



Guía básica de Fiscalidad y Contabilidad de las operaciones habituales en la sociedad mercantil pública

Mayo 2013

Autores

Juan Manuel Pérez Mira

Consultor Fiscal AVS

Decano del Colegio de Economistas de Valencia

Francisca Mora Romero

Consultor Senior en Ideas y Proyectos GPR

Departamento económico-financiero y fiscal

María Luisa Delgado Jalón

Profesora Titular de Contabilidad

Departamento de Economía de la Empresa

Universidad Rey Juan Carlos (Madrid)

Martí García Pons

Director de Servicios Generales de REGESA

Profesor asociado de la Universidad de Barcelona

Coordinación de la Guía

David Ballester Ménguez

Coordinador Grupo Económico y Fiscal AVS

Gerente PAMMASA

ÍNDICE DE LA OBRA

1. PRESENTACIÓN	9
2. INTRODUCCIÓN	10
3. LISTADO DE ABREVIATURAS	12
4. FISCALIDAD BÁSICA DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES PÚBLICAS	14
<i>LISTADO DE GRÁFICOS</i>	<i>15</i>
<i>JUSTIFICACIÓN Y METODOLOGÍA DEL DOCUMENTO</i>	<i>16</i>
CAPÍTULO I: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)	18
1. PLANEAMIENTO GENERAL DEL IMPUESTO	18
2. ESPECIFICIDADES EN RELACIÓN CON LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS Y LA ACTIVIDAD URBANÍSTICA	18
2.1. Bonificación del 99% sobre la cuota tributaria	18
2.1.1. Promoción y gestión de viviendas	20
2.1.2. Promoción de obras distintas a viviendas	21
2.1.3. Ingresos por arrendamiento	21
2.1.4. Subvenciones percibidas	22
2.1.5. Ingresos financieros	24
2.1.6. Gestión de aparcamientos.....	24
2.1.7. Compensación de bases imponible negativas cuando coexisten actividades bonificadas y no bonificadas	25
2.2. Actividad de arrendamiento de viviendas	25
2.3. Distribución de dividendos	27
2.4. Reconocimiento de Ingresos	28
2.5. Provisiones por terminación de obra, evicción y saneamiento	29
CAPÍTULO II: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)	31
1. VISIÓN GENERAL DEL IMPUESTO	31
1.1. IVA devengado	32
1.2. IVA soportado deducible	32
1.3. Delimitación con el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	33
Regla general	33
A) Operaciones realizadas por empresarios o profesionales sujetas y exentas de IVA	33
B) Operaciones realizadas por empresarios o profesionales no sujetas al IVA... ..	33
2. PARTICULARIDADES DE LAS SOCIEDADES PÚBLICAS CON RESPECTO AL IVA	34
3. EL RÉGIMEN FISCAL DE LOS ÓRGANOS TÉCNICO-JURÍDICOS DE LA ADMINISTRACIÓN.. ..	34
3.1. Formas de personificación de la gestión de los servicios públicos	37
3.2. La doctrina de los órganos técnico-jurídicos de la Administración	38
a) Forma de creación	39
b) Propiedad del capital social	40
Casuística	40
c) Entidad destinataria de los servicios	42
d) Forma de financiación	44
e) Riesgo de distorsión de la competencia	44

3.3. Análisis de casos particulares	46
1.º Servicios de recogida de residuos y de limpieza de edificios	46
2.º Servicios de limpieza viaria	46
3.º Gestión de equipamientos públicos	47
4.º Aparcamiento municipal	47
5.º Grúa municipal y gestión de zonas azules	47
6.º Control y vigilancia de mercados municipales y ambulantes	47
7.º Servicio de inserción laboral	47
3.4. Tratamiento de las cuotas de IVA soportado	47
3.4.1. Régimen de deducciones aplicable	47
3.4.2. Cuotas de IVA soportado deducibles	48
Gráfico 7: Esquema general de tributación de las operaciones de los Órganos técnico-jurídicos en IVA	49
3.5. Regularización de la situación tributaria	50
4. OPERACIONES MÁS HABITUALES	51
4.1. Entrega de activos no dinerarios por parte de la Administración a favor de la sociedad mercantil	51
4.1.1. Entrega de bienes	51
4.1.2. La Administración como empresario. El patrimonio empresarial	52
Transmisión de inmuebles afectos a una actividad empresarial	54
Transmisión de parcelas cuando los terrenos hubiesen sido urbanizados por la Entidad local	55
Transmisiones que constituyen el ejercicio de una actividad empresarial	55
Transmisión de terrenos previamente adquiridos por cumplimiento de deberes urbanísticos	55
4.1.3. El requisito de onerosidad	56
Subvención vinculada al precio. Concepto y requisitos	57
Aportaciones no dinerarias	58
4.2. Arrendamiento con opción a compra	60
4.2.1. Viviendas destinadas a la venta y posteriormente al arrendamiento con opción de compra	61
4.2.2. Interacción del concepto de primera entrega contenido en el artículo 20.uno.22º de la Ley 37/1992, con la exención en los arrendamientos con opción de compra contenida en la letra d) del artículo 20.uno.23º.....	62
4.3. Fiscalidad en IVA de la rehabilitación de vivienda	66
4.3.1. Obras de rehabilitación	66
4.3.2. Obras de renovación y reparación	69
4.4. Aplicación del IVA reducido a las viviendas protegidas de régimen especial	71
4.5. Régimen transitorio de IVA en la venta de vivienda	73
CAPÍTULO III: IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS (ITPAJD)	76
1. PLANTEAMIENTO GENERAL DEL IMPUESTO	76
2. EXENCIÓN SUBJETIVA DEL ARTÍCULO 45.I.A.a) DEL RDL ITPAJD	77
3. OPERACIONES ESPECIALES	78
3.1. Cesiones de terrenos edificables	78
3.2. Ampliación de capital mediante aportaciones no dinerarias	80
3.3. Tributación en la promoción de Viviendas de Protección Oficial (VPO)	82
CAPÍTULO IV: IMPUESTOS LOCALES	85
1. IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES (IBI)	85

2. IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS	86
3. IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS (ICIO)	87
4. OTROS IMPUESTOS LOCALES	88
5. GUÍA CONTABLE BÁSICA DE LAS OPERACIONES DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES PÚBLICAS.....	89
<i>LISTADO DE GRÁFICOS Y TABLAS</i>	<i>90</i>
<i>JUSTIFICACIÓN Y METODOLOGÍA</i>	<i>91</i>
1ª PARTE: CONTABILIDAD DE LAS OPERACIONES MÁS FRECUENTES	94
CAPÍTULO I: LA PROMOCIÓN DE VIVIENDA PROTEGIDA	94
1.1. FASE INICIAL O DE PROMOCIÓN	95
1.1.1. Suscripción de préstamo hipotecario	95
1.1.2. Costes del solar y de la obra	97
1.1.3. Contabilidad de las operaciones en la etapa de promoción	97
1.2. FASE DE EXPLOTACIÓN: VIVIENDA PROTEGIDA EN RÉGIMEN DE ARRENDAMIENTO GENERAL Y ARRENDAMIENTO CON OPCIÓN A COMPRA.....	99
1.2.1. Consideraciones generales	99
1.2.2. Arrendamiento operativo o alquiler	102
1.2.3. Arrendamiento financiero o con opción a compra	102
1.2.4. Pérdidas de valor de las Inversiones Inmobiliarias: amortizaciones y deterioros de valor	104
1.2.5. Contabilidad de las operaciones en la etapa de explotación	107
1.3. VIVIENDA PROTEGIDA EN RÉGIMEN DE VENTA	109
1.3.1. Consideraciones generales	109
1.3.2. Correcciones valorativas al cierre de ejercicio: deterioros de valor contable	112
1.3.3. Tratamiento contable	113
1.4. RÉGIMEN DE COMPRA-VENTA EN SUELOS SOBRE LOS QUE SE HA CONSTITUIDO DERECHO DE SUPERFICIE	116
1.5. PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS	116
1.6. INMUEBLES EN ARRENDAMIENTO DISPONIBLES PARA LA VENTA	119
CAPÍTULO II: LA TRANSMISIÓN DE TERRENOS POR PARTE DEL SOCIO ÚNICO PARA LA PROMOCIÓN DE VIVIENDAS	120
2.1. TRANSMISIÓN DE TERRENOS MEDIANTE AMPLIACIONES DE CAPITAL	120
2.1.1. Consideraciones generales.....	120
2.1.2. Registro contable de las operaciones	121
2.2. TRANSMISIÓN DE TERRENOS POR CESIÓN GRATUITA O DONACIÓN	122
2.2.1. Tratamiento general del PGC 2007 en materia de Subvenciones, donaciones y legados	122
2.2.2. Registro contable de las operaciones de cesión gratuita	126
CAPÍTULO III: ENCOMIENDAS DE GESTIÓN PARA LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS DE COMPETENCIA MUNICIPAL	129
2ª PARTE: ANEXOS SOBRE NORMATIVA CONTABLE BÁSICA	130

1. CONSULTAS BOICAC RELACIONADAS	130
BOICAC N.º 74/2008. CONSULTA 8.	130
Sobre si, a partir de la entrada en vigor del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, se mantiene vigente el criterio recogido en la norma de valoración 18ª. Ventas y otros ingresos, contenida en las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a empresas inmobiliarias, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, según el cual, para los inmuebles en fase de construcción, en el momento en que se hayan incorporado al menos el 80% de los costes de la construcción, la empresa puede entender que un inmueble se encuentra sustancialmente terminado y en condiciones de entrega material, a efectos de reflejar el correspondiente ingreso por ventas.	
BOICAC N.º 74/2008. CONSULTA 9.	132
Sobre la clasificación de un inmueble destinado al arrendamiento como inmovilizado material o como inversiones inmobiliarias, por parte de una empresa que tiene entre sus actividades principales el alquiler de inmuebles.	
BOICAC N.º 75/2008. CONSULTA 2.	132
Sobre el tratamiento contable aplicable por una empresa inmobiliaria en la adquisición de un terreno a cambio de una construcción futura a partir de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.	
BOICAC N.º 75/2008. CONSULTA 3.	134
Sobre diversas cuestiones en relación con los criterios de la capitalización de los gastos financieros en el precio de adquisición. En particular:	
BOICAC N.º 75/2008. CONSULTA 5.	138
Sobre el tratamiento contable en el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, de un bien adquirido por el cobro de créditos con clientes, cuando el bien previamente se había vendido al cliente y se había reconocido el ingreso correspondiente.	
BOICAC N.º 75/2008. CONSULTA 11.	139
Tratamiento de las subvenciones en la norma de registro y valoración 18ª del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.	
BOICAC N.º 76/2008. CONSULTA 2.	141
Sobre la vigencia del tratamiento contable de los costes en que incurre un contratista, previos a la formalización del contrato y anteriores a su adjudicación, regulado en la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 27 de enero de 1993, por la que se aprueban las normas de adaptación del plan general de contabilidad a las empresas constructoras.	
BOICAC N.º 77/2009. CONSULTA 6.	142
Sobre el tratamiento contable de la cesión de bienes de dominio público que suponga exclusivamente el derecho de uso sobre tales bienes, sin exigencia de contraprestación.	
BOICAC N.º 77/2009. CONSULTA 8.	143
Sobre el criterio aplicable para calificar una actividad de “interés público o general” a los efectos previstos en la norma de registro y valoración 18ª. Subvenciones, donaciones y legados del PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD (PGC 2007), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.	

BOICAC N.º 78/2009. CONSULTA 5.	145
Sobre el tratamiento contable de inmuebles destinados al arrendamiento con opción de compra, por parte de una empresa que tiene por objeto social la promoción y gestión de inmuebles.	
BOICAC N.º 78/2009. CONSULTA 6.	146
Sobre el reflejo contable en el año 2008, en una empresa inmobiliaria, de los denominados por el consultante contratos “fallidos” de ventas contabilizadas en el ejercicio 2007, considerando que la empresa hace uso de la opción de equivalencia prevista en el apartado 1, letra d), de la disposición transitoria primera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.	
BOICAC N.º 80/2009. CONSULTA 1.	147
Sobre el tratamiento contable de los activos que deben revertir a la Administración Pública que ha otorgado una concesión administrativa, cuya reposición se va a realizar en los últimos años de la concesión, y cuyo plazo residual de uso desde dicho momento es muy inferior a su vida económica.	
BOICAC N.º 80/2009. CONSULTA 6.	149
Sobre el criterio de presentación de la transferencia del resultado de un ejercicio a resultados de ejercicios anteriores, en la formulación del estado de cambios en el patrimonio neto.	
BOICAC N.º 80/2009. CONSULTA 7.	150
Sobre el criterio aplicable para contabilizar el deterioro de las existencias y de las inversiones inmobiliarias por parte de una empresa inmobiliaria.	
BOICAC N.º 81/2010. CONSULTA 6.	153
Sobre la clasificación de los préstamos a largo plazo, cuando el contrato exige la cancelación anticipada por incumplimiento de determinadas condiciones.	
BOICAC N.º 82/2010. CONSULTA 1.	154
Sobre el tratamiento contable de los gastos asociados a la obtención de un aval.	
BOICAC N.º 82/2010. CONSULTA 5.	155
Sobre la capitalización de los gastos financieros derivados de la obtención de un préstamo para financiar el impuesto sobre el valor añadido devengado por la construcción de una planta industrial.	
BOICAC N.º 85/2011. CONSULTA 3.	156
Sobre el tratamiento contable de la aportación no dineraria a una sociedad del grupo, de la inversión en otra sociedad del grupo que constituye un negocio.	
BOICAC N.º 86/2011. CONSULTA 1.	157
Sobre la determinación del valor en uso de un activo que se ha financiado parcialmente con una subvención.	
BOICAC N.º 87/2011. CONSULTA 3.	158
Sobre el criterio que debe seguirse para reconocer el gasto relacionado con un contrato de arrendamiento operativo que incorpora un período de carencia.	

BOICAC N.º 90/2012. CONSULTA 7.	159
Sobre la contabilización de un contrato para la cesión de uso de la red de alcantarillado de la ciudad para la instalación de redes de telecomunicaciones de fibra óptica.	
BOICAC N.º 91/2012. CONSULTA 3.	161
Sobre el reconocimiento contable de la baja de un inmueble, en la aportación no dineraria a una empresa del grupo.	
BOICAC N.º 91/2012. CONSULTA 6.	162
Sobre la determinación del coste de producción por parte de una promotora inmobiliaria.	
2. RESUMEN DE PAUTAS A SEGUIR PARA LA REALIZACIÓN DEL CIERRE FISCAL Y CONTABLE DEL EJERCICIO	165
6. EL REGISTRO CONTABLE DE LAS SUBVENCIONES DEL PLAN ESTATAL DE VIVIENDA	172
1. Las subvenciones en el NPGC	173
2. Las subvenciones del Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación 2009-2012	175
3. Registro contable. Ejemplos	178
4. La subsidiación de préstamos convenidos en el Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación	181
7. ANEXOS A LA OBRA	185

1. PRESENTACIÓN

Tengo el placer de presentaros esta Guía que aborda el tratamiento fiscal y contable de aquellas actuaciones en las que trabajamos día a día y por tanto es un instrumento para mejorar nuestra gestión y hacerla más eficiente económicamente.

Esta Guía se ha realizado por iniciativa del Grupo de Trabajo Económico Fiscal de AVS, en cumplimiento de una de las finalidades recogidas en nuestros estatutos como es el promover y realizar estudios para el mejor conocimiento y solución de las circunstancias en que se desenvuelve la política de vivienda y suelo.

El texto hace un recorrido por aquellas operaciones con las que habitualmente nos encontramos y que suscitan en muchas ocasiones dudas. Aborda, asimismo, nuestras especificidades y características. Así pues, el alcance de la bonificación en el impuesto sobre sociedades, particularidades de las sociedades públicas con respecto al IVA, las encomiendas, la contabilidad de las operaciones más frecuentes...

Por todo ello, considero que es un instrumento de consulta y apoyo fundamental, y más en el contexto de restricción presupuestaria con el que nos encontramos, ya que nos permite conocer la repercusión que tendrán nuestras decisiones en relación con la tributación, las cuentas de la empresa, y por tanto, su impacto en los costes, en nuestros balances y resultados.

Una vez más aspiramos con nuestro trabajo a ser prácticos, útiles y eficientes.

Pablo Olangua Fernández
Presidente de AVS

2. INTRODUCCIÓN

“El futuro es el resultado de las decisiones que tomamos en el presente”

Estimado lector:

La “Guía básica de fiscalidad y contabilidad de las operaciones más habituales en la Sociedad Mercantil Pública” que ahora estás leyendo, es el resultado de muchos meses de trabajo llevado a cabo en el Grupo Económico Fiscal de AVS, compuesto por muy buenos profesionales y que tengo el placer personal y profesional de coordinar.

Se trata de una Guía que, al menos esa ha sido la intención de cuantos hemos participado en su elaboración, lejos de resultar una obra académica ajena a la realidad, y teniendo en cuenta el permanentemente cambiante entorno regulatorio fiscal en el que nos movemos, intenta ser un documento cuyo objetivo fundamental es que pueda servir de apoyo y consulta de primera mano a las numerosas cuestiones que surgen en el día a día de los profesionales de los departamentos económicos, financieros y administrativos de las empresas asociadas a AVS, resultando de esta forma un documento útil y práctico.

La Guía está estructurada en cuatro bloques.

El primero de ellos está dedicado a la Fiscalidad y contempla, además del marco general fiscal, las especificidades más relevantes que afectan a la actividad de las empresas de AVS, estudiando la fiscalidad de las principales operaciones que llevamos a cabo.

A continuación, se encuentra el análisis teórico práctico desde un punto de vista contable de las operaciones habituales, de las que anteriormente se ha analizado su fiscalidad. Esta segunda parte se completa con una serie de consultas que responden a cuestiones contables de tipo práctico relacionadas también con el objeto de nuestra actividad común.

Seguidamente se analiza el tratamiento y los efectos de las subvenciones a las promociones de vivienda, determinando su clasificación y análisis contable y mostrando los cálculos asociados a su registro en la contabilidad financiera de nuestras empresas.

Finalmente, la Guía cuenta con una serie de anexos que tienen como objetivo completar toda la información recogida anteriormente sobre fiscalidad y contabilidad y también ser de utilidad para la búsqueda de normativa relacionada.

No quiero terminar esta presentación de la Guía sin mostrar mi agradecimiento a tod@s aquell@s que han hecho posible que esta Guía haya acabado siendo una realidad.

En primer lugar a los autores, María Luisa Delgado Jalón, Francisca Mora Romero, Juan Manuel Pérez Mira y Martí García Pons, porque ellos, además de excelentes profesionales, han resultado ser unos imprescindibles y comprometidos compañeros en el viaje que termina con la Guía que ahora ve la luz.

A la Ejecutiva Nacional de la Asociación y en particular a su Presidente Pablo Olangua, por apoyarnos y permitirnos llevar a cabo esta Guía en tiempos tan inciertos y difíciles como los que vivimos.

A su Gerente, Francisca Cabrera, por su apoyo y empeño constante y en todo momento desde que iniciamos este proyecto. Su empuje y dedicación han resultado imprescindibles en la elaboración de esta Guía.

También quiero dar las gracias a Jerónimo Escalera, presidente de AVS Madrid y mi presidente en PAMMASA, por su confianza y apoyo al proyecto que ha supuesto la realización de esta Guía.

Y finalmente, no puedo olvidar a los compañer@s del Grupo Económico Fiscal de AVS, porque la mayoría de ellos nos animaron desde el principio a elaborar esta Guía, con la que esperamos devolverles nuestro agradecimiento en forma de documento que les resulte útil en su día a día.

David Ballester
Coordinador del Grupo Económico y Fiscal AVS
Gerente PAMMASA

3. LISTADO DE ABREVIATURAS

AJD	Actos Jurídicos Documentados.
BOICAC	Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
CE	Comunidad Europea.
CEE	Comunidad Económica Europea.
DGT	Dirección General de Tributos. http://petete.meh.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/consulta.htm
EPL	Empresa Pública Local.
FIFO	<i>First In First Out</i> . En español: primera entrada, primera salida.
IAE	Impuesto sobre actividades económicas.
IBI	Impuesto sobre bienes inmuebles.
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
ICIO	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.
IGAE	Intervención General de la Administración del Estado.
IPREM	Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples.
IS	Impuesto sobre Sociedades.
ITP	Impuesto sobre transmisiones patrimoniales.
ITPAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
ITPO	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido.
LBRL	Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.
LIFO	<i>Last In First Out</i> . En español: última entrada, primera salida.
LIVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
MBE	Módulo Básico Estatal.
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad.
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera.
NRV	Norma de Registro y Valoración (del PGC).
NV	Norma de Valoración.
OS	Operaciones societarias (impuesto).
OTJ	Órgano Técnico Jurídico.
PEVR	Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación 2009-2010.

