
LAS IMPLICACIONES FISCALES DE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD SOBRE EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DEL REINO UNIDO

María Luisa Fernández de Soto Blass *

Profesora Adjunta de Sistema Fiscal Español y Comparado y Hacienda Pública Española
Universidad CEU San Pablo de Madrid

RESUMEN

El presente trabajo analiza el contenido contable de las «Normas Internacionales de Contabilidad» (NIC), (IAS), en el futuro «Normas Internacionales de Información Financiera» (NIIF), que afectan al Impuesto sobre Sociedades Británico, basado en el Reglamento (CE) n°1725/2003 de la Comisión, de 29 de septiembre de 2003, y las implicaciones fiscales sobre el tributo británico según las interpretaciones de la Agencia Tributaria Británica, HM Revenue & Customs y la doctrina británica. Las normas del Reino Unido, *Finance Acts 2004* y *Finance Acts 2005*, contienen legislación para que las sociedades mercantiles británicas adopten las NIIF, disponer que su contabilidad reciba el trato fiscal equivalente a las empresas que continúan con el uso del *UK Generally Accepted Accounting Practice (UK GAAP)* y para una correcta formulación del Impuesto sobre Sociedades del Reino Unido.

Palabras clave: Impuesto sobre Sociedades; Normas Internacionales de Contabilidad; Sistemas Tributarios Comparados.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. LA REGULACIÓN CONTABLE COMUNITARIA. 3. NORMATIVA FISCAL BRITÁNICA REFERENTE A LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD. 4. TABLA COMPARATIVA ENTRE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD Y LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA EN EL REINO UNIDO. 5. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES BRITÁNICO. 5.1. Ámbito normativo. 5.2. Funcionamiento del sistema fiscal británico. 5.3. Ámbito de aplicación. 5.4. Hecho imponible. 5.5. Sujeto pasivo.

(*) Acreditada como Prof. Contratada Dr., Prof. Dr. de Universidad Privada, Prof. Ayudante Dr. Prof. Colaborador por la Agencia Nacional de Evaluación y Acreditación (ANECA) y Agencia de Calidad, Acreditación y Prospectiva de las Universidades de Madrid (ACAP). Doctora en Derecho, Master en Asesoría Fiscal, Master en Gerente de PYME. Concedido Sexenio de Investigación por la Agencia Nacional de Evaluación y Acreditación (ANECA).

5.6. Exenciones. 5.7. Renta computable. 5.8. Deducciones. 5.9. Tipo impositivo. 5.10. Bonificación marginal. 5.11. Tipo impositivo derivado de distribución de dividendos. 5.12. Ingresos netos tras la aplicación del Impuesto sobre la Renta. 5.13. Pérdidas deducibles del ejercicio. 5.14. Período impositivo. 5.15. Devengo del impuesto. Pago total o pagos fraccionados. 5.16. Autoliquidación. 6. LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD Y LAS IMPLICACIONES FISCALES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES BRITÁNICO. 7. CONCLUSIONES. 8. JURISPRUDENCIA BRITÁNICA SOBRE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD. 9. BIBLIOGRAFÍA. 9.1. Doctrina española y británica. 9.2. Artículos de revistas británicas sobre Normas Internacionales de Contabilidad y el Impuesto sobre Sociedades británico. 9.3. Páginas *web* de interés.

1. INTRODUCCIÓN

Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) en español o *International Accounting Standards (IAS)* en inglés, son adoptadas por el *Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board)*, (IASB) (1), organismo internacional de normalización contable establecido en Londres, en el que la Comisión Europea está representada (2).

En el futuro, estas normas comunes se denominarán *Normas Internacionales de Información Financiera* (NIIF) o «*International Financial Reporting Standards (IFRS)*» (3).

La implantación de las Normas Internacionales de Contabilidad tiene como objetivos:

- 1) Crear las condiciones necesarias para un mercado de capitales integrado y eficaz aumentando el carácter comparable de las cuentas en el mercado único con objeto de facilitar la competencia y la circulación de capitales.
- 2) Aplicar el Reglamento 1606/2002/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de las normas internacionales de contabilidad, para garantizar que todas las empresas de la UE que cotizan en bolsa apliquen efectivamente las NIC (credibilidad, evaluación, competencia) a partir del 2005.

Todas las empresas de la UE que cotizan en Bolsa (Bancos y compañías de seguros incluidos) deben aplicar las normas internacionales de contabilidad de alta calidad en la elaboración de sus cuentas consolidadas desde 2005. Se concede un plazo a los Estados miembros para adaptarse progresivamente

Los Estados miembros pueden también autorizar u obligar a estas empresas a aplicar este sistema a sus cuentas anuales. La nueva normativa podrá incluso imponerse a empresas que no coticen en bolsa.

(1) Proyecto de Investigación dirigido por el Prof. Dr. Pedro Herrera Molina, Vocal Asesor del Instituto de Estudios Fiscales, concedido por el Instituto de Estudios Fiscales a la autora, denominado «Las implicaciones fiscales de la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad sobre el Impuesto de Sociedades del Reino Unido» hasta el 20 de octubre del 2006. Estudio realizado en el Instituto de Estudios Fiscales, durante la estancia de la autora en la School of Law, University of Leeds, United Kingdom del 7 de julio al 7 de septiembre de 2006 y en la Universidad CEU San Pablo de la que es profesora.

(2) El autor agradece las indicaciones realizadas por los evaluadores de las Revista *Crónica Tributaria*.

(3) COMISIÓN EUROPEA (2007). *Normas Internacionales de Contabilidad*. <http://europa.eu/scadplus/leg/es/lvb/l26040.htm>

La legislación sobre las NIC completa los requisitos incluidos en determinadas Directivas contables Para las empresas que cotizan en la Comunidad y en el mercado regulado de un tercer país, los Estados miembros pueden diferir la aplicación de algunas disposiciones hasta 2007.

Para que pueda adoptarse una norma contable internacional, ésta debe dar una imagen fiel y honesta de la situación financiera y de los resultados de la empresa, responder al interés público europeo y cumplir los correspondientes requisitos de calidad de la información. La Comisión Europea llega a un acuerdo con el Comité Europeo de Reguladores de Valores (CERV) con el fin de desarrollar un enfoque común en materia de ejecución de dichas normas. Se aprueba un Reglamento que es directamente aplicable y no requiere transposición en los Estados miembros. En él se establece que la Comisión deberá examinar el funcionamiento de los mecanismos y de los procedimientos instituidos una vez que se hayan aplicado, y a más tardar para mediados de 2007.

Los cambios realizados en la contabilidad británica a efectos de la adaptación a las normas internacionales de contabilidad han sido en algunos casos de terminología como por ejemplo se modifica «estado de resultados» (*income statement*), «existencias» (*stock*), por «existencias» (*inventory*), «créditos comerciales» (*trade creditors*) por «deudas comerciales» (*trade payables*) (4).

2. LA REGULACIÓN CONTABLE COMUNITARIA

Los Estados miembros pueden eximir a determinadas empresas temporalmente del requisito de las NIIF hasta 2007 en dos casos (5):

1. Las empresas que coticen en la UE y en una bolsa no europea y que actualmente utilicen US GAAP como sus principales normas contables y
2. Las empresas que sólo tengan títulos de deuda que cotizan en bolsa. En el caso español, conforme a lo establecido por las autoridades nacionales, esta posibilidad no es aplicable a las entidades de crédito.

Las empresas no europeas que cotizan en bolsas de la UE pueden seguir utilizando sus PCGA nacionales hasta 2007. El requisito de las NIIF se aplica en los veinticinco países de la UE y también en los tres países del Espacio Económico Europeo (EEE).

Los Estados miembros pueden ampliar el requisito de las NIIF a empresas no cotizadas y a estados financieros individuales. Los planes orientativos de los 28 países de la UE y del EEE en relación con el uso de NIIF en los estados financieros consolidados de empresas no cotizadas son (6):

1. *NIIF obligatorias* en Chipre, Malta, Eslovaquia
2. *NIIF permitidas* en Austria, Bélgica, República Checa, Dinamarca, Estonia, Finlandia, Francia, Alemania, Grecia, Islandia, Italia, Irlanda, Lituania, Luxemburgo, Países Bajos, Noruega, Portugal, Eslovenia, España, Suecia, Reino Unido
3. *NIIF prohibidas* en Letonia, Lituania, Polonia. Aprobación de NIIF para su uso en Europa

(4) GOWTHORPE, C. (2005): *Business Accounting and Finance for non-specialist. Internacional Accounting Standards*. Pag. Thomson, London, UK, pág. 241

(5) DELOITTE (2005): *Guía rápida IFRS*, Deloitte, Madrid, pág. 19.

