebles en fase de construcción, en el momento en que se hayan incorporado al menos el 80 por 100 costes de la construcción, de entender que el inmueble se encuentra sustancialmente terminado y en condiciones de



entrega material, a efectos de reflejar el correspondiente ingreso por ventas. El Plan 07 no permite la utilización de este criterio y así se pronuncia el ICAC en Consulta número 8 publicada en *BOICAC* 74. Ahora se exige que el inmueble esté terminado y se haya otorgado escritura pública o, en su defecto, el vendedor haya hecho algún acto de puesta a disposición del inmueble al comprador. Podríamos valorar la utilización del método del porcentaje de realización en los casos en los que se cumplen las condiciones de tener asegurada la venta, conocer los costes y el precio de venta, lo que permitiría determinar un beneficio parecido, un poquito menor que el otro criterio.

Ejemplo de transformación: Supongamos que habíamos llegado al 80 por 100 de terminación de la promoción y considerábamos la venta producida. El precio de venta 1.000, los costes incurridos hasta el momento 500 y se estima que faltan 100 para completar la obra. Luego el resultado es reconocer 400 de beneficio en el ejercicio. Si no se pudiese aplicar este criterio ocurriría que al resultado habría que retrotraerlo, con la posibilidad de analizar la aplicación del método del porcentaje de realización, lo que conllevaría dar un beneficio del 80 por 100 sobre 400, en lugar de nada.

| Cuenta  | Denominación Plan 90  | Debe  | Haber |
|---------|-----------------------|-------|-------|
| PGC 90  | Anticipos de clientes | 1.000 |       |
| PLAN 90 | A Ventas              |       | 1.000 |

Habida cuenta de que no estaban incorporados todos los costes se había dotado una provisión por terminación de obras de 100.

| Cuenta  | Denominación Plan 90                 | Debe | Haber |
|---------|--------------------------------------|------|-------|
| PGC 90  | Dotación a provisión                 | 100  |       |
| PLAN 90 | A Provisión por terminación de obras |      | 100   |

Se habían dado de baja los costes incurridos hasta el momento, que vamos a suponer estaban incorporados dentro de la cuenta de existencias denominada obras en curso:

| Cuenta  | Denominación Plan 90          | Debe | Haber |
|---------|-------------------------------|------|-------|
| PGC 90  | Variación a existencias       | 500  |       |
| PLAN 90 | A Existencias (Obra en curso) |      | 500   |

Lo anterior determina que se contabilizó un beneficio neto de 400 en el ejercicio 2007.

Este ajuste viene determinado por la obligación de reconocer los activos y pasivos y los anticipos de clientes lo son y lo mismo el activo construcciones en curso.

Hay que dar de baja pasivos

|         |                                     |     |     |
|---------|-------------------------------------|-----|-----|
| Plan 07 | Provisión para terminación de obras | 100 |     |
| 13?     | A Reservas de primera aplicación    |     | 100 |

Hay que reconocer los activos y pasivos

|         |                                  |       |       |
|---------|----------------------------------|-------|-------|
| Plan 07 | Obras en curso                   | 500   |       |
| 13?     | A Reservas de primera aplicación |       | 500   |
| 13?     | Reservas de primera aplicación   | 1.000 |       |
| 438     | A Anticipos de clientes          |       | 1.000 |

Como resumen de todos los asientos se cargan a reservas de primera aplicación 400 coincidentes con el beneficio que se había contabilizado en ejercicios anteriores. Hay que tener en

cuenta que se pagaron impuestos por este importe, lo que obliga a hacer un ajuste reconociendo el activo por impuesto:

|      |  |     |     |
|------|--|-----|-----|
| 4740 | Activo por diferencia temporaria deducible (400 * 0,3) | 120 |     |
| 13?  | A Reservas de primera aplicación                       |     | 120 |

Desde el punto de vista de los efectos de estos ajustes en el Impuesto sobre Sociedades tenemos que valorar que la reducción de ingresos declarados en ejercicios anteriores no afectará a la base imponible. De acuerdo a la disposición transitoria 26 del TRLIS no tendrán efectos fiscales los cargos a reservas relacionados con ingresos devengados y contabilizados de acuerdo al Plan 90 al haber sido integrados en la base imponible. El abono a reservas por la retrocesión de la provisión que está excepcionado aun tratándose de gastos que se integraron en la base imponible, si bien es posible que no hubiese sido deducible en su dotación, circunstancia a tener en cuenta.