PGC	Plan General Contable.
RBEL	Real Decreto 1372/1986, de 13 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de Bienes de las Entidades Locales.
RDL ITPAJD	Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
RDL	Real Decreto Legislativo.
RDLeg. 781/1986	Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en materia de Régimen Local.
RSCCL	Decreto de 17 de junio de 1955, por el que se aprueba el Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales.
Tribunal de Justicia CCEE	
TRLIS	Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
TRLRHL	Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
TRLSC	Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.
UE	Unión Europea.
UGE	Unidad Generadora de Efectivo.
VPO	Vivienda de Protección Pública.
VR	Valor Razonable.

4. Fiscalidad básica **de las sociedades mercantiles** **públicas**

Juan Manuel Pérez Mira
Francisca Mora Romero

LISTADO DE GRÁFICOS

<i>Gráfico 1. Caso 1. El capital social es 100% propiedad de una única entidad pública</i>	<i>40</i>
<i>Gráfico 2. Caso 2. El capital social es propiedad al 100% de una entidad pública y un conjunto de entidades públicas y/o sociedades mercantiles que dependen íntegramente de la primera. 41</i>	<i>41</i>
<i>Gráfico 3. Caso 3. El capital social es propiedad de varias entidades públicas independientes. 41</i>	<i>41</i>
<i>Gráfico 4. Caso 4. El capital social es propiedad de una única entidad pública que, a su vez, es propiedad de varias entidades públicas independientes</i>	<i>42</i>
<i>Gráfico 5. Esquema para determinar si una sociedad cumple los requisitos para ser considerada órgano técnico-jurídico de la Administración a los efectos del IVA.</i>	<i>46</i>
<i>Gráfico 6. Esquema de deducibilidad de las cuotas de IVA soportado.</i>	<i>49</i>
<i>Gráfico 7. Esquema general de tributación de las operaciones de los órganos técnico-jurídicos en IVA.</i>	<i>49</i>
<i>Gráfico 8. Esquema de tributación de las aportaciones a capital no dinerarias.</i>	<i>60</i>
<i>Gráfico 9. IVA en el arrendamiento de vivienda sin opción de compra.</i>	<i>61</i>
<i>Gráfico 10. Tributación en IVA de las obras y actuaciones sobre edificaciones terminadas.</i>	<i>69</i>
<i>Gráfico 11. Cuadro resumen tributación de la cesión gratuita en ITP.</i>	<i>80</i>

JUSTIFICACIÓN Y METODOLOGÍA DEL DOCUMENTO

El origen de este documento nace de la necesidad, por parte de los entes públicos y de sus técnicos, de dar respuesta respecto a cuestiones fiscales que surgen de nuevas formas de gestión de los servicios públicos, de las operaciones especiales que se realizan entre éstas y su órgano superior y por las relaciones que nacen con los ciudadanos por su naturaleza público/privada.

Efectivamente, si bien las sociedades mercantiles de capital social propiedad íntegramente del ente público suponen la gestión directa de los servicios públicos, tal y como viene reflejado en el artículo 85 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, también se establece que “las sociedades mercantiles locales se regirán íntegramente, cualquiera que sea su forma jurídica, por el ordenamiento jurídico privado, salvo las materias en que les sea de aplicación la normativa presupuestaria, contable, de control financiero, de control de eficacia y contratación, y sin perjuicio de lo señalado en el apartado siguiente de este artículo”.

Por lo tanto, existe una clara dualidad en su naturaleza que sumado a la relación constante con su ente matriz y a las operaciones realizadas con éste, hace que el deslinde entre sus dos caracteres, público y privado, sea, en ocasiones, un ejercicio de un profundo análisis.

A la problemática derivada de su doble naturaleza hay que añadir el entorno actual de recesión económica del que se derivan constantes modificaciones en normativa aplicable. Como consecuencia del contexto cambiante en el que nos encontramos, los entes locales se encuentran en la necesidad de abordar nuevas formas de gestión que proporcionen mayor eficiencia en cuanto a la calidad, cantidad y ahorro en la prestación de los servicios públicos y mayor eficacia hacia las demandas de los ciudadanos. Además se busca que estas soluciones proporcionen ventajas en cuanto a financiación y fiscalidad para los entes públicos.

Como respuesta a estas demandas impuestas por el entorno vigente han proliferado las sociedades mercantiles de capital íntegramente público y se han generado nuevas operaciones cuyas características, unidas a la naturaleza de este tipo de entidades dan lugar a cuestiones relativas a la contabilidad, formalización y fiscalidad de las mismas.

Tal y como se anticipa en párrafos anteriores, este escrito intenta dar respuesta a cuestiones fiscales generales sobre la aplicación de los tributos estatales y locales a las sociedades mercantiles de propiedad pública y especialmente a las surgidas en las sociedades públicas urbanísticas. Puntualizar, alcanzado este punto, que el presente documento pretende proporcionar la argumentación básica necesaria para la aplicación de los impuestos analizados pero que no es su intención sentar cátedra sobre el ámbito de los impuestos, puesto que, en cantidad de cuestiones, existen opiniones contrapuestas entre la Dirección General de Tributos y las sentencias dimanadas de los órganos jurisdiccionales.

A lo largo del documento se van a analizar los principales impuestos aplicables a las sociedades empresariales, haciendo especial hincapié sobre dos características propias de este tipo de entidades, a saber, los regímenes especiales que le son de aplicación, ya sea por su naturaleza pública o por la actividad empresarial que desarrolla y algunas de las operaciones especiales que se dan con frecuencia entre la empresa y su matriz.

Así, en su capítulo I, se analiza el Impuesto de Sociedades con especial atención a la problemática sobre la bonificación del 99% sobre la cuota tributaria que establece el artículo 34.2 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. También se abordan cuestiones básicas sobre el registro de ingresos y gastos que forman parte de la base imponible y los tipos de gravamen vigentes.

En el capítulo II se trata el Impuesto del IVA. En este caso, tras describir los aspectos generales del impuesto, se dedica principal atención al régimen especial de tributación de los órganos técnico-jurídicos de los entes públicos. Se aborda, de manera individual, la problemática de la tributación de operaciones habitualmente realizadas por estas sociedades pero que tiene peculiaridades y posiciones encontradas dada su complejidad impositiva. Dentro de este capítulo se plantean y exponen las últimas novedades fiscales en cuanto a rehabilitación y venta de vivienda.

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se aborda en el capítulo III. Se analiza de manera sistemática la no inclusión de este tipo de sociedades en el ámbito de la exención del artículo 45.I.A.a) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto. Seguidamente se considera la aplicación de los impuestos aprobados por el RDL a las operaciones de cesiones de terrenos edificables y a la ampliación de capital mediante aportaciones no dinerarias.

En el último capítulo se abordan las especificidades de las sociedades mercantiles públicas en cuanto a la tributación en los impuestos de ámbito local de mayor importancia.

CAPÍTULO I: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

1. PLANTEAMIENTO GENERAL DEL IMPUESTO

El Impuesto sobre Sociedades “es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas establecidas”¹ por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS).

Tal y como viene recogido en el párrafo anterior, el hecho imponible estará constituido por la obtención de rentas por parte del sujeto pasivo del impuesto, cualquiera que sea su fuente u origen.

El tipo general de gravamen actualmente es del 30% según Disposición Adicional octava del TRLIS. No obstante, las entidades de reducida dimensión, importe de la cifra de negocios inferior a 10 millones de euros, tributarán: por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros, al tipo del 25% y por la parte de base imponible restante, al tipo del 30%².

El tipo impositivo reducido por mantenimiento o creación de empleo a aplicar sobre los tramos expuestos en el párrafo anterior disminuyen a 20% y a 25%, respectivamente en el caso de tratarse de entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del período es inferior a 5 millones de euros y mantiene una plantilla media inferior a 25 empleados³. La aplicación de esta escala queda supeditada a que durante los doce meses siguientes al inicio de cada uno de los períodos impositivos (2009, 2010, 2011 y 2012), la plantilla media de la entidad no sea inferior a la unidad y, además, tampoco sea inferior a la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comenzó a partir de 1 de enero de 2009.

En el artículo 7 de la mencionada ley se enumeran los sujetos pasivos del impuesto, a saber, cualquier persona natural o jurídica obligada al pago del impuesto al ejercer los actos gravados por la ley.

El artículo 9 considera sujetos exentos del impuesto “el Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales”, extendiendo la exención en su apartado b) a “los organismos autónomos del Estado y entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de las entidades locales”. Estas exenciones no abarcan, por tanto, a las sociedades mercantiles municipales.

2. ESPECIFICIDADES EN RELACIÓN CON LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS Y LA ACTIVIDAD URBANÍSTICA

2.1. Bonificación del 99% sobre la cuota tributaria

Con el fin de minorar la diferencia en la imposición sobre las operaciones de las sociedades mercantiles local/provincial/estatal respecto a los demás entes públicos exentos, se introduce

¹ Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

² Artículo 108 del TRLIS, modificado por el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo.

³ Disposición Adicional Duodécima del TRLIS.

una bonificación a la cuota en el artículo 34.2 “del 99% la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas de la prestación de cualquiera de los servicios comprendidos en el apartado 2 del artículo 25 o en el apartado 1.a, b y c del artículo 36 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (LBRL), de competencias de las entidades locales territoriales, municipales y provinciales, excepto cuando se exploten por el sistema de empresa mixta o de capital íntegramente privado. La bonificación también se aplicará cuando dichos servicios se presten por entidades íntegramente dependientes del Estado o de las comunidades autónomas”.

Para la correcta aplicación de la bonificación se requiere la concurrencia de dos requisitos⁴:

a) Subjetivamente, solo es aplicable a determinadas formas organizativas de prestación de los servicios de competencia de las entidades locales territoriales, municipales o provinciales. En particular, si el ente instrumental es una sociedad, la bonificación se aplicará solo a aquellas sociedades mercantiles cuyo capital pertenezca íntegramente a la entidad local, municipal, provincial o al Estado o Comunidad Autónoma, es decir, en el caso de gestión directa de los servicios públicos.

b) Objetivamente, la cuota a bonificar debe proceder de ingresos derivados de la prestación de los servicios públicos municipales enumerados concretamente en el *apartado 2, del artículo 25 y en el apartado 1, letras a), b) y c) del artículo 36 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases del Régimen Local.*

Por lo tanto, el resto de servicios públicos que puedan prestar, habida cuenta de la amplitud de la citada Ley en el artículo 25.1 que permite a los Municipios actuar para “promover toda clase de actividades y prestar cuantos servicios públicos contribuyan a satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal”, no darán derecho a la bonificación.

Los servicios públicos recogidos en la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (LBRL) son:

– Según el artículo 25.2 de la LBRL:

“El Municipio ejercerá, en todo caso, competencias, en los términos de la legislación del Estado de las Comunidades Autónomas, en las siguientes materias:

a. Seguridad en lugares públicos.

b. Ordenación del tráfico de vehículos y personas en las vías urbanas.

c. Protección civil, prevención y extinción de incendios.

d. Ordenación, gestión, ejecución y disciplina urbanística; promoción y gestión de viviendas; parques y jardines, pavimentación de vías públicas urbanas y conservación de caminos y vías rurales.

e. Patrimonio histórico-artístico.

f. Protección del medio ambiente.

g. Abastos, mataderos, ferias, mercados y defensa de usuarios y consumidores.

⁴ Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V0025-11, de 12 de enero de 2011.

h. Protección de la salubridad pública.

i. Participación en la gestión de la atención primaria de la salud.

j. Cementerios y servicios funerarios.

k. Prestación de los servicios sociales y de promoción y reinserción social.

l. Suministro de agua y alumbrado público; servicios de limpieza viaria, de recogida y tratamiento de residuos, alcantarillado y tratamiento de aguas residuales.

ll. Transporte público de viajeros.

m. Actividades o instalaciones culturales y deportivas; ocupación del tiempo libre; turismo.

n. Participar en la programación de la enseñanza y cooperar con la Administración educativa en la creación, construcción y sostenimiento de los centros docentes públicos, intervenir en sus órganos de gestión y participar en la vigilancia del cumplimiento de la escolaridad obligatoria”.

– Según el artículo 36.1 de la LBRL:

“a) La coordinación de los servicios municipales entre sí para la garantía de la prestación integral y adecuada a que se refiere el apartado a) del número 2 del artículo 31.

b) La asistencia y la cooperación jurídica, económica y técnica a los Municipios, especialmente los de menor capacidad económica y de gestión.

c) La prestación de servicios públicos de carácter supramunicipal y, en su caso, supracomarcas”.

Si la sociedad mercantil tiene como socio único al Ayuntamiento se da cumplimiento al primer requisito y habría que analizar las actividades que desempeña (requisito objetivo). En el caso de las sociedades mercantiles de gestión urbanística, las actividades que normalmente vienen desarrollando, se pueden encuadrar en el artículo 25.2 en su apartado d) de la LBRL, que incluye, entre los servicios públicos municipales cuya realización facultaría para la aplicación de la bonificación de referencia, la “ordenación, gestión, ejecución y disciplina urbanística” y la “promoción y gestión de viviendas”.

Tras lo expuesto conviene hacer referencia a las puntualizaciones emanadas de la doctrina impuesta por las consultas vinculantes de la DGT⁵.

2.1.1. Promoción y gestión de viviendas

La definición ajustada a derecho de vivienda viene establecida en el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de arrendamientos urbanos, entendiéndose como tal “*una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario*”.

⁵ La jurisprudencia ha entendido aplicable la bonificación a los rendimientos procedentes de la explotación de aparcamientos (sentencia de la Audiencia Nacional de 17-6-2004), a los servicios prestados por una entidad de Inspección Técnica de Vehículos (sentencia del Tribunal Supremo de 10-6-2004), o a la explotación de serrerías en montes propios (sentencia del Tribunal Supremo de 8-5-2002), casos todos en los que los ingresos percibidos sí proceden de los propios beneficiarios. Por el contrario, la jurisprudencia ha entendido que no resulta aplicable la bonificación a los servicios de colaboración en la gestión, inspección y recaudación de los tributos (resolución de este Tribunal Central de 14-10-2005).

Siendo así la actividad de promoción de vivienda que vienen desarrollando las empresas municipales, provinciales o estatales, ya sean en régimen de vivienda protegida o libre, queda enmarcada dentro de las competencias previstas en la letra d) del artículo 25.2 de la LBRL.

La bonificación alcanzará a los ingresos derivados de la venta de trasteros, plazas de garaje y cualesquiera otras dependencias vinculadas a las viviendas, sin que sea de aplicación a las rentas procedentes de la promoción de locales comerciales y de garajes no vinculados a las viviendas⁶.

2.1.2. Promoción de obras distintas a viviendas

Atendiendo a la definición dada por las normas de derecho urbanístico, la gestión urbanística incluye actividades tales como el desarrollo del planeamiento, la delimitación de polígonos o unidades de actuación, la elección y desarrollo de sistemas de actuación, la ejecución material de las obras de urbanización y la conservación de las obras de urbanización y la edificación⁷. El propio concepto se completa con el resto de la enumeración del artículo 25.2.d) de la LBRL, que incluye la promoción y gestión de viviendas; parques y jardines, pavimentación de las vías públicas urbanas y conservación de caminos y vías rurales.

Por tanto, y de acuerdo con el apartado 2 del artículo 34 del TRLIS, están bonificados los rendimientos correspondientes a las actuaciones de urbanización de suelo industrial, *“en tanto que comportan la ejecución material de las obras de urbanización; ahora bien, los beneficios que pudiera obtener la entidad por la venta de las parcelas resultantes de la transformación, en cuanto excedan de los rendimientos correspondientes a las actuaciones de urbanización, no estarán bonificados en dicho exceso dado que éste no procede de la prestación de los referidos servicios públicos locales”*⁸. En este mismo sentido, la bonificación no alcanzará, en ningún caso, a los rendimientos derivados de las actividades de promoción o construcción industrial⁹.

También se excluye de las actividades con derecho a bonificación a *“la construcción de edificios destinados a equipamientos públicos (centros de asistencia social o destinados a albergar a la policía autonómica)”*, al considerar que en la realización de dichos centros la sociedad consultante *“no está prestando ninguno de los servicios locales mencionados anteriormente”*¹⁰.

2.1.3. Ingresos por arrendamiento

Respecto a la inclusión de las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas de protección oficial en la base imponible bonificada del IS no existe regulación concreta ni jurisprudencia específica respecto a este tema. La DGT contesta en sentido genérico a esta cuestión en su

⁶ Consulta V0972-08 de la DGT, de 14 de mayo de 2008.

⁷ Artículo 86 de la Ley 7/2002, de 17 de diciembre, de Ordenación Urbanística de Andalucía que desarrolla el concepto de gestión urbanística contenido en el artículo 147 de Decreto Legislativo 1/2004, de 22 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de ordenación del territorio y urbanismo.

⁸ Consulta V1491-09 de la DGT, de 22 de junio de 2009.

⁹ Consulta V0138-11 de la DGT, de 28 de enero de 2011.

¹⁰ Consulta V0026-11 de la DGT, de 12 de enero de 2011.

consulta de 16 de septiembre de 2005¹¹, aunque la cuestión planteada trataba sobre el arrendamiento de una nave y un solar negando su sujeción.

La problemática surge a falta de una definición legal de las competencias que se presupone que abarcan la “ordenación, gestión, ejecución, disciplina urbanística y promoción y gestión de viviendas¹²”. En verdad no se puede asimilar gestión con arrendamiento pero se podría defender el hecho de que el arrendamiento forma parte de las actividades a desarrollar para la administración y aprovechamiento del parque de viviendas.

También se podría considerar que, en el caso de tratarse de rentas de arrendamientos de viviendas destinadas a personas con bajas rentas o en riesgo de exclusión social, caso en el que los precios de los arrendamientos sean sensiblemente inferiores a los del mercado, se podría estar desarrollando una actividad de prestación de servicios sociales y de promoción y reinserción social (apartado k) contemplada en el artículo 25.2 de la LBRL y que se trata con mayor extensión en el apartado siguiente.

2.1.4. Subvenciones percibidas

La inclusión como parte de la base bonificada de las subvenciones o transferencias realizadas por parte del ente local a la empresa pública, dependerá de la consideración de ingreso o de aportación del socio que obedecerá al fondo más que a la forma.

Para dilucidar esta cuestión se atenderá, en todo caso, a lo dispuesto en la Consulta 8 del BOICAC 77 relacionada con la Norma de Registro y Valoración (NRV) 18ª 2 del Plan General Contable (PGC) de 2007¹³ y el supuesto en que las entidades beneficiarias de una subvención pertenezcan al sector público.

Según la consulta citada, el término subvención contenido en la NRV 18ª debe ser entendido en sentido más amplio que el establecido por la legislación española que regula las subvenciones públicas, haciendo referencia a todas las transferencias que pueden recibir las entidades y empresas públicas por parte de la Administración-propietaria o socio mayoritario.

El desarrollo de la respuesta a la consulta planteada al ICAC distingue varios casos que pasamos a resumir:

- 1) Subvenciones en sentido estricto, que cumplen los requisitos establecidos en la Ley 38/2007, de 17 de noviembre, general de Subvenciones, contenidos en su artículo 2¹⁴.

¹¹ Consulta V1785-05 de la DGT, de 16 de septiembre de 2005.

¹² Artículo 25.2 de la Ley 7/1985, apartado d).

¹³ “Norma de Registro y Valoración 18ª Subvenciones, donaciones y legados recibidos. Apartado 2. Subvenciones, donaciones y legados otorgados por socios o propietarios” del PGC aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

¹⁴ Artículo 2 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones. “Concepto de subvención.