(6) DELOITTE (2005): *Guía rápida IFRS*, Deloitte, Madrid, pág. 19.

Las normas del Reino Unido, *Finance Acts 2004* y *Finance Acts 2005* contienen legislación para que las sociedades adopten las normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standards*) (IAS) para disponer que su contabilidad reciba el trato fiscal equivalente a las empresas que continúan con el uso del *UK Generally Accepted Accounting Practice* (UK GAAP).

Dichas normas son *Finance Act 2004* chapter 12, part 3, chapter 2, impuesto sobre sociedades, sections 50 to 54, part 9 provisiones suplementarias y schedule 10 corrección de la promulgación de la práctica de contabilidad y *Finance Act 2005* chapter 7, part 2, chapter 8 materias relativas a la práctica contable y schedule 4, provisiones suplementarias.

La Práctica de la Contabilidad generalmente Aceptada significa que en relación con los asuntos de las empresas u otras entidades británicas creadas según las leyes de Reino Unido deben preparar la contabilidad según las Normas Internacionales de Contabilidad (*IAS accounts*), en cualquier otro caso seguirán la práctica contable británica generalmente aceptada (UK GAAP, *UK Generally Accepted Accounting Practice*).

Cuando la Comisión Europea no haya adoptado una particular NIC respecto a una materia cubierta por la norma se seguirá la práctica contable británica generalmente aceptada.

El Profesor Wolfgang SCHÖN defiende una *base imponible común consolidada aplicable a todos los beneficios de los grupos de sociedades* según la jurisdicción Europea eliminándose la doble imposición basada en la propuesta de directiva de armonización del cómputo de beneficios de los impuestos sobre Sociedades de la Unión Europea (7).

El hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades Británico (*The Corporation Tax*) está formado por las rentas y las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la actividad económica de las sociedades residentes en Reino Unido y no residentes con establecimiento permanente, siendo indiferente el lugar de producción de dichas rentas y ganancias. Se permite la deducción de determinados gastos y amortizaciones.

La obligatoria aplicación de las normas internacionales de contabilidad ha producido algunas modificaciones en la contabilidad y fiscalidad del Impuesto sobre Sociedades del Reino Unido (8).

(7) SCHÖN, Wolfgang (2004): *International Accounting Standards «Starting Point» for a Common European Tax Base?*, *European Taxation*, Oct 2004, page. 426-440.

SCHÖN Wolfgang (2002): *Tax Competition in Europe—The National Perspective*, *European Taxation*, Dec 2002, Vol 42.

SCHÖN, Wolfgang (2002): *The European Commission's Report on Company Taxation: A magic Formula for European's Taxation*, *European Taxation*, Jul 2002, Vol 8. P 276.

También GÓMEZ-ACEBO SOLAR, R. (2002). Comunicación de la Comisión «Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales. Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada del Impuesto sobre Sociedades para sus actividades a escala comunitaria». (*Documento COM(2001)582 final*), *Crónica Tributaria*, 104/2002.

(8) En el caso español, numerosos diarios económicos, como *Expansión*, recogen referencias a la materia como el artículo: «La armonización española con las NIC/NIIF», 10-04-2007 en <http://app2.expansion.com/buscador/busquedaResultados.html>, que relata que a partir de 1995, la Unión Europea adoptó una nueva estrategia sobre información contable-financiera basada en las NIC/NIIF. En 2000 quedó ratificada dicha estrategia, dejando abierta la puerta para la promulgación de una nueva regulación contable dirigida hacia las sociedades cotizadas en Bolsas de valores, basada en las antedichas normas contables internacionales.

El Periódico *Cinco Días* titula «Más de 5.000 pymes tendrán acceso al Mercado Alternativo Bursátil antes de fin de año», el 17-05-2007, <http://www.cincodias.com/articulo/mercados/5000/py->

Analizamos el contenido contable de las normas internacionales de contabilidad, estableciendo su objetivo, alcance, definiciones, resumen, fecha de vigencia, de las que afectan al tributo británico, basado en el Reglamento (CE) n° 1725/2003 de la Comisión, de 29 de septiembre de 2003, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo y modificaciones posteriores del Consejo y las implicaciones fiscales sobre el Impuesto sobre Sociedades Británico según las interpretaciones de la Agencia Tributaria Británica, HM Revenue & Customs y doctrina británica.

3. NORMATIVA FISCAL BRITANICA REFERENTE A LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

Las normas del Reino Unido, *Finance Acts 2004* y *Finance Acts 2005* contienen legislación para que las sociedades adopten las normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standards* (IAS) para disponer que su contabilidad reciba el trato fiscal equivalente a las empresas que continúan con el uso del «UK Generally Accepted Accounting Practice» (UK GAAP).

Finance Act 2004 chapter 12, part 3, chapter 2, impuesto sobre sociedades, sections 50 to 54, part 9 provisiones suplementarias y schedule 10 corrección de la promulgación de la práctica de contabilidad.

Sección 50-54: práctica de la contabilidad .

50. La Práctica de la Contabilidad generalmente Aceptada.

51 Uso de diferentes contabilidades dentro de un grupo de sociedades.

52. Corrección de la promulgación de la Práctica de Contabilidad.

53 Tratamiento de los gastos de Investigación y Desarrollo.

54. Beneficios de explotación de los valores: fiscalidad de las cantidades tomadas de reservas

SCHEDULE 10. Corrección de la promulgación de la práctica de contabilidad.

Parte 1. Relaciones de Préstamos.

Parte 2. Contratos derivativos

Part. 3. Activos Intangibles Fijos

Parte 4. Contabilidad de Moneda Extranjera.

El 9 de diciembre de 2004 se emitieron Cinco *Statutory Instruments* por iniciativa de la legislación *Finance Act 2004*

mes/tendran/acceso/Mercado/Alternativo/Bursatil/fin/ano/cdsmer/20070517cdscdsmer_3/Tes/. Para incorporarse al Mercado Alternativo Bursátil (MAB), el capital de las empresas estará totalmente desembolsado, con libre transmisibilidad de acciones, con las cuentas auditadas en Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), se hará la incorporación a través de una colocación (OPV, OPS) o *listing*, con un importe mínimo de *free flota* de dos millones de euros y tendrán que designar un Asesor Registrado que compruebe el cumplimiento de todos estos requisitos y revise la información presentada.

Finance Act 2005 chapter 7, part 2, chapter 8: materias relativas a la práctica contable y schedule 4, provisiones suplementarias.

80. Materias relativas a la Práctica Contable.
81. Cálculo de los beneficios: cambio de la contabilidad básica.
82. Cambio de la práctica de la contabilidad: aplazamiento de ajustes temporales.
83. Aplicación de la contabilidad Standard a las compañías de valores.
84. Fiscalidad de las compañías de valores.

Part 7. Provisiones suplementarias.

SCHEDULE 4. Práctica contable y materias relativas a la misma

Parte 1. Materias relativas a Deudas Incobrables.

Parte 2. Otras provisiones conectadas con la práctica de la contabilidad.

En julio 2005 tres *Statutory Instruments* se aprobaron por el Ministerio de Hacienda Británico en relación con los ajustes temporales en los instrumentos financieros como avance a futuras regulaciones.

4. TABLA COMPARATIVA ENTRE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD Y LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA EN EL REINO UNIDO

Las abreviaturas utilizadas y su significado es el siguiente (9):

IAS = Internacional Accounting Standards – Normas Internacionales de Contabilidad = NIIC

IFRS = Internacional Financial Reporting Standards – Normas Internacionales de Información Financiera = NIIF

SSAPs = Statements of Standard Accounting Practice – Normas sobre Prácticas Contables en Reino Unido

TABLA COMPARATIVA

Normas Internacionales Contabilidad (IAS)
Normas Internacionales de Información Financiera en Reino Unido (UK FRS)
Materia

(9) HM REVENUE & CUSTOMS (2007): *International Accounting Standards – The UK tax implications.* .

