

## INFORMACIÓN SOBRE LA ACTUALIDAD FISCAL

JUNIO 2005

### SUMARIO

- **OBLIGACIÓN DE GUARDAR DOCUMENTACIÓN DE EJERCICIOS PRESCRITOS SI SE COMPENSAN BASES IMPONIBLES NEGATIVAS**
- **CONTROL SOBRE EL ALQUILER DE VIVIENDA EN LA DECLARACIÓN DE RENTA DE 2004**
- **ARRENDAMIENTO DE BIENES INMUEBLES DESTINADOS A VIVIENDA. SUPUESTOS EN LOS QUE NO PROCEDE LA REDUCCIÓN DEL 50 POR 100 DEL RENDIMIENTO NETO**
- **ALGUNAS CONSIDERACIONES ACERCA DE LAS RETRIBUCIONES POR TRABAJO EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS**
- **CORRELACIÓN DE INGRESOS Y GASTOS EN SUBVENCIONES DE CAPITAL**

### **OBLIGACIÓN DE GUARDAR DOCUMENTACIÓN DE EJERCICIOS PRESCRITOS SI SE COMPENSAN BASES IMPONIBLES NEGATIVAS**

Una contestación de la Dirección General de Tributos de fecha 24 de septiembre de 2004 aclara las obligaciones relativas a la documentación contable que debe conservarse por parte de las empresas cuando existan bases imponibles negativas (pérdidas fiscales en el Impuesto sobre Sociedades) y éstas se pretendan compensar con beneficios de años posteriores.

El Impuesto sobre Sociedades establece que los sujetos pasivos de este impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen. La Administración tributaria podrá realizar la comprobación e investigación mediante el examen de la contabilidad, libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a los negocios del sujeto pasivo, incluidos los programas de contabilidad y los archivos y soportes magnéticos.

La obligación contable de conservar la documentación se regula en el Código de Comercio, estableciéndose en su artº. 30 la obligación de conservar los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a la empresa debidamente ordenados durante seis años a partir del último asiento realizado.

En cuanto a la obligación a efectos fiscales de guardar los documentos contables correspondientes a ejercicios en los que se declaren pérdidas, debe señalarse que el artº 25 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece en su apartado 5 que "el sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía

de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron".

Por tanto, si la base imponible negativa generada en un ejercicio prescrito ha sido compensada en su totalidad en un ejercicio no prescrito, el sujeto pasivo deberá conservar la documentación relativa al ejercicio no prescrito, así como poder acreditar aquella base imponible negativa mediante la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que fuera el ejercicio en que se generara.

## **CONTROL SOBRE EL ALQUILER DE VIVIENDA EN LA DECLARACIÓN DE RENTA DE 2004**

Si bien no se trata de un cambio normativo ya que se trata de una medida administrativa incluida en el plan de prevención contra el fraude que aprobó el Gobierno hace unos meses, en la declaración de Renta correspondiente al año 2004 cuyo plazo de presentación finaliza el próximo 30 de junio, debe identificarse la vivienda en que se reside con independencia de que ésta sea de propiedad o alquilada y totalmente al margen de que se apliquen o no deducciones por adquisición de vivienda o por arrendamiento.

Los datos requeridos que obligan a consignar la referencia catastral y los porcentajes de participación en caso de propiedad o usufructo, tanto de la vivienda actual como de las plazas de garaje que hubieran sido adquiridas junto con la vivienda (con un máximo de dos), se consignarán en el apartado de datos generales de la declaración.

En los casos de arrendamiento no hay que consignar los pagos efectuados por él, aunque sí tendrán que hacerlo (y esto no es ninguna novedad) aquellos contribuyentes que tengan derecho a la compensación fiscal por alquiler de vivienda habitual por tratarse de contratos anteriores al 24 de abril de 1998 o bien por tener derecho a la deducción por vivienda habitual en virtud de una deducción autonómica y, en ambos casos, siempre que se cumplan el resto de los requisitos legales.

A los efectos de la cumplimentación de esta información, responsables de la Agencia Tributaria han manifestado que si un inquilino no incluye la referencia catastral del piso en donde vive, podrá ser requerido por la citada Agencia para que cumpla con esta obligación posteriormente.

En caso de desconocer la referencia catastral de su vivienda, el arrendatario podrá acceder a la página web del Catastro Inmobiliario <http://ovc.catastro.minhac.es/> para obtenerla.

Por su parte, los arrendadores de viviendas deberán relacionar de cada una de ellas su porcentaje de titularidad, la referencia catastral, el uso al que se ha destinado, así como la posible renta imputada en caso de que no fuera vivienda habitual y hubiera estado a disposición del propietario sin arrendar.