1. Se entiende por subvención, a los efectos de esta Ley, toda disposición dineraria realizada por cualesquiera de los sujetos contemplados en el artículo 3 de esta Ley, a favor de personas públicas o privadas, y que cumpla los siguientes requisitos:

Que la entrega se realice sin contraprestación directa de los beneficiarios.

Que la entrega esté sujeta al cumplimiento de un determinado objetivo, la ejecución de un proyecto, la realización de una actividad, la adopción de un comportamiento singular, ya realizados o por desarrollar, o la concurrencia de una situación, debiendo el beneficiario cumplir las obligaciones materiales y formales que se hubieran establecido.

Estas subvenciones serán ingreso en todo caso y formarán parte de la base bonificada del IS.

- 2) Subvenciones o transferencias por parte de las Administraciones Públicas socios sin contraprestación.

Este grupo se subdivide en cinco tipos de operaciones con el fin de aclarar en qué casos se considera ingresos y en cuales aportaciones de los socios. A saber:

- 1) Transferencias sin finalidad determinada, cuyo objetivo es cubrir los déficits de explotación o los gastos de funcionamiento. En este caso no se considerarán ingresos y, por tanto, no formarán parte de la base bonificada del IS, sino que se tratarán como aportaciones del socio.
- 2) Transferencias para actividades específicas declaradas de interés general mediante norma jurídica y transferencias en las que medie un contrato-programa para la realización de una actividad o la prestación de un servicio de interés público. Constituirán ingresos en ambos casos y computarán en la base bonificada en la medida que la actividad se encuentre entre las susceptibles de ello.
- 3) Transferencias para subvencionar proyectos de Investigación y desarrollo. Al igual que en el caso anterior, serán consideradas como ingresos en la medida que financien actividades declaradas de interés general.

Que el proyecto, la acción, conducta o situación financiada tenga por objeto el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública.

2. No están comprendidas en el ámbito de aplicación de esta Ley las aportaciones dinerarias entre diferentes Administraciones públicas, para financiar globalmente la actividad de la Administración a la que vayan destinadas, y las que se realicen entre los distintos agentes de una Administración cuyos presupuestos se integren en los Presupuestos Generales de la Administración a la que pertenezcan, tanto si se destinan a financiar globalmente su actividad como a la realización de actuaciones concretas a desarrollar en el marco de las funciones que tenga atribuidas, siempre que no resulten de una convocatoria pública.

3. Tampoco estarán comprendidas en el ámbito de aplicación de esta Ley las aportaciones dinerarias que en concepto de cuotas, tanto ordinarias como extraordinarias, realicen las entidades que integran la Administración local a favor de las asociaciones a que se refiere la disposición adicional quinta de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.

4. No tienen carácter de subvenciones los siguientes supuestos:

Las prestaciones contributivas y no contributivas del Sistema de la Seguridad Social.

Las pensiones asistenciales por ancianidad a favor de los españoles no residentes en España, en los términos establecidos en su normativa reguladora.

También quedarán excluidas, en la medida en que resulten asimilables al régimen de prestaciones no contributivas del Sistema de Seguridad Social, las prestaciones asistenciales y los subsidios económicos a favor de españoles no residentes en España, así como las prestaciones a favor de los afectados por el virus de inmunodeficiencia humana y de los minusválidos.

Las prestaciones a favor de los afectados por el síndrome tóxico y las ayudas sociales a las personas con hemofilia u otras coagulopatías congénitas que hayan desarrollado la hepatitis C reguladas en la Ley 14/2002, de 5 de junio.

Las prestaciones derivadas del sistema de clases pasivas del Estado, pensiones de guerra y otras pensiones y prestaciones por razón de actos de terrorismo.

Las prestaciones reconocidas por el Fondo de Garantía Salarial.

Los beneficios fiscales y beneficios en la cotización a la Seguridad Social.

El crédito oficial, salvo en los supuestos en que la Administración pública subvencione al prestatario la totalidad o parte de los intereses u otras contraprestaciones de la operación de crédito.”

- 4) Aportaciones recibidas por las empresas públicas para realizar inversiones de inmovilizado o para cancelar deudas por adquisición del mismo. Se considerarán ingresos en la medida en que financien inmovilizado afecto a una actividad de interés general en los términos expuestos anteriormente. Los ingresos, siempre y cuando sean no reintegrables, se registrarán en el patrimonio neto, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias tal y como se indica en la NRV 18ª 1.3 del PGC. Al igual que en los casos anteriores se integrará en la base bonificada según cuál sea la actividad a la que se vincula.

La cesión gratuita de terrenos para la posterior promoción de viviendas de protección oficial se encuadra en este grupo de transferencias y por lo tanto se tratará como una subvención de capital imputable a resultados en el momento de la venta de las viviendas, dado que no procede amortización al ser un terreno¹⁵.

Si el fin de la cesión gratuita de terrenos fuera la mera transmisión de fondos, sin la adscripción a ninguna actividad calificada de interés general, se consideraría una aportación de fondos del socio.

- 5) Transferencias para financiar gastos específicos o inusuales. No se considerarán ingresos, sino aportaciones de socios y por tanto no computarán en la base bonificable del IS.

En este sentido se ha pronunciado la DGT en sus respuestas a las consultas de 10 de octubre de 2007¹⁶ y de 21 de junio de 2011¹⁷. En la primera concluía en la inclusión en la base de renta bonificada de las subvenciones percibidas para la promoción de viviendas en regímenes especiales ya que forman parte del rendimiento de la actividad. En la segunda, aunque la consulta planteada se refiere a la forma de documentación de las transferencias realizadas por la Administración Pública socio a la empresa pública, se concluye en que dichas transferencias tienen la consideración de aportaciones realizadas por el socio único.

2.1.5. Ingresos financieros

Al igual que los ingresos por subvenciones, los ingresos financieros obtenidos de la gestión de los recursos ociosos que provengan de actividades que se encuentren en el ámbito de la bonificación, formarán parte del montante a computar en la base de la bonificación del IS¹⁸.

2.1.6. Gestión de aparcamientos

En el caso de la gestión directa por parte de una empresa pública dependiente de un ente local de un aparcamiento propiedad del mismo (requisito subjetivo), los ingresos provenientes de la

¹⁵ El criterio reiterado por parte de las autoridades tributarias (DGT y TEAC) es el de entender bonificables las rentas derivadas de las ventas de las viviendas protegidas por considerarlas incluidas dentro del artículo 25.2.d de la Ley 7/1985, pero no el derivado de los ingresos registrados en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias como consecuencia de la transferencia en especie recibida por la empresa por la cesión gratuita de los terrenos, pero en contra de lo mantenido por la DGT y el TEAC, la Audiencia Nacional (SAN 2226/2012, de 17 de mayo de 2012) considera procedente la bonificación de las rentas imputadas a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias derivadas de las cesiones de terrenos al mantener que dichas rentas no son segregables de la actividad de edificación de viviendas realizadas por la empresa pública bajo el amparo del artículo 25.2.d) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local.

¹⁶ Consulta V2140-07 de la DGT, de 10 de octubre de 2007.

¹⁷ Consulta V1610-11 de la DGT, de 21 de junio de 2011.

¹⁸ Consulta V1199-04 de la DGT, de 12 de mayo de 2004.

explotación del mismo estarán sujetos a la bonificación del IS al entenderse su explotación como un servicio municipal¹⁹.

La Audiencia Nacional considera la problemática que supone la ordenación vial y el tráfico de vehículos en las ciudades, así como la adopción de medidas disuasorias del empleo de vehículos particulares, tendentes a facilitar lugares de aparcamiento, que tales servicios, asumidos por los Ayuntamientos, están incluidos en la concepción amplia que el art. 25.1 de la normativa local contiene y permite. No debiendo olvidarse que en su apartado 2 se enumeran las competencias que “en todo caso” ejercerá, describiendo las competencias que obligatoriamente debe asumir. Pero ello no impide que “cuantos servicios públicos contribuyan a satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal” sean considerados como “servicios públicos municipales”, pues como establece el art. 85.1 de la citada norma, “son servicios públicos locales cuantos tienden a la consecución de los fines señalados como de la competencia de las entidades locales” (requisito objetivo).

2.1.7. Compensación de bases imponibles negativas cuando coexisten actividades bonificadas y no bonificadas

En el caso de que en una sociedad mercantil pública existan actividades bonificadas y no bonificadas en el ámbito del IS y dispusiera de bases imponibles negativas de períodos anteriores a compensar en futuras liquidaciones del IS, se debe tener en cuenta que, según se indica en la consulta vinculante de la DGT V1728-12²⁰, que la compensación de las mismas se debe realizar en base a un criterio proporcional al importe de rentas bonificadas y no bonificadas con anterioridad a la aplicación de la bonificación que se realizará únicamente sobre las bases bonificables.

Apuntar en este apartado que la subvención de capital derivada de la cesión gratuita de los terrenos no resulta bonificable y en cambio sí lo es el resultado de la promoción realizada sobre los mismos.

2.2. Actividad de arrendamiento de viviendas

Tal y como se explica en el apartado anterior, la falta de una definición clara de lo que supone la gestión de viviendas provoca que el arrendamiento de vivienda no se encuentra reconocido de forma expresa entre las actividades cuyos ingresos y gastos computan en la base bonificable del IS.

A falta de conclusión en este sentido, se debe recordar la existencia del Régimen Especial para las Entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda que viene desarrollado en el Título VII, Capítulo III, artículos 53 y 54 del TRLIS²¹.

¹⁹ Sentencia de la Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso (SAN 4392/2004, de 17 de junio de 2004).

²⁰ “Una vez determinada la base imponible de acuerdo con todo lo indicado, en el supuesto de que concurren simultáneamente renta positiva no bonificada con renta positiva bonificada y se compensen bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores, a los efectos del cálculo del importe de la bonificación, estas últimas compensarán a las dos anteriores de acuerdo con un criterio de proporcionalidad. De tal manera que podrá aplicarse el porcentaje de la bonificación sobre la parte de la cuota que corresponda a la porción de la base imponible positiva, una vez efectuada la compensación conforme al criterio anterior, derivada de los rendimientos que dan derecho a la misma”.

²¹ Este régimen se incorporó por la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica y posteriormente fue modificado por la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de reformas en materia tributaria para el impulso de la productividad.

La adopción de este régimen especial es opcional y permite una bonificación de al menos el 85%, siempre y cuando se cumplan las condiciones marcadas en dichos artículos y que se resumen a continuación:

- 1) Que la actividad principal de la empresa sea el arrendamiento de viviendas, entendidas éstas tal y como se define en el artículo 2.1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos.
- 2) Número de viviendas igual o superior a 10.
- 3) Superficie máxima construida 135 m².
- 4) Viviendas en régimen de arrendamiento (arrendadas u ofrecidas en arrendamiento), durante al menos 7 años.
- 5) Que la promoción y las rentas provenientes de las viviendas se contabilice de forma independiente para cada una.
- 6) Que al menos el 55% de las rentas del período impositivo provengan del arrendamiento de viviendas, excluyendo del cómputo total las rentas que provengan de las ventas de viviendas en alquiler por plazo superior a 7 años.

Las bonificaciones sobre la cuota íntegra del impuesto serán las siguientes:

- Bonificación del 85% de la parte de la cuota correspondiente al arrendamiento de viviendas que cumplan los requisitos detallados anteriormente.
- Bonificación del 90% en el caso de rentas derivadas de viviendas arrendadas por discapacitados en las cuales se hayan realizado obras de adecuación con su certificado de la Administración competente.

Existen incompatibilidades en la aplicación de este régimen especial que vienen determinadas en el artículo 53.4 del TRLIS²².

Las consecuencias por el incumplimiento del requisito de que las viviendas permanezcan arrendadas u ofrecidas en arrendamiento durante al menos 7 años viene recogido en la letra c) del apartado 2 del artículo 53 del TRLIS. Dicho incumplimiento implicará, para esa vivienda, la pérdida de la bonificación que hubiera correspondido, de manera que “junto con la cuota del período impositivo en el que se produjo el incumplimiento, deberá ingresarse el importe de las bonificaciones aplicadas en la totalidad de los períodos impositivos en los que hubiera resultado de aplicación este régimen especial, sin perjuicio de los intereses de demora, recargos y sanciones que, en su caso, resulten procedentes”.

Pero asimismo, tal y como establece el primer párrafo del apartado 1 del artículo 53 del TRLIS, pueden acogerse a este régimen especial las sociedades que tengan como actividad económica principal el arrendamiento de viviendas, siendo dicha actividad compatible con la realización de otras actividades complementarias, y con la transmisión de los inmuebles arrendados una

²² TRLIS Título VII. Capítulo III.

“4. Cuando a la entidad le resulte de aplicación cualquiera de los restantes regímenes especiales previstos en este Título VII, excepto el de consolidación fiscal, transparencia fiscal internacional y el de las fusiones, escisiones, aportaciones de activo y canje de valores y el de determinados contratos de arrendamiento financiero, no podrá optar por el régimen regulado en este capítulo, sin perjuicio de lo establecido en el párrafo siguiente.

Las entidades a las que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 108 de esta Ley, les sean de aplicación los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión previstos en el capítulo XII de este Título VII, podrán optar entre aplicar dichos incentivos o aplicar el régimen regulado en este capítulo”.

vez transcurrido el período mínimo de mantenimiento de siete años a que se refiere la letra c) del apartado 2 del artículo 53 del TRLIS. Precisamente, de la indicación de que la actividad económica principal de arrendamiento de viviendas es compatible con la transmisión de los inmuebles arrendados una vez transcurrido este período mínimo de mantenimiento, se desprende que la transmisión de los inmuebles arrendados antes de tal plazo, ocasiona la incompatibilidad de aplicar este régimen especial. En consecuencia, en el período impositivo en que se produce la transmisión, no resultará posible para la entidad consultante aplicar este régimen especial, por lo que la entidad no podría aplicar la bonificación sobre ninguna de las rentas obtenidas”²³.

2.3. Distribución de dividendos

La participación de los accionistas en las ganancias sociales se produce a través de los dividendos, esto es, se trata de la remuneración del capital invertido por los accionistas. Esta distribución se hará en función del capital social que se haya desembolsado²⁴.

Con carácter general existen dos limitaciones en cuanto a la distribución de dividendos ordinarios y son:

Una vez cubiertas las atenciones previstas por la Ley o los estatutos, sólo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio del ejercicio, o a reservas de libre disposición, si el valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social. A estos efectos, los beneficios imputados directamente al patrimonio neto no podrán ser objeto de distribución, directa ni indirecta (art. 273.2 TRLSC²⁵).

Se prohíbe igualmente toda distribución de beneficios a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al importe de los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo del balance (art. 273.3 TRLSC).

Por reservas disponibles, la mayoría de los autores entiende que el TRLSC se está refiriendo a la *Prima de emisión de acciones* y a las *Reservas voluntarias*. Por otro lado, es necesario señalar que el artículo 273 debe cumplirse a posteriori, es decir, podría darse el caso de que una sociedad antes de la propuesta de distribución no cumpla el mencionado artículo y, como consecuencia del reparto propuesto sí lo cumpla.

En cuanto a las obligaciones previstas por las Ley, en el artículo 274 del TRLSC se menciona las habidas en cuanto a la dotación de la Reserva Legal de la Sociedad. En la distribución del beneficio se destinará una cifra igual al diez por ciento hasta que ésta alcance, al menos, el veinte por ciento del capital social. Mientras no supere el límite indicado, solo podrá destinarse a la compensación de pérdidas en el caso de que no existan otras reservas disponibles suficientes para este fin.

En cuanto a las retenciones a realizar por la distribución de dividendos, cabe decir que la sociedad mercantil municipal no está obligada a realizar retenciones e ingresos a cuenta por la

²³ Consulta V0422-10 de la DGT, de 5 de marzo de 2010.

²⁴ <http://www.contabilidad.tk/aspectos-legales-tener-cuenta-distribucion-beneficio.html>

²⁵ Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC).

distribución de beneficios al ente local, según el artículo 140.4.a) del TRLIS en el que se establece las excepciones a la obligación de retener y de ingresar a cuenta. Entre las exenciones relacionadas se encuentran las rentas obtenidas por las entidades exentas a que se refiere el apartado 1 del artículo 9 entre las que se encuentran las entidades locales.

2.4. Reconocimiento de Ingresos

En el caso de empresas inmobiliarias, para la correcta determinación de la base imponible del IS hay que tener en cuenta las especificaciones establecidas en cuanto al reconocimiento de los ingresos en las cuentas de la entidad²⁶.

Como principio general, el ingreso por la venta de un bien habrá de ser registrado en el momento en que exista un acuerdo entre las partes (comprador y vendedor) por el que se realice la transmisión efectiva de la propiedad (y, por tanto, de los riesgos y beneficios derivados del activo) y por el importe de las contraprestaciones que subyacen en la transacción (precio, principalmente, así como otras obligaciones).

Anteriormente, en el caso particular de las empresas inmobiliarias, el criterio a seguir en el reconocimiento de ingresos venía establecido en la NRV 18ª de la adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias²⁷.

“Las ventas de inmuebles estarán constituidas por el importe de los contratos, sea cualquiera la fecha de los mismos, que corresponden a inmuebles que estén en condiciones de entrega material a los clientes durante el ejercicio.

Para el caso de ventas de inmuebles en fase de construcción, se entenderá que aquellos están en condiciones de entrega material a los clientes cuando se encuentren sustancialmente terminados, es decir, cuando los costes previstos pendientes de terminación de obra no sean significativos en relación con el importe de la obra, al margen de los de garantía y conservación hasta la entrega. Se entiende que no son significativos los costes pendientes de terminación de obra, cuando *al menos* se ha incorporado el 80% de los costes de la construcción sin tener en cuenta el valor del terreno en que se construye la obra. Elegido un porcentaje que deberá explicitarse en la memoria, se mantendrá, de acuerdo con el principio de uniformidad, para todas las obras que realice la empresa”.

Tras la aprobación del PGC de 2007, la adaptación sectorial del PGC a las empresas inmobiliarias mantiene su vigencia pero “exclusivamente en la medida en que no se opongan a la nueva regulación contable de rango superior”²⁸.

Por lo tanto, para el correcto reconocimiento de las ventas se ha de confrontar la NRV correspondiente a los ingresos de ambas normativas.

Según la NRV 14 del PGC 2007, los ingresos por ventas se contabilizarán, y por tanto formarán parte de la base imponible del IS, siempre y cuando se cumplan las siguientes condiciones:

²⁶ En la consulta V1762-10 de la DGT, de 29 de julio de 2009.

²⁷ Orden de 28 de diciembre de 1994, por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias (B.O.E. de 4 de enero de 1995; corrección de errores en B.O.E. de 19 de enero de 1995 y B.O.E. de 17 de febrero de 1995).

²⁸ Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

- a) La empresa ha transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica. Se presumirá que no se ha producido la citada transferencia cuando el comprador posea el derecho de vender los bienes a la empresa, y ésta la obligación de recomprarlos por el precio de venta inicial más la rentabilidad normal que obtendría un prestamista.
- b) La empresa no mantiene la gestión corriente de los bienes vendidos en un grado asociado normalmente con su propiedad, ni retiene el control efectivo de los mismos.
- c) El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.
- d) Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.
- e) Los costes incurridos o a incurrir en la transacción pueden ser valorados con fiabilidad.

Por tanto, el **registro de las ventas**, de acuerdo con el PGC 2007, ha de realizarse una vez hayan sido **transferidos los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad** de los bienes, por lo que una interpretación coherente de dicha definición con lo establecido en las NIIF, que se toman como normativa de rango superior, supondría el registro de las ventas a partir de la transmisión de la propiedad/**escrituración pública**.

2.5. Provisiones por terminación de obra, evicción y saneamiento

La **provisión por terminación de obra** “recoge los gastos futuros estimados necesarios para concluir un inmueble cuya venta ha sido contabilizada de acuerdo con el criterio establecido en esta adaptación, y que en todo caso deben ser poco significativos desde el punto de vista de los costes totales y no necesariamente de los distintos márgenes de resultados”.

Teniendo en cuenta lo expuesto en el apartado anterior, las ventas se deben registrar una vez formalizada la escritura pública o, en su caso, una vez traspasado el riesgo al comprador y por lo tanto implica que ya se ha recibido la certificación de fin de obra y, en consecuencia, no procedería dotar la provisión por terminación de obra. En todo caso procederá dotar dicha provisión por el importe estimado de los gastos de obras generales imputables a la promoción (plazas, piscinas comunitarias, etc.).