### 8.13. Provisión por costes de desmantelamiento y retiro

Este caso está regulado en el apartado *d)* del número 1 de la Disposición transitoria segunda del RD 2514/2007, que contempla excepciones a la regla general de aplicación retroactiva de la norma. Se establece que “las provisiones correspondientes a las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento y otras asociadas al inmovilizado material, tales como los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, podrán calcularse y contabilizarse por el valor actual que tengan en la fecha del balance de apertura”. Sigue diciendo que: “Adicionalmente deberá estimarse el importe que habría sido incluido en el coste del activo cuando el pasivo surgió por primera vez, calculando la amortización acumulada sobre ese importe.”

*Ejemplo de aplicación:* Supongamos que en enero del 2005 se adquirió un aerogenerador de valor 1.000, amortizable linealmente en 5 años. Los costes estimados para retirar el generador de la montaña donde está instalado y su transporte hasta el lugar donde va a ser tratado como residuo, denominados en el Plan 07 costes de desmantelamiento y retiro en los que se incurriría al final de la vida útil, se estima que serán 300, valor que no se ha modificado a lo largo del tiempo. El tipo de interés a efectos de realizar los cálculos es del 5 por 100.

La empresa venía contabilizando esta obligación en base a la Resolución ICAC de 30 de julio de 1991 por la que se dictaron normas de valoración de Inmovilizado Material. Se preveía que si el valor residual fuese negativo se dotase una Provisión por riesgos y gastos. La técnica de dotación es diferente a la que contempla ahora en el PGC 07 pero se obtienen resultados muy similares.

La empresa dotaba la Provisión para riesgos y gastos en 60 cada año, resultado de dividir el importe del gasto estimado –300– entre el número de años –cinco– de vida útil del inmovilizado. Conforme a la técnica del nuevo plan se debió haber valorado el inmovilizado en 1.000 más el valor actual de la provisión en el momento de la adquisición, la provisión se irá aumentando cada año en el importe de la actualización financiera con cargo a una cuenta de gastos financieros.

| Año               | Provisión | Gasto financiero |
|-------------------|-----------|------------------|
| Enero de 2005     | 235,06    | 11,75            |
| Diciembre de 2005 | 246,81    | 12,34            |
| Diciembre de 2006 | 259,15    | 12,96            |
| Diciembre de 2007 | 272,11    | 13,61            |
| Diciembre de 2008 | 285,71    | 14,29            |
| Diciembre de 2009 | 300,00    |                  |

Al comprar el aerogenerador y teniendo en cuenta el valor actual de los costes de desmantelamiento se haría el siguiente asiento según el PGC 07



| Cuenta | Denominación Plan 07                                      | Debe  | Haber |
|--------|---|-------|-------|
| 213    | Maquinaria  | 1.235 |       |
| 143    | A Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación |       | 235   |
| 570    | A Tesorería   |       | 1.000 |

Luego cada año se iría actualizando la Provisión por desmantelamiento con cargo a gastos financieros, la actualización correspondiente al año 2005, bajo el supuesto de aplicación del PGC 07 sería:

| Cuenta | Denominación Plan 07                              | Debe  | Haber |
|--------|---|-------|-------|
| 680    | Gasto financiero por actualización de provisiones | 11,75 |       |
| 143    | A Provisión por desmantelamiento                  |       | 11,75 |

La valoración que tendríamos del activo y de la provisión sería según los criterios de contabilización de cada uno de los Planes a finales del año 2007, la siguiente:

|                                | Plan 07 | Plan 90 | Diferencia |
|--------------------------------|---------|---------|------------|
| Maquinaria                     | 1.235   | 1.000   | 235,06     |
| Provisión por desmantelamiento | 272     | 180     | -92,11     |
| Amortización acumulada         | 741     | 600     | -141,03    |
| Efecto total en reservas       |         |         | 1,91       |

El asiento de ajuste que procedería siguiendo el apartado d) del número 1 de la Disposición Transitoria segunda del RD 1514/ 2007, sería:

#### Reclasificación

| Cuenta  | Denominación Plan 07  | Debe | Haber |
|---------|---|------|-------|
| PLAN 90 | Provisión para riesgos  | 180  |       |
| 143     | A Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación de inmovilizado |      | 180   |

#### Valoración de la provisión al valor que debería tener según Plan 07

| Cuenta | Denominación Plan 07  | Debe  | Haber |
|--------|---|-------|-------|
| 11?    | Reservas de primera aplicación  | 92,11 |       |
| 143    | A Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación de inmovilizado |       | 92,11 |

#### Aumento del valor del activo:

| Cuenta | Denominación Plan 07             | Debe | Haber |
|--------|----------------------------------|------|-------|
| 213    | Maquinaria                       | 235  |       |
| 11?    | A Reservas de primera aplicación |      | 235   |