## **ARRENDAMIENTO DE BIENES INMUEBLES DESTINADOS A VIVIENDA. SUPUESTOS EN LOS QUE NO PROCEDE LA REDUCCIÓN DEL 50 POR 100 DEL RENDIMIENTO NETO**

No procede la reducción del rendimiento neto derivado del arrendamiento de inmuebles destinados a la vivienda cuando el arrendamiento se realice como actividad económica ni cuando se efectúe a una persona jurídica.

En una consulta evacuada por la Dirección General de Tributos el pasado 4 de octubre de 2004, acerca de la posibilidad de aplicar la reducción del 50 por 100 del rendimiento neto del capital inmobiliario que proceda del arrendamiento de bienes inmuebles a una sociedad quien posteriormente los arrienda como vivienda permanente, ésta se manifiesta contraria a la posibilidad de aplicar dicha reducción ya que para que ello sea posible, ha de ser el arrendatario directamente quien vaya a utilizarla como vivienda.

La argumentación de la Dirección General de Tributos señala que, como hemos dicho, no resultará aplicable la reducción señalada cuando se arrienda una vivienda a una persona jurídica, ya que en este caso, con independencia de la posterior utilización de la vivienda por parte de esta última, no constituye la vivienda del arrendatario, por lo que se debe entender, a los exclusivos efectos del I.R.P.F., que se trata de un arrendamiento distinto del de vivienda.

En otra consulta de fecha 16 de septiembre de 2004, en la que se plantea sobre la reducción comentada, cuando una persona física se dedica al arrendamiento de bienes inmuebles, siendo la mayoría de ellos viviendas, contando con una persona contratada a jornada completa y un local destinado exclusivamente a la gestión de la actividad, la Dirección General de Tributos también se manifiesta en contra de la aplicación de la reducción por cuanto al darse en el caso planteado las condiciones para que la actividad sea considerada como económica, los rendimientos obtenidos no tendrán entonces la consideración de rendimientos del capital inmobiliario ya que lo tendrán como rendimiento de actividad económica y la reducción del 50 por 100 opera exclusivamente sobre el rendimiento del capital inmobiliario derivado del arrendamiento de inmuebles destinados a la vivienda.

## **ALGUNAS CONSIDERACIONES ACERCA DE LAS RETRIBUCIONES POR TRABAJO EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS**

De una consulta evacuada recientemente por la Dirección General de Tributos de fecha 18 de marzo pasado, resumimos el tratamiento fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de distintas modalidades de retribución a los empleados.

**Rendimientos íntegros del trabajo:** Como cuestión previa se ha de señalar que se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo

personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.

**Rentas en especie:** Constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal del mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda.

**Mediación en el pago. Retribución dineraria versus retribución en especie: Criterio general:** Cuando se produzca una mediación en el pago por parte de la empresa respecto de gastos efectuados por el empleado, la contraprestación exigible por el trabajador a la empresa no consiste en la utilización, consumo u obtención de bienes, derechos o servicios, sino que se trata de una contraprestación que la empresa tiene la obligación de satisfacer de forma dineraria, si bien en virtud del mandato realizado por el empleado, el pago se realiza a un tercero señalado por éste. Es decir, que el trabajador destina parte de sus retribuciones dinerarias a la adquisición de determinados bienes, derechos o servicios, pero el pago de los mismos se realiza directamente por el empleador.

En consecuencia, tratándose de simple mediaciones de pago realizadas en los términos descritos, no cabe entender que las cantidades abonadas por la empresa a un tercero se califiquen como rendimientos del trabajo en especie para el trabajador, sino que se tratará de una aplicación de los rendimientos del trabajo dinerarios.

**Excepciones al criterio general:** No obstante, debe señalarse que no siempre que el empleador satisfaga o abone cantidades a terceros para que éstos proporcionen a su trabajador el bien, derecho o servicio de que se trate, estemos en presencia de retribuciones dinerarias, por considerar que existe mediación de pago, ya que en ocasiones la retribución en especie se instrumenta mediante un pago directo del empleador al tercero en cumplimiento de los compromisos asumidos con sus trabajadores, es decir, para hacer efectiva la retribución en especie acordada; por ejemplo, este sería el caso de las viviendas puestas a disposición de los trabajadores, en las que formalmente el arrendatario es el empleado pero quien asume el pago es el empleador, o de los pagos de las cuotas del régimen especial de los trabajadores autónomos.

#### **Tratamiento de algunas retribuciones especiales:**

**Seguro de enfermedad y asistencia sanitaria:** No tendrán la consideración de rendimiento del trabajo en especie, las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, cuando se cumplan los siguientes requisitos y límites:

1º Que la cobertura de enfermedad alcance al propio trabajador, pudiendo también alcanzar a su cónyuge y descendientes.

