



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

LIII Semana de Estudios de Derecho Financiero

"Incidencia del nuevo Plan General de Contabilidad en el Impuesto sobre Sociedades – Régimen transitorio"

D. José Antonio López-Santacruz Montes

Subdirector General de Impuestos sobre Personas Jurídicas
(Dirección General de Tributos MEH)

"Incidencia del nuevo Plan General de Contabilidad en el Impuesto sobre Sociedades – Régimen transitorio"

Gracias Enrique y a la Fundación por haberme invitado a esta semana para comentar el tema de la reforma contable y su incidencia en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.

Vamos a comentar brevemente los efectos fiscales en dicho impuesto que pueden derivarse de la primera aplicación del Plan General de Contabilidad, esto es, de la implantación por primera vez de dicho Plan como consecuencia del traspaso del balance de apertura del ejercicio 2008, que viene determinado de acuerdo con los criterios del Plan/1990, a los nuevos criterios contables contenidos en el Plan/2007.

La forma para realizar este traspaso está regulado fundamentalmente en la disposición transitoria primera del Plan General de Contabilidad, que Flora habrá comentado los efectos contables que se derivan de esa primera aplicación. Al respecto, únicamente hacer un breve repaso en el sentido de que habrá elementos del activo y el pasivo registrados correctamente según los anteriores criterios contables y que, sin embargo, habrá que darlos de baja por aplicación de los nuevos criterios contables y, por el contrario, habrá que resucitar activos y pasivos que no estaban contabilizados de acuerdo con los criterios contables del Plan/1990 y, sin embargo, habrá que reconocerlos según los nuevos criterios contables, habrá que hacer reclasificaciones contables, y lo más importante, habrá que optar por valorar los elementos de activo y pasivo de acuerdo con los criterios del nuevo Plan General de Contabilidad.

De los apuntes contables que habrá que hacer como consecuencia de la primera aplicación del PGC/2007, en algunos casos ello va a exigir hacer cargos y abonos a cuentas de reservas, y en estos cargos y abonos es donde se plantea cuál es la incidencia fiscal que van a tener en materia del Impuesto sobre Sociedades.

En este sentido, ya hubo una experiencia previa para las entidades financieras por la reforma contable que se llevó a cabo exclusivamente para este sector por medio de la Circular 4/2004, del Banco de España, donde las entidades financieras tuvieron que aplicar nuevas normas contables basadas en criterios contables internacionales desde el ejercicio 2005. Sin embargo, en ese momento temporal no había ninguna norma en materia tributaria, en particular, en el Impuesto sobre Sociedades, que regulase de forma clara y transparente los efectos fiscales de los ajustes contables que dichas entidades realizaron igualmente por la primera aplicación de su nuevo marco contable.

No obstante, a través de diferentes consultas administrativas se evacuaron criterios sobre dichos efectos fiscales que estaban sustentados, como no podía ser de otra manera, de una mera interpretación de la normativa legal vigente.

A efectos de evaluar tales efectos fiscales, hay tres artículos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), que son las piezas fundamentales para determinar dichos efectos fiscales, como son los artículos 10, 15 y 19, este último en sus apartados 1 y 3.



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

Creo que con esos artículos se da solución a la mayor parte de los temas fiscales que surjan de la primera aplicación del nuevo Plan contable. No obstante, dado que el ámbito de aplicación del PGC/2007 afecta a todo el resto del tejido empresarial español, aun cuando fue en la Ley 16/2007 donde se reguló la adaptación del Impuesto sobre Sociedades a la reforma contable, sin embargo, dicha norma no incorporó ninguna disposición que de una manera expresa regulase los efectos fiscales de la primera implantación del PGC/2007.

No obstante, en un proyecto de ley que ahora mismo se está tramitando en el Congreso de los Diputados, por el que se suprime el Impuesto sobre el Patrimonio, se realizan nuevos retoques a la LIS al objeto de alcanzar una completa adaptación fiscal al nuevo Plan General de Contabilidad, y lo que es más importante, se incorporan unas disposiciones transitorias, concretamente la vigésimo sexta a la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en donde se regulan los efectos fiscales derivados de la primera aplicación de nuevo marco contable.