NIÑO AMO, M. (2004). *Memento Práctico Francis Lefebvre. Contable 2005*. Ediciones Francis Lefebvre, Madrid.

IAS 1
FRS 3/FRS18
Presentación de los Estados Financieros

IAS 2
SSAP 9
Existencias

IAS 7
FRS 1
Estado de Flujos de Efectivo

IAS 8
FRS 3/FRS18
Resultado neto del periodo, errores importantes, y cambios en las Políticas Contables

IAS 10
SSAP 17
Hechos Posteriores a la fecha del Balance

IAS 11
SSAP 9
Contratos de Construcción

IAS 12
FRS 19/FRS16
Impuestos sobre las ganancias

IAS 14
SSAP 25
Información Financiera sobre Segmentos

IAS 16
FRS 15
Propiedades, Planta y Equipo. Inmovilizado Material

IAS 17/SIC 15
SSAP 21/UITF 28
Arrendamientos

IAS 18
FRS 18, 5
Ingresos Ordinarios

IAS 19
SSAP 24/FRS 17
Retribuciones a los empleados

IAS 20
SSAP 4
Contabilización de las Subvenciones Oficiales e Información a Revelar sobre Ayudas públicas

IAS 21
SSAP 20 & FRS 23
Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio de la Moneda Extranjera

IAS22/FRS 3
FRS 6/7
Combinaciones de Negocios

IAS 23
FRS 15
Gastos financieros. Costes por intereses

IAS 24
FRS 8
Información a revelar sobre Partes Vinculadas

IAS 26
Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Pensiones

IAS 27
FRS 2
Estados Financieros Individuales y Consolidados

IAS 28
FRS 9
Inversiones en Empresas Asociadas

IAS 29
FRS 24
Hiperinflacionarias

IAS 30
FRS 13
Información a revelar en los Estados Financieros de Bancos y Entidades Financieras Similares

IAS 31
FRS 9
Intereses en Negocios Conjuntos

IAS 32
FRS 13 & 25
Instrumentos financieros: Presentación e información a incluir en los estados financieros

IAS 33
FRS 14 & 22
Ganancias por Acción

IAS 34
Información Financiera Intermedia

IAS 35/ED4
FRS 3
Explotaciones en Interrupción Definitiva

IAS 36
FRS 11
Deterioro del Valor de los Activos

IAS 37
FRS 12
Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes

IAS 38
FRS 10/SSAP 13/UITF 29
Activos Intangibles o Inmateriales

IAS 39
FRS 4, 5, 26 & SSAP 20
Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración

IAS 40
SSAP 19
Inversiones Inmobiliarias

IAS 41
Agricultura

IFRS 1
Primera Aplicación

IRFS 2
FRS20
Pago compartido

IRFS 4
FRS 27 ABI SORP etc.
Contratos de Seguros

IRFS 5

Activos no corrientes para Ventas y Explotaciones en Interrupción Definitiva

5. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES BRITÁNICO

5.1. Ámbito normativo

El ámbito normativo el Impuesto sobre Sociedades Británico (*The Corporation Tax*) es la norma relativa al *Impuesto sobre la Renta y Sociedades Act 1988* que ha sido modificada por los sucesivos Finance Act.

5.2. Funcionamiento del Sistema Fiscal Británico

El Sistema Fiscal Británico funciona de la siguiente forma: *HM Revenue & Customs* (Ingresos y Aduanas de su Majestad) o Agencia Tributaria Británica se creó en 2005 para liquidar y recaudar los impuestos sobre la renta, sociedades y ganancias de capital es la suma de las siguientes instituciones: por la suma de Inland Revenue y HM Customs & Excise, Income Tax, Corporation Tax and Capital Gains (10).

Las principales normas impositivas tienen su fuente en:

- 1) *Statute Law*, legislación creada por el Parlamento. El más importante a efectos tributarios es el *Finance Acts (FA)* que es propuesto por el Chancellor of the Exchequer (Ministerio de Economía y Hacienda Británico) al Parlamento que se publica todos los años y recoge los cambios fiscales.
- 2) *Case law*, la jurisprudencia tributaria, sentencias emitidas por los tribunales de justicia británicos interpretando las normas tributarias.
HM Revenue & Customs emite informaciones que clarifican la normativa y la jurisprudencia como:
- 3) *Extra-statutory concessions*, que establece una interpretación menos estricta de las normas realizando concesiones
- 4) *HM Revenue & Customs of practice*, anuncios públicos de cómo dicho organismo interpreta las normas
- 5) *Guides and Help Sheets*, ayuda para rellenar los formularios de liquidación de impuestos emitidos por la Agencia Tributaria.

(10) PENNING, A Y OTROS (2006): *Business Taxation 2005/06. Tax Year 2005/06*, Osborne Books, Worcester, UK. P 1.6 y 1.20.

5.3. Ámbito de aplicación

Todo el territorio del Reino Unido. Existen algunas especialidades en Escocia y Gales (11).

5.4. Hecho imponible

El hecho imponible está formado por las rentas y las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la actividad económica de las sociedades residentes en Reino Unido y no residentes con establecimiento permanente, siendo indiferente el lugar de producción de dichas rentas y ganancias (TA 1988, s 6) (12). Se permite la deducción de determinados gastos y amortizaciones.

HECHO IMPONIBLE = RENTAS DE LA ACTIVIDAD ECONOMICA + GANANCIAS PATRIMONIALES - GASTOS DEDUCIBLES – AMORTIZACIONES (13)

Desde el 1 de abril de 2005 un nuevo tipo de empresa es posible denominada «Sociedad Europea» según el Estatuto de la Sociedad Europea regulado por el Reglamento del Consejo (CE) nº 2157/2001, de 8 de octubre de 2001, por el que se aprueba el estatuto de la Sociedad Anónima Europea [*Diario Oficial* L 294 de 10.11.2001] y Directiva del Consejo 2001/86/CE, de 8 de octubre de 2001, por la que se completa el estatuto de la Sociedad Anónima Europea en lo que respecta a la implicación de los trabajadores [*Diario Oficial* L 294 de 10.11.2001] (14).

5.5. Sujeto pasivo

Son sujeto pasivo:

1. Sociedades residentes en Reino Unido y no residentes con establecimiento permanente.
2. Sociedades Anónimas, Limitadas, Federaciones, Clubes deportivos, Asociaciones, partidos políticos,, sociedades nacionalizadas.

Quedan excluidas sociedades unipersonales, Seguridad Social y Servicios Hospitalarios, Estado, entidades locales y organismos públicos.

5.6. Exenciones

Constituyen exenciones del Impuesto sobre Sociedades Británico normalmente los ingresos obtenidos por las entidades sin ánimo de lucro, también los obtenidos por las so-

(11) EUROPEAN COMMISSION (2002): *Inventory of Taxes in the EU*. United Kingdom, Luxembourg, P 1-35.

(12) HOMER, A. Y OTROS (2005): *Tolley's Tax Guide. 2005-06*. LexisNexis, Tolley, London, UK. P. 34.

(13) Fuente: Elaboración propia.

(14) European Commission. Statute for European Company. <http://europa.eu/scadplus/leg/es/lvb/l26016.htm>

ciudades agrícolas, científicas, de investigación , sindicatos, planes de pensiones y Clubes deportivos de aficionados (15).

5.7. Renta computable

La renta computable estaría formada por los siguientes componentes (TMA 1970, s 90; TA 1988, ss 9, 95, 208, 401, 826; TCGA 1992, s 8):

SCHEDULE D CASO I (INGRESOS DE LA ACTIVIDAD ECONOMICA)

- PERDIDAS DERIVADAS DE LA ACTIVIDAD ECONOMICA

+ SCHEDULE D CASO III (PRINCIPALES INGRESOS DERIVADOS DE LOS PRESTAMOS NO COMERCIALES)

+ SCHEDULE D CASO V (INGRESOS DERIVADOS DE LAS POSESIONES EXTRANJERAS)

+ SCHEDULE D CASO VI (INGRESOS VARIOS)

+ SCHEDULE A (INGRESOS DERIVADOS DE LAS PROPIEDADES)

RENTA COMPUTABLE

- PERDIDAS DEDUCIBLES DEL EJERCICIO ECONOMICO

- SCHEDULE A PERDIDAS

- DEFICITS EN LOS PRESTAMOS NO COMERCIALES

- PERDIDAS DEL EJERCICIO ECONOMICO RELEVANTES SOBRE S93A

- CARGAS SOPORTADAS POR LOS INGRESOS

= RENTA COMPUTABLE EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES BRITANICO.
(PROFITS CHARGEABLE TO CORPORATION TAX)(PCTCT)

5.8. Deducciones

Se consideran deducciones los gastos deducibles y en determinados casos las amortizaciones de inmovilizado material e inmaterial.