La **provisión por evicción y saneamiento** recoge la estimación de la cobertura de los gastos en los que el promotor prevé que incurrirá en un futuro como consecuencia de las obligaciones de garantía y saneamiento de las edificaciones vendidas. Los métodos de estimación de la provisión por evicción y saneamiento serán principalmente las referencias sectoriales o experiencia pasada de la Compañía.

A la hora de calcular la dotación a realizar hay que tener en cuenta que parte de las obligaciones del promotor en cuanto a cubrir los riesgos por garantía y el saneamiento por evicción y/o por vicios o defectos ocultos del bien inmueble vendido se encuentran cubiertas mediante las obligaciones legales derivadas de la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación²⁹.

²⁹ Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación. Las personas físicas o jurídicas que intervienen en el proceso de la edificación responderán frente a los propietarios y los terceros adquirentes de los edificios o parte de los mismos de los siguientes daños materiales ocasionados en el edificio dentro de los plazos indicados, contados desde la fecha de recepción de la obra, sin reservas o desde la subsanación de éstas.

Fiscalmente, la provisión por terminación de obra (elementos comunes) en cuanto corresponde a gastos ciertos cuya cuantía no está determinada.

La provisión para cubrir la posibilidad de la evicción, en cuanto determina la pérdida de la cosa vendida, no sería deducible ya que se trata de vicios de naturaleza jurídica no amparados en la provisión para riesgos y gastos. La provisión por saneamiento, por el contrario, puede entenderse incluida en las provisiones deducibles para la cobertura de garantías de reparación incluidas en el art. 13.6.g del TRLIS³⁰.

No obstante, en cierto modo, la garantía decenal se encontraba ya cubierta por medio de la aplicación del artículo 1.591 del Código Civil.

La responsabilidad de las personas físicas o jurídicas que intervienen en el proceso de la edificación es de:

1. **Durante 10 años:** sobre los daños materiales causados por vicios y defectos que afecten a elementos estructurales que comprometan directamente la resistencia mecánica y la estabilidad del edificio. (Defectos y vicios que afectan a la cimentación, soportes, vigas, forjados, muros de carga o elementos estructurales).
2. **Durante 3 años:** sobre los daños materiales causados en el edificio por vicios o defectos de los elementos y/o instalaciones constructivas que ocasionen el incumplimiento de los requisitos de habitabilidad.
3. **Durante 1 año:** el constructor también responderá de los daños materiales por vicios y defectos de ejecución que afecten a elementos de terminación o acabado de las obras.

La acción para exigir la responsabilidad (artículo 17) prescribirá en el plazo de 2 años a contar desde que se produzcan dichos daños (según el artículo 18).

³⁰ Artículo 13 de la LIS. Provisión.

“6. Los gastos inherentes a los riesgos derivados de garantías de reparación y revisión, serán deducibles hasta el importe necesario para determinar un saldo de la provisión no superior al resultado de aplicar a las ventas con garantías vivas a la conclusión del período impositivo el porcentaje determinado por la proporción en que se hubieran hallado los gastos realizados para hacer frente a las garantías habidas en el período impositivo y en los dos anteriores en relación a las ventas con garantías realizadas en dichos períodos impositivos”.

CAPÍTULO II: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

1. VISIÓN GENERAL DEL IMPUESTO

El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) es un impuesto de naturaleza indirecta porque recae sobre una manifestación indirecta de la capacidad económica, concretamente, el consumo de bienes y servicios.

Este impuesto grava tres clases de operaciones:

- Entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios y profesionales en el desarrollo de su actividad.
- Adquisiciones intracomunitarias de bienes que, en general, también son realizadas por empresarios o profesionales, aunque en ocasiones pueden ser realizadas por particulares (por ejemplo, adquisición intracomunitaria de medios de transporte nuevos).
- Importaciones de bienes, cualquiera que sea quien las realice, ya sea empresario, profesional o particular.

Este impuesto afecta a los empresarios y profesionales en un doble sentido:

Por sus ventas o prestaciones de servicios: tienen la obligación de repercutir a los adquirentes o destinatarios las cuotas del IVA que correspondan y, posteriormente, ingresarlas en el Tesoro.

Por sus adquisiciones: igualmente soportan cuotas que tienen derecho a deducir en sus autoliquidaciones periódicas. En cada liquidación se declara el IVA repercutido a los clientes, restando de éste el soportado en las compras y adquisiciones a los proveedores, pudiendo ser el resultado tanto positivo como negativo. Si el resultado es positivo debe ingresarse en el Tesoro. Si es negativo, con carácter general, se compensa en las autoliquidaciones siguientes. Sólo si al final del ejercicio, en la última declaración presentada, el resultado es negativo o si se trata de sujetos pasivos inscritos en el Registro de devolución mensual, en cualquier declaración, se puede optar por solicitar la devolución o bien compensar el saldo negativo en las liquidaciones siguientes.

Por lo tanto, el impuesto presenta dos partes claramente diferenciadas: el IVA devengado y el IVA soportado deducible.

Es importante destacar la modificación introducida por la Ley 7/2012³¹, de 29 de octubre con respecto a la LIVA, ya que se amplía la aplicación de la regla de la inversión del sujeto pasivo a las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

³¹ Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

Por tanto, a partir del 31 de octubre de 2012, fecha de entrada en vigor de la Ley 7/2012, el destinatario de la operación será quien deba autorrepercutirse el impuesto, según la nueva redacción del artículo 84.uno.2º f)³².

1.1. IVA devengado

De acuerdo con el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), que regula el hecho imponible, los requisitos para que una operación quede sujeta al mismo son los siguientes:

- Debe tratarse de una entrega de bienes o una prestación de servicios realizada por un empresario o profesional, de una adquisición intracomunitaria de bienes o de servicios o de una importación de bienes.
- No debe tratarse de una de las operaciones declaradas no sujetas o exentas por la Ley.
- La operación debe entenderse realizada en la Península o Islas Baleares.
- La operación debe entenderse producida o realizada, pues sólo cuando se produce o realiza se devenga el IVA correspondiente a la operación de que se trate.

Una vez establecido que una operación queda dentro del ámbito del impuesto estando sujeta y no exenta, habrá que delimitar dos cuestiones adicionales:

- La cantidad (base imponible) sobre la que debe aplicarse el tipo impositivo.
- El tipo de gravamen correspondiente a la operación.

1.2. IVA soportado deducible

En general, los empresarios y profesionales pueden restar del IVA repercutido el IVA soportado en sus compras, adquisiciones e importaciones, siempre que cumplan los siguientes requisitos simultáneamente:

- Las cuotas soportadas deben tener la consideración legal de deducibles, es decir, deben haberse devengado en la Península o Baleares y ser de la cuantía correcta.
- La deducción sólo puede efectuarla quien reúna una serie de requisitos subjetivos, básicamente tener la condición de empresario o profesional.
- Los bienes o servicios por cuya adquisición o importación se ha soportado o satisfecho el IVA deben realizarse en la actividad empresarial o profesional.
- Las cuotas no deben figurar entre las exclusiones y restricciones del derecho a deducir establecidas en la Ley.
- El sujeto pasivo que ejercita el derecho a la deducción debe estar en posesión de los justificantes necesarios para efectuar dicha deducción.

³² Artículo 84.dos.2. Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

f) Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Lo establecido en el párrafo anterior será también de aplicación cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas.

- Los bienes y servicios han de emplearse en actividades cuya realización genera el derecho a deducción de las cuotas del IVA soportado.

1.3. Delimitación con el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Regla general

Ambos impuestos gravan la transmisión de bienes o derechos. Se aplica el IVA cuando quien transmite es empresario o profesional y se aplica el concepto “Transmisiones Patrimoniales Onerosas” cuando quien transmite es un particular.

Una diferencia fundamental entre ambos impuestos es la posibilidad de deducción del IVA cuando lo soporta un empresario. En tanto que las cantidades pagadas por el concepto “Transmisiones Patrimoniales Onerosas” constituyen un coste para el empresario, el IVA no lo es, puesto que puede ser objeto de deducción en la autoliquidación correspondiente.

Como regla general, se produce la incompatibilidad de ambos impuestos de manera que, en principio, las operaciones realizadas por empresarios y profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional no estarán sujetas al concepto “Transmisiones Patrimoniales Onerosas” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sino al IVA, con una serie de excepciones.

Dichas excepciones son las operaciones que, siendo realizadas por empresarios o profesionales, están sujetas al concepto de “Transmisiones Patrimoniales Onerosas” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de acuerdo con la siguiente clasificación:

A) Operaciones realizadas por empresarios o profesionales sujetas y exentas de IVA.

Las entregas, arrendamientos, constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre bienes inmuebles, salvo que se renuncie a la exención en el IVA.

La transmisión de valores o participaciones de entidades cuyo activo esté constituido, al menos en un 50% por inmuebles situados en territorio español, o en cuyo activo se incluyan valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado, al menos, en un 50% por inmuebles radicados en España.

La transmisión de valores recibidos por las aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de la constitución o la ampliación de sociedades o la ampliación de su capital social, siempre que entre la fecha de la aportación y de la transmisión no hubiera transcurrido un plazo de tres años.

B) Operaciones realizadas por empresarios o profesionales no sujetas al IVA.

Las entregas de inmuebles que estén incluidos en la transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

2. PARTICULARIDADES DE LAS SOCIEDADES PÚBLICAS CON RESPECTO AL IVA

Las sociedades públicas presentan un conjunto de particularidades en el ámbito de este impuesto como consecuencia de una serie de elementos básicos:

- Su carácter de entidad dependiente de una administración pública.
- El tipo de actividades que suelen realizar en desarrollo de su objeto social.
- Las relaciones financieras y patrimoniales que se establecen entre la entidad y la administración.

Con respecto al primer elemento, hay que señalar que el hecho de que el capital de estas entidades sea propiedad de la administración pública puede implicar la aplicación de un régimen especial tanto en cuanto a la repercusión como en cuanto a la deducibilidad del impuesto. Esto se producirá si se reúnen los requisitos para ser considerado, a los efectos del IVA, como un órgano técnico jurídico de la administración titular.

En cuanto a la segunda cuestión, hay que abordar el asunto relacionado con el tipo de actividades que las administraciones suelen encargar a dichas sociedades y el ejercicio de funciones públicas. Es decir, existen un conjunto de actividades que las sociedades pueden desarrollar por encargo de sus administraciones y que, bajo determinadas condiciones, pueden ser consideradas como el mero ejercicio de una función pública más que la realización de una actividad económica. Especial mención debe recibir en este apartado el análisis de la función urbanística y de promoción de vivienda de estas sociedades.

Por último, la dependencia de las sociedades con respecto a la administración, implica la existencia de un conjunto de flujos financieros y/o patrimoniales entre ambas entidades que pueden tener un tratamiento diferenciado y una repercusión importante en el ámbito del impuesto.

Por tanto, en el ámbito del IVA, hay que abordar las siguientes cuestiones básicas:

- La tributación general de las administraciones públicas en IVA.
- El régimen de los órganos técnico-jurídicos de la administración.
- La tributación de la actividad urbanística, de promoción de vivienda y rehabilitadora.
- Las operaciones de traspaso de activos dinerarios o no dinerarios entre la administración y la sociedad.

3. EL RÉGIMEN FISCAL DE LOS ÓRGANOS TÉCNICO-JURÍDICOS DE LA ADMINISTRACIÓN

El análisis del régimen de tributación al que está sometida una sociedad mercantil pública en IVA debe partir del estudio del tratamiento en dicho impuesto de las propias administraciones públicas.

De esta forma, el artículo 13.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (antiguo artículo 4.5 de la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo, Sexta Directiva, norma derogada y sustituida desde el 1 de enero de 2007 por la referida Directiva 2006/112/CE), establece lo siguiente:

“Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia.

En cualquier caso, los organismos de Derecho público tendrán la condición de sujetos pasivos en relación con las actividades que figuran en el anexo I, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante”.

En definitiva, y de acuerdo con lo establecido por la Sexta Directiva, desde el punto de vista del IVA, la administración pública no tiene la condición de sujeto pasivo en tanto que su actuación no es en calidad de empresario sino de autoridad pública, ni en desarrollo de actividad empresarial alguna sino en ejercicio de funciones públicas, quedando, en consecuencia, fuera del ámbito de aplicación del impuesto.

Llegados a este punto, lo primero que hay que delimitar es lo que entiende el IVA por administración pública que, en España, son las siguientes entidades:

- El Estado.
- Las Comunidades Autónomas.
- Las Diputaciones Provinciales, Diputaciones Forales, Cabildos Insulares y Consejos Insulares.
- Los municipios.
- Los organismos de derecho público.

Como ya se ha dicho, el argumento básico para justificar la **no sujeción** de las actividades realizadas por todas estas entidades al impuesto, es el de que cuando las realizan no están actuando en calidad de empresario o profesional sino en cumplimiento de una serie de funciones públicas.

No obstante, y a pesar de lo anterior, existen dos supuestos en los que las actividades realizadas por estas entidades sí que quedarán en el ámbito de aplicación del impuesto que son los siguientes:

1. Si el hecho de no considerarlos sujetos pasivos puede generar una distorsión significativa de la competencia.
2. En el caso de que realicen cualquiera de las actividades que figuran en el Anexo I mencionado por la Sexta Directiva y que, en España, queda reflejado en la relación siguiente³³ de actividades de marcado carácter económico:
 - a) Telecomunicaciones.
 - b) Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía.

³³ Artículo 7.8º de la LIVA.

- c) Transportes de personas y bienes.
- d) Servicios portuarios y aeroportuarios y explotación de infraestructuras ferroviarias incluyendo, a estos efectos, las concesiones y autorizaciones exceptuadas de la no sujeción del Impuesto por el número 9º siguiente.
- e) Obtención, fabricación o transformación de productos para su transmisión posterior.
- f) Intervención sobre productos agropecuarios dirigida a la regulación del mercado de estos productos.
- g) Explotación de ferias y de exposiciones de carácter comercial.
- h) Almacenaje y depósito.
- i) Las de oficinas comerciales de publicidad.
- j) Explotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares.
- k) Las de agencias de viajes.
- l) Las comerciales o mercantiles de los Entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones.
- m) Las de matadero.

En cuanto a la primera excepción, el IVA considera sujetos pasivos a las entidades públicas en cuanto a las actividades que desarrollan en el ejercicio de sus funciones públicas cuando estas actividades pueden ser ejercidas igualmente, en competencia con ellos, por particulares, si el hecho de no considerarlos sujetos pasivos pudiera dar lugar a distorsiones graves de la competencia. Sin embargo, y siguiendo la jurisprudencia del Tribunal de Justicia Europeo, los diferentes estados miembros no están obligados a adaptar literalmente su Derecho nacional a este criterio ni a precisar los límites cuantitativos de la no imposición.

Por tanto, y dado que en la actualidad en España no se han definido ni desarrollado dichos límites, hay que atender a los criterios que las propias autoridades tributarias, principalmente a través de la Dirección General de Tributos, ofrecen en esta materia.

De este modo, y según dicho centro directivo, la distorsión habría de calificarse en función de la importancia relativa del volumen de operaciones desarrollado por los particulares respecto del correspondiente a la provisión pública. Además, no habrá que perder de vista que la distorsión puede producirse en un doble sentido:

- 1) Con respecto a los consumidores o entidades receptoras de los servicios.
- 2) Con respecto a los empresarios o profesionales que los ofrecen.

En cualquier caso, ha de señalarse que la medida de no sujeción contenida en el artículo 7.8º de la LIVA, al constituir una excepción al principio general expuesto en el artículo 2.1.c) de la Directiva 2006/112/CE, según el cual estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal, debe ser objeto de interpretación estricta, como

reiteradamente ha señalado la jurisprudencia. Dicho planteamiento atempera sin duda el alcance de la expresión “distorsión grave”.

En cuanto a la segunda excepción, la razón fundamental por la que dicho conjunto de actividades queda, en cualquier caso, sujeta al impuesto con independencia de que la efectúe una entidad pública, estriba en la consideración de que se trata de actividades de mercado contenido económico y, por tanto, su ejecución no implica el ejercicio de una función pública.

3.1. Formas de personificación de la gestión de los servicios públicos

Como ya se ha expuesto, las operaciones realizadas por entes públicos sujetos al derecho administrativo no están sujetas salvo que se encuentren en la lista de actividades que por su marcado carácter económico siempre quedan sujetas o bien en el caso de que la no sujeción suponga una distorsión grave de la competencia.

En definitiva, y como ya se ha visto, la no sujeción de las entidades públicas depende de dos requisitos, uno de carácter subjetivo y otro objetivo:

- 1) Que la entidad sea un organismo de derecho público.
- 2) Que la actividad realizada suponga el ejercicio de una función pública.

Pero, por otro lado, las entidades públicas disponen de diferentes modos de gestión de sus servicios y actividades. Concretamente en el caso de las entidades locales se concretan en el artículo 85 de la LBRL³⁴.

En base a dicho artículo, la entidad local puede gestionar los servicios públicos de su competencia directamente por la propia entidad o, también de forma directa, mediante organismo autónomo, entidad pública empresarial o sociedad mercantil local.

Como ya se ha visto, el IVA supedita la no imposición de los organismos de Derecho público al requisito de que actúen “en el ejercicio de sus funciones públicas”, considerando impositibles aquellas actividades que ejercen dichos organismos no en su calidad de sujetos de Derecho público, sino como sujetos de Derecho privado. El único criterio que permite distinguir con certeza estas dos categorías de actividades es, por consiguiente, el régimen jurídico aplicable a la entidad en cuestión con arreglo al Derecho nacional.

³⁴ Artículo 85 de la Ley de Bases de Régimen Local.

1. Son servicios públicos locales los que prestan las entidades locales en el ámbito de sus competencias.
2. Los servicios públicos de la competencia local podrán gestionarse mediante alguna de las siguientes formas:

Gestión directa:

Gestión por la propia entidad local.

Organismo autónomo local.

Entidad pública empresarial local.

Sociedad mercantil local, cuyo capital social sea de titularidad pública.

Gestión indirecta, mediante las distintas formas previstas para el contrato de gestión de servicios públicos en la Ley de Contratos del Sector Público.

3. En ningún caso podrán prestarse por gestión indirecta ni mediante sociedad mercantil de capital social exclusivamente local los servicios públicos que impliquen ejercicio de autoridad.

En consecuencia, si nos encontramos ante una entidad sometida al derecho público, no habrá duda de que, con las dos excepciones anteriormente aludidas, sus actividades no se encontrarán dentro del ámbito del IVA.

Sin embargo, la cuestión resulta mucho más compleja en el caso de las sociedades mercantiles públicas que, como ya se ha visto, la Ley determina que son una forma de gestión directa de los servicios públicos.

La complejidad básica radica en que, en este caso, nos encontramos ante unos sujetos jurídicos que actúan sometidos al derecho privado, pero que también deben atenerse parcialmente al derecho administrativo (p. ej. normas de contratación, estabilidad presupuestaria o limitaciones establecidas en las leyes y normativa de presupuestos públicos).

Además, en aquellos casos, como cuando el capital es íntegramente público, en los que la administración tiene la capacidad de gobernar plenamente la sociedad mercantil, resulta cuando menos dudoso el carácter independiente de esta última respecto de la Administración.

3.2. La doctrina de los órganos técnico-jurídicos de la Administración

La administración tributaria ha analizado reiteradamente el tratamiento en IVA de estas sociedades mercantiles públicas sentando una doctrina a través de un conjunto de respuestas a consultas vinculantes³⁵.

De acuerdo con dicha doctrina, las autoridades tributarias entienden que estas sociedades mercantiles, cuando cumplen un conjunto de requisitos, no son más que lo que denominan como *órganos técnico-jurídicos de la administración* a los efectos del IVA.

La consecuencia directa de que la sociedad pueda calificarse de dicha forma es que los servicios prestados por la misma a su administración titular no determinarán la realización de operaciones sujetas al Impuesto dado que, en este caso, se considera que la sociedad está actuando como un mero centro de gasto de la Administración en el ejercicio de una función pública.