2º Que las primas o cuotas satisfechas no excedan de 500 euros anuales por cada una de las personas señaladas en el párrafo anterior. El exceso sobre dicha cuantía constituirá retribución en especie.

Si el tomador del contrato es la empresa y por tanto no se trata de una mediación en el pago en los términos señalados anteriormente, las primas que la entidad satisfaga por la suscripción de un contrato de enfermedad y asistencia sanitaria, en el que figure como asegurado el propio empleado y su cónyuge o descendientes, no tiene la consideración de rendimiento del trabajo para el empleado, con el límite de los 500 euros anuales por persona.

El posible exceso de prima satisfecho que pudiera existir sobre la cuantía de 500 euros anuales por cada una de las personas señaladas, tendrá la consideración de rendimiento del trabajo para el empleado, y se valorará por el coste para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación. Sobre el valor resultante, existirá obligación de practicar ingreso a cuenta.

**Seguro de vida anual renovable:** En los seguros de riesgo puro de duración temporal renovables que cubran fallecimiento y/o invalidez, la imputación fiscal de las primas satisfechas por la empresa a los trabajadores a quienes se vinculan las mismas tiene carácter obligatorio.

La valoración del rendimiento en especie se realizará, si la actividad de la empresa no es la realización de actividades que dan lugar al mismo, por el importe de la contribución satisfecha y sobre dicho importe existirá obligación de practicar ingreso a cuenta.

**Seguro de accidente laboral:** No tendrá la consideración de rendimiento del trabajo y en consecuencia, no existe obligación de practicar ingreso a cuenta.

**Utilización de vehículo utilizado durante la jornada laboral como medio de trabajo y fuera de dicho horario para uso particular:** Sólo procederá imputar al beneficiario una retribución en especie en la medida en que éste tenga la facultad de disponer del vehículo para usos particulares, con independencia de que exista o no una utilización efectiva para dichos fines.

La valoración de la retribución en especie se realizará aplicando un criterio de reparto en el que, de acuerdo con la naturaleza y características de las funciones desarrolladas por los trabajadores de la empresa, se valore sólo la disponibilidad para fines particulares, no siendo aceptables criterios para el reparto aquellos que fijen un "forfait" según horas de utilización efectiva o kilometraje, pues el parámetro determinante debe ser la disponibilidad para fines particulares.

**Seguro de ahorro:** Si el seguro concertado para el pago de las contingencias de jubilación o situación asimilable, muerte o invalidez, cumple el conjunto de requisitos establecidos en el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones y en el Reglamento sobre la Instrumentación de los compromisos por pensiones de las empresas con los trabajadores y beneficiarios, se permite la no imputación fiscal a los trabajadores de las primas satisfechas por la empresa, y por tanto no se ha practicar ingreso a cuenta.

**Cursos de formación:** No tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie las cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo.

La consideración o no de rendimiento del trabajo en especie de los gastos en que incurra la empresa, depende de la adecuación de los contenidos formativos en que consista la actualización, capacitación o reciclaje, a las necesidades derivadas del desarrollo de las actividades o de las características de los puestos de trabajo de los distintos empleados a quienes vayan dirigidos los cursos, seminarios o "masters".

## ■ CORRELACIÓN DE INGRESOS Y GASTOS EN SUBVENCIONES DE CAPITAL

En el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas número 60, del pasado mes de diciembre de 2004 se publica la respuesta a una consulta acerca de la correlación de ingresos y gastos en subvenciones de capital, esto es, aquellas que serán aplicadas a la adquisición de un elemento de inmovilizado, en los siguientes términos:

El criterio general se centra en que a partir de la concesión de la subvención los ingresos se imputan contablemente en proporción a la depreciación producida (generalmente, la amortización del bien en cuestión).

No obstante, deben matizarse dos situaciones distintas: una, que la subvención financie la totalidad del valor original del activo y que, atendiendo a la depreciación experimentada en éste antes de la concesión de la subvención, el importe de la subvención sea superior al valor neto contable del activo en el momento de la concesión, en cuyo caso, la parte de la subvención que financia la depreciación experimentada por el activo antes de la concesión deberá ser imputada a resultados del ejercicio en que se produzca dicha concesión formando parte del resultado extraordinario.

La otra situación es la contraria, es decir, que el importe de la subvención sea inferior al valor neto contable del activo en el momento de la concesión, debiéndose aplicar en este caso el criterio general de imputar la subvención en proporción a la depreciación del activo financiado con ella desde el momento de la concesión, no procediendo hacer imputaciones en función de la amortización de años previos, en tanto la subvención se concede en un momento posterior y admite ser correlacionada con el valor neto contable del activo a partir del momento en que procede su registro contable.