5.9. Tipo impositivo

Normalmente existen tres tipos impositivos: 0%, 19% y 30%. El tipo aplicable a la sociedad depende de la ganancia obtenida en el periodo impositivo (16). Se puede resumir con el siguiente cuadro (TA 1988, s 8; FA 2004, s 25; FA 2005, ss 10-13).

(15) MELVILLA, Alan (2006): *Taxation. Finance Act 2005*. Corporation Tax. Prentice Hall, Pearson Education, Glasgow, Reino Unido. Pag. 369.

(16) MELVILLA, Alan (2006): *Taxation. Finance Act 2005*. Corporation Tax. Prentice Hall, Pearson Education, Glasgow, Reino Unido. Pag. 388.

Ganancias del periodo en £	Tipo impositivo aplicable
0 - 10,000	0%
10,000 - 50,000	19% menos bonificación marginal
50,000 - 300,000	19%
300,000 - 1,500,000	30% menos bonificación marginal
1,500,000 -	30%

Es necesario precisar que se aplica un tipo impositivo del 20 por 100 a las pequeñas y medianas empresas (PYMES) cuando las ganancias oscilan entre 50,000 £ y 300,000 £.

Un tipo impositivo del 10 por 100 se introdujo en Abril del 2000, aplicable las sociedades que obtuvieran ganancias que no superiores a 10,000 £.

5.10. Bonificación marginal

En algunos casos tras la aplicación del tipo impositivo se realiza una bonificación marginal si las ganancias oscilan entre 10,000 -50,000 y 300,000 – 1,500,000 £. La bonificación marginal es calcula según la siguiente formula (TA 1988, ss 13, 13ZA; FA 2005, s 11):

BONIFICACION MARGINAL
$F \times (M - P) \times I/P$

Donde (17):

F = Fracción de 19/400 o 11/400

M = Limite de las ganancias

P = Ganancias

I = Ganancias sujetas a gravamen

Desde el ejercicio 2002, la fracción marginal es de 19/400 para todas las sociedades y 11/400 para las ganancias de las PYMES.

(17) HOMER, A. Y OTROS (2005): *Tolley's Tax Guide. 2005-06*. LexisNexis, Tolley, London, UK. Pag. 41.

5.11. Tipo impositivo derivado de distribución de dividendos

Desde el 1 de abril de 2004 las entidades que distribuyan dividendos a los individuos deben tributar una cantidad mínima de Impuesto sobre Sociedades que es normalmente un 19%. El efecto es que la entidad que paga normalmente entre el 0% y 19% menos la bonificación marginal, debe pagar un impuesto adicional si algunas de sus ganancias se distribuyen a los accionistas individuales (TA 1988, s 13AB y Sch A2).

5.12. Ingresos netos tras la aplicación del Impuesto sobre la Renta

Ciertos tipos de ingresos son recibidos netos tras aplicar el Impuesto sobre la Renta. La entidad que reciba este tipo de ingresos deducidos en la fuente puede reclamar el impuesto aplicado pero deberá pagar el Impuesto sobre Sociedades sobre la cantidad bruta.

Las principales fuentes de ingresos son:

TIPO DE INGRESO LA FUENTE	TIPO APLICABLE DEL INGRESO DEDUCIDO EN
Derechos de autor de patentes	Tipo básico (22%)
Intereses por préstamo	Tipo bajo (20%)
Interés superior	Tipo bajo (20%)

5.13. Pérdidas deducibles del ejercicio

Las pérdidas del ejercicio económico deben ser tratadas según los siguientes caminos (TA 1988, ss 393, 393A, 396^a; FA 1996, s 83 y Sch 8)

1. SECCION 393 (1) DE ICTA1988
2. SECCION 393 A (1) (a) DE ICTA 1988
3. SECCION 393 A (1) (b) DE ICTA 1988

5.14. Periodo impositivo

El periodo impositivo del Impuesto sobre Sociedades Británico coincide normalmente con el ejercicio contable pero no siempre (FA 2002, s 83 y Sch 26; FA 2003, s 1). El ejercicio económico comienza el 1 de abril y finaliza el 31 de marzo del siguiente año y se identifica con el año en que comienza. Por ejemplo, FY2005 (*Financial Year 2005*) significa que el ejercicio 2005 comienza el 1 de abril de 2005 y finaliza el 31 de marzo de 2006. Los tipos impositivos son fijados cada ejercicio económico.

El periodo impositivo comienza cuando la empresa comienza su actividad económica o cuando finaliza su ejercicio contable anterior. El periodo impositivo finaliza tras doce meses desde que comienza el periodo contable, cese del ejercicio económico como resi-

dente en UK o cierre de la empresa. Nunca puede exceder de 12 meses el periodo impositivo, si así fuera se dividiría entre dos o más periodos impositivos (18).

5.15. Devengo del impuesto. Pago total o pagos fraccionados

Las grandes empresas que no tienen derecho a la bonificación marginal pagan el Impuesto sobre Sociedades tras nueve meses y un día después de finalizar el periodo impositivo (TMA 1970, sss 59D, 59E, 87^a, 91; FA 1998 s 117 y Sch 18). Ciertas entidades pueden realizar pagos fraccionados si sus ganancias gravables menores de 10.000.000 £ y no han sido grandes entidades en los últimos doce meses (TMA 1970, ss 59D, 59DA y 59E, 98; SI 1998/3175).

Para el periodo contable de doce meses se realizan cuatro pagos fraccionados. El primer pago fraccionado se realiza tras seis meses y catorce días del periodo contable. El resto de los tres pagos fraccionados se realizan en intervalos de trimestres.

Ejemplo para un periodo contable que finaliza el 31 de diciembre de 2005, los pagos fraccionados se realizarán el 14 de julio de 2005, 14 de octubre de 2005, 14 de enero de 2006 y 14 de abril de 2006. Si el periodo contable es inferior a doce meses, el pago final siempre es tres meses y catorce días después de finalización del periodo.

5.16. Autoliquidación

Según la Administración Tributaria Británica, HM Revenue and Customs, una entidad debe rellenar el impreso de liquidación del Impuesto sobre Sociedades, CT600, que realizara por sí misma y no por la Agencia Tributaria, doce meses después de finalización del periodo impositivo.

6. LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD Y LAS IMPLICACIONES FISCALES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES BRITÁNICO

La obligatoria aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad ha producido algunas modificaciones en la contabilidad y fiscalidad del Impuesto sobre Sociedades del Reino Unido.

Los Tribunales Británicos, concretamente, en la Sentencia *Gallagher v. Jones* (1993) 66 TC 77, cuya doctrina fue positivizada por *Finance Act de 1988*, Sección 42, estipula que han aceptado la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad en el cálculo de los ingresos fiscalmente computables de las empresas.

El Profesor Graeme McDONALD realiza un estudio de las relaciones entre Contabilidad y Fiscalidad del Impuesto sobre Sociedades del Reino Unido muy acertado (19).

En el Proyecto de Investigación: Las implicaciones fiscales de la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad sobre el Impuesto sobre Sociedades del Reino

(18) MELVILLA, Alan (2006): *Taxation. Finance Act 2005*. Corporation Tax. Prentice Hall, Pearson Education, Glasgow, Reino Unido. Pag. 395-396.

(19) McDONALD, Graeme (2002): *The Taxation of Business Income: aligning taxable income with accounting income*, The Institute for Fiscal Studies, TLRC Discussion Paper n° 2, London. Pag. 1.