Los requisitos que debe cumplir una sociedad mercantil de forma simultánea para ser considerada como órgano técnico-jurídico son los siguientes:

- 1º. Su creación debe haberse llevado a cabo al amparo de lo dispuesto por la LBRL o de la normativa autonómica correspondiente.
- 2º. Su capital debe ser propiedad íntegra de la Administración, quien, en consecuencia, gobernará en todo momento su proceso de toma de decisiones.
- 3º. Debe tener por principal y casi exclusivo destinatario de los servicios que presta al Ente público que la ha creado.
- 4º. Su financiación se lleva a cabo a través de la correspondiente consignación en los presupuestos de la entidad local o a través de la oportuna dotación regular de fondos para atender al desarrollo del objeto que tenga encomendado.

³⁵ Consultas vinculantes de la DGT V1439-09, V0857-09, V0839-09, V0667-09, V0627-09, V0019-09, V2375-08, entre otras.

5º. La actuación a través de la sociedad mercantil no implica riesgo de distorsión significativa de la competencia.

En definitiva, y por traslación de la jurisprudencia tanto europea como nacional, las entidades íntegramente participadas por la administración y dedicadas a la gestión de servicios propios de la misma son órganos técnico-jurídicos de ella, no quedando, con carácter general, sujetas al impuesto las relaciones económicas entre ambas.

Este hecho se ve reforzado, siempre según la jurisprudencia (citar Tribunal Supremo), por una serie de factores que suelen concurrir en este tipo de sociedades:

- Normalmente no soportan de forma completa el riesgo económico de las actividades que desarrollan.
- Se hallan más cerca de la fundación de un servicio público que de una figura asociativa aunque se relacionan con los usuarios bajo formas jurídicas propias del Derecho privado, pero en cambio internamente actúan casi como un órgano del ente público.
- Además, estas entidades están sometidas parcialmente a la legislación administrativa (ley de presupuestos, ley de contratos, fiscalización por el Tribunal de Cuentas, etc.).

La consecuencia jurídica de todo ello para el Tribunal Supremo es que las transferencias y aportaciones que las Administraciones destinen a la financiación de estas sociedades no pueden constituir contraprestación de operaciones sujetas al Impuesto, siendo su única finalidad la dotación de recursos suficientes para el desarrollo de las funciones encomendadas.

Siendo ello así, su realidad a efectos del Impuesto no puede ir más allá de su consideración como meros centros de gasto, sin que por tanto la financiación que reciben del Ente del que dependen pueda calificarse como contraprestación de operaciones sujetas al mismo.

En consecuencia, la mención que se hace en el segundo párrafo del artículo 7.8º de la LIVA, excluyendo de la no sujeción al caso en el que la Administración actúe a través de la forma de sociedad mercantil, ha de entenderse aplicable únicamente a operaciones ajenas a la relación entre el Ente público y la fórmula organizativa de la que éste se valga para la prestación de sus servicios, y siempre a condición de que dichas fórmulas organizativas tengan, tanto desde un punto de vista orgánico como funcional, naturaleza empresarial.

En cuanto a los requisitos que se deben cumplir para que una sociedad pública pueda ser considerada como órgano técnico-jurídico, resulta necesario realizar algunas precisiones extraídas de diferentes respuestas a consultas vinculantes por parte de la Dirección General de Tributos.

a) Forma de creación

En primer lugar, el requisito de haber sido creada según lo dispuesto en el artículo 85 de la Ley de Bases de Régimen Local, no precisa de una acreditación explícita ante las autoridades tributarias dado que este requisito simplemente se refiere a que la sociedad municipal en cuestión ha de prestar servicios públicos locales que han de gestionarse según se describe en el propio artículo 85. Este hecho es perfectamente trasladable al caso de empresas creadas en base a la correspondiente normativa autonómica.

b) Propiedad del capital social

El requisito de la propiedad del capital plantea algún problema adicional. La no sujeción se plantea exclusivamente para aquellos servicios en que el destinatario de los mismos sea el Ente público del que la sociedad mercantil depende o bien otras personas o entidades que dependan íntegramente del mismo.

En el caso de que el capital de la sociedad mercantil pertenezca a más de una administración o entidad pública y siempre según la Dirección General de Tributos, tal entidad no reúne la totalidad de las condiciones requeridas para ser considerada órgano técnico-jurídico de dichos Entes públicos.

Concretamente no se cumple el requisito de que su capital sea propiedad íntegra, por vía directa o indirecta, de un Ente público, quien, en consecuencia, gobierna en todo momento su proceso de toma de decisiones. La conclusión será que los servicios prestados por dicha sociedad a las diferentes entidades que participan en su capital social estarán sujetos al impuesto³⁶.

Sin embargo, en casos en los que el capital de la sociedad es propiedad del propio ente público y una o varias entidades también pertenecientes directa o indirectamente al mismo, volveríamos al supuesto de no sujeción tal y como ocurre en el caso de una mercantil cuyo capital es propiedad de un ayuntamiento y una empresa pública del propio ayuntamiento según la respuesta a la consulta vinculante V0373-09³⁷.

Casuística

Gráfico 1: Caso 1. El capital social es 100% propiedad de una única entidad pública.

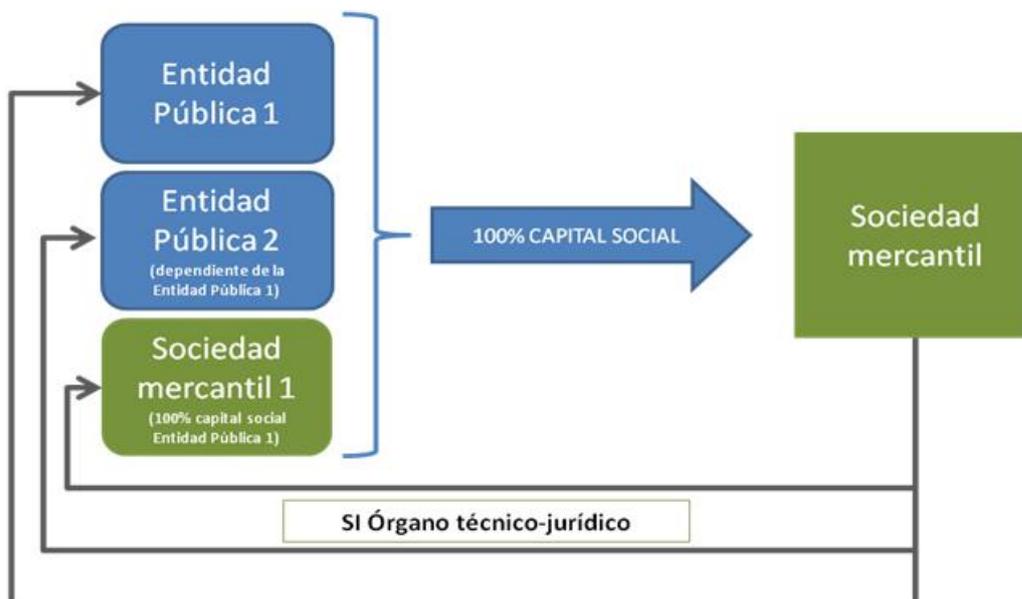


En este caso, los servicios que la sociedad preste a la entidad pública **podrán estar no sujetos al IVA.**

³⁶ Consulta vinculante V1809-10 de la DGT, de 4 de agosto de 2010.

³⁷ Consulta vinculante V0373-09 de la DGT, de 23 de febrero de 2009.

Gráfico 2: Caso 2. El capital social es propiedad al 100% de una entidad pública y un conjunto de entidades públicas y/o sociedades mercantiles que dependen íntegramente de la primera.



En este caso los servicios que la sociedad preste a cualquiera de las entidades que participan en su capital social **podrán estar no sujetos al IVA.**

Gráfico 3: Caso 3. El capital social es propiedad de varias entidades públicas independientes.

En este caso, los servicios que la sociedad preste a cualquiera de las entidades que participan en su capital social **estarán siempre sujetos al IVA.**

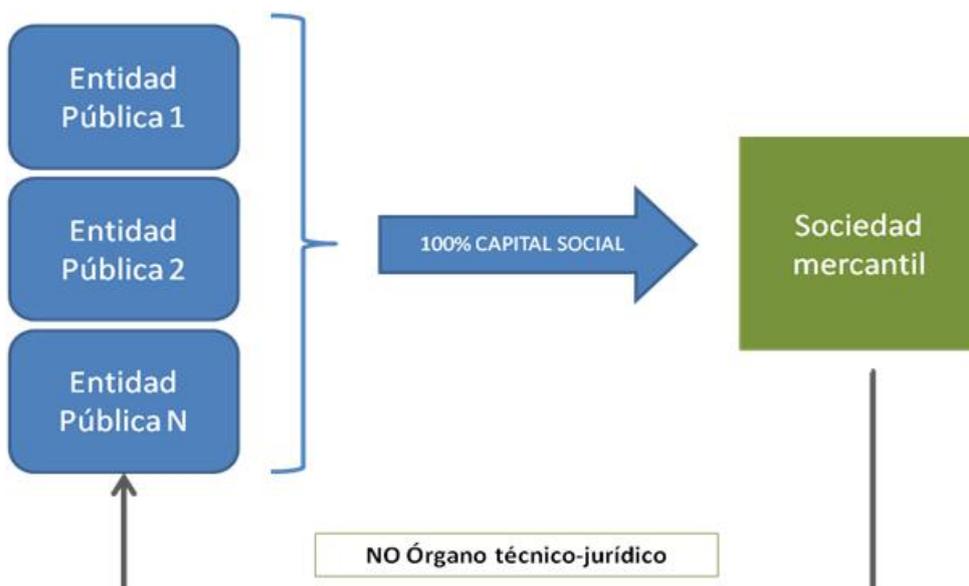
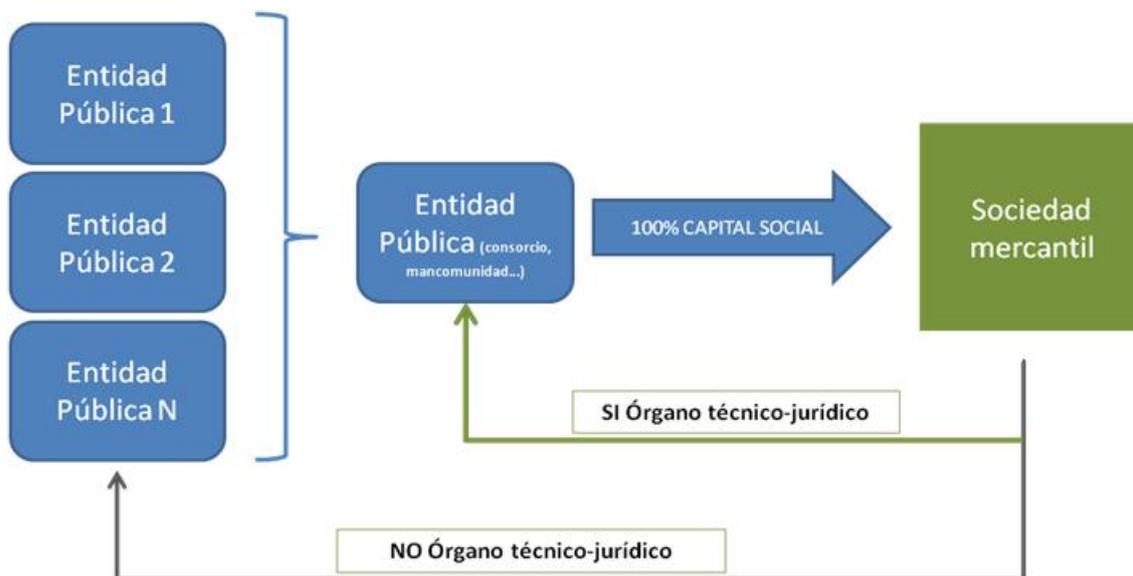


Gráfico 4: Caso 4. El capital social es propiedad de una única entidad pública que, a su vez, es propiedad de varias entidades públicas independientes.



En este caso los servicios que la sociedad preste a la entidad pública propietaria de su capital podrán estar no sujetos al IVA. Sin embargo, los servicios que la sociedad preste para cualquiera de las entidades propietarias de la entidad anterior, estarán siempre sujetos al IVA.

c) Entidad destinataria de los servicios

El tercer requisito es seguramente el que plantea los principales problemas en la aplicación práctica de esta doctrina, dado que en ningún momento se ha definido un límite cuantitativo concreto para delimitar lo que se entiende como “principal” y “casi exclusivo” destinatario de los servicios.

En primer lugar debe quedar claro que el régimen de no sujeción afectará, en su caso, únicamente a los servicios que dicha sociedad preste a su entidad matriz o a entidades públicas íntegramente dependientes de aquélla. En consecuencia, la no sujeción no se extiende a los servicios que la sociedad preste a cualquier otra entidad pública o privada diferentes de aquéllas. Pero tampoco, en ningún caso y cualquiera que sea el destinatario (incluida la propia administración titular) a las entregas de bienes.

En este asunto de la delimitación entre prestaciones de servicios y entregas de bienes cabe hacer especial mención por su relevancia en el caso de las sociedades públicas al caso de las obras.

Para que una ejecución de obra sea considerada como entrega de bienes a efectos de la aplicación de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido se tienen que cumplir dos requisitos:

1º) Que el objeto sea construir una edificación. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 6 de la LIVA³⁸. 2º) Que el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales

³⁸ Artículo 6. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Concepto de edificaciones.

1. A los efectos de este impuesto, se considerarán edificaciones las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente.

utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 40 por ciento de la base imponible, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8.dos.1 de la LIVA³⁹.

Si se cumplen ambas condiciones nos encontraremos ante una entrega de bienes y por tanto una operación en cualquier caso sujeta al IVA. En caso contrario, se tratará de una prestación de servicios que, en caso de que el destinatario sea la propia Administración titular, quedará no sujeta a dicho impuesto.

En segundo lugar, el requisito se deberá aplicar a cada uno de los servicios que preste la sociedad. En definitiva, el requisito no queda fijado en el sentido de que el principal y casi exclusivo destinatario de todas las operaciones de la sociedad sea su administración titular, sino que esto ocurra en el tipo de servicio que se tome en consideración. Por tanto, si en un servicio concreto y determinado (p. ej. el de limpieza viaria) el destinatario principal y casi exclusivo es la propia administración, habrá que concluir que dicho servicio prestado por la sociedad no se encuentra sujeto al impuesto. En conclusión, y en palabras de la propia Dirección General de Tributos "...aunque la sociedad preste más servicios, si un servicio lo presta con exclusividad al ayuntamiento, no estará sujeto dicho servicio"⁴⁰.

Ello con independencia de que si la sociedad, ocasionalmente o con carácter accesorio, presta dicho servicio a cualquier otra persona física o jurídica pública o privada, como ya se ha dicho, el mismo quedará sujeto al impuesto, no perjudicando el régimen tributario expuesto.

2. En particular, tendrán la consideración de edificaciones las construcciones que a continuación se relacionan, siempre que estén unidas a un inmueble de una manera fija, de suerte que no puedan separarse de él sin quebranto de la materia ni deterioro del objeto:

Los edificios, considerándose como tales toda construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica.

Las instalaciones industriales no habitables, tales como diques, tanques o cargaderos.

Las plataformas para exploración y explotación de hidrocarburos.

Los puertos, aeropuertos y mercados.

Las instalaciones de recreo y deportivas que no sean accesorias de otras edificaciones.

Los caminos, canales de navegación, líneas de ferrocarril, carreteras, autopistas y demás vías de comunicación, terrestres o fluviales, así como los puentes o viaductos y túneles relativos a las mismas.

Las instalaciones fijas de transporte por cable.

3. No tendrán la consideración de edificaciones:

Las obras de urbanización de terrenos y en particular las de abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, redes de distribución de gas, instalaciones telefónicas, accesos, calles y aceras.

Las construcciones accesorias de explotaciones agrícolas que guarden relación con la naturaleza y destino de la finca aunque el titular de la explotación, sus familiares o las personas que con él trabajen tengan en ellas su vivienda.

Los objetos de uso y ornamentación, tales como máquinas, instrumentos y utensilios y demás inmuebles por destino a que se refiere el artículo 334, números 4 y 5 del Código Civil.

Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.

³⁹ Nueva redacción del artículo 8.dos.1 de la LIVA según Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad.

⁴⁰ Consulta vinculante V2375-08 de la DGT, de 15 de diciembre de 2008.

Por supuesto, si esto no ocurre, y la mayor parte de las operaciones relacionadas con un servicio no tienen por destinatario a su administración titular, no operará la no sujeción y los servicios de dicho tipo que la sociedad preste a su propia administración quedarán sujetos al IVA (p. ej. la prestación de un servicio de internet inalámbrica del que el Ayuntamiento es un cliente más).

Por último, y siempre según los criterios de Tributos, en aquellos casos en los que no resulte con claridad quién es aquel que ocupa la posición de acreedor y por tanto tiene la condición de destinatario del servicio, se presumirá que tiene tal condición, salvo prueba en contrario, aquel que esté obligado a efectuar el pago de la contraprestación. Este es el caso de servicios prestados por la sociedad directamente a los ciudadanos, como p. ej. la recogida de residuos sólidos urbanos, en el caso de que quien pague a la empresa sea el propio Ayuntamiento quien, a su vez, recauda el correspondiente tributo de los vecinos⁴¹.

d) Forma de financiación

Con respecto al cuarto requisito que determina la financiación presupuestaria de las actividades de la sociedad, Tributos ha manifestado claramente que el hecho de emitir una factura al Ayuntamiento o Administración titular no elude esta situación. De hecho, si se trata de percibir el cobro del precio de servicios no sujetos y dado que, en este caso, la sociedad no actúa como empresario sino como un mero centro de gasto, no existe ni siquiera obligación, de acuerdo con lo establecido en el artículo 3.1.a) del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido de emisión factura.

e) Riesgo de distorsión de la competencia

Por último y en cuanto al requisito de no distorsión grave o significativa de la competencia, resulta íntegramente de aplicación lo ya expuesto en el caso de las Administraciones Públicas.

En conclusión, si la entidad cumple los requisitos para ser considerada órgano técnico-jurídico de la administración:

- Los servicios prestados a su administración titular y todos aquellos entes públicos que dependan íntegramente de ella, no estarán sujetos al impuesto.
- Los servicios prestados a cualquier otra entidad pública o privada, estarán sujetos al impuesto.
- Las entregas de bienes siempre estarán sujetas cualquiera que sea el destinatario.

Dicho esto, debe tenerse presente que, en el caso de que el servicio prestado a la Administración titular se encuentre sujeto al impuesto o se trate de una entrega de bienes, habrá que prestar especial atención a las valoraciones de dichas operaciones por encontrarnos ante un claro supuesto de vinculación entre las partes.

En este caso nos encontramos en la situación prevista por la letra a) del artículo 79.5.e.a) de la LIVA:

⁴¹ Consulta vinculante V0019-09 de la DGT, de 8 de enero de 2009.

“a) Que el destinatario de la operación no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto correspondiente a la misma y la contraprestación pactada sea inferior a la que correspondería en condiciones de libre competencia.

b) Cuando el empresario o profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que no genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea inferior al valor normal de mercado.

c) Cuando el empresario o profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea superior al valor normal de mercado”.

En este caso, la empresa deberá valorar las operaciones por su valor de mercado aplicando precios similares a los del mercado, para servicios o bienes comparables.

Cuando éstos no existan, se entenderá por valor de mercado:

- Con respecto a las entregas de bienes, un importe igual o superior al precio de adquisición de dichos bienes o bienes similares o, a falta de precio de compra, a su precio de coste, determinado en el momento de su entrega.
- Con respecto a las prestaciones de servicios, la totalidad de los costes que su prestación le suponga a la sociedad.

En conclusión, en este caso el ayuntamiento no puede deducir el IVA, por lo que puede haber caso de vinculación. Las operaciones sujetas deberán valorarse a precios de mercado tomando como tal:

- El que exista en el mercado.
- Si no existe un precio de mercado: el precio de adquisición o el de coste, ambos como mínimo.

Gráfico 5: Esquema para determinar si una sociedad cumple los requisitos para ser considerada órgano técnico-jurídico de la administración a los efectos del IVA.