La regulación fiscal contenida en la referida disposición transitoria vigésimo sexta gira en torno al artículo 19 de la LIS y el artículo 36 del Código de Comercio según la nueva regulación mercantil contenida en la reforma realizada en el ejercicio 2007. En este aspecto la reforma del Código de Comercio refuerza determinados conceptos fiscales del Impuesto sobre Sociedades y, en este sentido, por primera vez se está definiendo en una norma legal como es el Código de Comercio, lo que se entiende como activo, pasivo y lo que es más importante, la definición de ingreso y gasto.

En este sentido, aun cuando el artículo 10 de la LIS se remite al resultado contable para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, el artículo 19.1 de la LIS establece, con carácter general, que todos los ingresos y gastos que se hayan producido en el período impositivo se integran a la base imponible, es decir, establece un mandato, en el sentido de que cualquier ingreso o gasto generado en el ejercicio hay que integrarlo en la base imponible, y no está definido en la LIS lo que es un ingreso o lo que es un gasto, sin perjuicio de que tales definiciones contables deban ser asumidos por la LIS en base a lo establecido en el artículo 10.3 de la LIS y en el artículo 7 de la Ley General Tributaria. En definitiva, la definición del ingreso y gasto establecido en el artículo 36 del Código de Comercio debe ser asumida por el Impuesto sobre Sociedades.

En ese sentido, un ingreso procede de cualquier operación que determine un incremento del patrimonio neto como consecuencia de un aumento del activo o una disminución del pasivo, siempre y cuando ese aumento del patrimonio neto no tenga causa en una aportación que hagan los socios a ese patrimonio de la sociedad. Por el contrario, gasto procede de toda operación que determina una disminución del patrimonio neto de la sociedad como consecuencia de una disminución de activo o un aumento de pasivo y que no tenga causa en una devolución de patrimonio de la sociedad a sus socios.

Por lo tanto, es evidente que aun cuando no hubiese una regulación expresa de los efectos fiscales de la primera aplicación del PGC/2007, con lo establecido en el artículo 19 de la LIS, se llegaría a la conclusión de que esos cargos y abonos a cuentas de reservas que cumplan la definición de ingreso y gasto, de acuerdo con la norma mercantil, sería igualmente considerados como ingresos y gastos desde un punto de vista fiscal.

Esa calificación de ingreso y gasto de los ajustes a cuentas de reservas, se regula de forma expresa en la referida disposición transitoria vigésimo sexta de la LIS. En la misma se regulan los efectos fiscales de dos tipos de ingresos y gastos, los primeros serían aquellos que afloran por primera vez como consecuencia de ese asiento de apertura para hacer todos los ajustes al balance de cierre del ejercicio 2007 para ajustarlo a los nuevos criterios contables. Los segundos serían aquellos que tienen por objeto neutralizar ingresos y gastos generados en ejercicios anteriores según los anteriores criterios contables.



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

En este sentido, existirán ingresos y gastos asociados a los ajustes a reservas que nazcan y se devenguen por primera y única vez con la aplicación de los nuevos criterios contables y, por el contrario, habrá apuntes de cargos y abonos a reservas que tienen como finalidad neutralizar en el patrimonio neto de las empresas aquellos ingresos y gastos que se devengaron con una correcta aplicación del Plan/1990 que se integraron en la cuenta de pérdidas y ganancias y, por lo tanto, se integraron en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, pero que todavía esas operaciones tienen efectos en el ejercicio 2008 y siguientes, de tal manera que en esas operaciones los nuevos criterios contables determinan que parte de aquellos ingresos y gastos que se contabilizaron correctamente en ejercicios anteriores a 2008, asociados a activos y pasivos que existen en el balance de apertura del ejercicio 2008, sin embargo, esos mismos ingresos y gastos se devengan de nuevo en el ejercicio 2008 y siguientes como consecuencia de aplicación de los nuevos criterios contables, es decir, un mismo ingreso o gasto se va a devengar dos veces, primero en aquellos ejercicios pasados por aplicación del Plan/1990 y de nuevo con los nuevos criterios contables del PGC/2007.

Naturalmente, para que sea posible lo anterior es necesario neutralizar los efectos en el patrimonio neto de aquellos ingresos y gastos que ya se contabilizaron en el pasado, y que se van a devengar de nuevo en ejercicios posteriores, y eso va a exigir realizar cargos y abonos, respectivamente, a cuenta de reservas.