Unido, analizamos el contenido contable de las normas internacionales de contabilidad, estableciendo su objetivo, alcance, definiciones, resumen, fecha de vigencia, de las que afectan al tributo británico, basado en el Reglamento (CE) n° 1725/2003 de la Comisión, de 29 de septiembre de 2003, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo y modificaciones posteriores del Consejo y las implicaciones fiscales sobre el Impuesto sobre Sociedades Británico según las interpretaciones de la Agencia Tributaria Británica, HM Revenue & Customs y doctrina británica.

El tema abordado implica una serie de dificultades: aprehender la esencia de las relaciones de un sistema fiscal extranjero (británico) con las Normas de Información Financiera, transmitirla a las categorías propias del Sistema Fiscal Español y traducir del inglés al español la terminología contable modificada por las Normas Internacionales de Información Financiera.

Dada la limitación de extensión del artículo nos centramos en las implicaciones fiscales por ser el tema principal de la investigación (20).

Respecto a la *NIC 1, presentación de estados financieros*, las normas británicas impositivas utilizan la cuenta de pérdidas y ganancias del balance como resultado contable y punto de inicio para:

- El computo básico, incluido para las propiedades exteriores, Schedule A, Caso V, comercio exterior
- Ingresos derivados de relaciones de préstamo y activos intangibles o inmateriales.

Antes de *Finance Act. 2004* se reconocían las ganancias tomadas de reservas para las relaciones de préstamos y los contratos derivativos y para activos intangibles (state-ment of total recognised gains and losses (STRGL), párrafo 134, Schedule 29 de Finance Act de 2002.

En las Normas Internacionales de Contabilidad el principal estado en que las ganancias y pérdidas patrimoniales son reconocidas como «ingresos» (*income statement*). Tal estado de ingresos puede ser incluido en «las provisiones» (*sweep up*) en la sección 85 B (1) (c) de Finance Act 1996, párrafo 17B (1) (c) Schedule 26 de Finance Act 2002 y párrafo 134 (a) Schedule 29 de Finance Act 2002, pero para poner las Normas Internacionales de Contabilidad en el mismo nivel que las GAAP a los siguientes perrazos hay que añadir la referencia (ingresos de estado).

En relación a la *NIC 2, existencias*, la SSAAP 9 (NIC 2) es seguida para los propósitos fiscales, sujeto a ajustes bajo la sección 100 y 101 y recogido por la Sentencia *Sharkey v Wernher*. Con la eliminación del sistema LIFO como alternativa según la Norma Internacional de Contabilidad 2, parece que no hay diferencia entre los dos estados que el impuesto significa.

En referencia a la *NIC 8, ganancia o pérdida neta del ejercicio*, En el Caso I de cálculo del resultado contable, sección 64 y Schedule 22 de Finance Act 2002 tiene el efecto de llevar al periodo aplicable los ajustes extracontables para los cambios en la contabilidad del resultado contable con propósito fiscal del año de modificación, sujeto al desahogo recogido en el Schedule 6 a 8.

(20) HM REVENUE & CUSTOMS (2007): *International Accounting Standards – The UK Tax Implications*. http://www.hmrc.gov.uk/practitioners/int_accounting.htm.

NIÑO AMO, M. (2004): *Memento Práctico Francis Lefebvre. Contable 2005*. Ediciones Francis Lefebvre, Madrid.

Esta aproximación continuará en la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad 8. La Sección que 81 de *Finance Act 2005* sustituye a la nueva sección 64 (3) de *Finance Act 2002* para aclarar que esto se aplica en los cambios de la NIC sin tener en cuenta si se muestran en el resultado contable los ajustes extracontables.

La NIC 8 incluye lo que originariamente se llamó «errores fundamentales». Ahora pasan a denominarse simplemente «errores», en los estados que muestran las totales ganancias y pérdidas patrimoniales para activos intangibles (STRGL). La Legislación en el Schedule 10 de *Finance Act 2004* añade referencias a los estados que excluyen los errores fundamentales del reconocimiento inicial en el periodo en que se reflejaron. Los errores que la legislación fiscal aplica se considerarán como «errores fundamentales».

La NIC 16, inmovilizado material junto a la FRS 15, se refiere prioritariamente sobre activos de capital fijo. Las leyes fiscales británicas parten de FRS 15 rechazando la amortización de los activos de capital, y en cambio conceden subvenciones de capital en algunos activos.

La norma fiscal británica no es enteramente coherente con SSAP 21, pero las figuras de contabilidad, incluidas las cuentas consolidadas, reconocen el propósito de Schedule 12 *Finance Act 1997*.

La NIC 17, arrendamientos, difiere algo de SSAP 21. Una de las diferencias consiste en que la prueba para el arrendamiento financiero está menos aconsejada según la NIC 17. El arrendamiento de la propiedad puede dividirse en arrendamiento de edificios o de suelo, lo que últimamente se empieza a considerar como arrendamiento operativo. Este último cambio de denominación no tiene ningún efecto fiscal y no produce ninguna modificación en la legislación fiscal tras la introducción de la NIC 17.

La NIC 17 requiere el uso del método de inversión neta para el arrendamiento financiero, mientras que la SSAP requiere el método de inversión neta en efectivo. Hay una importante diferencia entre el momento de reconocimiento del ingreso entre los dos métodos. En algunos casos afectan al momento del computo del ingreso para el propósito fiscal, por ejemplo cuando se aplica lo recogido en Schedule *Finance Act 1997*.

Acercas de la NIC 18, ingresos ordinarios, se debe comentar que en general informar sobre ingresos ordinarios en la contabilidad es importante para los propósitos fiscales. No hay un reconocimiento expreso general sobre el estado de los ingresos ordinarios en UK GAAP, pero la reciente incorporación de la Nota G: Aplicación a FRS 5 lleva a relacionarlo con ciertos aspectos de la NIC 18. Tras una visión general parece que la NIC 18 y la Nota G podrían aplazar el reconocimiento de algunos ingresos ordinarios, pero en algunos casos se está avanzando. El documento «La urgente entrada en vigor de las Normas Internacionales de Contabilidad «de Marzo de 2005 (UITF), concretamente el Resumen 40 sobre «el reconocimiento de los ingresos y los contratos de servicios» provee una mejor guía de la Nota G.

La NIC 21, efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera difiere de la 20 SSAP en que:

- 1) Los ingresos y los gastos de operaciones con el extranjero o exteriores, incluidas ramificaciones, son traducidos a la tarifa de promedio medio, no al cercano o término medio.
- 2) La presentación de la moneda no es necesariamente la misma que la moneda funcional y la traducción desde aquel a este sigue las normas operaciones exteriores.
- 3) No hay equivalencia de la NIC 21 para el método de cubierta de los activos no monetarios protegidos, que son tratados en la NIC 39 sobre activos financieros.

La NIC 22, combinaciones de negocios y la IFRS 3 requieren el reconocimiento negativo inmediato del fondo de comercio en algunos casos. Cuando el fondo de comercio negativo se refiera a los activos fijos intangibles tendrá un efecto. El tratamiento de las provisiones podría cambiar pero no hay planes de enmendar la norma fiscal como consecuencia de ello.

La relevancia de la contabilización de los estados financieros consolidados, NIC 27, y de las acciones ordinarias es muy limitada en las normas fiscales británicas. No está pensado que la NIC represente significativos cambios que, requerirían revisar algunas áreas de las normas fiscales británicas que repercutirían sobre las normas contables de los estados financieros. Ejemplo Schedule 12 Finance Act 1997 y Schedule 29 Finance Act 2002.

Aunque el perjuicio de los activos según *NIC 36, deterioro del valor de los activos*, es relevante, otros como: las existencias, los activos financieros, inversiones en propiedades son valorados en su justo precio para el propósito fiscal. Observamos que se puede aplicar las mismas normas de los activos fijos tangibles comentadas en la NIC 16 referente a Propiedades, Planta y Equipo.

La NIC 38, activos inmateriales, difiere de las Normas de UK en:

- a) La no permisibilidad de la amortización del fondo de comercio.
- b) El mayor requerimiento que la capitalización permitida de los gastos de desarrollo de R & D.
- c) El requerimiento del trato de los costes de los sitios web, cuando son capitalizados como activos intangibles..

La NIC 39, instrumentos financieros, integra un conjunto de normas comprensibles para el cálculo de los activos financieros y las obligaciones derivadas de ellos. Por el contrario para la aplicación de la FRS 4 no hay normas específicas como tales instrumentos en las GAAP de Reino Unido.

