



INFORMACIÓN SOBRE LA ACTUALIDAD FISCAL

Noviembre 2007

SUMARIO

- 1. ALGUNOS COMENTARIOS ACERCA DE LAS NOVEDADES CONTEMPLADAS EN LA LEY 16/2007 DE REFORMA Y ADAPTACIÓN DE LA LEGISLACIÓN MERCANTIL EN MATERIA CONTABLE PARA SU ARMONIZACIÓN INTERNACIONAL CON BASE EN LA NORMATIVA DE LA UNIÓN EUROPEA*
- 2. MOMENTO DE LA IMPUTACIÓN DE LA GANANCIA O PÉRDIDA DERIVADA DE LA PERMUTA DE SOLARES POR EDIFICACIONES*
- 3. CUÁNDO LOS INMUEBLES DEBEN CONSIDERARSE COMO EXISTENCIAS EN LUGAR DE BIENES DE INMOVILIZADO*
- 4. CONCEPTO DE REPARACIÓN Y CONSERVACIÓN A EFECTOS DE LA DEDUCIBILIDAD DE DETERMINADOS GASTOS*
- 5. DEDUCCIÓN POR VIVIENDA HABITUAL EN RÉGIMEN DE GANANCIALES Y DE SEPARACIÓN DE BIENES*

1. ALGUNOS COMENTARIOS ACERCA DE LAS NOVEDADES CONTEMPLADAS EN LA LEY 16/2007 DE REFORMA Y ADAPTACIÓN DE LA LEGISLACIÓN MERCANTIL EN MATERIA CONTABLE PARA SU ARMONIZACIÓN INTERNACIONAL CON BASE EN LA NORMATIVA DE LA UNIÓN EUROPEA

En nuestros anteriores “Apuntes” del pasado mes de septiembre, dimos cuenta de las novedades que en materia fiscal se introducían a través de la ley de referencia. Incidimos ahora de manera muy sintética en algunos de sus aspectos mercantiles y contables.

Alcance de la reforma contable. La reforma contable de julio de 2007 tiene un alcance universal a diferencia de la que se introdujo a través de la Ley 62/ 2003 de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, ya que ésta únicamente afectó las cuentas anuales consolidadas que afectaban a las sociedades que se encontraban obligadas a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados y a las entidades financieras. La reforma de la Ley 16/2007, como hemos dicho, es universal: afecta a todas las empresas.

Cierre contable del último ejercicio iniciado en 2007 y apertura del primer ejercicio iniciado en 2008. A efectos de la elaboración de las cuentas anuales que correspondan al primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2008, las empresas elaborarán un balance de apertura al comienzo de dicho ejercicio. Dicho balance se elaborará de acuerdo con las normas establecidas en la Ley de referencia y sus normas de desarrollo. No se



exige que al preparar las cuentas anuales correspondientes al ejercicio de primera adopción (el que se inicie en 2008) se reexpresen las cifras comparativas.

Impactos que se derivan de la Ley. De la ley se derivan:

- a) Impactos mercantiles: al afectar los criterios de elaboración de las cuentas anuales, se modifica, por ejemplo, las bases que determinan la necesidad de reposición de fondos propios por causa de pérdidas acumuladas o las restricciones al reparto de dividendos.
- b) Impactos fiscales: ya comentados ampliamente en anteriores “Apuntes”.
- c) Impactos operativos: Aunque el cambio del plan de cuentas contable no sea extraordinario, se suscitarán nuevas necesidades o cambios en los soportes de los registros contables y de los programas informáticos.

Necesidades que pueden generarse. Fundamentalmente el cambio en el plan de cuentas de la empresa y en el contenido de las cuentas anuales va a generar la necesidad de modificar o cambiar las aplicaciones informáticas. A nivel de gestión de la empresa, los nuevos criterios de contabilización, valoración y desglose pueden implicar la necesidad de desarrollar nuevas bases de datos e incluso el rediseño de los sistemas de captura de datos y de valoración de los distintos elementos patrimoniales para poder dar cumplimiento con las nuevas necesidades de información.

Limitaciones a la distribución de resultados. Deben tenerse en cuenta las siguientes premisas:

- No serán distribuibles los beneficios que se imputen directamente al patrimonio neto, esto es, los generados por ajustes realizados directamente sobre dicho patrimonio neto como por ejemplo las reservas de valor razonable o reservas de cobertura de flujos de efectivo.
- De existir en el balance un fondo de comercio, se debe dotar una reserva indisponible por un importe equivalente al mismo, que se dotará con los beneficios del ejercicio al menos en un 5 por 100 anual. En el caso de que los beneficios fueran insuficientes se emplearán reservas de libre disposición.
- Cuando en el activo del balance existan gastos de investigación y desarrollo, no podrán distribuirse beneficios salvo que las reservas disponibles tengan un importe igual o superior a los mismos.