Por tanto, para determinar los efectos fiscales de estos cargos y abonos a cuentas de reservas es necesario diferenciar en qué grupo estamos, si estamos en presencia de ingresos y gastos que se devengan por primera vez o, por el contrario, si son ingresos y gastos que proceden del pasado y que se neutralizan con esos apuntes contables.

Una vez que se ha realizado la clasificación de esos cargos y abonos a reservas en uno de esos grupos, esta disposición transitoria vigésima sexta de la LIS establece un mandato expreso y es que los que se devengan por primera vez, esto es, los del primer grupo, como consecuencia de la primera implantación del PGC/2007, se integran en la base imponible del período impositivo correspondiente al año 2008.

Al respecto, hay que enlazar lo anterior con los criterios que establece el artículo 19.3 de la LIS sobre el registro contable de los ingresos y gastos. En materia de ingresos, nunca el Impuesto sobre Sociedades ha establecido ninguna condición sobre su registro contable, es decir, se contabilicen bien o mal, pero siempre que se hayan devengado correctamente en un ejercicio, esos ingresos se integran en la base imponible de ese período impositivo.

Por el contrario, en materia de gastos el Impuesto sobre Sociedades sí establece una serie de requisitos sobre el registro contable para admitir su deducibilidad y, en particular, se requiere que el gasto debe estar contabilizado en la cuenta de pérdidas y ganancias, de forma que ese mismo precepto establece que también son deducibles aquellos gastos que se hayan contabilizado en una cuenta de reservas en cumplimiento de una norma legal o reglamentaria.

Por lo tanto, aun cuando esa disposición transitoria vigésima sexta de la LIS establece ese mandato de integración en la base imponible del ejercicio 2008 de los ingresos y gastos asociados con esos cargos y abonos realizados a cuentas de reservas, se está cumpliendo los requisitos establecidos en el artículo 19 de la LIS. Así, en materia de ingresos, siempre que se hayan devengado como consecuencia de la primera aplicación del PGC/2007, aun cuando se contabilicen esos ingresos en cuentas de reservas, ello no impide que se integren en la base imponible y, por lo tanto, habrá que hacer el ajuste positivo al resultado contable del ejercicio 2008 para determinar la base imponible del mismo.

En materia de los cargos a reservas que se corresponden con gastos que generan como consecuencia de esa primera aplicación del PGC/2007, van a ser también fiscalmente deducibles



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

porque se están cumpliendo esos requisitos sobre registro contable, al estar contabilizados en una cuenta de reservas en cumplimiento de una norma reglamentaria como es en este caso el Plan General de Contabilidad, lo cual determina la condición deducible de esos gastos.

Al hilo de lo anterior hay que señalar que con el nuevo PGC/2007 nos vamos a encontrar con que hay determinados gastos que, a diferencia del PGC/1990 donde todos se contabilizaban en la cuenta de pérdidas y ganancias, por el contrario, con los nuevos criterios contables hay algunos gastos que no pasan por la cuenta de resultados sino que se registran directamente contra reservas, como es el caso de los gastos que se producen por la emisión de instrumentos de patrimonios, como honorarios de letrados, notarios, registradores, impresión de memorias, boletines, tributos, publicidad comisiones y otros gastos de colocación, se contabilizan directamente en cuentas de reservas y no los vamos a ver nunca registrados en la cuenta de pérdidas y ganancias, pero eso no va a impedir la deducibilidad de esos gastos porque tienen tal condición de gasto a efectos contables y, por lo tanto, también tienen esa consideración a efectos fiscales y, además, se está cumpliendo el requisito de la inscripción contable, al estar contabilizados en cuentas de reservas en cumplimiento de una norma reglamentaria, por lo que esos cargos a reservas de tales gastos son fiscalmente deducibles de acuerdo con lo establecido en el artículo 19.3 del TRLIS.

Por otra parte, podemos poner algún ejemplo de estos ingresos y gastos que se van a devengar por primera vez como consecuencia de la primera aplicación del PGC/2007, así tenemos activos que no cumplen la definición de activo con los nuevos principios contables, como son los activos ficticios, los gastos de establecimiento, etcétera, que estaban perfectamente contabilizados con el PGC/1990. No obstante no cumplen esa definición con los nuevos criterios contables y, por lo tanto, es obligado en este balance de apertura eliminarlos, es decir, habrá que dar de baja esos activos con cargo a reservas. Aquí tendríamos una manifestación de que hay un gasto porque se está cumpliendo la condición y la definición de gasto establecida en el artículo 36 del Código de Comercio, y que se entiende producido naturalmente en el año 2008, que es cuando se están contabilizando por lo que no puede imputarse a un ejercicio anterior y, además, su deducibilidad fiscal viene determinada por ese registro contable en cuentas de reservas.