PASO	CUESTION	COMENTARIOS	Respuestas en caso de OTJ
1	¿Existe participación pública en el capital de la sociedad?	El régimen de los OTJ sólo resulta aplicable a sociedades mercantiles cuyo capital es propiedad íntegra de la administración	Si
2	¿Se ha constituido la sociedad en base a alguna norma de derecho público?	Para que la sociedad pueda ser considerada OTJ debe haber sido constituida en base a lo dispuesto o en el artículo 85 LBRL o en la normativa estatal o autonómica correspondiente	Si
3	¿Cuál es la composición del capital?	Para aplicar el régimen de OTJ, el capital debe ser de forma directa o indirecta, íntegramente propiedad de una sola administración	100% de forma directa o indirecta de una entidad pública
4	¿Presta servicios a su administración titular?	Las únicas operaciones susceptibles de no quedar sujetas al IVA son los servicios que estas sociedad puedan prestar a su propia administración titular si se cumplen una serie de requisitos	Si
5	¿La administración titular es la principal destinataria de dichos servicios?	La aplicación del régimen de OTJ se circunscribe a cada uno de los servicios que la sociedad pueda prestar a su administración titular y no al volumen global de sus operaciones	Si
6	¿Ocasionalmente presta el mismo servicio a terceros?	El hecho de que de forma ocasional pueda prestarse el mismo servicio que se le presta a la administración titular a un tercero, no perjudica su consideración como OTJ	Si o No. No perjudica el resultado
7	¿Cómo se financia el servicio prestado a la Administración titular?	Las prestaciones de servicios no sujetas realizadas por sociedades consideradas OTJ quedan al margen del IVA y no existe obligación de facturación. La razón estriba en que, en este caso, la sociedad no actúa como empresario sino como mero centro de gasto de su administración titular.	Los pagos por los servicios los efectúa la propia entidad pública a través del presupuesto con independencia del instrumento (factura, subvención...)
8	¿La prestación de dicho servicio sin repercutir IVA a la Administración titular supone una distorsión grave de la competencia?	En el caso de que la no repercusión de IVA por dichos servicios pudiera suponer una distorsión significativa de la competencia, quedarían sujetos y la sociedad vendría obligada a repercutir las cuotas de IVA correspondientes.	No

3.3. Análisis de casos particulares

A continuación se expone la tributación para un conjunto de servicios muy habituales prestados por las sociedades mercantiles públicas en el ámbito local, siempre que puedan ser consideradas como órganos técnico-jurídicos de su administración titular, según los criterios expresados por la Dirección General de Tributos⁴².

1º Servicios de recogida de residuos y de limpieza de edificios

Se encontrarán no sujetos al Impuesto exclusivamente en aquellos casos en los que el destinatario de los mismos sea la administración titular de la que depende la sociedad.

2º Servicios de limpieza viaria

Se encontrarán no sujetos al Impuesto en cualquier caso dado que concurren todos los requisitos para ello.

⁴² Consulta Vinculante V0019-09.

3º Gestión de equipamientos públicos

Si mediante la gestión de dichos equipamientos se ofrecen servicios a terceros distintos de la Administración titular, se encontrarán sujetos al Impuesto.

4º Aparcamiento municipal

El servicio de explotación de aparcamientos municipales se encontrará en todo caso sujeto y no exento del Impuesto, dado que forma parte de la lista de actividades sujetas en todo caso dentro de la categoría “almacenaje y depósito”.

5º Grúa municipal y gestión de zonas azules

Si la sociedad actúa directamente frente a los usuarios o destinatarios de dichos servicios por encargo del ayuntamiento del que depende y cobra de ellos directamente la contraprestación de los mismos, se encontrarán sujetos al Impuesto. En caso de que la Administración pague a la sociedad por dichos servicios, éstos quedarán no sujetos.

6º Control y vigilancia de mercados municipales y ambulantes

No se encontrarán sujetos al Impuesto en la medida en que el destinatario de dichos servicios sea la propia Administración de la que depende la sociedad.

7º Servicio de inserción laboral

El servicio de mediación prestado por una sociedad pública a fin de localizar puestos de trabajo a desempleados se encontrará en todo caso sujeto y no exento del Impuesto cuando tenga por destinatarios a personas o entidades distintas de la Administración de la que depende.

3.4. Tratamiento de las cuotas de IVA soportado

En el caso de las sociedades consideradas como órganos técnico-jurídicos de la Administración, la principal problemática radica en dos cuestiones, a saber:

1. La determinación del régimen de deducciones al que debe acogerse la sociedad.
2. La determinación de las cuotas de IVA soportado que resultan deducibles para la sociedad.

3.4.1. Régimen de deducciones aplicable

En este asunto resulta de lo más ilustrativo reproducir la respuesta de la Dirección General de Tributos a la consulta vinculante V0079-08⁴³ que dice lo siguiente:

“...no resulta procedente la formación de sectores diferenciados de actividad como plantea la consultante en su escrito, ya que de la información disponible se desprende que dicha entidad solo determina un sector de actividad en el que se agrupan todas las operaciones realizadas en el ejercicio de su objeto social, que tienen por destinatario a personas o entidades diferentes del Ayuntamiento de que depende o bien a este último pero siendo constitutivas de entregas de bienes. Este grupo de operaciones, que se encuentran sujetas y no exentas del impuesto, son originadoras del derecho a la deducción, por lo que no es pertinente proceder al cálculo de ninguna prorata o porcentaje de deducción, ya que ésta será la unidad”.

⁴³ Consulta vinculante V0079-08 de la DGT, de 16 de enero de 2008.

En conclusión, en el caso de los órganos técnico-jurídicos no procede la inclusión ni en el régimen de prorrata ni tampoco puede considerarse que ejerzan su actividad en sectores diferenciados. Simplemente hay que dejar totalmente fuera las actividades cuyo destinatario sea la administración, puesto que, a efectos del IVA, solo tiene un sector de actividad, siendo éste el de todas las entregas de bienes y aquellas prestaciones de servicios cuyo destinatario sea persona o entidad diferente de la administración titular.

La razón de fondo es que la empresa pública no tiene la condición de empresario o profesional por las prestaciones de servicios cuyo único y exclusivo destinatario sea su administración titular.

El efecto directo es que la empresa operará en régimen general a los efectos del IVA y procederá a declarar todas las cuotas de IVA devengado por las operaciones sujetas y no exentas y a deducir las cuotas de IVA soportado que correspondan de acuerdo con los criterios que se exponen a continuación.

3.4.2. Cuotas de IVA soportado deducibles

La regla general será que todas las cuotas de IVA soportadas por las operaciones que realice la sociedad y que se encuentren sujetas al impuesto, es decir, aquellas distintas de las que tienen por destinatario a la Administración titular del que dicha entidad depende, originan el derecho a la deducción plena.

El problema se plantea en relación con las cuotas soportadas derivadas de la adquisición de bienes y servicios que no tengan la consideración de bienes de inversión destinados simultáneamente a la realización de operaciones sujetas y no sujetas. En este caso, Tributos señala que la sociedad deberá adoptar un criterio razonable y homogéneo y mantenerlo en el tiempo. No aporta la Administración Tributaria más información por lo que, en principio, cualquier criterio que, de acuerdo con la realidad económica de la sociedad, cumpla con dichos requisitos será válido. Como criterio general siempre puede optarse por considerar deducible el mismo porcentaje que suponen las operaciones sujetas sobre el total de las realizadas.

En cuanto a las cuotas por la adquisición de bienes de inversión (adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título), Tributos señala que serán deducibles en la medida en que vayan a utilizarse previsiblemente en el desarrollo de la actividad empresarial. Por lo tanto, habrá que utilizar un criterio individualizado y no general como en el caso anterior, determinando en qué grado cada uno de dichos bienes queda afecto a la realización de actividades sujetas al impuesto. En este sentido, la única precisión que hay que realizar es que en el caso de los vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por ciento.

A partir del 31 de octubre de 2012 se amplían los supuestos de aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo, aplicándose a las ejecuciones de obra, con o sin aportaciones de materiales, consecuencia de contratos formalizados entre el promotor y el contratista cuyo objeto sea la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones. Así y según el art. 6.m del nuevo Reglamento de Facturación⁴⁴, desde el 1 de enero de 2013 las

⁴⁴ Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

entidades contratistas deberán expedir factura en el momento en que se produzca el devengo del impuesto haciendo constar la mención “inversión del sujeto pasivo”.

Gráfico 6: Esquema de deducibilidad de las cuotas de IVA soportado.



Gráfico 7: Esquema general de tributación de las operaciones de los órganos técnico-jurídicos en IVA.



Los servicios que la sociedad preste a su administración titular no quedarán sujetos al IVA. Sin embargo sí que estarán sujetos aquellos otros que le preste pero en los que el principal destinatario no sea la propia Administración. Las entregas de bienes estarán siempre sujetas al IVA cualquiera que sea el destinatario.

3.5. Regularización de la situación tributaria

Por último, merece la pena incluir algunas notas en relación a la situación concreta en la que una empresa pública que cumpla los requisitos para ser considerada órgano técnico-jurídico no haya aplicado el régimen tributario anteriormente expuesto.

Respecto del IVA devengado, nos encontraremos en un supuesto de determinación incorrecta de las liquidaciones presentadas y la sociedad deberá proceder a su rectificación en cuanto la sociedad tenga constancia de dicho error. A este respecto hay que tener en cuenta que si han transcurrido más de cuatro años desde que se devengó el impuesto correspondiente a la operación, no cabe rectificación al respecto.

De no ser así, o cuando menos, respecto de las liquidaciones en las que no hayan transcurrido cuatro años desde el devengo, el artículo 89 de la LIVA establece que:

“... cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

a) Iniciar ante la Administración Tributaria el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso”.

Por su parte y en relación con las cuotas de IVA soportado, el artículo 80 de la LIVA señala que “... no podrá efectuarse la rectificación de la deducción de las mismas después de transcurrido un año desde la fecha de expedición del documento justificativo del derecho a deducir por el que se rectifican dichas cuotas”.

Además, cuando la rectificación determine una minoración del importe de las cuotas inicialmente deducidas, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo previsto en los artículos 26 y 27 de la Ley General Tributaria⁴⁵.

En este caso concreto, la situación habitual será la de haber repercutido cuotas por servicios no sujetos indebidamente a la Administración y, simultáneamente, haber deducido cuotas soportadas por la prestación de dichos servicios de forma también indebida.

Por tanto, la regularización de la situación pasará por la realización de dos acciones, una en relación con el IVA devengado y otra con respecto al IVA soportado.

Con respecto al primero, la sociedad, siempre que no hayan transcurrido cuatro años desde el devengo, puede optar por cualquiera de las siguientes alternativas:

- Instar la devolución de las cuotas repercutidas indebidamente mediante el procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

⁴⁵ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

- Regularizar las cuotas en el plazo máximo de un año con obligación de devolución inmediata al destinatario al que se repercutió indebidamente.

Con respecto al segundo, la sociedad deberá presentar de manera inmediata una declaración-liquidación rectificativa aplicando los recargos e intereses de demora previstos en los artículos 26 y 27 de la Ley General Tributaria.

4. OPERACIONES MÁS HABITUALES

4.1. Entrega de activos no dinerarios por parte de la Administración a favor de la sociedad mercantil

Para que exista un cambio de titularidad, la operación se puede materializar a través de varias vías alternativas:

- Enajenación.
- Cesión gratuita.
- Aportación no dineraria al capital social.

También caben varias alternativas para permitir el uso pero sin una alteración de la titularidad jurídica del bien, tales como el otorgamiento de derechos reales o la adscripción del bien a la sociedad⁴⁶, que no son objeto de análisis en el presente apartado.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 4 de la LIVA, para que exista hecho imponible la operación debe ser efectuada en el ámbito espacial del impuesto, por un empresario o profesional, a título oneroso y en desarrollo de una actividad empresarial.

Por tanto, para analizar si la operación se encuentra sujeta habrá que analizar las siguientes **cuestiones básicas**:

- ¿Esta operación tiene la consideración de **entrega de bienes** a efectos del IVA?
- Quien efectúa la entrega (en este caso **la Administración**), ¿tiene la condición de empresario o profesional?
- ¿La entrega se realiza **a título oneroso**?
- ¿La entrega se realiza en desarrollo de una **actividad empresarial o profesional**?

4.1.1. Entrega de bienes

Este concepto viene regulado en el artículo 8 de la LIVA y su definición básica es “...**la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes**”.

Este concepto se trata de la transposición del artículo 14 de la Directiva 2006/112/CE, que identifica el acto de entrega de bienes con la “transmisión del poder de disposición” sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

Junto a dicha regla general se especifican otros supuestos de “entrega de bienes” entre los que cabe destacar los siguientes:

- Ejecuciones de obra para construcción o rehabilitación.

⁴⁶ En el caso de que resulte posible en función de la calificación jurídica del bien y la normativa aplicable.

- **Aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del impuesto de elementos de su patrimonio empresarial** o profesional a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidades.

De acuerdo con lo anterior, en el caso concreto de las aportaciones no dinerarias, la sujeción al IVA requiere que la entrega se realice por un empresario o profesional, y que el bien pertenezca a su patrimonio empresarial o profesional.

Por su parte, el artículo 9 de la LIVA, especifica otro conjunto de operaciones que se consideran como **“asimiladas a la entrega de bienes a título oneroso”** que regula básicamente las operaciones de “autoconsumo” entre las que cabe destacar las siguientes:

- La transferencia de bienes corporales al patrimonio personal o al consumo particular del sujeto pasivo.
- **La transmisión del poder de disposición sobre bienes que integren el patrimonio empresarial del sujeto pasivo.**

En conclusión, habrá una operación de entrega de bienes, a los efectos del IVA, si:

1. Se transfiere el poder de disposición sobre el terreno.
2. El terreno forma parte de un patrimonio empresarial aunque la operación se efectúe en concepto de aportación no dineraria o incluso con carácter gratuito.

Este hecho nos lleva directamente a la compleja cuestión de determinar en qué casos la Administración actúa como un empresario a los efectos del IVA y, consecuentemente, qué elementos de su patrimonio forman parte de un patrimonio empresarial.

4.1.2. La Administración como empresario. El patrimonio empresarial

El concepto de empresario a efectos del IVA se encuentra regulado en el artículo 5 de la LIVA y establece, como regla general, que tendrá esta consideración cualquier persona o entidad que realice actividades empresariales, siendo estas las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

Por tanto, **siempre que se lleve a cabo esta ordenación de medios personales y/o materiales, las operaciones realizadas por las administraciones quedarán sujetas al IVA**, salvo que se lleve a cabo directamente sin contraprestación o mediante contraprestación de carácter tributario⁴⁷.

De acuerdo con la doctrina de la Dirección General de Tributos expresada en diversas consultas vinculantes⁴⁸, **la Administración será considerada empresario** a efectos del IVA en los siguientes casos:

- **Si efectúa una actividad empresarial** (implica la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios).

⁴⁷ Dado que, en este caso, operará el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.8 de la LIVA.

⁴⁸ A modo de ejemplo, Consulta vinculante V1802-10 de la DGT, de 3 de agosto de 2010.

- En todo caso, **si efectúa la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas a la venta**, adjudicación o cesión por cualquier título.
- Siempre que explote bienes corporales o incorporeales **con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo**.

Pero, a diferencia de otras entidades, en la determinación de la sujeción de las operaciones de entregas de bienes realizadas por las Administraciones Públicas hay dos factores fundamentales a analizar:

1. La finalidad de la operación: ¿para qué se realiza?, ¿con qué objeto?, ¿se realiza en desarrollo de una actividad empresarial? Este hecho se aparta de la regla general expresada por el artículo 4 de la LIVA que regula el hecho imponible y que marca que la sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos. Cuando una operación se realice por un ente público en el ejercicio de sus funciones públicas, sí resulta necesario analizar la finalidad.
2. El origen de los bienes a entregar: ¿cómo los obtuvo la Administración? En algunos casos la propia forma de adquisición de un bien por parte de la Administración ya implica automáticamente su inclusión en un patrimonio empresarial.

En el ámbito de las Administraciones públicas, será fundamental determinar, dentro del amplio abanico de entregas de bienes y prestaciones de servicios que realizan, cuáles de ellas se llevan a cabo en el ejercicio de una actividad empresarial, o por el contrario, se realizan en el ejercicio de funciones públicas, en cuyo caso no se establece la sujeción al impuesto (art. 13 de la Directiva 2006/112/CE).

El art. 2.1 de la Directiva 2006/112/CE recoge que están sujetas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo **ACTUANDO EN SU CONDICIÓN DE TAL, por tanto en el desarrollo de una actividad empresarial**. Además, como ya se ha visto, el apartado dos del artículo 4 de la LIVA recoge dos supuestos en los que se entiende que las operaciones se han realizado, en todo caso, en el seno de una actividad empresarial o profesional:

- las desarrolladas por las sociedades mercantiles,
- las transmisiones o cesiones de bienes o derechos integrados en el patrimonio empresarial del sujeto pasivo.

A diferencia de las sociedades mercantiles u otros empresarios, la Administración ostenta la titularidad sobre bienes relacionados con sus funciones públicas así como con sus actividades empresariales. Los bienes que la Administración posee y que se encuentran afectos a la realización de actividades empresariales formarán parte de su PATRIMONIO EMPRESARIAL.

En el caso concreto de los terrenos, la Dirección General de Tributos ha considerado reiteradamente⁴⁹ que las entregas de parcelas o terrenos en general por entidades públicas **se realizan en el ejercicio de una actividad empresarial** o profesional en los siguientes casos:

- Cuando las parcelas transmitidas estuviesen afectas a una actividad empresarial o profesional desarrollada por la entidad pública.
- Cuando las parcelas transmitidas fuesen terrenos que hubieran sido urbanizados por dicha entidad.
- Cuando la realización de las propias transmisiones de parcelas efectuadas por el ente público determinasen por sí mismas el desarrollo de una actividad empresarial, al

⁴⁹ Consulta vinculante V0431-11, V2127-09 de la DGT.

implicar la ordenación de un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para intervenir en la producción o distribución de bienes o de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad.

Los anteriores criterios, si bien expresado en el marco de la entrega de terrenos a favor de sociedades mercantiles públicas, son criterios de carácter general que, en consecuencia, pueden ser aplicables a la transmisión por parte de la Administración de cualquier activo a favor de la sociedad mercantil.

Pero, además, la doctrina de la DGT sostiene⁵⁰ que **forma parte del patrimonio empresarial de la Administración** los terrenos obtenidos de la siguiente forma:

- Efectivamente, la doctrina de la DGT especifica que si los terrenos han llegado al Ayuntamiento a través de cesiones obligatorias por parte de sus propietarios originales, se considera que: “Los terrenos que se incorporan al patrimonio municipal en virtud de la citada cesión obligatoria forman parte, en todo caso y sin excepción, de un patrimonio empresarial, por lo que la posterior transmisión de los mismos habrá de considerarse efectuada por parte del Ayuntamiento transmitente en el desarrollo de una actividad empresarial, quedando sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido sin excepción”. Además, y en este caso, la DGT considera que, “... en cuanto tengan por objeto terrenos edificables, bien sea por tener la condición de solares, bien por disponer de la correspondiente licencia administrativa de edificación, quedan fuera de la exención que se regula en el artículo 20.uno.20º de la Ley 37/1992”.
- **Sectores previamente urbanizados por la Administración.**
- **Suelo urbanizado apto para edificar previamente adquirido por la Administración para edificar** posteriormente sobre el mismo.

Por lo tanto, en todos estos casos, los terrenos forman parte de un patrimonio empresarial y, en consecuencia, su transmisión determinará una operación de entrega de bienes sujeta al IVA.

Transmisión de inmuebles afectos a una actividad empresarial

Para determinar si los bienes están afectados a una actividad empresarial, en primer lugar hay que tener en cuenta que el art. 2 del RBEL⁵¹ clasifica los bienes de las Entidades locales en bienes de dominio público y bienes patrimoniales.

Los bienes de dominio público no son enajenables, por lo que sólo pueden ser objeto de venta los bienes patrimoniales, que a tenor del art. 6 del citado Reglamento, son los que siendo propiedad de una Entidad local, no estén destinados a un uso público ni afectados a algún servicio público, y puedan constituir fuente de ingresos para el erario de la entidad.

En segundo lugar, para que se conviertan en bienes patrimoniales, se requiere un expediente de alteración de la calificación jurídica de los mismos, teniendo en cuenta que el art. 8, apartado 4 del RBEL, determina que dicha alteración se producirá automáticamente en una serie de casos, entre los que se encuentra la aprobación definitiva de los planes de ordenación urbana y de los proyectos de obras y servicios.

