

## INFORMACIÓN SOBRE LA ACTUALIDAD FISCAL

ABRIL 2007

### SUMARIO

- 1. EL CONFLICTO DE LAS OPERACIONES VINCULADAS POR LAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN LA LEY DE PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL**
- 2. EL NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD**
- 3. LAS NUEVAS SOCIEDADES PROFESIONALES**
- 4. BONIFICACIÓN EN LA RENTA DEL ARRENDAMIENTO DE VIVIENDAS CUANDO EL ARENDATARIO TIENE ENTRE 18 Y 35 AÑOS DE EDAD**

### **1. EL CONFLICTO DE LAS OPERACIONES VINCULADAS POR LAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN LA LEY DE PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL**

En nuestros anteriores “Apuntes” del pasado mes de febrero, dábamos cuenta del nuevo redactado del artículo 16 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades que se había introducido a través de la Ley de Prevención del Fraude Fiscal.

Dada la trascendencia que puede tener una de las mayores novedades en materia de operaciones vinculadas, el denominado “ajuste secundario”, esto es, la recalificación de las rentas que han sido declaradas por las partes vinculadas una vez realizado el “ajuste primario” el cual consiste en sustituir el valor convenido de la transacción por su valor de mercado, hemos creído conveniente extendernos en unas consideraciones al respecto.

Hasta la entrada en vigor el 1 de diciembre de 2006 de la Ley de Prevención del Fraude Fiscal, los contribuyentes debían valorar las operaciones vinculadas por el precio pactado por las partes, que podía ser distinto del que resultara de la aplicación del valor de mercado y era la Administración tributaria la que únicamente tenía la potestad de realizar la corrección valorativa, corrigiendo el resultado contable para determinar la base imponible (beneficio fiscal) en el Impuesto sobre Sociedades.

En la nueva Ley esta situación cambia radicalmente y se impone a todos los sujetos pasivos que han intervenido en la realización de una operación vinculada a que computen la misma a efectos fiscales por su valor normal de

mercado. Por consiguiente, de haber discrepancia entre el valor contable y el valor fiscal, el sujeto pasivo debería corregir el resultado contable con el correspondiente ajuste en su declaración del Impuesto sobre Sociedades, sin esperar a que sea la Administración quien realice el mismo en el curso de una inspección tributaria.

La Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal al modificar el artículo 16 del TRLIS recoge expresamente la necesidad de realizar, cuando proceda, un ajuste bilateral, el “primario”, de suerte que lo que sea más resultado en una de las sociedades sea menos resultado en la otra que haya intervenido en la operación, pues por mandato legal no puede haber en el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado una renta superior a la efectivamente derivada de la operación y no puede haber una mayor tributación ni por el Impuesto sobre Sociedades ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

¿Pero qué ocurre con el denominado “ajuste secundario” delimitado en el nuevo redactado del punto 8 del artículo 16 del TRIS?. Veamos lo que en el mismo se establece:

“En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o participes-entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, la consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia fuese a favor del socio o partícipe, o, con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad.”.

El texto subrayado es de una gran importancia por cuanto, con independencia de la calificación jurídica que en un futuro pueda tener y también con independencia de que la recalificación de rentas haya cumplido o no los requisitos jurídicos del acto, por ejemplo “la participación en beneficios” va en contra de la normativa mercantil que exige que todo beneficio deba pasar por la cuenta de pérdidas y ganancias antes de la aprobación de dividendos por la Junta General Ordinaria, va a conllevar una sobretributación en absoluto neutral por la suma de tributaciones de cada uno de los sujetos pasivos a los que se le efectúe el “ajuste secundario”.

Lo veremos con un ejemplo:

La sociedad A accionista 100 por 100 de B, vinculadas por consiguiente, vende a B un bien por su valor contable de 50 um (unidades monetarias) cuando el valor de mercado es de 200 um. Posteriormente B venderá a un tercero el bien por 225 um. en un ejercicio posterior.

En base al ajuste primario no debería haber mayor tributación por cuanto procedería un ajuste bilateral de + 150 um en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de A y de - 150 um en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de B.

