

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 TERRENOS. 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:

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

**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:

- a. Las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos reconocidos en la cuenta de resultados, se registran también en la cuenta de resultados.
- b. Los efectos fiscales de transacciones y sucesos que se reconocen directamente en el patrimonio neto, se registran también directamente en partidas del patrimonio neto.
- c. 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 nuestros anteriores “Apuntes” 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.

## **DISPOSICIONES PUBLICADAS DURANTE EL MES DE ENERO DE 2008**

### **Recaudación de ingresos no tributarios**

Orden EHA/3967/2007, 26 de diciembre, por la que se modifica la Orden PRE/3662/2003, de 29 de diciembre, que regula un nuevo procedimiento de recaudación de los ingresos no tributarios recaudados por las Delegaciones de Economía y Hacienda y de los ingresos en efectivo en la Caja General de Depósitos y sus sucursales.

*Ministerio de Economía y Hacienda. B.O.E. número 7 de fecha 8 de enero de 2008.*

### **Interés de demora**

Resolución de 2 de enero de 2008, de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, por la que se hace público el tipo legal de interés de demora aplicable a las operaciones comerciales durante el primer semestre natural del año 2008.

*Ministerio de Economía y Hacienda. B.O.E. número 6 de fecha 7 de enero de 2008.*

### **Embargos de cuentas. Gestión informatizada**

Resolución de 20 de diciembre de 2007, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la cuantía de las diligencias de embargo y determinados aspectos de la Resolución de 14 de diciembre de 2000, por la que se establece el procedimiento para efectuar por medios telemáticos el embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de depósito para diligencias de cuantía igual o inferior a 4.000 euros.

*Ministerio de Economía y Hacienda. B.O.E. número 13 de fecha 15 de enero de 2008.*

### **Impuestos especiales**

Orden EHA/12/2008, de 10 de enero, por la que se actualizan referencias de códigos de la nomenclatura combinada contenidas en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

*Ministerio de Economía y Hacienda. B.O.E. número 14 de fecha 16 de enero de 2008.*

## **COMUNIDADES AUTÓNOMAS**

### **COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS**

#### **Presupuestos**

Ley 14/2007, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2008.

*B.O.E. número 22 de fecha 25 de enero de 2008.*

## **Régimen Económico y Fiscal de Canarias**

### **Gestión recaudatoria**

Orden EHA/3916/2007, de 26 de diciembre, por la que se establece el procedimiento y las condiciones para la anulación por las Entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de los recibos-NRC por ellas emitidos, correspondientes a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias devengados con ocasión de la importación de bienes (modelo 032).

*B.O.E. número 3 de fecha 3 de enero de 2008.*

## **Reglamento de desarrollo del Régimen Económico y Fiscal de Canarias**

Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en las materias referentes a los incentivos fiscales en la imposición indirecta, la reserva para inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria

*Ministerio de Economía y Hacienda. B.O.E. número 14 de fecha 16 de enero de 2008*

## **COMUNIDAD DE CASTILLA Y LEÓN**

### **Medidas financieras**

Ley 9/2007, de 27 de diciembre, de medidas financieras.

*B.O.E. número 16 de fecha 18 de enero de 2008.*

## **COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA RIOJA**

### **Presupuestos.**

Ley 5/2007, de 21 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de La Rioja para el año 2008.

### **Medidas Fiscales y Administrativas**

Ley 6/2007, de 21 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas para el año 2008.

*B.O.E. número 16 de fecha 18 de enero de 2008.*

## **COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO**

### **Concierto Económico**

Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

*B.O.E. número 14 de fecha 16 de enero de 2008.*

## **COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LAS ILLES BALEARS**

### **Presupuestos.**

Ley 5/2007, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Las Illes Balears para el año 2008.

*B.O.E. número 18 de fecha 21 de enero de 2008.*

## **COMUNIDAD VALENCIANA**

### **Medidas fiscales y administrativas**

Ley 14/2007, de 26 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat.

*B.O.E. número 22 de fecha 25 de enero de 2008.*

### **Presupuestos**

Ley 15/2007, de 27 de diciembre, de Presupuestos de la Generalitat para el ejercicio 2008.

*B.O.E. número 24 de fecha 28 de enero de 2008.*

## CALENDARIO FISCAL PARA EL MES DE FEBRERO DE 2008

### SEMANALMENTE

#### **Impuestos Especiales**

Relación de documentos de acompañamiento expedidos y recibidos en el tráfico intracomunitario durante la semana anterior. Modelos 551 y 552.

La transmisión telemática por Internet de documentos de acompañamiento, 500, de los documentos simplificados de acompañamiento, 503, de las notas de entrega expedidas dentro del procedimiento de venta en ruta NE, y de los comprobantes y recibos de entrega expedidos para documentar los avituallamientos a aeronaves, 540, y embarcaciones, 541, realizadas por el procedimiento de ventas en ruta, debe realizarse dentro del mes siguiente a su expedición o, en su caso, dentro del mes siguiente a su recepción.