Siguiendo la doctrina de la Dirección General de Tributos, se entiende que una parcela o terreno no procede de ningún patrimonio empresarial en dos casos y, por tanto, su transmisión no está sujeta al IVA:

⁵⁰ Consulta vinculante V2241-08 de la DGT, de 26 de noviembre de 2008.

⁵¹ Real Decreto 1372/1986, de 13 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de Bienes de las Entidades Locales.

1. Cuando una parcela, previamente declarada de dominio público, **adquiera la condición de bien patrimonial de forma automática**. En este supuesto, según la DGT, dada la naturaleza de los bienes, cabe entender que los mismos no se entienden afectos al desarrollo de una actividad empresarial o profesional por parte de la entidad pública transmitente.
2. Cuando **ha transcurrido un tiempo considerable desde el cese de la utilización del inmueble en actividades empresariales**.

Transmisión de parcelas cuando los terrenos hubiesen sido urbanizados por la Entidad local

En estos supuestos, teniendo en cuenta que el art. 5.uno.d de la LIVA otorga el carácter de empresario a quien efectúe la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones, y siempre que su destino sea la venta, adjudicación o cesión por cualquier título, la enajenación de los terrenos está sujeta al impuesto.

Además, hay que tener en cuenta que, aunque el terreno no hubiera adquirido la condición de solar, en cuyo caso podría ser objeto de aplicación la exención recogida en el art. 20.uno.20 de la LIVA, se determinaría igualmente la sujeción al impuesto cuando los terrenos se encuentren “en curso de urbanización”, ya que el artículo mencionado excluye expresamente de la aplicación de la exención los terrenos que hayan sido urbanizados o se encuentren en curso de urbanización realizada por el promotor de la urbanización, siendo en este caso el Ayuntamiento.

Transmisiones que constituyen el ejercicio de una actividad empresarial.

La Dirección General de Tributos se planteó, para la calificación de una operación de enajenación susceptible de aplicación del IVA, que las ventas se produjeran con carácter “ocasional” o de forma “continuada”, en cuyo caso sí estaríamos ante el ejercicio de una actividad empresarial. En el mismo sentido se manifestó el Tribunal Económico-Administrativo Central⁵², donde determinaba la sujeción al IVA por la enajenación de terrenos al darse los requisitos de “habitualidad” y “contraprestación”, siempre que esta no tuviese carácter tributario.

Transmisión de terrenos previamente adquiridos por cumplimiento de deberes urbanísticos

A partir de la Resolución de la DGT 2/2000⁵³, la transmisión por parte de los Ayuntamientos de los terrenos resultantes del proceso de urbanización está sujeta al IVA, por tratarse de terrenos que forman parte de un patrimonio empresarial; considerando la actuación de los mismos como una actuación efectuada en el desarrollo de una actividad empresarial (art. 5 de la LIVA) dirigida a la intervención en el mercado, y al objeto de evitar las graves distorsiones de la competencia que la posible no sujeción de la misma puede implicar.

Por tanto, las transmisiones, en cuanto tengan por objeto terrenos edificables, bien sea por tener la condición de solares, bien por disponer de la correspondiente licencia administrativa de edificación, quedan fuera de la exención que se regula en el art. 20.uno.20 de la LIVA, siendo, por tanto, preceptiva la repercusión del citado tributo al tipo general.

⁵² Resolución de 9 de mayo de 1996.

⁵³ Resolución 2/2000, de 22 de diciembre, de la Dirección General de Tributos, relativa a las cesiones obligatorias de terrenos a los Ayuntamientos efectuadas en virtud de los artículos 14 y 18 de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre Régimen del Suelo y Valoraciones, y a las transmisiones de terrenos por parte de los mismos.

EN CONCLUSIÓN:

1. La transmisión de los terrenos resultantes del proceso de urbanización está sujeta al IVA, sin perjuicio de la posibilidad de exención.
2. La transmisión de terrenos edificables (solares, terrenos aptos para la edificación y suelo urbano) es una operación sujeta y no exenta de IVA.
3. La entrega de terrenos rústicos está sujeta y exenta de IVA.
4. Los terrenos destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público, es una operación sujeta y exenta de IVA.

4.1.3. El requisito de onerosidad

La exigencia de este requisito responde al principio de generalidad, por lo que, en principio, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título gratuito no se consideran sujetas al impuesto, puesto que se entiende que no existe valor añadido gravable en la misma.

Lo determina el artículo 2 de la Directiva 2006/112/CE, la cual, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia CCEE, exige, para su consideración como operación sujeta al IVA, que tiene que existir entre quien efectúa la prestación y su destinatario, una relación jurídica mediante la que se intercambian prestaciones recíprocas, de forma que la retribución percibida por el prestatario constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario. Ello implica el cumplimiento de una serie de condiciones:

1. Entre el servicio prestado y la contraprestación recibida **tiene que existir una relación directa**. Ello con independencia de que se obtenga lucro alguno en la operación, dado que no debe confundirse la naturaleza empresarial de una persona física o jurídica con el ánimo de lucro a efectos de considerar quién es sujeto pasivo del IVA.
2. La contraprestación debe poder expresarse en dinero o **ser susceptible de evaluación monetaria**.
3. La contraprestación **debe reflejar un valor subjetivo**. Por tanto, una prestación por la que no se obtiene una contraprestación subjetiva, no constituye una prestación a título oneroso.
4. Tiene que reportar un **beneficio directo para el acreedor de la operación**. De esta forma, cuando no se genera una utilidad para un ente público que realiza la operación, la contraprestación no está sujeta al impuesto.

Con respecto a la regla general de onerosidad, existe una excepción para determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios, que se denominan **autoconsumos**, en los que se considera que sí existe un valor añadido que debe ser objeto de gravamen.

No obstante lo anterior, el art. 109 del RBEL, admite la posibilidad de que los entes locales puedan ceder sus bienes patrimoniales, a diferencia de lo que sucede con los bienes de dominio público y los comunales, cuya regulación establece el principio de inalienabilidad de los mismos.

La posibilidad de que se produzca la cesión comprende tanto la de transmitir el dominio del bien como la de constituir solamente derechos reales limitados sobre el mismo.

En este caso, aunque es cierto que la Entidad local ve, como efecto indirecto, revalorizada su participación en la sociedad pública, no existe una contraprestación de acuerdo con el concepto de contraprestación que actualmente recoge la Directiva 2006/112/CE, exigiendo la existencia de un sujeto obligado jurídicamente a realizar una prestación a favor del que ha efectuado la entrega de bienes o prestación de servicios.

Por tanto, **la cesión gratuita no estará sujeta al IVA en base a un doble argumento:**

1. Por realizarse en el ámbito de una función pública, de acuerdo con la actual Directiva 2006/112/CE.
2. En aplicación del art. 7.8 de la Ley 37/1992, al tratarse de una operación sin contraprestación.

Sin embargo, la Dirección General de Tributos⁵⁴ plantea la posibilidad de que dicha operación se pueda configurar como una subvención al objeto de integrarla en la base imponible, por considerarla una subvención vinculada al precio de las operaciones si posteriormente son enajenados por el beneficiario mediante precio a terceros.

Subvención vinculada al precio. Concepto y requisitos

Se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto **las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación.** (Número 3º del apartado dos del artículo 78 de la LIVA)

Deben concurrir **dos requisitos** para que una subvención se considere vinculada directamente al precio de las operaciones y, por tanto, forme parte de la base imponible del IVA:

- La subvención ha de establecerse en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados.
- La subvención ha de determinarse con anterioridad a la realización de las operaciones.

Dicho artículo es transposición del artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, el cual, con carácter general, señala que “la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, **incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones**”.

Los aspectos a tener en cuenta para determinar si existe subvención al precio a incluir en la base imponible de las operaciones son los siguientes:

- El número de intervinientes.
- La incidencia sobre el precio de la concesión de la subvención.
- El criterio de proporcionalidad.
- La previsibilidad para el empresario.
- Los aspectos formales.

1. El número de intervinientes en las operaciones.

- El empresario o profesional que realiza las operaciones subvencionadas.
- Los clientes o destinatarios de dichas operaciones.
- El ente que concede la subvención.

2. La incidencia en el precio de la concesión de la subvención.

Se puede concluir, en lo que a este punto respecta, que la aplicación de lo dispuesto por el artículo 78.dos.3º de la LIVA requiere que la subvención incida en el precio de las entregas de bienes o prestaciones de servicios cuyo consumo se pretende incentivar. Cuando esta

⁵⁴ Consulta Vinculante V0089-09 y V0401-08 de la DGT.

magnitud, el precio de las operaciones, no se vea alterado por la concesión de la subvención, de manera tal que la citada magnitud venga dada por circunstancias ajenas a la voluntad de cualquiera de las partes intervinientes en su concesión, la concesión de la subvención o ayuda de que se trate no ha de incluirse en la base imponible de las operaciones.

3. La proporcionalidad entre el importe de la subvención y la cantidad de bienes o servicios a cuya provisión se condiciona la concesión de la subvención.

No solamente las subvenciones que se calculan en función del número de unidades producidas o de otras magnitudes que guardan estrecha y directa relación con ésta, deben formar parte de la base imponible de las operaciones. Otras subvenciones de funcionamiento destinadas a compensar costes variables cuya percepción es previsible para el empresario en el momento de la realización de las operaciones, que están vinculadas a la realización de las operaciones pero que están calculadas de manera global sin referencia explícita a magnitudes de producción, podrán igualmente incluirse en la base imponible de las operaciones cuando sea posible identificar una relación significativa entre la subvención y la disminución del precio satisfecho por los destinatarios de las operaciones.

4. La previsibilidad de la subvención para el empresario o profesional que la percibe.

El importe de la subvención o su fórmula de cálculo, debe determinarse con carácter previo a la realización de las operaciones, generándose, de acuerdo con los términos establecidos al efecto, el derecho del empresario o profesional que las efectúe el derecho a su percepción.

5. Los aspectos formales de la subvención.

Los aspectos formales no resultan relevantes para el establecimiento de la inclusión o no en la base imponible del IVA de las subvenciones, siendo lo realmente importante los criterios que se han analizado en los puntos anteriores, con independencia de la forma que se le dé a la subvención o ayuda de que se trate en cada caso.

En el caso de la edificación de **viviendas de protección oficial (VPO)** sobre los terrenos objeto de transmisión, la DGT concluye que **no se cumple el requisito relativo a la incidencia de la subvención en el precio de la operación**, dado que:

- El precio se encuentra tasado de antemano, con arreglo a los precios máximos fijados por la Administración del Estado.
- No se ve alterado por la concesión de la subvención.
- El precio de la VPO viene dado por circunstancias ajenas a la voluntad de cualquiera de las partes intervinientes en la concesión de la subvención.

En consecuencia, la concesión de la subvención o ayuda, en este caso la cesión gratuita del terreno de que se trate, **no ha de incluirse en la base imponible de las operaciones de entregas de viviendas calificadas como de protección pública.**

Por tanto, las operaciones consistentes en la cesión gratuita de parcelas a otras entidades para la promoción de viviendas de protección pública son operaciones no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido para la Administración, de conformidad con lo previsto en el artículo 7.8º de la LIVA.

Aportaciones no dinerarias

También resulta posible la entrega de los terrenos mediante aportación no dineraria al capital de las sociedades públicas, en virtud de lo dispuesto en el art. 104.1 del RDLeg. 781/1986⁵⁵ y

⁵⁵ Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en materia de Régimen Local.

109.1 del RSCL⁵⁶, siempre que el bien aportado sea valorable, convertible en dinero y susceptible de ser llevado al balance.

Estas aportaciones pueden ser tanto en terrenos como en instalaciones, equipamientos o numerario (art. 104.3 del RDLeg. 781/1986). No cabe, por otro lado, la posibilidad de aportar bienes de dominio público por tener el carácter de inalienables e inembargables. En este supuesto, solo cabe la cesión del uso de los mismos.

Por su parte, el artículo 8.dos.2º de la Ley 37/1992, considera como entregas de bienes las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del Impuesto **de elementos de su patrimonio empresarial** o profesional a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidades y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquéllas, sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de los conceptos “actos jurídicos documentados” y “operaciones societarias” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD).

Para determinar si se trata de una operación sujeta al IVA, será necesario determinar si el bien aportado forma parte de un patrimonio empresarial y, en consecuencia, el transmitente realiza esta operación en su condición de empresario o profesional.

En cuanto al ITPAJD, la ampliación de capital que efectúe una empresa municipal por recibir un solar, en concepto de aportación no dineraria, está sujeta al gravamen por la modalidad de Operaciones Societarias (OS) del ITPAJD, al tipo del 1 por ciento, del que será sujeto pasivo al soportar dicho impuesto la sociedad, estando constituida la base imponible por el importe nominal de la ampliación (incluyendo en su caso la prima de emisión).

La sujeción a la modalidad de OS impedirá la sujeción de la escritura pública en que se formalice la ampliación de capital a la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, por faltar uno de los requisitos del art. 31.2 del Texto Refundido; pero no la posible sujeción al IVA, que no es incompatible con la citada modalidad de Operaciones Societarias.

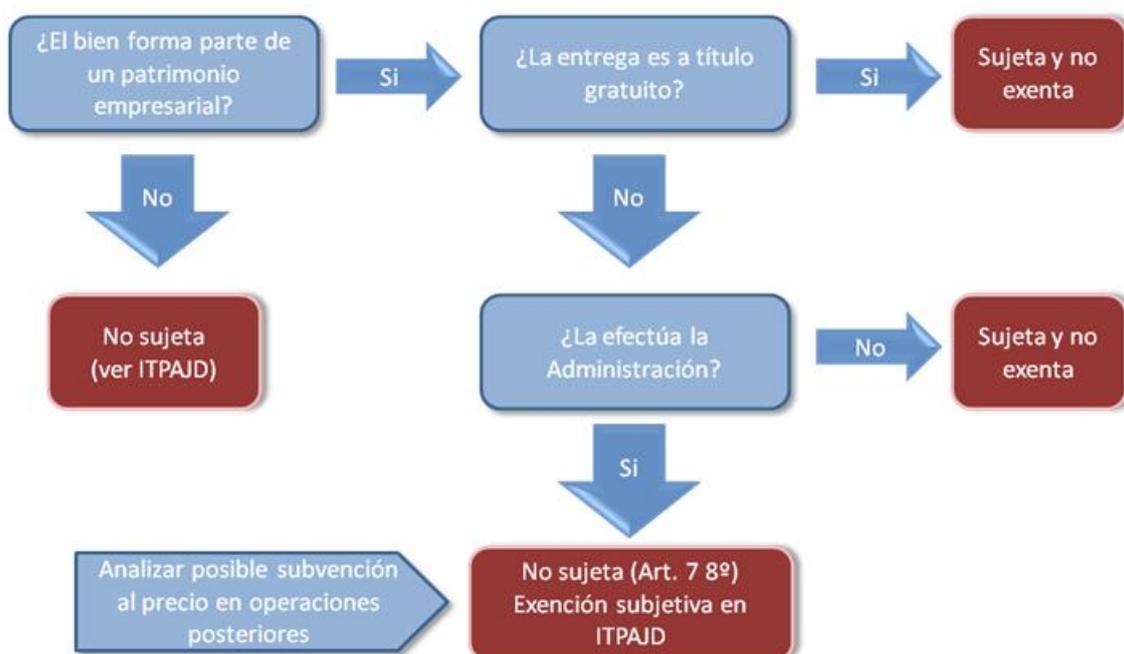
En conclusión:

- En el caso de que los terrenos aportados a capital **formen parte del patrimonio empresarial** de la administración que los aporta, la operación estará sujeta al IVA al tipo general.
- En el caso de que aún no tratándose de terrenos integrantes del patrimonio empresarial de la Administración, éstos se entreguen **en desarrollo de una actividad empresarial**, la operación igualmente quedará sujeta al IVA al tipo general.
- Sólo en el caso de aportación de terrenos que no cumplan los requisitos anteriores, nos encontraremos ante una operación no sujeta al IVA con independencia del tratamiento que pueda tener en otros impuestos, concretamente, en el de Operaciones Societarias recogido en el ITPAJD.

El siguiente esquema resume las diferentes posibilidades de tributación de la entrega de activos de una administración pública a favor de una sociedad mercantil.

⁵⁶ Decreto de 17 de junio de 1955, por el que se aprueba el Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales.

Gráfico 8: Esquema de tributación de las aportaciones a capital no dinerarias.



4.2. Arrendamiento con opción a compra

La actual situación de crisis económica está generando un conjunto de situaciones nuevas y no previstas en muchos campos de actividad y, especialmente en el inmobiliario. De esta forma, en muchos casos, las empresas promotoras de vivienda y suelo han optado por el cambio de destino de promociones que inicialmente estaban destinadas a la venta hacia el alquiler y, en especial, hacia el alquiler con opción a compra.

Se analiza a continuación el caso en que a la finalización de la promoción y por las circunstancias del mercado inmobiliario no sea posible realizar la venta y se opte por dos situaciones alternativas:

- Las viviendas se dedican al **arrendamiento sin opción a compra**:
 - Implica el cese de la intención de venta por parte de la empresa y, en consecuencia se produce un supuesto de afectación sobrevenida a un sector de actividad diferente de la inicial (promoción).
- Las viviendas se dedican al **arrendamiento con opción a compra**:
 - En este caso no cesa la intención de venta aunque es necesario preservar el derecho de ejercicio de la opción separando el contrato del de arrendamiento-venta.

Por lo tanto, la promoción de edificaciones destinadas a su arrendamiento posterior se puede clasificar en dos grupos desde el punto de vista del IVA:

- Promoción de viviendas que se destinan a la **actividad arrendadora sin opción de compra**.
- Promoción de viviendas destinadas inicialmente a la venta, adjudicación o cesión posterior pero que finalizada la construcción, al no encontrar demanda suficiente para la venta de las mismas, se intenta su explotación mediante **contratos de arrendamiento con opción de compra**, manteniendo la intención de la venta por parte del promotor aunque se realice a medio-largo plazo.

En el caso de que el promotor cese definitivamente en su intención de venta nos encontraremos ante un supuesto de **autoconsumo**⁵⁷ por parte del mismo, según lo dispuesto en el artículo 9.1ºc) de la LIVA como consecuencia del cambio de afectación de los inmuebles promovidos en el sector diferenciado “actividades inmobiliarias por cuenta propia” al sector diferenciado “alquiler de bienes inmobiliarios”.

Se trata del traspaso de bienes desde el ciclo de explotación al inmovilizado y, por tanto, se podría pensar en la existencia de autoconsumo según la letra d) del citado artículo 9.1, pero la Dirección General de Tributos ha optado por la sujeción a la letra c) por considerar que es más específico.

En cuanto al régimen de deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas, hay que recordar que al sector de la **promoción (“actividades inmobiliarias por cuenta propia”)** le corresponde un **régimen de deducciones pleno** y al segundo sector “**alquiler de bienes inmobiliarios**”, en particular de vivienda, le corresponde un **régimen de deducciones nulo**. El arrendamiento de vivienda está sujeto pero exento conforme a lo dispuesto en el artículo 20.uno.23 de la LIVA.

El autoconsumo se consignará en la declaración-liquidación del Impuesto devengado por parte del promotor que no resultará deducible. Como ya se ha expuesto, este supuesto se aplica a aquellas promociones en las que se ha optado por la finalidad de arrendamiento para vivienda sin que la intención haya sido esa desde el momento inicial.

En el caso en el que la promoción se realice desde el inicio con la intención de destinarlas para el arrendamiento de vivienda sin opción de compra, no existe el supuesto de autoconsumo⁵⁸ en la medida en que el Impuesto soportado en la construcción no habrá sido deducible en cuantía alguna, de acuerdo con el artículo 99.dos en relación con el 94.uno de la LIVA.

Gráfico 9: IVA en el arrendamiento de vivienda sin opción de compra.



4.2.1. Viviendas destinadas a la venta y posteriormente al arrendamiento con opción de compra

En este caso⁵⁹ la intención inicial del promotor es la construcción con la finalidad de la venta, cesión o adjudicación de las mismas a la finalización. Al no encontrar la demanda suficiente ofrece las viviendas mediante la fórmula de arrendamiento con opción de compra, manteniendo la intención de venta al estipularse en el contrato la opción de compra.

