



INFORMACIÓN SOBRE LA ACTUALIDAD FISCAL

Febrero 2008

SUMARIO

1. *INCIDENCIA DE LA REFORMA CONTABLE EN EL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS*
2. *DEDUCCIÓN EN EL IRPF PARA LOS ARRENDAMIENTOS DE VIVIENDA POR JÓVENES*
3. *BENEFICIOS GENERADOS POR LA TRANSMISIÓN DE UNOS TERRRENOS. CORRECCIÓN MONETARIA Y DEDUCCIÓN POR REINVERSIÓN*

1. INCIDENCIA DE LA REFORMA CONTABLE EN EL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

Si bien el cálculo del impuesto sobre beneficios con el nuevo método establecido por el nuevo Plan General de Contabilidad aún queda lejos en el tiempo, dada la novedad que significa el nuevo Plan General de Contabilidad, nos permitimos dar unas pinceladas de las novedades que en materia de contabilización del impuesto sobre beneficios se van a producir.

Cambio de filosofía. El Impuesto sobre Beneficios se encuentra regulado en la norma de valoración y registro 13ª del nuevo Plan General de Contabilidad (15ª en el PGC para PYMES) y su forma de determinación difiere conceptualmente de la del anterior PGC. En efecto, con la actual norma, su cálculo se basa en el método de “enfoque de balance”, método que se fundamenta en el cálculo de dos importes que se sumarán: el “impuesto corriente” y el “impuesto diferido”. Ambas magnitudes van unidas al reconocimiento o cancelación de activos y pasivos por impuesto corriente y a activos y pasivos por impuesto diferido.

En definitiva, el gasto o ingreso por el Impuesto sobre Beneficios, es comprensivo tanto del que se deriva de la cuenta de resultados como del que provenga de movimientos directos habidos en el patrimonio neto. Simplificando, el gasto o ingreso por impuesto sobre beneficios resulta de la suma del gasto por impuesto corriente más el gasto por impuesto diferido y este último salvo reconocimiento en Patrimonio Neto o en Fondo de Comercio.

Impuesto corriente, impuesto diferido y diferencias temporarias. Veamos qué se esconde en la terminología de estos conceptos.

Impuesto corriente es el importe que deberá satisfacerse como consecuencia de la liquidación fiscal del impuesto sobre beneficios de un ejercicio.

Las deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto (excluidos retenciones y pagos a cuenta), así como las pérdidas fiscales compensables y aplicadas efectivamente en éste, dan lugar a un menor importe del impuesto corriente.

El impuesto corriente correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores se reconoce como un pasivo en la medida en que esté pendiente de pago. Si la cantidad ya pagada excede del impuesto corriente, el exceso se reconoce como un activo.

Impuesto diferido es el que tiene su origen en las denominadas diferencias temporarias.



Diferencias temporarias son las que surgen como consecuencia del distinto valor contable y fiscal que pueda tener cualquier elemento patrimonial.

Las diferencias temporarias se producen normalmente, por la existencia de diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos (BAI), cuyo origen se encuentra en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que, por tanto, revierten en periodos subsiguientes.

También pueden producirse en los ingresos y gastos registrados directamente en el patrimonio neto, incluidas las variaciones de valor de los activos y pasivos, siempre que dichas variaciones difieran de las atribuidas a efectos fiscales.

De manera esquemática:

Impuesto derivado de la liquidación fiscal del ejercicio, configura el impuesto corriente, determina un gasto o ingreso por Impuesto sobre Beneficios, se contabiliza en cuentas del subgrupo 63 (Tributos) y revierte en la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Impuesto derivado de la variación de diferencias temporarias, determina activos y pasivos por impuestos diferidos del ejercicio contabilizándose como gastos o ingresos por Impuesto sobre Beneficios en cuentas del subgrupo 83 (Impuesto sobre Beneficios) y revierte en el Patrimonio Neto del balance de la empresa.

Dos clases de diferencias temporarias. Las diferencias temporarias se clasifican en **Diferencias Imponibles** y **Diferencias Deducibles**.

Diferencias imponibles Son aquellas que darán lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.. Originan la contabilización de un pasivo por impuestos diferidos en la cuenta 479 Pasivos por diferencias temporarias imponibles.

Ejemplo: diferencia entre amortización fiscal y amortización contable.

Diferencias deducibles. Serán aquellas que dan lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan. Originan la contabilización de un activo por impuestos diferidos en cuentas 474 Activos por impuesto diferido.

Ejemplo: Las prestaciones por jubilación se pueden deducir en el resultado contable pero fiscalmente no son deducibles hasta su externalización o efectivamente sean pagadas por la empresa.

