

## Consulta 6

**Incidencia en el ámbito tributario de la aplicación de la disposición transitoria quinta del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.**

## Respuesta

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, no es el órgano competente para evacuar consultas sobre el régimen fiscal derivado de la aplicación de las normas contables contenidas en el Real Decreto 1643/1990 de 20 de diciembre, por lo que se solicitó informe sobre la cuestión planteada en la consulta a la Dirección General de Tributos que, con fecha de 2 de Marzo de 1992, emitió el siguiente pronunciamiento:

**"INFORME RELATIVO A LA INCIDENCIA DE LAS OPERACIONES CONTABLES REALIZADAS AL AMPARO DE LA DISPOSICIÓN TRANSITORIA QUINTA DEL REAL DECRETO 1643/1990 DE 20 DE DICIEMBRE POR EL QUE SE APRUEBA EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD.**

### I

#### ANTECEDENTES

*La Disposición Transitoria Quinta del Real Decreto 1543/1990, establece que "cuando al inicio del primer ejercicio en que sea de aplicación el Plan General de Contabilidad exista algún contrato de arrendamiento financiero vigente que cumpla las condiciones establecidas en la norma de valoración quinta, letra f) y g), de dicho Plan, la Empresa arrendataria podrá optar por:*

- a) Contabilizar las cuotas pendientes de vencimiento a esa fecha conforme al criterio utilizado en ejercicios anteriores para registrar las cuotas ya vencidas.*
- b) Aplicar lo dispuesto en la norma de valoración quinta, letras f) y g), del Plan General de Contabilidad con carácter retroactivo, reflejando los activos y pasivos que hubieran surgido a esa fecha de haber aplicado esta norma contable desde el inicio del contrato de arrendamiento financiero. En este caso, la diferencia valorativa, que surja para el arrendatario, se inscribirá en cuentas de reservas dentro de los fondos propios de la Empresa arrendataria, una vez deducido el impuesto sobre beneficios diferido que deberá mostrarse en la correspondiente partida del pasivo".*

*Según la previsión reglamentaria, las citadas operaciones darán lugar a la afloración de una cuenta de reservas sobre cuyo tratamiento fiscal el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, solicita un pronunciamiento de este Centro directivo.*

## **II**

### **INFORME**

*Respecto de los contratos de arrendamiento financiero celebrados con anterioridad a la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad, pueden las empresas aplicar retroactivamente las reglas contenidas en la norma quinta de valoración, letra f), lo que implicará:*

- Que en el activo del balance se inscriba bajo el concepto de inmovilizado inmaterial el valor de contado del bien objeto del contrato de arrendamiento financiero, así como los intereses no devengados.*
- Que en el pasivo del balance se inscriba la deuda pendiente con la sociedad de arrendamiento financiero, así como el fondo de amortización correspondiente al inmovilizado inmaterial y el saldo del impuesto sobre el beneficio diferido.*
- Que el saldo de ambas inscripciones contables estará constituido por una cuenta de reservas.*

*Se observa pues que, necesariamente, aflorará una cuenta de reserva, y que, de acuerdo con el método de determinación sintético de la renta mediante la diferencia de capitales fiscales al principio y al final del período impositivo (art. 11.3 b) Ley 61/1978), el importe de dicha reserva debe, en principio, integrarse en la base imponible.*

*Sin embargo, la reserva citada no es más que la diferencia entre las cuotas de recuperación de coste y la cuota de amortización técnica, esto es, representa la aceleración de amortizaciones derivada de la regulación que del arrendamiento financiero se contiene en la Disposición Adicional Séptima de la Ley 26/1988, de Disciplina e Intervención de las Entidades de crédito.*

*Sabido es que, para compaginar la regulación fiscal del arrendamiento financiero con las nuevas normas contables, la Disposición Final Séptima 2.a) del Real Decreto 1643/1990, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, ha exceptuado el denominado principio de inscripción contable recogido en el artículo 88.9 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, respecto de las cuotas de arrendamiento financiero "por la parte*

*representativa de la recuperación del coste del bien", lo que significa que, excepcionalmente, serán admisibles los ajustes extracontables negativos por el importe de la diferencia entre la cuota de recuperación de coste del bien objeto del contrato de arrendamiento financiero y su cuota de amortización técnica.*

*Ahora bien, la reserva que nace de las operaciones contables amparadas por la Disposición Transitoria Quinta del Real Decreto 1643/1990, representa, como ya hemos indicado, el importe acumulado de las diferencias entre las cuotas de recuperación del coste satisfechas desde el inicio del contrato de arrendamiento financiero y las cuotas de amortización técnica devengadas en el mismo período de tiempo, de aquí que no resulte procedente su inclusión de la base imponible o, si se quiere, que pueda ser excluida mediante ajuste extracontable negativo.*

*En suma, el criterio interpretativo que se sostiene consiste en extender al régimen transitorio lo expresamente previsto con carácter general para los contratos que se celebran a partir de la entrada en vigor del Real Decreto 1643/1990, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.*

*Con arreglo a lo expuesto, podrán los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades acogerse a la norma transitoria del Real Decreto 1643/1990, sin restricciones fiscales de índole alguna, al tiempo que no se desvirtúa el régimen fiscal del arrendamiento financiero previsto en la Disposición Adicional Séptima de la Ley 26/1988, de Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, y todo ello en base a lo establecido en la letra a) del número 2 de la Disposición Final Séptima de aquella disposición administrativa, que precisamente tiene por finalidad evitar que las empresas que cumplan escrupulosamente las normas de valoración contables pierdan algún beneficio fiscal.*

*Debe advertirse por último, que la exclusión de la base imponible de la reserva aflorada por causa de las operaciones contables amparadas en la Disposición Transitoria Quinta del Real Decreto 1643/1990, no depara ventaja alguna al sujeto pasivo, antes bien, su gravamen constituiría doble imposición.*

*En efecto, el contribuyente se limitará a disminuir las bases imponibles relativas a los ejercicios en que esté en curso de ejecución el contrato en la diferencia entre la cuota de recuperación del coste y la cuota de amortización técnica, en tanto que aumentará las bases imponibles de los restantes ejercicios, hasta la extinción de la vida útil del bien objeto del contrato, en las cuotas de amortización técnica.*

*Ambos ajustes extracontables, en unión al cargo de las cuotas de recuperación de coste directamente a la cuenta de resultados en los ejercicios anteriores a la vigencia del actual Plan General de Contabilidad, determinará la deducción fiscal del coste del citado bien, aunque en períodos diferentes a los que contablemente procede. Por consiguiente, en caso de someterse a gravamen la reserva aflorada, se incurriría en un exceso de imposición.*

*En consecuencia con lo expuesto, esta Dirección General de Tributos entiende que no deberá integrarse en la base imponible el incremento de patrimonio que se pone de manifiesto por simple anotación contable como consecuencia de la realización de las operaciones contables previstas en la Disposición Transitoria Quinta del Real Decreto 1643/1990".*

Con este informe de la Dirección General de Tributos se entiende queda suficientemente contestada la cuestión objeto de consulta.