Otro ejemplo de nacimiento de gastos en este ejercicio 2008 como consecuencia de la primera implantación del PGC/2007, serían todas las diferencias de cambio positivas que tenga una empresa en la medida que haya asumido deudas en moneda extranjera en el pasado, como ha podido ser en moneda dólar, de tal manera que la depreciación del dólar de estos últimos años ha podido determinar que se hayan registrado diferencias positivas de cambio que por el criterio de prudencia valorativa que establecía el antiguo artículo 34 del Código de Comercio no exigía su contabilización en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Por el contrario de acuerdo con los nuevos principios contables, el de prudencia pasa a ser un principio más y eso determina que en esta materia de diferencias de cambio positivas, las mismas tienen que registrarse en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingreso del ejercicio.

Por lo tanto, la eliminación de las diferencias de cambio positivas con abono a reservas, va a determinar la condición de la existencia de un ingreso contable y, por lo tanto, fiscal y eso determinará su integración en la base imponible de este ejercicio 2008.

En esta materia de abonos a cuentas de reservas que determinan la calificación de ingresos, es relevante comentar lo referente a las provisiones registradas en el balance de apertura del ejercicio 2008. Al respecto, las empresas están poniendo de manifiesto que el nuevo Plan General de Contabilidad, en particular, la norma de valoración novena referente a los instrumentos financieros sobre la participación en empresas del grupo, multigrupo y asociadas es más exigente a la hora de dotar gastos por deterioro de estos activos financieros, dado que mientras no se tenga la certeza de que no se va a recuperar la inversión no se podrá dotar ninguna pérdida y, por lo



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

tanto, uno de los ejercicios que tendrá que hacerse en este ejercicio 2008 es ver si realmente se está cumpliendo la definición de pasivo y, por lo tanto, si esas provisiones responden a un riesgo o, por el contrario, se tiene la certeza del que va a recuperar la inversión, pues si se tiene esa certeza de acuerdo con esos nuevos criterios contables habrá que revertir la provisión con abono a cuentas de reservas, de forma que este aumento del patrimonio neto tendría la naturaleza de ingreso, tanto a efectos contables como fiscales y ello determinaría su integración en la base imponible de este ejercicio 2008.

El otro bloque de cargos y abonos a cuentas de reservas son las que hemos comentado anteriormente y que tienen como finalidad neutralizar en el patrimonio neto, a través de cuentas de reservas, los efectos de aquellos ingresos y gastos que se devengaron y contabilizaron en ejercicios pasados y, por lo tanto, afectaron al patrimonio neto, de forma que el tratamiento fiscal que se establece en esta disposición transitoria es muy simple, en el sentido que no tienen efectos fiscales esos cargos abonos a reservas que procedan de neutralizar ingresos y gastos devengados y contabilizados en ejercicios anteriores a 2008 y que tuvieran efectos fiscales en dichos ejercicios.

Esta neutralización patrimonial es debido a que esos mismos ingresos y gastos se van a devengar de nuevo y, por lo tanto, van a ser contabilizados en la cuenta de pérdidas y ganancias en el ejercicio 2008 y posteriores, de manera que esos mismos ingresos y gastos no van a tener efectos fiscales cuando se contabilicen en resultados, es decir, no tiene efectos fiscales ni el cargo o abono a reservas realizado por la primera aflicción del PGC ni el nuevo cargo o abono a la cuenta de pérdidas y ganancias, es decir, esos ingresos y gastos cuando se contabilizaron correctamente en un ejercicio pasado, consumieron y consolidaron de forma plena sus efectos fiscales y, por lo tanto, no van a tener ningún efecto fiscal en el futuro, ni a través de la reversión en cuentas de reservas ni tampoco en el futuro cuando se devengue ese ingreso o gasto de acuerdo con los nuevos criterios contables y se contabilice en resultados.

Un ejemplo de este caso sería el derivado de las comisiones por concesión de créditos. En este sentido, de acuerdo con las normas contables anteriores, la totalidad de esas comisiones se registraban como ingreso en el ejercicio en el que se percibía esa comisión, es decir, se integraron en la cuenta de pérdidas y ganancias y, por lo tanto, se integraron la base imponible del período impositivo correspondiente a ese ejercicio.