Determinación del Impuesto corriente. El impuesto corriente (cuota líquida) se determina a partir del resultado contable antes del impuesto sobre beneficios, al que habrá que sumar o restar los ajustes por las posibles diferencias de criterio fiscal/contable. Esquemáticamente:



Resultado contable antes de impuestos <i>más / menos</i>
Diferencias permanentes <i>(gastos no deducibles fiscalmente)</i> <i>igual a</i>
Base imponible previa <i>menos</i>
Bases imponibles negativas <i>igual a</i>
Base imponible del ejercicio <i>x tipo impositivo</i>
Cuota íntegra <i>menos</i>
Deducciones y bonificaciones de la cuota <i>igual a</i>
IMPUESTO CORRIENTE

Causas de diferencias temporarias imponibles y deducibles. Las diferencias temporarias traen su causa en la comparación del valor contable y la base fiscal de los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio, diferencias que enunciamos seguidamente.

Por diferentes criterios de imputación temporal. Normalmente la existencia de diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos cuyo origen se encuentra en criterios diferentes de imputación empleados para calcular el resultado contable y la base imponible del impuesto sobre sociedades y que por lo tanto, revierten en periodos subsiguientes.

Por ingresos y gastos registrados directamente en el patrimonio neto. Éstos no se computan en la base imponible, incluidas las variaciones de valor de los activos y pasivos, siempre que estas variaciones difieran de las atribuidas a efectos fiscales.

En una combinación de negocios (operación por la que una empresa adquiere el control de uno o varios negocios). Cuando los elementos patrimoniales se registran por un valor contable que difiere del valor atribuido a efectos fiscales.

Por el reconocimiento inicial de un elemento. Si no procede de una combinación de negocios y su valor contable difiere del atribuido a efectos fiscales.

Postulado fundamental. Las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos se han de contabilizar de la misma manera que se contabilizan tales operaciones:

- Las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos reconocidos en la cuenta de resultados, se registran también en la cuenta de resultados.
- Los efectos fiscales de transacciones y sucesos que se reconocen directamente en el patrimonio neto, se registran también directamente en partidas del patrimonio neto.
- El reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos en una combinación de negocios, afecta al Fondo de Comercio que surge en dicha combinación o al importe de cualquier exceso de participación del adquirente en el valor razonable neto de los activos y pasivos contingentes identificables sobre el coste de la combinación.



2. DEDUCCIÓN EN EL IRPF PARA LOS ARRENDAMIENTOS DE VIVIENDA POR JÓVENES

Como se recordará, desde el 1 de enero de 2007, en los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a viviendas, es posible practicar una reducción del 100 por 100 del rendimiento neto positivo obtenido cuando el arrendatario tenga:

- una edad comprendida entre 18 y 35 años; y
- unos rendimientos netos del trabajo o de actividades económicas en el periodo impositivo superiores al IPREM (indicador público de renta de efectos múltiples).

La Dirección General de Tributos en consulta vinculante evacuada en fecha 28 de septiembre pasado, establece que en lo referente al requisito relativo a la edad, la reducción del 100 por 100 resultará de aplicación, siempre que se cumplan los requisitos, desde que el arrendatario cumpla los 18 años hasta el día que alcance los 35 años de edad.

3. BENEFICIOS GENERADOS POR LA TRANSMISIÓN DE UNOS TERRENOS. CORRECCIÓN MONETARIA Y DEDUCCIÓN POR REINVERSIÓN

En nuestra anterior “Circulares de actualidad fiscal” del pasado mes de noviembre de 2007, relacionábamos la respuesta a una consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de fecha 17 de mayo del pasado año en la que el criterio seguido era que 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.

En la misma línea argumental, el Tribunal Económico Administrativo Central en su resolución de 14 de septiembre de 2007, recientemente publicada, y ante los beneficios generados por la transmisión de unos terrenos que no estuvieron afectos a ninguna explotación económica, establece que los beneficios generados por la transmisión de dichos terrenos no pueden acogerse a la corrección monetaria y al diferimiento/ deducción por reinversión al no tratarse de bienes de inmovilizado. Al analizar la actividad real de una entidad no basta con acudir a lo dicho en su objeto social o a los epígrafes del IAE en que esté dada de alta en cada ejercicio sino que habrá que estar a lo efectivamente realizado por la entidad, sobre todo cuando son cambiantes. La clasificación contable realizada por una empresa no otorga a un elemento la cualidad de pertenecer o no al inmovilizado, sino que lo que otorga tal calificación es la función o destino que la empresa asigne al mismo. Según la adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, en el caso concreto se debió incorporar a existencias los terrenos en el momento que se decidió transmitirlos, al no haber sido objeto de explotación. El hecho de que la transmisión de los terrenos se lleve a cabo por permuta y no por venta no altera la calificación que debe darse a los mismos toda vez que lo importante a estos efectos es que no hayan sido objeto de explotación y que hayan sido transmitidos por la entidad.