Por la rectificación de la amortización acumulada hasta el importe que debería tener según nuevas normas:

| Cuenta | Denominación Plan 07                               | Debe | Haber |
|--------|--|------|-------|
| 11?    | Reservas de primera aplicación                     | 141  |       |
| 143    | A Amortización acumulada del inmovilizado material |      | 141   |

Si resumiésemos los asientos de adaptación de valoración en uno:

| Cuenta | Denominación Plan 07                                      | Debe   | Haber  |
|--------|---|--------|--------|
| 213    | Maquinaria  | 235,06 |        |
| 143    | A Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación |        | 92,11  |
| 570    | A Amortización acumulada inmovilizado material            |        | 143,01 |
| 11?    | A Reservas de primera aplicación                          |        | 1,91   |

Esta forma de actuar es la que parece, por analogía, desprenderse de la Consulta del ICAC número 2 de la página 38 del *BOICAC* 74. No parece razonable reclasificar la provisión y al mismo tiempo no modificar la valoración del inmovilizado aunque hayamos elegido la opción de mantenimiento de valoración del Plan 90. A partir de aquí en los años sucesivos se realizarán mayores dotaciones a la amortización cuya deducción no está del todo clara teniendo en cuenta que el artículo 15 1 del TRLIS no admite los efectos de las revalorizaciones contables que no hayan sido incluidas en la cuenta de pérdidas y ganancias; es una cuestión en la que habrá que profundizar antes de tomar una decisión.

#### 8.14. Provisión para grandes reparaciones

Su tratamiento está contemplado en la Consulta ICAC número 1 del *BOICAC* 72. Esencialmente, en la opción de no modificar valoraciones suponer aumentar la amortización acumulada y en los años siguientes ajustar las dotaciones al fondo de amortización hasta que se produzca la reparación de esa parte del inmovilizado. No supone abono a reservas de primera aplicación.

#### 8.15. Opción de capitalización de gastos financieros en el inmovilizado

Es el apartado e) del número 1 de la disposición transitoria segunda que:

“La empresa podrá optar por no aplicar con efectos retroactivos el criterio de capitalización de gastos financieros incluido en las normas de registro y valoración 2.<sup>a</sup> 1 (inmovilizado material) y 10.<sup>a</sup> 1 (existencias).”

Esta norma hemos de aplicarla en el contexto de haber optado por modificar las valoraciones; opción que como sabemos no admite excepciones en su aplicación. Lo que se introduce es un criterio de flexibilización en su aplicación permitiéndose no hacer estas valoraciones sin introducir mayor justificación ni limitación a su aplicación.

Recordemos que la norma actual exige activar los gastos financieros cuando el tiempo de montaje del inmovilizado exceda del año o en el caso de las existencias cuando éstas tengan un período de elaboración superior al año. Pensemos en edificios construidos por la propia empresa, elaboración de vinos, constructoras etc. La norma anterior permitía activar intereses voluntariamente.

Supongamos que evaluado el efecto financiero llegamos a la conclusión de que el edificio que utiliza la empresa para sus oficinas debió haber incorporado 200.000 € en concepto de intereses. Habría que modificar el valor del edificio y de la amortización acumulada. Suponiendo que se pusiese en funcionamiento el 1-01-2005, han pasado tres años a la fecha del asiento de corrección 1-1-2008. Si pensamos que se amortiza en 20 años, por ejemplo, habría un defecto en la amortización acumulada.

|                        | Plan 07 | Plan 90 | Diferencia |
|------------------------|---------|---------|------------|
| Construcciones         | 200.000 | 0       | 200.000    |
| Amortización acumulada | 30.000  | 0       | 30.000     |

El asiento que procedería sería:

|     |                                  |         |         |
|-----|----------------------------------|---------|---------|
| 211 | Construcciones                   | 200.000 |         |
| 280 | A Amortización acumulada de I M  |         | 30.000  |
| 11? | A Reservas de primera aplicación |         | 170.000 |



Tendremos en cuenta el efecto impositivo por lo que se haría:

|     |  |        |        |
|-----|--|--------|--------|
| 11? | Reservas de primera aplicación (170.000 * 0,3) | 51.000 |        |
| 479 | Pasivos por diferencias temporarias imponibles |        | 51.000 |

Conviene señalar que esta revalorización, según las normas transitorias no tendrá efectos fiscales por provenir de gastos que en su día fueron integrados en la determinación de la base imponible y no tratarse de provisiones.

Si procediese regularizar existencias se harían los siguientes asientos:

|     |                                  |         |         |
|-----|----------------------------------|---------|---------|
| 300 | Mercaderías                      | 200.000 |         |
| 11? | A Reservas de primera aplicación |         | 200.000 |

Por el efecto impositivo:

|     |  |        |        |
|-----|--|--------|--------|
| 11? | Reservas de primera aplicación                 | 60.000 |        |
| 479 | Pasivos por diferencias temporarias imponibles |        | 60.000 |

#### 8.16. Reclasificación de inversiones inmobiliarias

Ahora estas inversiones definidas como 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 para su venta en el curso ordinario de las operaciones. Estas inversiones deben ser reclasificadas en el subgrupo 22. Se trata de hacer un simple asiento de reclasificación. El ICAC en la Consulta número 9 del número 74 contesta acerca de la clasificación que corresponde a un inmueble dedicado al arrendamiento por una empresa que tiene entre sus actividades principales el alquiler de inmuebles.



**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL  
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

**2000**

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.  
*Autores:* M.<sup>a</sup> Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.  
*Autores:* Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

**2001**

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.  
*Autor:* Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.  
*Autora:* Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.  
*Autora:* Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.  
*Autores:* Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.  
*Autor:* José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).  
*Autor:* Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.  
*Autor:* Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.  
*Autor:* José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.  
*Autor:* Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.  
*Autor:* Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.  
*Autora:* Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.  
*Autora:* María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.  
*Autor:* Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.  
*Autor:* José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.  
*Autora:* María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.  
*Autores:* Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.  
*Autores:* Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.  
*Autor:* Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.  
*Autores:* Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.  
*Autor:* Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.

## 2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.  
*Autora:* Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.  
*Autor:* Fernando Rodrigo Sauco.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.  
*Autora:* M.<sup>a</sup> Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.  
*Autor:* Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.  
*Autores:* José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.  
*Autor:* Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.  
*Autor:* Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.  
*Autor:* Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.  
*Autora:* Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.  
*Autores:* Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.  
*Autores:* M.<sup>a</sup> Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.  
*Autores:* Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.  
*Autor:* Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct tax incentives for R&D investment in Spain.  
*Autores:* Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.  
*Autores:* Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.  
*Autor:* Rafael Cosín Ochaita.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).  
*Autora:* M.<sup>a</sup> Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.  
*Autores:* Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.  
*Autor:* José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.  
*Autora:* Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.  
*Autores:* Javier Martín Fernández y M.ª Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.  
*Autor:* Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.  
*Autora:* Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.  
*Autor:* Emilio Albi Ibáñez.

## 2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.  
*Autora:* Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.  
*Autores:* Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.  
*Autor:* Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.  
*Autor:* Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.  
*Autores:* Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).  
*Autoras:* Rocío Sánchez Lissén y M.ª José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.  
*Autor:* Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.  
*Autores:* Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.  
*Autor:* Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.  
*Autora:* Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.  
*Autores:* Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.  
*Autor:* Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.  
*Autor:* Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.  
*Autor:* Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.  
*Autores:* Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.  
*Autora:* Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.  
*Directores:* Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.  
*Autores:* Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.  
*Autores:* Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.  
*Autores:* Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 Incidencias de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.  
*Autor:* José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.  
*Autor:* Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.  
*Autores:* María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.  
*Autor:* Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).  
*Autores:* Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)  
*Autor:* Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.  
*Autores:* José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

## 2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.  
*Autor:* Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.  
*Autor:* Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.  
*Autor:* Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.  
*Autores:* M.<sup>a</sup> del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.  
*Autor:* Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.  
*Autor:* Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.  
*Autora:* Gabriela González García.
- 9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.  
*Autor:* Iván Moreno Torres.
- 10/04 Ética fiscal.  
*Coord.:* Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 11/04 Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.  
*Autores:* José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.
- 12/04 La articulación de la participación española en los organismos multilaterales de desarrollo con las políticas de comercio exterior.  
*Autor:* Ángel Esteban Paul.
- 13/04 Tributación internacional de profesores y estudiantes.  
*Autor:* Emilio Aguas Alcalde.
- 14/04 La convergencia entre contabilidad financiera pública y contabilidad nacional: una aproximación teórica con especial referencia a los criterios de valoración.  
*Autor:* Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 15/04 Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos de la Unión Europea.  
*Autores:* Juan José Rubio Guerrero y Begoña Barroso Castillo.
- 16/04 La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios.  
*Coord.:* Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 17/04 El sector público y la inversión en vivienda: la deducción por inversión en vivienda habitual en España.  
*Autores:* Francisco Adame Martínez, José Ignacio Castillo Manzano y Lourdes López Valpuesta.
- 18/04 Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento.  
*Autora:* M. Carmen Moreno Moreno
- 19/04 Las aglomeraciones urbanas desde la perspectiva de la Hacienda Pública.  
*Autora:* María Cadaval Sampedro.
- 20/04 La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.  
*Autores:* Santiago Álvarez García, Antonio Aparicio Pérez y Ana Isabel González González.

- 21/04 Neutralidad del Impuesto sobre Sociedades español en el contexto europeo. Análisis del Informe "Fiscalidad de las empresas en el Mercado Interior (2001)".  
*Autora:* Raquel Paredes Gómez.
- 22/04 El impuesto de Sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas.  
*Autores:* José Félix Sanz, Desiderio Romero, Santiago Álvarez, Germán Chocarro y Yolanda Ubago.
- 23/04 La cooperación administrativa en la Unión Europea: el programa FISCALIS 2007.  
*Autor:* Ernesto García Sobrino.
- 24/04 La financiación de las elecciones generales en España, 1977-2000.  
*Autores:* Enrique García Viñuela y Joaquín Artés Caselles.
- 25/04 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central.  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 26/04 La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado.  
*Autor:* Fernando Serrano Antón.
- 27/04 Distribución de la renta y crecimiento.  
*Autor:* Miguel Ángel Galindo Martín.
- 28/04 Evaluación de la efectividad de la política de cooperación en la innovación: revisión de la literatura.  
*Autores:* Joost Heijs, Mikel Buesa, Liliana Herrera, Javier Sáiz Briones y Patricia Valadez.
- 29/04 Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados.  
*Autor:* Joaquín Pérez Huete.
- 30/04 La fiscalidad del seguro individual.  
*Autora:* Roberta Poza Cid.

## 2005

- 1/05 La circulación de valores en Contabilidad Nacional: análisis de los elementos de los estados financieros desde un punto de vista conceptual.  
*Autor:* Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 2/05 Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 3/05 Presupuesto de la Unión Europea, impacto presupuestario de las ampliaciones y perspectivas financieras.  
*Autor:* Juan Carlos Graciano Regalado.
- 4/05 La imposición sobre las actividades económicas en la Hacienda local a los 25 años de la Constitución.  
*Autor:* Francisco Poveda Blanco.
- 5/05 Objetivos tecnológicos y de internacionalización de las políticas de apoyo a las PYME en Europa.  
*Autor:* Antonio Fonfría Mesa.
- 6/05 Sector público y convergencia económica en la UE.  
*Autoras:* María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 7/05 La tributación de las plusvalías en el ámbito europeo: una visión de síntesis.  
*Autor:* Fernando Rodrigo Saucó.
- 8/05 El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición.  
*Autor:* Félix Alberto Vega Borrego.
- 9/05 Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea.  
*Autor:* Francisco Alfredo García Prats.
- 10/05 Comentarios a la Directiva del régimen fiscal de reorganizaciones empresariales.  
*Autor:* Juan López Rodríguez.
- 11/05 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 12/05 El debate de la financiación autonómica con los resultados del nuevo sistema en 2002.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 13/05 Medidas antielusión fiscal.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 14/05 Income taxation: a structure built on sand.  
*Autor:* John Prebble.
- 15/05 La muestra de declarantes de IRPF de 2002: descripción general y principales magnitudes.  
*Autores:* Fidel Picos Sánchez, María Antiquera Pérez, César Pérez López, Alfredo Moreno Sáez, Carmen Marcos García y Santiago Díaz de Sarralde Míguez.
- 16/05 La política presupuestaria de las Comunidades Autónomas.  
*Autores:* Miguel Ángel García Díaz, Ana Herrero Alcalde y Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 17/05 La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en inmovilizado financiero.  
*Autora:* Nuria Puebla Agramunt.
- 18/05 Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general.  
*Autor:* Javier Martín Fernández.
- 19/05 El gravamen en el IRPF de las ganancias de patrimonio en España.  
*Autora:* Cristina de León Cabeta.

- 20/05 La liquidación del sistema de financiación autonómico en 2003 y el sistema de entregas a cuenta.  
*Autor:* Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 21/05 Energy taxation in the European Union. Past negotiations and future perspectives.  
*Autor:* Jacob Klok.
- 22/05 Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición.  
*Autora:* Amelia Maroto Sáez.
- 23/05 La fiscalidad internacional del comercio electrónico.  
*Autor:* Francisco José Nocete Correa.
- 24/05 La tributación de los sistemas de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.  
*Autora:* Susana Bokobo Moiche.
- 25/05 Unidad o pluralidad de actos en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: un análisis jurídico privado.  
*Autores:* Iñaki Bilbao Estrada y Juan Carlos Santana Molina.
- 26/05 La relación entre el *cash flow* y la oferta monetaria: el caso de algunos países de la Unión Europea.  
*Autores:* Miguel Ángel Galindo Martín, Agustín Álvarez Herranz y María Teresa Méndez Picazo.
- 27/05 Una aproximación al sistema fiscal del antiguo régimen. La recaudación de tributos en ferias y mercados en Castilla en el siglo XVIII.  
*Autora:* María del Mar López Pérez.
- 28/05 Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias.  
*Autor:* Francisco D. Adame Martínez.
- 29/05 La educación fiscal en España.  
*Autoras:* M.<sup>a</sup> Luisa Delgado, Marta Fernández, Ascensión Maldonado, Concha Roldán y M.<sup>a</sup> Luisa Valdenebro.
- 30/05 La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único.  
*Autor:* Teodoro Cordón Ezquerro.

## 2006

- 1/06 El Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: un análisis a la luz de la jurisprudencia y la doctrina administrativa.  
*Autor:* Jesús Rodríguez Márquez.
- 2/06 Principales características del gravamen del beneficio de la PYME en otros países de la Unión Europea.  
*Autora:* Raquel Paredes Gómez.
- 3/06 Política fiscal y capital social.  
*Autora:* María Soledad Castaño Martínez.
- 4/06 Panorámica de la Formación Continua en España.  
*Autora:* María José Martín Rodrigo.
- 5/06 Alta dirección en la Administración Pública. ¿Política de género? Buscando caminos  
*Autores:* M.<sup>a</sup> José Llombart Bosch, Milagro Montalvo Santamaría, Victoria Galera Vega y Ana Aguado Higón.
- 6/06 La influencia de la fiscalidad en las distintas formas de inversión bursátil. Informe.  
*Autor:* César García Novoa.
- 7/06 Códigos de conducta en el orden tributario.  
*Autores:* José A. Rozas Valdés, Montserrat Casanella Chuecos y Pablo García Mexía.
- 8/06 Previsiones financieras de las Comunidades Autónomas para 2006.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 9/06 El empresario en el futuro económico onubense.  
*Autores:* Emilio Fontela, Joaquín Guzmán, Manuela S. de Paz y María de la O Barroso.
- 10/06 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2005.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 11/06 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2006.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 12/06 Delitos contra el patrimonio cultural, especial estudio de contrabando de patrimonio histórico artístico.  
*Autor:* Gonzalo Gómez de Liaño Polo.
- 13/06 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.  
*Autores:* J. Antonio Rodríguez Ondarza y Javier Galán Ruiz.
- 14/06 Un análisis de la política tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.  
*Autores:* Marta Jorge García-Inés y Santiago Álvarez García.
- 15/06 La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español.  
*Autor:* Carlos María López Espadafor.
- 16/06 El régimen tributario de la sociedad europea.  
*Autora:* María Teresa Soler Roch.
- 17/06 Las subvenciones en el IVA, consecuencias de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005.  
*Autor:* Carlos Suárez Mosquera.
- 18/06 Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal.  
*Autor:* Fernando Serrano Antón.

- 19/06 La expansión y control del fenómeno de los *tax shelters* en Estados Unidos.  
*Autor:* Ubaldo González de Frutos.
- 20/06 La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI.  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 21/06 Fiscalidad y desarrollo.  
*Autores:* Carlos Garcimartín, José Antonio Alonso y Daniel Gayo.
- 22/06 El régimen fiscal de las “economías de opción” en un contexto globalizado.  
*Autor:* José Luis Pérez de Ayala.
- 23/06 La opinión pública hacia la Hacienda Pública: una revisión de la moderna teoría positiva.  
*Autor:* José Luis Sáez Lozano.
- 24/06 Planificación fiscal internacional a través de sociedades *holding*.  
*Autor:* José Manuel Almudí Cid.
- 25/06 El gasto público en educación 2000-2004: un análisis por Comunidades Autónomas.  
*Autores:* Alfonso Utrilla de la Hoz y Carmen Mitxelena Camiruaga.
- 26/06 Liquidación del sistema de financiación autonómico en 2004 y el sistema de entregas a cuenta.  
*Autores:* Alfonso Utrilla de la Hoz, Miguel Ángel García Díaz y Ana Herrero Alcalde.
- 27/06 Sector público y convergencia económica en la UE.  
*Autores:* María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 28/06 *Trust* e instituciones fiduciarias. Problemática civil y tratamiento fiscal.  
*Autores:* Sergio Nasarre Aznar y Estela Rivas Nieto.
- 29/06 La muestra de declarantes de IRPF de 2003: descripción general y principales magnitudes.  
*Autores:* Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez, Alfredo Moreno Pérez y María Antiqueira Pérez
- 30/06 Cohesion policy reform: the implications for Spain.  
*Autores:* Douglas Yuill, Carlos Méndez, Fiona Wishlade, Encarnación Murillo y María Jesús Delgado.