Causas de reducción del capital social y de disolución. No cambian los límites actuales, si bien el término fondos propios queda sustituido por el de patrimonio neto. En las sociedades anónimas si el patrimonio neto se reduce por debajo de 2/3 del capital social, debe reducirse éste hasta restablecer el equilibrio, salvo que se aporten los fondos equivalentes en el plazo de un ejercicio desde que se produzca la situación anómala.

Si el patrimonio neto queda por debajo de la mitad del capital social, hay causa de disolución salvo que el capital social se aumente o se reduzca en cantidad suficiente.

Cálculo del patrimonio neto para determinadas circunstancias. A efectos de la distribución de beneficios, de la reducción obligatoria del capital social y de la disolución obligatoria por pérdidas de acuerdo con lo dispuesto en la regulación legal de las sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada, se considerará patrimonio neto el importe que se califique como tal conforme a los criterios para confeccionar las cuentas anuales incrementado en el importe del capital social suscrito no exigido, así como en el importe del nominal y de las primas de emisión o asunción del capital social suscrito que esté registrado contablemente como pasivo. Los préstamos participativos se considerarán patrimonio neto a los efectos de reducción de capital y liquidación de sociedades previstas en la legislación mercantil.

Adaptación de la valoración de los activos y pasivos en las cuentas anuales del primer ejercicio en que sea de aplicación la nueva Ley. Se prevé que para la primera aplicación de la nueva normativa se elabore un balance de apertura y que los valores que deban adaptarse tengan como contrapartida una cuenta de reserva



que se cree ex profeso (habrá que estar a lo que finalmente se disponga en el nuevo PGC en su redactado definitivo cuando se publique).

2. MOMENTO DE LA IMPUTACIÓN DE LA GANANCIA O PÉRDIDA DERIVADA DE LA PERMUTA DE SOLARES POR EDIFICACIONES

Una reciente resolución del TEAC de fecha 17 de mayo de 2007, establece que en una permuta de un solar por edificaciones futuras, la ganancia o pérdida se imputará al promotor que recibe el solar cuando las construcciones estén en condiciones de la entrega material, es decir, cuando los inmuebles estén sustancialmente terminados.

Cabe señalar que la doctrina de la D.G.T. ha cambiado radicalmente abandonando el criterio anterior de que en las permutas de terreno a cambio de construcción futura la renta fiscal para el adquirente del solar (promotor) debía de imputarse al momento en que tuviera lugar la permuta, esto es, cuando se adquirieran los terrenos.

Efectivamente, la propia DGT en consultas vinculantes de 23/ 12/ 04 (V476/ 2004) y de 2/ 11/ 05 (V2219/ 2005), en concordancia con otra anterior resolución del TEAC de fecha 25 de junio de 2004, fija el nuevo criterio de que la integración de la renta deberá realizarse en el momento en que los inmuebles estén en condiciones de entrega material a los clientes cuando se encuentren sustancialmente terminados.

En definitiva, cuando el adquirente del terreno tenga los inmuebles construidos en condiciones de entrega material al transmitente del terreno, será el momento de imputación e integración de la renta en la base imponible.

3. CUÁNDO LOS INMUEBLES DEBEN CONSIDERARSE COMO EXISTENCIAS EN LUGAR DE BIENES DE INMOVILIZADO

Aún cuando figuren contabilizados dentro del inmovilizado, unos inmuebles que no han sido objeto en ningún momento de explotación, en el momento de su venta deberán reclasificarse como existencias y, por tanto, no se considerarán como elementos patrimoniales aptos a los efectos de generar rentas que determinen la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en el Impuesto sobre Sociedades.

Las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias establecen que la clasificación como inmovilizado y existencias vendrá determinado por su relación con el procedimiento productivo, perteneciendo al grupo de existencias si está destinado a la venta como actividad ordinaria de la empresa, y al grupo de inmovilizado si se encuentra vinculado a la empresa de una manera permanente, esto es, al uso propio o al arrendamiento, debiéndose transferir el inmovilizado a existencias cuando se destine a su venta siempre que no haya estado en explotación.

Y en consecuencia, este es el criterio seguido por la Dirección General de Tributos en consulta vinculante evacuada el pasado 17 de mayo de 2007.