La SSAP 20 trata alguno de los asuntos en relación con el intercambio de pérdidas y ganancias en los instrumentos financieros y la FRS 5 recoge el caso de los Repos, pero de todas formas la contabilidad de los instrumentos financieros está basados en FRS 18 y particularmente en el principio de gravamen y la importancia de las provisiones para la normativa de las empresas.

La NIC 40, inmuebles de inversión, permite la elección entre utilizar el precio justo a través de la cuenta de pérdidas y ganancias o el coste de los inmuebles de inversión, pero existe obligación de utilizar el precio justo para los arrendamientos considerados como inmuebles de inversión.

La SSAP 19 obliga a utilizar el precio justo, pero las ganancias obtenidas en las revalorizaciones se tomaran a través de STRGL. De cualquier manera el tratamiento contable de los inmuebles de inversión es irrelevante para el impuesto, como se aplica en las ganancias de capital. Puede haber algunos casos en los que se pudiera aplicar la NIC 40 en los que se desarrolle los usos del suelo para inversión antes de ser vendido. Si la empresa adopta el valor justo se aplicara un ajuste siguiendo la sección 64 Finance Act 2002.

La NIC 41, agricultura, difiere de las UK GAAP en relación con los activos agrarios en que las UK GAAP requiere el uso del valor justo. Hay pocas empresas con activos agrícolas que hayan adoptado las NIC en su contabilidad, pero la Administración Tributaria esta discutiendo las implicaciones de la NIC 41 con las partes interesadas. De cualquier manera no hay planes de aplicar el justo valor para el propósito fiscal porque no ha sido aclarado aun por la Administración Británica.

7. CONCLUSIONES

«Las Normas Internacionales de Contabilidad» (NIC) en español o «International Accounting Standards» (IAS) en inglés, son adoptadas por el «Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad» (International Accounting Standards Board), (IASB), organismo internacional de normalización contable establecido en Londres, en el que la Comisión Europea está representada.

En el futuro, estas normas comunes se denominarán «Normas Internacionales de Información Financiera» (NIIF) o «International Financial Reporting Standards» (IFRS).

La implantación de las Normas Internacionales de Contabilidad tiene como objetivos:

- 1) Crear las condiciones necesarias para un mercado de capitales integrado y eficaz aumentando el carácter comparable de las cuentas en el mercado único con objeto de facilitar la competencia y la circulación de capitales.
- 2) Aplicar el Reglamento aprobado por la Comisión Europea para garantizar que todas las empresas de la UE que cotizan en bolsa apliquen efectivamente las NIC (credibilidad, evaluación, competencia) a partir del 2005.

Todas las empresas de la UE que cotizan en Bolsa (Bancos y compañías de seguros incluidos) deben aplicar las normas internacionales de contabilidad de alta calidad en la elaboración de sus cuentas consolidadas desde 2005. Se concede un plazo a los Estados miembros para adaptarse progresivamente

Los Estados miembros pueden también autorizar u obligar a estas empresas a aplicar este sistema a sus cuentas anuales. La nueva normativa podrá incluso imponerse a empresas que no coticen en bolsa.

Los cambios realizados en la contabilidad británica a efectos de la adaptación a las normas internacionales de contabilidad han sido en algunos casos de terminología como por ejemplo se modifica «estado de resultados» (*income statement*), «existencias» (*stock*), por «existencias» (*inventory*), «créditos comerciales» (*trade creditors*) por «deudas comerciales» (*trade payables*).

Las normas del Reino Unido, *Finance Acts 2004* y *Finance Acts 2005* contienen legislación para que las sociedades adopten las normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standards*) (IAS), disponer que su contabilidad reciba el trato fiscal equivalente a las empresas que continúan con el uso del «UK Generally Accepted Accounting Practice» (UK GAAP).

Dichas normas son *Finance Act 2004 chapter 12, part 3, chapter 2*, Impuesto sobre Sociedades, sections 50 to 54, part 9 provisiones suplementarias y schedule 10 corrección de la promulgación de la práctica de contabilidad y *Finance Act 2005 chapter 7, part 2, chapter 8* materias relativas a la práctica contable y schedule 4, provisiones suplementarias.

La Práctica de la Contabilidad generalmente Aceptada significa que en relación con los asuntos de las empresas u otras entidades británicas creadas según las leyes de Reino Unido deben preparar la contabilidad según las *Normas Internacionales de Contabilidad* (IAS Accounts), en cualquier otro caso seguirán la práctica contable británica generalmente aceptada (UK GAAP, UK generally accepted accounting practice).

Cuando la Comisión Europea no haya adoptado una particular NIC respecto a una materia cubierta por la norma se seguirá la práctica contable británica generalmente aceptada.

El hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades Británico (*The Corporation Tax*) está formado por las rentas y las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la actividad económica de las sociedades residentes en Reino Unido y no residentes con establecimiento permanente, siendo indiferente el lugar de producción de dichas rentas y ganancias. Se permite la deducción de determinados gastos y amortizaciones.

La obligatoria aplicación de las *Normas Internacionales de Contabilidad* ha producido algunas modificaciones en la contabilidad y fiscalidad del Impuesto sobre Sociedades del Reino Unido.

Analizamos el contenido contable de las *Normas Internacionales de Contabilidad*, que afectan al tributo británico, basado en el *Reglamento (CE) n°1725/2003 de la Comisión, de 29 de septiembre de 2003, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n°1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo y modificaciones posteriores del Consejo* y las implicaciones fiscales sobre el Impuesto sobre Sociedades Británico según las interpretaciones de la Agencia Tributaria Británica, HM Revenue & Customs y doctrina británica.

Respecto a la *NIC 1, presentación de estados financieros*, las normas británicas impositivas utilizan la cuenta de pérdidas y ganancias del balance como resultado contable y punto de inicio para:

- El computo básico, incluido para las propiedades exteriores, Schedule A, Caso V, comercio exterior
- Ingresos derivados de relaciones de préstamo y activos intangibles o inmateriales.

En referencia a la *NIC 8, ganancia o pérdida neta del ejercicio*, En el Caso I de cálculo del resultado contable, sección 64 y Schedule 22 de Finance Act 2002 tiene el efecto de llevar al periodo aplicable los ajustes extracontables para los cambios en la contabilidad del resultado contable con propósito fiscal del año de modificación, sujeto al desahogo recogido en el Schedule 6 a 8.

La *NIC 16, inmovilizado material* junto a la *FRS 15*, se refiere prioritariamente sobre activos de capital fijo. Las leyes fiscales británicas parten de FRS 15 rechazando la amortización de los activos de capital, y en cambio conceden subvenciones de capital en algunos activos.

La *NIC 17, arrendamientos*, difiere algo de *SSAP 21*. Una de las diferencias consiste en que la prueba para el arrendamiento financiero está menos aconsejada según la *NIC 17*. El arrendamiento de la propiedad puede dividirse en arrendamiento de edificios o de suelo, lo que últimamente se empieza a considerar como arrendamiento operativo. Este último cambio de denominación no tiene ningún efecto fiscal y no produce ninguna modificación en la legislación fiscal tras la introducción de la *NIC 17*.

Acerca de la *NIC 18, ingresos ordinarios*, se debe comentar que en general informar sobre ingresos ordinarios en la contabilidad es importante para los propósitos fiscales. No hay un reconocimiento expreso general sobre el estado de los ingresos ordinarios en *UK GAAP*, pero la reciente incorporación de la Nota G: Aplicación a *FRS 5* lleva a relacionarlo con ciertos aspectos de la *NIC 18*. Tras una visión general parece que la *NIC 18* y la Nota G podrían aplazar el reconocimiento de algunos ingresos ordinarios, pero en algunos casos se está avanzando. El documento «La urgente entrada en vigor de las Normas Internacionales de Contabilidad «de Marzo de 2005 (UITF), concretamente el Resumen 40 sobre «el reconocimiento de los ingresos y los contratos de servicios» provee una mejor guía de la Nota G.

La *NIC 21, efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera* difiere de la 20 *SSAP* en que:

- 1) Los ingresos y los gastos de operaciones con el extranjero o exteriores, incluidas ramificaciones, son traducidos a la tarifa de promedio medio, no al cercano o término medio.
- 2) La presentación de la moneda no es necesariamente la misma que la moneda funcional y la traducción desde aquel a este sigue las normas operaciones exteriores.
- 3) No hay equivalencia de la NIC 21 para el método de cubierta de los activos no monetarios protegidos, que son tratados en la NIC 39 sobre activos financieros.