En primer lugar aclarar que los arrendamientos con opción de compra se asimilan a los contratos de arrendamiento-venta en el momento en el que el arrendatario se compromete a ejercitar la opción de compra al tratarse de una venta de viviendas diferida en el tiempo. En este caso no existe autoconsumo de ningún tipo según el artículo 9.1. letras c) o d) de la LIVA.

⁵⁷ Consulta vinculante de la DGT, V1960-08, de 28 de octubre de 2008.

⁵⁸ Consulta vinculante V2225-06 de la DGT, de 6 de noviembre de 2006.

⁵⁹ Consulta vinculante V1960-08 de la DGT, de 28 de octubre de 2008.

En el caso anterior, las viviendas dedicadas al arrendamiento pasaban de existencias a formar parte del patrimonio de la entidad y a considerarse bienes de inversión, originándose dos sectores diferenciados de la actividad: venta de vivienda y arrendamiento.

En el caso de arrendamiento con opción a compra no se puede considerar que existan dos sectores diferenciados de la actividad al mantenerse la intención inicial de la venta de las viviendas, reflejada mediante la opción de compra formalizada. Las viviendas dedicadas a este fin permanecerán como existencias y no se traspasan al inmovilizado de la empresa. En estas circunstancias no se produce autoconsumo.

Al igual que la promoción de viviendas que origina el derecho a deducción del Impuesto soportado, el arrendamiento con opción de compra constituye una prestación de servicios sujeta y no exenta, según el artículo 20.uno.23º de la LIVA, que implica la consiguiente repercusión del Impuesto devengado al arrendatario, según tenga lugar la exigibilidad de las cuotas arrendaticias.

También se descarta el autoconsumo recogido en el artículo 9.1.c) al tratarse de una operación sujeta y no exenta y no dar lugar a sectores diferenciados de la actividad al mantener la intención de venta de las viviendas. En cuanto al autoconsumo regulado mediante el apartado d) del mismo artículo 9.1, no da lugar dada la finalidad de venta de la vivienda.

Según la consulta V2270-10⁶⁰ “con las cautelas referentes al mantenimiento, en todo caso, de la intencionalidad ya referidas, se concluye que el acto por el cual el promotor traslada en bloque viviendas que en principio estaban destinadas a la venta y las dedica a su arrendamiento con opción de compra, no implica la realización del hecho imponible entrega de bienes asimilada a operaciones a título oneroso. Es en estos términos en los que debe entenderse modificada la doctrina de este Centro Directivo deducida, entre otras, de la citada contestación a la consulta vinculante V1960-08.

La conclusión sería otra y, por tanto, habría autoconsumo cuando no pueda desprenderse de forma inequívoca la intención de venta, adjudicación o cesión de los inmuebles promovidos”.

4.2.2. Interacción del concepto de primera entrega contenido en el artículo 20.uno.22º de la Ley 37/1992, con la exención en los arrendamientos con opción de compra contenida en la letra d) del artículo 20.uno.23º

Según el artículo 20.uno.22º de la LIVA se consideran exentas las entregas de edificaciones consideradas “segundas o posteriores entregas, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas”. En este caso sólo procederá la tributación por ITP y AJD.

Tal y como sigue dicho artículo “no se considerará primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones”.

Mediante las condiciones establecidas en el artículo anterior, el legislador ha querido que el uso de la vivienda durante un plazo prudencial –por lo menos dos años- agote la primera entrega, pero, a la vez, ha establecido la cautela de que dicho uso no se compute y, por tanto, no agote la primera entrega, cuando se realice por quien será su propietario en última instancia, con el objetivo claro de evitar posibles esquemas de minoración artificial de la base imponible aprovechando indebidamente la exención del arrendamiento.

⁶⁰ Consulta vinculante V2270-10 de la DGT, de 20 de diciembre de 2010.

Hay que tener en cuenta que se realiza mención expresa al uso mediante arrendamiento sin opción de compra, lo que quiere decir que el uso en virtud de contratos de arrendamiento con opción de compra no puede agotar la primera entrega, lo que determina que en todo momento es de aplicación la exclusión realizada en la letra d) del artículo 20.uno.23 de la LIVA y, por lo tanto, estos arrendamientos seguirán estando sujetos y no exentos del Impuesto como vía de traslado al consumo final del valor añadido de la promoción inicial.

*“En consecuencia, dado que la entrega de la vivienda por el promotor al arrendatario que la viene ocupando, en virtud de un contrato de arrendamiento con opción de compra, tiene la consideración siempre de primera entrega conforme a lo establecido anteriormente, el arrendamiento con opción de compra será una operación no exenta. No ha existido una entrega anterior por el hecho de que el promotor haya afectado al arrendamiento con opción de compra las viviendas inicialmente destinadas a la venta, pues, como se ha explicado anteriormente, estas operaciones no tienen la consideración de autoconsumo”.*⁶¹

Respecto al tipo impositivo, el artículo 90 de la LIVA establece el tipo general del 21% salvo la aplicación del 10% a tenor del artículo 91⁶² en los casos de entregas de edificios utilizados para vivienda, incluidas dos plazas de garaje máximo y anexos transmitidos conjuntamente. No obstante y para el período comprendido desde el 20 de agosto de 2011 hasta el 31 de diciembre de 2012, el tipo impositivo aplicable a la primera entrega de viviendas será del 4%⁶³.

Se aplicará el 4% en los casos de las entregas de viviendas clasificadas como de protección oficial.

En el caso de **arrendamientos de viviendas con opción de compra** que no se encuentren exentos, se debe tener en cuenta la fecha de exigibilidad de las cuotas según los apartados tres y cuatro de la disposición final tercera de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, en los que se modifican los tipos de gravamen aplicables del IVA a este tipo de arrendamiento para asimilarlos a los aplicados a las entregas de viviendas (artículos 91.uno.2.17º y artículo 91.dos.2.2º).

- Cuotas exigibles hasta el 27 de octubre de 2009: al 16%.
- Cuotas desde el 27 de octubre de 2009 hasta el 31 de agosto de 2012: al 7%, al 8% o al 4%, según su régimen de calificación.
- Cuotas exigibles a partir del 1 de septiembre de 2012: al 10% o al 4%, según su régimen de calificación.

En lo referente a la base imponible en el caso de entrega de las viviendas en la ejecución de la opción de compra, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 78 de la Ley 37/1992, la base imponible de la primera entrega de las viviendas se compondrá de todas las cantidades que el inquilino ha satisfecho mensualmente durante el período del arrendamiento en previsión del precio de compra de la vivienda. En el caso de viviendas protegidas, en base al Real Decreto 2066/2008, de 12 de diciembre, por el que se regula el Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación 2009-2012, *“del precio de venta se deducirá, en concepto de pagos parciales adelantados, al menos el 30% de la suma de los alquileres satisfechos por el inquilino, en las condiciones que establezcan las Comunidades Autónomas y Ciudades de Ceuta y Melilla”* (artículo 26).

⁶¹ Consulta vinculante V0097-10 de la DGT, de 22 de enero de 2010.

⁶² Nueva redacción del artículo 91 de la LIVA según Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio.

⁶³ Disposición Transitoria cuarta del Real Decreto-ley 9/2011, de 19 de agosto, modificada por Disposición final quinta del Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre.

En el momento de la entrega de la vivienda al ejercer la opción de compra, se procederá a la rectificación de las cuotas del Impuesto que fueron inicialmente calculadas, aplicando el gravamen aplicable según corresponda, siempre que el contrato incluyera la referida previsión, tal y como dispone el artículo 89 de la LIVA⁶⁴.

A este respecto, la propia Dirección General de Tributos manifiesta lo siguiente⁶⁵:

“La promoción de viviendas para destinarlas a la venta, adjudicación o cesión, a través de contratos de arrendamiento con opción de compra en los que se deduzca con claridad que la intención del promotor es llevar a cabo en última instancia dicha venta, adjudicación o cesión, será generadora íntegramente del derecho a la deducción.

En este tipo de operaciones no habrá lugar al gravamen por autoconsumo a que se refieren las letras c) ni d) del artículo 9.1º de la Ley 37/1992.

Los arrendamientos con opción de compra posteriores se encontrarán, en estos casos, sujetos y no exentos del Impuesto.

Cuando se haya soportado el Impuesto al tipo general del Impuesto en el arrendamiento previo y en el contrato se haya pactado expresamente que una parte de las cuotas arrendaticias deben considerarse precio de la compraventa una vez ejercitada la opción de compra, deberá procederse a la rectificación de las cuotas del Impuesto que fueron inicialmente calculadas al 16 por ciento a fin de corregir su gravamen al 7, al 8 o al 4 por ciento, según corresponda con la calificación de la vivienda que va a ser objeto de entrega”.

Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

El artículo 7.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, señala que son transmisiones patrimoniales sujetas:

“a. Las transmisiones onerosas por actos ínter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

b. La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos”.

En el caso de compraventa este impuesto es exigible al comprador (artículo 8.a) o al arrendatario (artículo 8.f.) para los contratos de arrendamiento. En este último caso, será subsidiario del pago el arrendador si hubiera percibido el primer plazo de renta sin exigir al arrendatario el documento acreditativo de la liquidación del mismo (artículo 9.b).

El cálculo de la cuota tributaria viene dado según los términos establecidos en los artículos 10, 11 y 12. Por otra parte, en el artículo 45.I.B.12 se establecen las exenciones del impuesto para el caso de operaciones relacionadas con viviendas de protección oficial, según las modificaciones introducidas por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre:

“B.12

a) La transmisión de terrenos y solares y la cesión del derecho de superficie para la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección oficial. Los préstamos hipotecarios solicitados para la adquisición de aquéllos, en cuanto al gravamen de actos jurídicos documentados.

⁶⁴ Consulta vinculante V2805-07 de la DGT, de 28 de diciembre de 2007.

⁶⁵ Consulta vinculante V2770-10 de la DGT, de 20 de diciembre de 2010.

b) *Las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos o contratos relacionados con la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección oficial, siempre que se hubiera solicitado dicho régimen a la Administración competente en dicha materia.*

c) *Las escrituras públicas otorgadas para formalizar la primera transmisión de viviendas de protección oficial, una vez obtenida la calificación definitiva.*

d) *La constitución de préstamos hipotecarios para la adquisición exclusiva de viviendas de protección oficial y sus anejos inseparables, con el límite máximo del precio de la citada vivienda, y siempre que este último no exceda de los precios máximos establecidos para las referidas viviendas de protección oficial.*

e) *La constitución de sociedades y la ampliación de capital, cuando tengan por exclusivo objeto la promoción o construcción de edificios en régimen de protección oficial”.*

Como se puede apreciar en el texto anterior, **en ningún caso se contempla la exención para el caso de los contratos de arrendamiento**. Sin embargo, el apartado 3º plantea de manera expresa la exención sobre la escritura pública de la primera transmisión de viviendas de protección pública.

En el caso particular de contratos con opción de compra se debe tener en cuenta que se trata de un contrato atípico, no contemplado por la Ley, sino que es de configuración jurisprudencial. **La llamada opción de compra constituye un negocio jurídico atípico o innominado que no aparece expresamente regulado en el Código Civil, aunque venga reconocido a los efectos registrales en el artículo 14 del reglamento Hipotecario** (lo que no implica que tenga carácter de derecho real) debiendo considerarse admitido con base en el artículo 1255 del Código sustantivo y en la doctrina legal que ha perfilado su concepto y caracteres. Se ha definido como un precontrato, en principio unilateral, en virtud del cual una parte concede a la otra la facultad exclusiva de decidir sobre la celebración o no del contrato principal de compraventa, que habrá de realizarse en un plazo cierto y en unas determinadas condiciones, pudiendo también ir acompañado del pago de una prima por parte del optante. Por tanto, es este un contrato que participa tanto de elementos del contrato de arrendamiento como del contrato de compraventa. En este caso concreto, existe en el propio contrato una condición, el ejercicio de la opción de compra, que implica la realización de la compraventa sobre la vivienda objeto del arrendamiento.

A estos efectos hay que recordar que según lo dispuesto en el Real Decreto 2066/2008, de 12 de diciembre, por el que se regula el Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación 2009-2012, en el caso de la VPO, **al menos un 30% de la cuota mensual de arrendamiento se considerará anticipo a cuenta de la futura adquisición** siempre que no se establezca este porcentaje de manera expresa en el clausulado del contrato formalizado.

“Artículo 26. Viviendas protegidas para arrendamiento con opción de compra.

Las viviendas protegidas para arrendamiento a 10 años podrán ser objeto de un contrato de arrendamiento con opción de compra, en cuyo caso el inquilino podrá adquirirla a un precio de hasta 1,7 veces el precio máximo de referencia establecido en la calificación provisional. Del precio de venta se deducirá, en concepto de pagos parciales adelantados, al menos el 30% de la suma de los alquileres satisfechos por el inquilino, en las condiciones que establezcan las Comunidades autónomas y ciudades de Ceuta y Melilla.

Las cuantías máximas de las rentas establecidas en este Real Decreto no incluyen la tributación indirecta que recaiga sobre las mismas, en su caso”.

Llegados a este punto, es importante tener en cuenta lo establecido por el artículo 2.2 de la Ley 1/1993:

“2. En los actos o contratos en que medie alguna condición, su calificación se hará con arreglo a las prescripciones contenidas en el Código Civil. Si fuere suspensiva no se liquidará el Impuesto hasta que ésta se cumpla, haciéndose constar el aplazamiento de la liquidación en la inscripción de bienes en el Registro público correspondiente. Si la condición fuere resolutoria, se exigirá el Impuesto, desde luego, a reserva, cuando la condición se cumpla, de hacer la oportuna devolución según las reglas del artículo 57”.

En conclusión, en estos supuestos de doble interpretación, compraventa o arrendamiento, se hace preciso el estudio en profundidad del clausulado del contrato de cobertura confrontándolo con las prescripciones del Código Civil para la interpretación de los contratos y la Jurisprudencia consolidada al respecto del Tribunal Supremo.

La anteriormente aludida consulta dimanada por la DGT V2770-10 de 20/12/10, encuadra el arrendamiento con opción a compra como una operación sujeta y no exenta al IVA y, por tanto, tal y como se indica en el artículo 4.4 de la Ley 37/1992, no estará sujeta al impuesto por transmisiones onerosas, salvo que resultase exenta.

Cabría plantear la posibilidad de la tributación de la operación por el IAJD, al tipo del 1% para el supuesto de formalización del contrato de arrendamiento con opción de compra.

En el momento de ejecución de la opción de compra en viviendas de protección oficial, como ya se ha planteado anteriormente, la operación se definiría como una primera entrega y por lo tanto estaría sujeta a IVA y no a ITP, aplicando la exención del artículo 45.I.B.12.c del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados para este tipo de escrituras.

4.3. Fiscalidad en IVA de la rehabilitación de vivienda

La LIVA otorga un tratamiento específico diferenciado a la realización de actuaciones rehabilitadoras sobre edificaciones o partes de las mismas terminadas y cuyo uso principal es el de la vivienda.

Concretamente, el tratamiento tributario dependerá de en qué grupo de los siguientes queden encuadradas dichas actuaciones:

- Obras de rehabilitación.
- Obras de renovación y reparación.
- Resto de obras y actuaciones.

4.3.1. Obras de rehabilitación

Las obras y actuaciones de rehabilitación quedan definidas mediante la concurrencia de dos requisitos básicos, uno de **carácter cualitativo** (naturaleza de las actuaciones) y otro de **carácter cuantitativo** (peso de la actuación rehabilitadora con respecto al valor de la vivienda).

Requisito cualitativo

El objeto principal del proyecto debe ser la **reconstrucción**. Este requisito se cumplirá cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

Obras análogas

- Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.

- Las de refuerzo o adecuación de la cimentación, así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.
- Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.
- Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.
- Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.

*Obras conexas*⁶⁶

- Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.
- Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.
- Las obras de rehabilitación energética.

Con respecto a estas últimas –las de rehabilitación energética- se califican de esta forma aquellas obras y actuaciones destinadas a:

- La mejora del comportamiento energético de las edificaciones, reduciendo su demanda energética.
- El aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas.
- La incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables.

En cuanto a la determinación de la naturaleza de las obras, la administración tributaria manifiesta que es una cuestión de naturaleza técnica que no compete a la misma. La normativa tributaria no ha previsto que dicha condición pueda resultar acreditada por un documento en particular.

Resultará necesario disponer de **suficientes elementos de prueba** que acrediten la verdadera naturaleza de las obras proyectadas. Entre los elementos de prueba han de considerarse preferentemente:

- 1) dictámenes de profesionales específicamente habilitados para ello,
- 2) el visado del proyecto y, si procede, calificación del proyecto por parte de colegios.

Requisito cuantitativo

El coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25% con respecto al siguiente valor:

- **El precio de adquisición.** Si dicha adquisición se efectuó en los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación.
- **El valor de mercado** que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento del inicio de las obras de rehabilitación en cualquier otro caso.

A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.

En este contexto resulta especialmente importante manejar un conjunto de definiciones que la propia administración tributaria ofrece y que son las siguientes:

⁶⁶ Siempre que el coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas estén vinculadas a ellas de forma indisoluble y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada.

Coste total de las obras o coste total del proyecto de rehabilitación

Es el importe total, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, que soporte el promotor como consecuencia de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se deriven de la rehabilitación, incluidos los servicios que le sean prestados por el personal técnico que dirija las obras.

Precio de adquisición de las edificaciones

Es el realmente concertado en las operaciones en cuya virtud se haya efectuado la referida adquisición. La prueba de dicho precio podrá efectuarse por los medios admisibles en Derecho.

Valor de mercado de una edificación o parte de la misma

Es el precio que se hubiese acordado para su transmisión onerosa en condiciones normales de mercado entre partes que fuesen independientes, excluido, en su caso, el valor correspondiente al terreno en que se halla enclavado el edificio. Asimismo, el valor de mercado de las edificaciones o partes de las mismas podrá acreditarse por los medios de prueba admisibles en Derecho.

Partes de un edificio destinadas a viviendas

Son las partes de una edificación destinadas a constituir una o varias viviendas, de acuerdo con la legislación vigente, con posterioridad a su rehabilitación. Por “partes” de una edificación ha de entenderse las partes de una edificación que, cualquiera que sea su destino (vivienda, comercial, etc.) sean susceptibles por sí mismas de actuaciones parciales de rehabilitación, por permitir un uso autónomo respecto del resto de la edificación al tener entidad propia de carácter objetivo, y no considerar como “parte” de una edificación los diferentes elementos constructivos (fachadas, techumbres, estructuras, etc.) objeto de actuaciones de rehabilitación.

En cuanto al tipo de gravamen, la regla general es que si el valor de las obras de rehabilitación es mayor del 25% del precio de adquisición o el valor de mercado de la edificación sobre la que se actúa y más del 50% del coste total del proyecto de rehabilitación se destine a obras de consolidación o estructurales, el tipo aplicable será el reducido del 10%. En caso contrario, procederá la aplicación del tipo general al 21%.

A partir del 31 de octubre de 2012, fecha de entrada en vigor de la Ley 7/2012, en el caso de rehabilitación de edificaciones como consecuencia de contratos formalizados entre el promotor y el contratista, se produce la inversión del sujeto, siendo el destinatario de la operación, en este caso el promotor, quién deberá autorrepercutirse el IVA.

La utilización del criterio del precio de adquisición procede en aquellos casos en los que la edificación sobre la que se actúa se adquirió en los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación. En caso de que la adquisición se haya realizado con posterioridad a los dos años inmediatamente anteriores, habrá de aplicarse el valor de mercado para la determinación del tipo de gravamen que corresponde a la operación.

El siguiente esquema reproduce la tributación de esta operación⁶⁷:

⁶⁷ En el supuesto de actuaciones sobre edificaciones adquiridas en los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación.

Gráfico 10: Tributación en IVA de las obras y actuaciones sobre edificaciones terminadas.



Pero, además, la aplicación del tipo reducido de IVA (10%) requiere el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Que se trate de ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista.
- Que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados. Se considerarán destinadas principalmente a viviendas las edificaciones en las que al menos el 50 por ciento de la superficie construida se destine a dicha utilización.

En consecuencia:

- