

Consecuencias fiscales del Plan de Contabilidad

El nuevo Plan General de Contabilidad ha llegado ya a la empresa española. Con timidez para algunos, con precaución para otros, el caso es que España adopta por fin para la generalidad de sus entidades las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Con timidez o precaución, por tanto, todos debemos dar la bienvenida al recién nacido.

¿Todos? Puede que todos no. Porque para aquellos que tienen responsabilidades en el ámbito de su aplicación, y en especial para los asesores fiscales, el nuevo plan puede ser una fuente inagotable de quebraderos de cabeza.

Para muestra, un botón: el texto aprobado deja por primera vez abierta la posibilidad de que los socios de entidades españolas realicen aportaciones voluntarias a la sociedad con abono directo a reservas, sin que sea ya necesario que el objeto de la aportación sea la compensación de pérdidas previas. Inmediatamente, todos nos hacemos la misma pregunta ¿Cómo tributarán esas aportaciones directas de socios a cuentas de reservas cuando no existan pérdidas previas a compensar?

Las aportaciones realizadas por los socios para compensar resultados negativos de ejercicios anteriores no estaban sometidas a tributación directa. Básicamente, porque contablemente se imputaban directamente a una cuenta de reservas y no pasaban por tanto como ingreso por la cuenta de pérdidas y ganancias; y porque a juicio de la Administración fiscal, estas aportaciones no se realizan con ánimo de liberalidad ('la voluntad de los accionistas es restablecer el patrimonio de la sociedad', nos dicen, y 'cumplir una obligación mercantil'), con lo que no deben pagar impuestos como donación. Aducen también que la propia norma reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP) define estas aportaciones como operación societaria y las hace tributar al 1% (al igual que, por ejemplo, una ampliación de capital), lo que excluye que puedan ser tratadas como ingreso en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.

El problema ahora es que este nuevo tipo de aportación -que ya no se realiza para compensar pérdidas- no cumple con dos de las tres condiciones que se acaban de citar. Por un lado, la voluntad de los socios ya no es restablecer el patrimonio de la sociedad. Por otro, la normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales no se ha modificado y sigue hablando de 'las aportaciones que efectúen los socios para reponer pérdidas sociales' como las únicas que deben calificarse como operación societaria. Si a ello añadimos que el nuevo Plan General de Contabilidad se refiere a este tipo de aportaciones en su norma de valoración 18, titulada Subvenciones, donaciones y legados recibidos, la polémica está servida.

Para mí, no hay duda: en su mayoría, las aportaciones directas a reservas realizadas por los socios no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades. Estoy

seguro de ello. En primer lugar porque el propio Plan General de Contabilidad establece que cuando esas 'subvenciones, donaciones y legados' proceden de socios de la entidad, no constituyen ingreso a efectos contables.

En segundo lugar, porque con carácter general no existe ánimo alguno de liberalidad en estas operaciones: el socio incrementa las reservas de la empresa con el fin de darle solidez financiera y permitirle acometer nuevas inversiones; y trata de recuperarlas -si puede colocarlas en posición más rentable- cuando la empresa ya no las necesita (por cierto, ese carácter reintegrable de la aportación directa a reservas no se da cuando ésta tiene por objeto el compensar pérdidas).

Y en tercer lugar, porque la propia Administración ya se ha pronunciado en ese mismo sentido en relación con supuestos similares (primas de emisión calculadas por encima de las reservas y plusvalías tácitas de la entidad), declarando que esos incrementos directos de reservas no han de formar parte de la base imponible porque efectivamente no pueden considerarse una liberalidad, al existir 'un interés económico en la operación'.

Esperemos que mantenga la misma línea al analizar el supuesto concreto ahora examinado. En cualquier caso... ¿Es mucho pedir que estas cuestiones estén 'legisladas' de uno u otro modo en el momento de la entrada en vigor de la norma?

Empieza el espectáculo. Y si no, al tiempo.

Luis Roger, Socio Bové Montero y asociados. Departamento Jurídico Tributario

Fuente: Cinco Días - (14-03-2008)