La NIC 22, combinaciones de negocios y la IFRS 3 requieren el reconocimiento negativo inmediato del fondo de comercio en algunos casos. Cuando el fondo de comercio negativo se refiera a los activos fijos intangibles tendrá un efecto. El tratamiento de las provisiones podría cambiar pero no hay planes de enmendar la norma fiscal como consecuencia de ello.

La relevancia de la contabilización de los estados financieros consolidados, NIC 27, y de las acciones ordinarias es muy limitada en las normas fiscales británicas. No está pensado que la NIC represente significativos cambios que, requerirían revisar algunas áreas de las normas fiscales británicas que repercutirían sobre las normas contables de los estados financieros. Ejemplo: Schedule 12 Finance Act 1997 y Schedule 29 Finance Act 2002.

Aunque el perjuicio de los activos según NIC 36, deterioro del valor de los activos, es relevante, otros como: las existencias, los activos financieros, inversiones en propiedades son valorados en su justo precio para el propósito fiscal. Observamos que se puede aplicar las mismas normas de los activos fijos tangibles comentadas en la NIC 16 referente a Propiedades, Planta y Equipo.

La NIC 38, activos inmateriales, difiere de las Normas de UK en:

- a) La no permisibilidad de la amortización del fondo de comercio.
- b) El mayor requerimiento que la capitalización permitida de los gastos de desarrollo de R & D.
- c) El requerimiento del trato de los costes de los sitios web, cuando son capitalizados como activos intangibles..

La NIC 39, instrumentos financieros, integra un conjunto de normas comprensibles para el cálculo de los activos financieros y las obligaciones derivadas de ellos. Por el contrario para la aplicación de la FRS 4 no hay normas específicas como tales instrumentos en las GAAP de Reino Unido.

La NIC 40, inmuebles de inversión, permite la elección entre utilizar el precio justo a través de la cuenta de pérdidas y ganancias o el coste de los inmuebles de inversión, pero existe obligación de utilizar el precio justo para los arrendamientos considerados como inmuebles de inversión.

La NIC 41, agricultura, difiere de las UK GAAP en relación con los activos agrarios en que las UK GAAP requiere el uso del valor justo. Hay pocas empresas con activos agrícolas que hayan adoptado las NIC en su contabilidad, pero la Administración Tributaria esta discutiendo las implicaciones de la NIC 41 con las partes interesadas. De cualquier manera no hay planes de aplicar el justo valor para el propósito fiscal porque no ha sido aclarado aun por la Administración Británica.

En conclusión, las sociedades británicas realizan un esfuerzo por adaptar su contabilidad a las Normas Internacionales de Contabilidad, para una correcta formulación del Impuesto sobre Sociedades del Reino Unido.

8. JURISPRUDENCIA BRITÁNICA SOBRE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

La jurisprudencia británica sobre normas Internacionales de Contabilidad localizada ha sido la siguiente:

1. R. (on the application of Venediktov) v Secretary of State for the Home Department [2005] EWHC 2460 2005 WL 3066988 2005 WL 3066988
2. ZAO Askeri-ACCA v International Accounting Standards Committee Foundations [2004] EWHC 2939 2004 WL 3130718 2004 WL 3130718.
3. CODAS Trade Mark 2000 WL 33148815
4. R. v Secretary of State for the Home Department Ex p. Rehman (Permission to Move for Judicial Review) Times, July 6, 1999 WL 477367
5. Glasgow City Council v B 1998 WL 1670532
6. Mumtaz v Glasgow Licensing Board 1997 G.W.D. 26-1335 1997 WL 1885087.
7. Gallagher v. Jones 1993 SLTC 77
8. Tannoch v Glasgow City Council 2000 Hous. L.R. 64 1997 WL 1119362
9. Borden UK v Potter Times, May 3, 1986 1986 WL 407864
10. RH&D International Ltd v IAS Animal Air Services Ltd [1984] 2 All E.R. 203 [1985] R.T.R. 104 (1984) 81 L.S.G. 732 (1984) 128 S.J. 171 Times, December 9, 1983 1984 WL 282487
11. International Aviation Services (UK) Ltd (t/a IAS Cargo Airlines) v Jones [1979] I.R.L.R. 155 1979 WL 69015
12. A/S Gunnstein & Co K/S v Jensen Krebs and Nielson (The Alfa Nord) 1977 WL 59993
13. Aries Tanker Corp v Total Transport Ltd (The Aries) [1977] 1 All E.R. 398 (1977) 121 S.J. 117 1977 WL 60027

9. BIBLIOGRAFÍA

9.1. Doctrina española y británica

ALEXANDER, James (2005): *The essential guide taxation simplified*, Gloucestershire, UK.

ALONSO FERNÁNDEZ, F. Y OTROS (2005): *Memento Práctico Francis Lefebvre. Fiscal 2005*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid.

AMAT, O. Y OTROS (2005): *Comprender las Normas Internacionales de Contabilidad. NIC, Gestión 2000*, Barcelona.

ÁLVAREZ GARCÍA, S. (2002): *Líneas de reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea*, DOC nº 13/02, Instituto de Estudios Fiscales.

ATRILL P. Y OTROS (2006): *Accounting and Finance for non-specialist*. Pearson Education Limited, Harlow, UK.

ARIAS ARANDA, J. Y OTROS (2001): *Normas Internacionales de Contabilidad 2001*, CISS Praxis, Bilbao.

- BROOKSON, S. (2001): *Understanding Accounts*, Essential Managers, London, UK.
- CEA GARCÍA, J. L. (2001): *Armonización contable internacional y reforma de la contabilidad española*, ICAC, Madrid.
- CORDARA, Roderick (2005): *Tolley's Orange Tax Handbook*, LexisNexis Tolley, Londres.
- CORONA ROMERO, E. Y OTROS (2005): *Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad adoptadas por la Unión Europea*, CISS, Valencia.
- DELOITTE (2005): *Guía rápida IFRS*, Deloitte, Madrid.
- EUROPEAN COMMISSION (2002): *Inventory of Taxes in the EU*. United Kingdom. Luxembourg.
- EUROPEAN COMMISSION (2004): *Structures of the Taxation System in the European Union. Data 1995-2002*, Luxembourg.
- FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M. L. (2001): *El Euro y la liquidación de impuestos*, Editorial Dykinson, Madrid.
- FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M. L. (2002): *Fórmulas Interpretativas del Sistema Fiscal Español*, Dykinson, Madrid.
- FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M. L. (2003): *Análisis del Sistema Tributario Español*, Editorial Dykinson, Madrid.
- FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M. L. (2004): *Estudio del Derecho Fiscal Español*. Editorial Dykinson, Madrid.
- FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M. L. (2005a): «Política Fiscal», Libro: Bru Purón C. M. (dir): *Exégesis conjunta de los tratados vigentes y constitucional europeos*. Editorial Thomson, Aranzadi, Cívitas, Navarra
- FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M. L. (2005b): *Practicum de Derecho Tributario Español*, Editorial Dykinson, Madrid.
- FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M. L. (2006a): *Impuestos Españoles. Conocimiento y Práctica*. Editorial Dykinson, Madrid.
- FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M. L. (2006b): *Las implicaciones fiscales de la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad sobre el Impuesto de Sociedades del Reino Unido*, Proyecto de Investigación para el Instituto de Estudios Fiscales realizado en el Instituto d Estudios Fiscales, la Universidad de Leeds, Reino Unido y la Universidad CEU San Pablo.
- FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M. L. (2006c): «The Corporation Tax applied in the Member Status of the European Union: The Case of Spain», *The Business Review*, Cambridge, volume 5, number 2, summer 2006, Pag. 182 -188.
- FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M. L. (2007a): «The British Corporation Tax and the International Financial Reporting Standards», *International Atlantic Economic Conference*, Madrid. 14-18 March 2007.
- FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M. L. (2007b): *Teoría y Práctica. Tributos Españoles*, Dykinson, Madrid.
- GENDERS, David B. (2005): *The Dayly Telegraph. Tax Guide 2005*, Macmillan, UK.
- GOWTHORPE, C. (2005). *Business Accounting and Finance for non-specialist*. Thomson, London, UK. Pag. 241.

- GÓMEZ-ACEBO SOLAR, R. (2002): Comunicación de la Comisión «Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales. Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada del Impuesto sobre Sociedades para sus actividades a escala comunitaria». (*Documento COM(2001)582 final*), *Crónica Tributaria* 104/2002.
- HERRERA MOLINA, P. (Dir) (2005): *Factbook Fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, Thomson, Aranzadi, Navarra.
- HOMER, A Y OTROS. (2005): *Tolley's Tax Guide. 2005-06*, LexisNexis, Tolley, London, UK.
- JARNE JARNE, J. I. (1997): *Clasificación y Evolución Internacional de los Sistemas Contables*, Aeca, Madrid.
- LÓPEZ-OLIVER RUIZ, L. (2002): *Contabilidad para no economistas*, CISS, Valencia.
- LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. A. (2003): *Memento Práctico Francis Lefebvre. Impuesto sobre Sociedades 2004*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid.
- LOZANO ARAGÜÉS, R. (1994): *Manual de Contabilidad para juristas*, *Ibidem*, Madrid.
- MARTÍNEZ CONESA, I. (1996): *Marco conceptual de la contabilidad financiera en España: Comparabilidad Internacional*. ICAC, Madrid.
- MASON, R. (2003): *Bookkeeping and Accounting in a week*, Odre Arnold. Oxon, Uk.
- MELVILLE, A. (2006): *Taxation. Finance Act 2005*, Pearson Education Limited, Glasgow, UK.
- NIÑO AMO, M. (2004): *Memento Práctico Francis Lefebvre. Contable 2005*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid.
- PARDES GÓMEZ, R. (2002): *El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década*.
- PENNING, A. Y OTROS (2006): *Business Taxation 2005/06. Tax Year 2005/06*, Osborne Books, Worcester, UK.
- PERRAMON, J. (2005): «NIC/NIIF. Diferencias con la Normativa Contable Española», *Gestiona 2000*, Barcelona. Vol. 44.
- SCHÖN, Wolfgang (2002a): «Tax Competition in Europe—The National Perspective», *European Taxation*, Dec 2002, Vol 42.
- SCHÖN, Wolfgang (2002b): «The European Commission's Report on Company Taxation: A magic Formula for European's Taxation», *European Taxation*, Jul 2002, Vol. 8.
- SCHÖN, Wolfgang (2004): «International Accounting Standards «Starting Point» for a Common European Tax Base?», *European Taxation*, Oct 2004.
- YEBRA CEMBORAIN, O. Y OTROS (2004). *Dossier Práctico Francis Lefebvre. Normas Internacionales de Contabilidad 2005-2006. Desarrollo y comentarios*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid.

9.2. Artículos de revistas británicas sobre Normas Internacionales de Contabilidad y el Impuesto sobre Sociedades Británico

- ACKERY, Graham Y OTROS (2000): *Financial reporting for international joint ventures. International Company and Commercial Law Review 2000*, 11(5), 176-183.
- BLANCHET, Jeannot (1989): «IASC E32 and the future of international harmonisation of accounting», *Journal of International Banking Law*, 4(6), 257-262.
- CHALLONER, John (2006): «Real estate investment trusts», *British Tax Review*, 1, 20-23.

- DAY, Judy Y OTROS (2004). «Implications for lending decisions and debt contracting of the adoption of international financial reporting standards», *Journal of International Banking Law and Regulation*, 19(12), 475-486.
- HOLE, David (2002): «Finance act notes: references to accounting practice and periods of account - section 103», *British Tax Review*, 4, 326-329.
- HOLE, David (2003): «Revenue recognition», *British Tax Review*, 2, 77-90.
- LINDSAY, John (2004): «Legislative Comment. Finance act notes: loan relationships and derivative contracts - sections 48 and 49, and schedules 8 and 9», *British Tax Review*, 5, 468-472.
- LINDSAY, John (2005): «Legislative Comment. finance act notes: accounting practice and related matters - section 80 and schedule 4», *British Tax Review*, 4, 361-369.
- MAINWARING, Susan (2004): «Legislative Comment. Finance act notes: accounting practice. sections 50-54», *British Tax Review*, 5, 472-478.
- MCDONALD, Graeme (2002): *The Taxation of Business Income: aligning taxable income with accounting income*, The Institute for Fiscal Studies, TLRC Discussion Paper nº 2, London.
- MCDONALD, Graeme Y OTROS (2004): *Tax and Accounting. A response to the 2003 Consultation Document on Corporation Tax Reform*, The Institute for Fiscal Studies, TLRC Discussion Paper nº 4, London
- MCDONALD, Graeme Y OTROS (2005): «Taxing corporate capital gains: proposals for reforms», *British Tax Review*, 6, 628-665.
- NOKE, C.W. (2000): «Accounting principles: the consultation draft on realised and distributable profits», *British Tax Review*, 2, 84-90.
- ORMROD, Phillip Y OTROS (2005): «The adoption of international financial reporting standards: implications for volatility and uncertainty in relation to accounting earnings and valuation», *Journal of International Banking Law and Regulation*, 20 (3). P.120-128.
- OWEN, Julia (2006): «The new leasing tax[RTF bookmark start: SR;36][RTF bookmark end: SR;36] regime for corporate lessors and lessees - a summary», *British Tax Review*, 1, 37-43.
- REES, Nadine (2002): «Regulating company accounts: all change please», *Company Lawyer*, 23(5), 154-156.
- RICHARDS, Gary (2005): «The first finance act of 2005», *British Tax Review*, 3, p. 249-251.
- RICHARDS, Gary (2005b): «Legislative Comment. Finance (no.2) act notes: how to benefit from two finance acts: accounting practice - section 37 and schedule 6», *British Tax Review*, 5, P. 505-507.
- SHIERS, Rupert (2004): «Case Comment. New angel court: trading, fiscal purpose and business purpose», *British Tax Review*, 4, 297-303.
- WHITING, John (2006): «Tax and Accounting», *British Tax Review*, 3, 267-281.

9.3. Páginas web de interés

AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (2007): <http://www.aeat.es>

CINCO DÍAS (2007): «Más de 5.000 pymes tendrán acceso al Mercado Alternativo Bursátil antes de fin de año», el 17-05-2007, http://www.cincodias.com/articulo/mercados/5000/pymes/tendran/acceso/Mercado/Alternativo/Bursatil/fin/ano/cdsmer/20070517cdscdsmer_3/Tes/

EUROPEAN COMMISSION. INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS (IAS). ACTIVITIES OF THE EUROPEAN UNION. SUMMARIES OF LEGISLATION. (2007): <http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/l26040.htm>

EUROPEAN COMMISSION. STATUTE FOR EUROPEAN COMPANY (2007): <http://europa.eu/scadplus/leg/es/lvb/l26016.htm>

HER MAJESTY'S STATIONERY OFFICE (2005). *Corporation Tax. Finance Act 2004 y 2005*
<http://www.opsi.gov.uk/acts/acts2004/20040012.htm>
<http://www.legislation.hmso.gov.uk/acts/acts2004/20040012.htm>
<http://www.opsi.gov.uk/acts/acts2005/20050007.htm>

HM REVENUE & CUSTOMS (2007): *International Accounting Standards – The UK tax implications*: http://www.hmrc.gov.uk/practitioners/int_accounting.htm

EXPANSIÓN (2007): «La armonización española con las NIC/NIIF», 10-04-2007. <http://app2.expansion.com/buscador/busquedaResultados.html>

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES: <http://www.ief.es>

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. <http://www.iasb.org/>

REGLAMENTO (CE) N° 1725/2003 DE LA COMISIÓN, DE 29 DE SEPTIEMBRE DE 2003, POR EL QUE SE ADOPTAN DETERMINADAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DE CONFORMIDAD CON EL REGLAMENTO (CE) N° 1606/2002 DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO (Texto pertinente a efectos del EEE.) *Diario Oficial* n° L 261 de 13/10/2003 p. 0001 - 0420
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32003R1725:ES:HTML>

THE INSTITUTE FOR FISCAL STUDIES (2007): <http://www.ifs.org.uk>