Los modelos 553, 554, 555, 557, 558, 570 y 580 se utilizarán para las declaraciones relativas, exclusivamente a fábricas y depósitos fiscales y el modelo 556 se utilizará exclusivamente para las declaraciones de las fábricas de productos intermedios al que se refiere el artículo 32 de la Ley 38/1992.

Ver condiciones específicas para alcoholes artesanos, hidrocarburos, etc.

### HASTA EL DÍA 7

#### **Impuestos Especiales**

? Enero 2008. Todas las empresas. Modelo 511.

? Diciembre 2007. Grandes Empresas. (\*) Modelos 553, 554, 555, 556, 557, 558.

? Diciembre 2007. Todas las empresas. (\*) Modelos 570,580

? Cuarto trimestre 2007. Excepto grandes empresas (\*). Modelos 554, 555, 556, 557,558.

(\*) Los Operadores registrados y no registrados, representantes fiscales y receptores autorizados, utilizarán para todos los impuestos el Modelo 510.

### HASTA EL DÍA 12

#### **Estadística Comercio Intracomunitario (Intrastat)**

? Enero 2008 Modelos N-I, N-E, O-I, O-E

### HASTA EL DÍA 20

#### **Renta y Sociedades**

**Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas imputaciones de renta, ganancias de transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de las instituciones de inversión colectiva o de**

**aprovechamientos forestales de vecinos en montes públicos, y rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos y capital mobiliario.**

? Enero 2008. Grandes empresas. Modelos 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128.

**Subvenciones e indemnizaciones satisfechas a agricultores o ganaderos**

? Resumen anual 2007. Presentación en soporte y vía telemática por teleproceso. Modelo 346.

**Planes, Fondos de pensiones, sistemas alternativos, Mutualidades de Previsión Social, Planes de Previsión Asegurados, Planes Individuales de Ahorro Sistemático, Planes de Previsión Social Empresarial y Seguros de dependencia**

Declaración anual 2007. Presentación en soporte magnético y vía telemática (Internet o teleproceso). Modelo 345.

**Impuesto sobre el Valor Añadido**

? Enero 2008. Grandes Empresas. Modelo 320

? Enero 2008. Exportadores y otros Operadores Económicos. Modelo 330

? Enero 2008. Grandes Empresas inscritas en el Registro de Exportadores y otros Operadores Económicos. Modelo 332.

? Enero 2008. Operaciones asimiladas a las importaciones. Modelo 380.

**Impuesto sobre las primas de seguros**

? Enero 2008. Modelo 430.

**Impuesto General Indirecto Canario**

? Enero 2008. Grandes Empresas. Modelo 410

? Enero 2008. Exportadores y otros Operadores Económicos Modelo 411

? Declaración ocasional. Modelo 412.

? Entidades ZEC. Modelo 413.

? Régimen especial del grupo de entidades. Mes de enero. Modelos 418 y 419.

? Grandes Empresas fabricantes o comercializadoras de labores de tabaco rubio. Mes de enero. Modelo 490.

? Exportadores y otros operadores fabricantes o comercializadores de labores de tabaco rubio. Mes de enero. Modelo 490.

**Impuestos especiales**

? Noviembre 2007. Grandes Empresas. Modelos 561, 562, 563.

? Cuarto Trimestre 2007. Excepto Grandes Empresas. Modelos 561, 562, 563.

? Enero 2008. Todas las empresas. Modelos 564, 566.

? Enero 2008. Todas las empresas (\*). Modelos 570, 580.

? Enero 2008. Grandes Empresas. Modelo 560.

(\*) Los Operadores registrados y no registrados, representantes fiscales y receptores autorizados (Grandes Empresas), utilizarán para todos los impuestos el modelo 510.

### **Número de identificación fiscal**

- ? Declaración anual 2007. Personas autorizadas en cuentas bancarias. Soporte magnético y vía telemática por teleproceso. Modelo 191.
- ? Cuarto trimestre 2007. Declaración trimestral de cuentas y operaciones cuyos titulares no han facilitado el N.I.F. a las Entidades de Crédito. Soporte y vía telemática por teleproceso. Modelo 195.
- ? Declaración anual 2007. Identificación de las operaciones con cheques de las entidades de crédito. Soporte y vía telemática por teleproceso. Modelo 199.

### **HASTA EL DÍA 29**

#### **Impuesto sobre Sociedades**

Entidades cuyo ejercicio coincida con el año natural:

Opción/renuncia a la opción para el cálculo de los pagos fraccionados sobre la parte de la base imponible del periodo de los tres, nueve u once meses de cada año natural. Modelo 036.

Si el ejercicio no coincide con el año natural: la opción/renuncia a la opción se ejercerá en los primeros dos meses de cada ejercicio o entre el inicio del ejercicio y el fin del plazo para efectuar el primer pago fraccionado, si este plazo es inferior a dos meses.