No obstante, los nuevos criterios contables establecen que el ingreso se devenga según un criterio financiero a lo largo hasta la amortización del mismo, por lo que si en el balance de apertura del ejercicio 2008 parte de ese crédito está aun vivo, hay que asociar a ese crédito la parte de aquella comisión que le corresponde. Eso significa que si toda la comisión se contabilizó como ingreso cuando se concedió el crédito, a la parte imputable al crédito vivo habría que asociarle una parte de aquella comisión y, por lo tanto, esa parte debe de contabilizarse como ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias a través de la amortización financiera que corresponda.

Eso determina que si el ingreso ya se contabilizó en su totalidad en un ejercicio anterior y parte del mismo se vuelve a devengar en ejercicios posteriores, habrá que neutralizar los efectos patrimoniales de esa parte del ingreso mediante un cargo a cuentas de reservas. Este sería un supuesto en el que ese cargo a reservas no tendría ningún efecto fiscal ni tampoco lo tendría en el futuro el ingreso derivado de esa comisión cuando se devengue y se registre en resultados de acuerdo con los nuevos criterios contables.

Otro ejemplo de este caso sería lo referente al registro de gastos financieros asociados a financiación de inversiones cuyo período de construcción sea superior al año. La norma contable anterior establecía una opción, esto es, se podían contabilizar como gasto en el ejercicio en que se devengaba el gasto financiero o bien se podían activar como mayor valor del inmovilizado. Sin



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

embargo, de acuerdo con el PGC/2007 no hay tal opción, pues se obliga a que se registre como mayor valor del activo.

Por lo tanto aquellas empresas que dentro de los criterios de valoración según el PGC/1990 hubiesen optado por registrar dicho gasto en resultados y, a su vez, opten por valorar todos sus activos y pasivos de acuerdo con los nuevos criterios contables, resultaría que estamos en presencia de un gasto que se ha contabilizado correctamente en un ejercicio anterior y, sin embargo, con la nueva norma contable, si es activo naturalmente todavía está en el balance de apertura del ejercicio 2008, tendría que recomponerse su valor y, por lo tanto, aumentarse el mismo con abono a reservas. Ese abono a reservas tendría como finalidad neutralizar la disminución de los fondos propios consecuencia de que se contabilizó todo el gasto en ejercicios anteriores, es decir, el efecto es similar al que hubiese resultado de amortizar todo ese mayor del activo imputable al gasto financiero. En este caso estaríamos en ese segundo bloque, esto es, hubo un gasto que se contabilizó con una correcta aplicación de los criterios contables anteriores y se integró en su resultado contable y en la base imponible del ejercicio en que se devengó, y una parte de ese mismo gasto incorporado en el activo en el balance de apertura del ejercicio 2008 que se corresponde con la parte que está pendiente de amortizar, de forma que ese cargo a reservas tiene por objeto neutralizar los efectos en el patrimonio neto al objeto de permitir que de nuevo se devengue y se contabilice como gasto en un ejercicio posterior.

Pues en este caso los efectos fiscales son los que hemos comentado, esto es, el abono a cuentas de reservas por la primera aplicación del PGC/2007 no tiene ninguna consecuencia fiscal ni tampoco tendría efectos fiscales el gasto que se vuelva a contabilizar en la cuenta de pérdidas y ganancias a través del proceso de amortización del mayor valor del activo que supone aplicar los nuevos criterios de valoración de estos activos.

Otros ejemplos que nos podemos exponer de este segundo bloque serían operaciones de arrendamiento a las que hay que aplicar las nuevas condiciones para apreciar si estamos en presencia de un arrendamiento financiero u operativo, es decir, siempre que haya un contrato de cesión de uso de bienes en los que por las condiciones acordadas se hayan transferido todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del elemento, exista o no opción de compra en estos contratos, es posible entender que se ha trasladado la propiedad económica al arrendatario, aun cuando la propiedad jurídica todavía esté en sede del arrendador.