Pero en este caso actúa la particularidad del texto subrayado y fiscalmente se contemplará el menor importe de la venta de A en B como una aportación a los fondos propios de B, con lo cual cuando B venda a un tercero su beneficio fiscal no será por la diferencia de 225-200 um sino que lo será por la diferencia entre el precio de venta, 225 um y su coste de adquisición, 50 um.

En resumen, veamos qué ocurre contable y fiscalmente:

BENEFICIO CONTABLE		BENEFICIO FISCAL	
Beneficio de A (50-50) <i>Valor de coste 50 igual al de venta</i>	0	Beneficio de A (50+150)-50 <i>(Ajuste en B.I. de 150 um ya que el valor de mercado es de 200)</i>	150
Beneficio de B (225-50) <i>Valor de venta 225, valor de coste 50</i>	175	Beneficio de B (225-50) <i>La diferencia en el precio de transferencia de A a B tiene la consideración de aportación de fondos de A en B y por tanto no significa más coste de adquisición para B (ajuste secundario)</i>	175
<b>BENEFICIO TOTAL</b>	<b>175</b>	<b>BASE IMPONIBLE TOTAL</b>	<b>325</b>

Como puede observarse la neutralidad en este supuesto no existe. Hará falta conocer en el futuro la aplicación de la norma comentada ya que la Administración tributaria podrá comprobar (en condicional que no imperativamente y por tanto discrecional) que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se hayan valorado por su valor normal de mercado, como así se dispone en el texto legal, pero lo que es indudable es su vigencia desde el pasado uno de diciembre de 2006.

Esto es un mero ejemplo. Dejamos a la voluntad del lector diferentes ejercicios como retribuciones al administrador, ventas a socios, sueldos de socios o administradores, sociedades de profesionales, etc. etc.

## 2. EL NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD

El I.C.A.C ha publicado el borrador del nuevo Plan General de Contabilidad, cuyo texto íntegro puede consultarse en la página web de dicho Instituto <http://www.icac.meh.es> y que será obligatorio para todas las empresas españolas a partir de uno de enero de 2008. El nuevo Plan General de Contabilidad conllevará asimismo la reforma del Código de Comercio y de la Ley de Sociedades Anónimas.

Con independencia de futuros análisis con mayor profundidad, veamos cuáles son las principales novedades que presenta:

- Incorpora una buena parte de disposiciones obligatorias incluidas en las NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera), hacemos mención por ejemplo al criterio de valor razonable para determinados activos y pasivos, esencialmente los financieros.
- La cuenta de Pérdidas y Ganancias pasa a tener formato vertical.
- Se introduce el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo.
- En caso de cambio en criterios contables o de corrección de errores se deberá efectuar una aplicación retrospectiva, lo que supondrá modificar las cuentas ya cerradas de años anteriores.
- Se eliminan aspectos que no están permitidos por las NIIF, por ejemplo el cuadro de financiación.
- El fondo de comercio no se podrá amortizar, si bien a final de cada ejercicio se deberá hacer un test de deterioro para verificar si ha perdido valor, en cuyo caso deberá reconocerse el deterioro sufrido.

- El nuevo PGC regula aspectos que estaban pendientes en la normativa contable anterior como el tratamiento de los instrumentos financieros.
- Se mantiene el modelo actual de cuentas anuales
- Con los nuevos estados contables se dispondrá de más información de las empresas.
- En contraposición a las NIIF hay menos posibilidades de tratamientos contables alternativos, lo que dará menos posibilidades al “maquillaje” de las cuentas de las empresas.
- Convivirán las NIIF para las cuentas consolidadas de las sociedades cotizadas en Bolsa y el nuevo PGC de obligado cumplimiento para el resto de empresas.
- Se mantendrán las adaptaciones sectoriales del actual PGC de 1990.

### 3. LAS NUEVAS SOCIEDADES PROFESIONALES

Mediante la Ley 2/2007, de 15 de marzo, publicada en el B.O.E del día 16 de marzo se regula las sociedades profesionales. Esta nueva Ley está previsto que conlleve cambios que pueden ser notables en el ejercicio de actividades profesionales como economistas, abogados, médicos, arquitectos, notarios, etc. Que se asocian para prestar conjuntamente sus servicios. A partir de la entrada en vigor de la Ley que comentamos, a los tres meses de su publicación en el B.O.E., deberán constituirse como sociedades profesionales e inscribirla en el Registro Mercantil.

