

Consulta 1

Sobre el tratamiento contable de la deducibilidad fiscal de un fondo de comercio adquirido a título oneroso con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Respuesta

Durante los ejercicios anteriores a la entrada en vigor de la Ley 43/1995, la amortización del fondo de comercio ha venido originando una diferencia permanente entre el resultado contable y el resultado fiscal, dada la no deducibilidad que, en general, tenía este gasto contable.

La Ley 43/1995 establece en el apartado 4 del artículo 11 que las dotaciones al fondo de comercio serán deducibles, con el límite anual máximo de la décima parte de su importe, cuando se cumplan una serie de requisitos. A su vez, la disposición transitoria novena de esta Ley contempla la aplicación de este apartado respecto del valor de adquisición de los fondos de comercio adquiridos con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley "que no hubieran sido deducidos a los efectos de la determinación de la base imponible, aún cuando estuvieran contablemente amortizados".

En lo referente a la modificación de la legislación tributaria, el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, establece en su norma de valoración 16ª contenida en la quinta parte, lo siguiente:

"Cuando la modificación de la legislación tributaria o la evolución de la situación económica de la empresa den lugar a una variación en el importe de los impuestos anticipados, créditos impositivos e impuestos diferidos, se procederá a ajustar el saldo de las cuentas mencionadas, computándose en resultados el ingreso o gasto, según corresponda, que se derive de dicho ajuste."

En este sentido si una diferencia positiva (la amortización del fondo de comercio) entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, que inicialmente se calificó como permanente, revierte en períodos futuros como consecuencia de un cambio en la legislación tributaria, podrá producir una modificación en su calificación contable, es decir podría tratarse como un impuesto anticipado (35% de la amortización contable del fondo de comercio practicada en ejercicios anteriores y que fiscalmente se permita deducir en ejercicios futuros), siempre y cuando se den las circunstancias previstas en la norma primera de la Resolución de 30 de abril de 1992, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de

Cuentas sobre algunos aspectos de la norma de valoración número dieciséis del Plan General de Contabilidad.

Esta norma establece una aplicación estricta del principio de prudencia valorativa, de forma que sólo serán objeto de registro contable los impuestos anticipados cuando una estimación razonable de la evolución de la empresa indique que los mismos podrán ser objeto de recuperación futura. La realización futura de los impuestos anticipados se presumirá que no está suficientemente asegurada cuando se prevea que se va a producir en un plazo superior a diez años, contados desde la fecha de cierre del ejercicio, o cuando se trate de sociedades que están sufriendo pérdidas habitualmente, por lo que no se puede prever razonablemente la reversión del impuesto anticipado.

No obstante, la citada norma establece que podrán ser objeto de contabilización los impuestos anticipados que superen el plazo indicado cuando el importe de los impuestos diferidos sea igual o superior a los anticipados y el plazo de reversión de los impuestos anticipados sea igual al de los diferidos.

Si procede el registro contable del impuesto anticipado en los términos expuestos anteriormente, se deberá abonar una cuenta de "ajustes positivos en la imposición sobre beneficios", que formará parte de la partida "Impuesto sobre Sociedades" de la cuenta de pérdidas y ganancias.