En este caso cuando se cumplan esas condiciones habrá que reclasificar contablemente esa operación, de forma que no sería un arrendamiento operativo sino un arrendamiento financiero, de tal manera que todos los ingresos y gastos que se han contabilizado como un arrendamiento operativo en el pasado y, por lo tanto, han tenido impacto de una manera correcta en la cuenta de pérdidas y ganancias e indirectamente, en la base imponible, es posible que desde el punto de vista del arrendatario tenga que reconocer en el activo ese elemento patrimonial, el pasivo correspondiente así como la amortización acumulada, de forma que la diferencia obligaría a realizar cargos o abonos a cuentas de reservas, que manera que de resultar un abono a reservas ello supondría neutralizar los efectos en el patrimonio de un gasto que se ha contabilizado en ejercicios pasados y que, sin embargo, su devengo tiene lugar en el ejercicio 2008 y siguientes de acuerdo con los nuevos criterios contables.

Igualmente, si esos gastos se han contabilizado correctamente en el pasado ahora se neutralizan mediante un abono a reservas para que después vuelvan otra vez a devengarse y registrarse en la cuenta de pérdidas y ganancias, de forma que ese abono a reservas no tendría ningún efecto fiscal, ni tampoco lo tendría en el futuro el nuevo gasto que se contabilice en la cuenta de pérdidas y ganancias, por cuanto los efectos fiscales se entiende que se han consolidado cuando se registraron y ello justifica que no lo tengan de nuevo los movimientos de reservas por la primera aplicación del PGC/2007 ni su posterior registro en la cuenta de resultados cuando se contabilicen de nuevo.



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

Otro de los ajustes que pueden tener trascendencia tener desde un punto de vista práctico, ya dentro del primer bloque de los ingresos y gastos que se van a devengar por primera vez en este ejercicio 2008, es lo referente a la valoración de existencias.

En particular, aun cuando a efectos fiscales se admiten todos los criterios de valoración establecidos en la norma contable, esta ha variado respecto de los criterios anteriores, en particular, el criterio de valoración LIFO no se admite a efectos contables y, por lo tanto, indirectamente también a efectos fiscales, es decir, aquellas empresas que tengan sus existencias valoradas de acuerdo con este criterio, el cual es un sistema conservador de valoración en un mercado de crecimiento de precios, dado que se está dando menores resultados por cuanto se enfrentan las ventas con un coste valorado al último precio que será el mayor, es decir, hay un mayor valor latente en las existencias finales como consecuencia de la aplicación de ese criterio LIFO. Por tanto, aquellas empresas que utilicen la opción de valorar todos los activos y pasivos por los nuevos criterios contables resultará que van a tener que aumentar el valor de sus existencias y la contrapartida sería un abono a reservas que tendría la consideración de ingreso contable y física y, por tanto, deberá integrarse en la base imponible del ejercicio 2008.

Para concluir, como recordatorio resumir que la norma establece el mandato de que todos los cargos y abonos a reservas derivados de la primera aplicación del PGC/2007 tienen la condición de gastos e ingresos, respectivamente, tanto a efectos contables como fiscales, y eso obligará a su integración en la base imponible del ejercicio 2008, excepto que la LIS establezca alguna especialidad acerca del régimen fiscal de tales ingresos y gastos, en cuyo caso prevalece el criterio de la LIS, por lo que tales cargos y abonos a reservas no tendrían ningún efecto fiscal

Un ejemplo podía ser los cargos y abonos a reservas por la contabilización del efecto impositivo que no esté registrado de acuerdo con el PGC/1990, de forma que estos apuntes contables no tendrían ningún efecto fiscal por cuanto el artículo 14 de la LIS señala que los ingresos y gastos por la contabilización del Impuesto sobre Sociedades no tienen efectos fiscales. En definitiva, caso de que la LIS regule alguna especialidad sobre los ingresos y gastos asociados a estos abonos y cargos a reservas, deberá tenerse en cuenta dichas especialidades para determinar los efectos fiscales de estos apuntes contables.

Por último, el otro supuesto de cargos y abonos a reservas es el que tiene como finalidad neutralizar patrimonialmente los ingresos y gastos contabilizados en el pasado para que se puedan otra vez contabilizar en el futuro. Estos apuntes, como establece esa disposición transitoria, no tienen ningún efecto fiscal la primera aplicación del PGC/2007, ni tampoco tendrán efectos fiscales el ingreso y gasto que se contabilice de nuevo a la cuenta de pérdidas y ganancias en ejercicios posteriores cuando vuelvan a devengarse por aplicación de los nuevos criterios contables.