4. CONCEPTO DE REPARACIÓN Y CONSERVACIÓN A EFECTOS DE LA DEDUCIBILIDAD DE DETERMINADOS GASTOS

El coste de una obra que no alarga la vida útil de inmueble, cuya estructura no varía, pero que son necesarias para conservarlo en buenas condiciones de funcionamiento y para mantener su capacidad productiva tienen, a juicio de la D.G.T. en consulta vinculante de fecha 16 de abril de 2007, la consideración de mejora del inmovilizado y su valoración se realizará de acuerdo con las normas de valoración de inmovilizado material del actual Plan General de Contabilidad.

No se trata, por consiguiente de tratarlos como gastos “normales” de reparaciones y conservación si las obras realizadas mejoran una parte de la construcción y se sustituyen instalaciones y mobiliario que mejoren sustancialmente la utilidad del inmovilizado. El tratamiento como gastos de reparación y conservación sería procedente si se tratara de los normales para volver a poner en condiciones de funcionamiento los activos afectados o de mantener dichas condiciones.

Al tratarse de una mejora de inmovilizado, sólo serán gastos fiscalmente deducibles en el ejercicio en que se realizan las obras, la parte del valor del activo sustituido que estuviese pendiente de amortizar, independientemente de la amortización correspondiente al coste de las nuevas obras.

5. DEDUCCIÓN POR VIVIENDA HABITUAL EN RÉGIMEN DE GANANCIALES Y DE SEPARACIÓN DE BIENES.

Analizamos seguidamente dos supuestos que pueden plantearse con respecto a la deducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas por adquisición de vivienda habitual cuando se trata de cónyuges o futuros cónyuges y uno de ellos ha adquirido a título personal dicha vivienda.

1) Uno de los cónyuges ha adquirido la vivienda de forma individual y las cuotas de la hipoteca van a ser satisfechas conjuntamente.

En este supuesto, cabe distinguir si los cónyuges van a estar bajo el régimen de gananciales o el de separación de bienes.

Régimen económico de gananciales

Así, si el régimen aplicable va a ser el de gananciales, pasan a ser comunes las ganancias o beneficios obtenidos durante el matrimonio pero se mantienen como privativos los bienes adquiridos con anterioridad a la unión, con la excepción aplicable a la vivienda familiar.

De esta manera, si la vivienda ha sido adquirida por uno de los cónyuges antes del matrimonio pero posteriormente es financiada con los ingresos de ambos, la titularidad se repartirá como sigue:

- Por los importes satisfechos por el cónyuge que la adquirió, la parte equivalente de la vivienda correspondiente a estos importes, será suya.
- Por las cantidades satisfechas durante el matrimonio, la parte de la vivienda correspondiente pertenecerá a la sociedad de gananciales.

A partir del matrimonio, ambos cónyuges tendrán derecho a la deducción por adquisición de vivienda habitual con los límites legales y tomando como base los importes que satisfagan cada uno de ellos.

Régimen económico de separación de bienes

En el régimen de separación de bienes, cada cónyuge es titular de los bienes que tuviese al inicio del matrimonio y de los que adquiera a partir de entonces y consecuentemente únicamente podrá aplicarse la



deducción por adquisición de vivienda habitual el cónyuge que sea titular del inmueble.

2) Uno de los cónyuges ha adquirido la vivienda de forma individual en contrato privado y desea incluir al cónyuge al otorgar la escritura pública

En este supuesto, la entidad vendedora no podrá acordar la entrega de la vivienda, o en su caso, otorgar escritura pública a favor de la pareja del adquirente en contrato privado sin que por éste se justifique haber satisfecho el impuesto por la adquisición del cincuenta por ciento de la vivienda que pretende sea escriturada a su nombre.

La D.G.T. en consulta vinculante de fecha 5 de julio de 2007 contempla dos supuestos:

- a) Que la pareja del adquirente en contrato privado se haga cargo de una mayor parte del préstamo hipotecario para compensarle la parte ya entregada. En este caso, se calificaría como adjudicación expresa de un bien inmueble en pago de asunción de deuda.
- b) Que la pareja abone de forma aplazada la cantidad correspondiente al 50 por ciento del valor de la vivienda. En este supuesto estaríamos ante un supuesto de compraventa pura y llanamente.

Ambos supuestos quedarían sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

El sujeto pasivo del impuesto resultaría la pareja adquirente del 50 por ciento y si la Comunidad Autónoma de residencia no hubiese aprobado un tipo impositivo en concreto, se aplicaría el general del 6 por 100 por la transmisión de inmuebles.