## 2007

- 1/07 El gravamen múltiple de los beneficios societarios. Tributación de accionistas.  
*Autor:* Emilio Albi.
- 2/07 Fiscalidad de instrumentos financieros derivados. Una revisión comparada.  
*Autor:* Pablo A. Porporatto.
- 3/07 Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho Tributario Global.  
*Autor:* Francisco Alfredo García Prats.
- 4/07 ¿Es válido el Modelo de Armonización Fiscal de la Unión Europea para la integración en América Latina?  
*Autores:* Domingo Carbajo Vasco, Darío González y Pablo Porporatto.
- 5/07 El Reino Unido y Francia: dos modelos recientes de reforma presupuestaria.  
*Autor:* José Caamaño Alegre.
- 6/07 La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación: algunas cuestiones polémicas.  
*Autor:* Abelardo Delgado Pacheco.
- 7/07 Globalización y Derecho Tributario: el impacto del Derecho Comunitario sobre las cláusulas antielusión / abuso del Derecho interno.  
*Autor:* Adolfo J. Martín Jiménez.
- 8/07 Las consecuencias fiscales de la globalización.  
*Autores:* Manuel Gutiérrez Lousa y José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 9/07 Alternativas de integración IRPF-IS para evitar la doble imposición de dividendos en el contexto actual.  
*Autor:* Lorenzo Gil Maciá.
- 10/07 Los incentivos fiscales a la innovación en España y en el ámbito comparado.  
*Autor:* Carlos Rivas Sánchez.
- 11/07 Intangibles y precios de transferencia. A propósito de la Section 482 del IRC y la nueva reglamentación 2007 del Tesoro de los EE UU.  
*Autor:* Tulio Rosembuj.
- 12/07 La nueva configuración del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.  
*Autor:* Jesús Rodríguez Márquez.
- 13/07 Sistemas fiscales y saldos presupuestarios en los países de la ampliación: ¿existe convergencia con los países de la UE15?  
*Autora:* Marta Pérez Garrido.
- 14/07 Sistemas fiscales en América central y República Dominicana.  
*Autores:* Santiago Díaz de Sarralde, Carlos Garcimartín y Juan Carpizo.
- 15/07 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2007.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 16/07 Gasto sanitario público territorializado en España y sus fuentes de financiación.  
*Autora:* Ángela Blanco Moreno.
- 17/07 Los Impuestos de Salida y el Derecho Comunitario Europeo a la luz de la Legislación Española.  
*Autores:* Adolfo Martín Jiménez y José Manuel Calderón Carrero.

- 18/07 La tributación del ahorro en el nuevo IRPF.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 19/07 La calificación jurídica de las operaciones vinculadas, en la imposición directa, según la modificación realizada por la Ley 36/2006, de Prevención del Fraude Fiscal.  
*Autor:* Carlos Suárez Mosquera.
- 20/07 Una valoración del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.  
*Autores:* Santiago Álvarez García y Marta Jorge García-Inés.
- 21/07 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2006.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/07 El mercado inmobiliario: instituciones de inversión colectiva, entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y una aproximación a los REIT.  
*Autora:* Isabel Juliani Fernández de Córdoba.
- 23/07 The financing of the infrastructures in developing oil producing countries: problems and solutions.  
*Autora:* Belén García Carretero.
- 24/07 Puesta en circulación del euro e inflación: el antagonismo entre percepción y medición de la inflación en la eurozona.  
*Autor:* Juan Carlos Graciano Regalado.
- 25/07 La muestra de declarantes del IRPF de 2004: descripción general y principales magnitudes.  
*Autores:* Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez y Alfredo Moreno Sáez.
- 26/07 Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de Prevención del Fraude Fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo.  
*Autor:* Santos de Gandarillas Martos.
- 27/07 Problemática de la incorporación al ordenamiento español de prestaciones patrimoniales públicas creadas por el derecho comunitario: especial referencia a la obligación de entrega de derechos de emisión de CO<sub>2</sub>.  
*Autores:* Adela Aura y Larios de Medrano, Iñaki Bilbao Estrada y Joaquín Marco Marco.
- 28/07 Una buena estadística pública como medio para reorientar todas las políticas públicas hacia la igualdad.  
*Autora:* María Pazos Morán.
- 29/07 La racionalización de la actuación administrativa en el ordenamiento jurídico italiano: el modelo de la gestión pública por resultados.  
*Autora:* Ximena Lazo Vitoria.
- 30/07 Las organizaciones no gubernamentales en el Impuesto sobre el Valor Añadido.  
*Autores:* Susana Bokobo Moiche y Alejandro Blázquez Lidoy.