Las características esenciales de esta Ley son las siguientes:

- Estarán formadas por quienes ejerzan una actividad profesional que requiera titulación universitaria e inscripción en el correspondiente colegio profesional.
- Se entenderá que hay ejercicio común de una actividad profesional cuando los actos propios de la misma sean ejecutados bajo la razón o denominación social y le sean atribuidos a la sociedad los derechos y obligaciones inherentes al ejercicio de la actividad profesional.
- Las sociedades profesionales podrán constituirse en cualquier forma societaria prevista en las leyes: anónima, limitada, comanditaria.
- Únicamente podrán tener por objeto el ejercicio en común de actividades profesionales, y podrán desarrollarlas bien directamente, bien a través de la participación en otras sociedades profesionales. En este caso, la participación de la sociedad tendrá la consideración de socio profesional en la sociedad participada.
- Podrán ejercer varias actividades, siempre que su desempeño no se haya declarado incompatible por norma de rango legal o reglamentario.
- Son socios profesionales las personas que ejerzan la actividad profesional en el seno de la sociedad y las tres cuartas partes del capital y de los derechos de voto, o las tres cuartas partes del patrimonio social y del número de socios en las sociedades no capitalistas, habrán de pertenecer a socios profesionales. Igualmente habrán de ser socios profesionales las tres cuartas partes de los miembros de los órganos de administración. Si el órgano de administración fuese unipersonal dichas funciones habrán de ser desempeñadas necesariamente por un socio profesional.
- Las sociedades constituidas con anterioridad a esta ley deberán adaptarse y solicitar su inscripción, o su adaptación, en el Registro Mercantil y en el Registro de Sociedades Profesionales (Colegios Profesionales) en el plazo de un año.

- De las deudas sociales responderá la sociedad con todo su patrimonio si bien la responsabilidad de los socios se determinará en función de la forma social adoptada. En cualquier caso, las sociedades profesionales deberán contratar un seguro que cubra la responsabilidad en la que puedan incurrir en el ejercicio de su actividad.
- Esta Ley también será de aplicación a quienes realicen la auditoría de cuentas de forma societaria. Se considerará como Registro profesional de las sociedades de auditoría el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

#### **4. BONIFICACIÓN EN LA RENTA DEL ARRENDAMIENTO DE VIVIENDAS CUANDO EL ARENDATARIO TIENE ENTRE 18 Y 35 AÑOS DE EDAD**

La nueva ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en vigor desde 1 de enero declara que se efectuará una reducción del 100 por 100 de las rentas por alquiler cuando el arrendatario sea una persona con una edad comprendida entre los 18 y 35 años, siempre que éste además tenga unos rendimientos netos del trabajo o de actividades económicas en el periodo impositivo superiores al indicador público de renta de efectos múltiples (El IPREM para 2007 se ha fijado en 16,29 € diarios, 488,68 € mensuales y 5.864,18 € anuales, con pagas extraordinarias 6.841,55 €). El arrendatario deberá comunicar anualmente al arrendador, en la forma que reglamentariamente se determine, el cumplimiento de estos requisitos.

El proyecto de reglamento del I.R.P.F., de aprobarse en su actual redactado, concreta lo siguiente:

El arrendatario deberá presentar al arrendador entre el 1 de enero y el 31 de marzo del ejercicio siguiente a aquél en que deba surtir efectos, una comunicación con el siguiente contenido:

- Nombre, apellidos, domicilio fiscal y N.I.F. del arrendatario.
- Referencia catastral del inmueble arrendado que constituyó su vivienda en el periodo impositivo anterior.
- Manifestación de tener una edad comprendida entre los 18 y 35 años durante todo el periodo impositivo o durante parte del mismo, indicando en este último caso el número de días en que cumplió dicho requisito.
- Manifestación de haber obtenido durante el periodo impositivo anterior unos rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas superiores al IPREM.