## 2008

- 1/08 Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 1.ª).  
*Autor:* Carlos Suárez Mosquera.
- 2/08 Política, estructura e instrumentos para la asistencia al contribuyente.  
*Autor:* Alan Augusto Peñaranda Iglesias.
- 3/08 La idoneidad de la cuantía de los límites fiscales y financieros así como de las distintas formas de cobro de las prestaciones en los Planes de Pensiones: Análisis comparativo de la reforma propuesta y de la regulación preexistente.  
*Autores:* Miryam de la Concepción González Rabanal y Luis María Sáez de Jáuregui Sanz.
- 4/08 Precios de transferencia. Los acuerdos de costes.  
*Autor:* Tulio Rosembuj.
- 5/08 Operaciones vinculadas en el IVA: régimen comunitario y experiencias comparadas.  
*Autora:* Antonia Jabalera Rodríguez.
- 6/08 Estudio de las operaciones realizadas entre casa central y establecimientos permanentes.  
*Autora:* Amelia Maroto Sáez.
- 7/08 Un mecanismo de incentivos para la cobertura de riesgo regulatorio en concesiones de infraestructuras.  
*Autor:* Carlos Contreras Gómez.
- 8/08 Comentarios a la liquidación del sistema de financiación autonómico en el ejercicio 2005.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 9/08 Control de operaciones financieras. Experiencias de Iberoamérica y España.  
*Autores:* Domingo Carbajo Vasco y Pablo Porporatto.
- 10/08 La Ley 8/2007 de Suelo y el Catastro Inmobiliario.  
*Autores:* Beatriz Maseda Balaguer y Francisco José Coll Almela.
- 11/08 IV Jornada metodológica *Jaime García Añoveros*. La reforma de la financiación autonómica en el marco de los nuevos Estatutos.  
*Autor:* Varios autores.
- 12/08 La tributación indirecta del contrato de concesión de obras públicas a la luz de la Ley 30/2007, de Contratos del Sector Público, y de la reciente doctrina de la Dirección General de Tributos.  
*Autor:* José Manuel Almodí Cid.
- 13/08 La evasión fiscal: origen y medidas de acción para combatirla.  
*Autor:* Miguel Ángel Aquino.
- 14/08 Armonización tributaria en el MERCOSUR.  
*Autor:* Miguel Ángel Aquino.



- 15/08 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2007.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 16/08 La coordinación del régimen de comercio de derechos de emisión y los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas: ¿un supuesto de Ayuda de Estado ilegal no compatible?  
*Autores:* Álvaro Antón Antón e Iñaki Bilbao Estrada.
- 17/08 Liquidación del Sistema de Financiación Autonómico en el ejercicio 2006.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 18/08 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2008 y evolución de su deuda.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 19/08 Elementos adicionales de análisis en materia de no autoincriminación tributaria.  
*Autor:* J. Alberto Sanz Díaz-Palacios.
- 20/08 El impacto de la Ley de la Dependencia en las rentas de los usuarios mayores de 65 años: incidencia del copago.  
*Autora:* Julia Montserrat Cordoniu
- 21/08 Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 2.ª contabilidad de sociedades)  
*Autor:* Carlos Suárez Mosquera.
- 22/08 Modificaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).  
*Autor:* J. Javier Pérez-Fadón Martínez.
- 23/08 Estudio sobre la organización y situación actual del sector de la industria de la construcción y expectativas del mismo ante el cambio del ciclo económico.  
*Autor:* Rafael Candel Comas.
- 24/08 La nueva Ley del Suelo (Ley 8/2007, de 28 de mayo). Cuestiones técnicas, económicas, fiscales y territoriales. La valoración de las expropiaciones.  
*Autor:* Rafael Candel Comas.
- 25/08 Un análisis sobre el enfoque autorizado de la OCDE para la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes.  
*Autor:* Ignacio Luis Gómez Jiménez.
- 26/08 Descentralización fiscal y disciplina presupuestaria: lecciones para España de la experiencia comparada.  
*Autora:* Pilar Sorribas Navarro.
- 27/08 Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las Administraciones Tributarias en la lucha contra el fraude fiscal.  
*Autora:* Luz Ruibal Pereira.
- 28/08 Las disposiciones de naturaleza tributaria en el nuevo Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea y su incidencia en el Sistema impositivo español.  
*Autor:* Carlos María López Espadafor.
- 29/08 La descentralización del ingreso fiscal en América Latina.  
*Autores:* Viviana Durán y Norberto Agulleiro.
- 30/08 Descentralización en América Latina. Estudio de caso.  
*Autores:* Carolina Mejía y Orazio Atanasio.

## 2009

- 1/09 Del Plan 1990 al nuevo Plan de Contabilidad: ajustes de primera aplicación y sus efectos en el Impuesto sobre Sociedades.  
*Autor:* Carlos Suárez Mosquera.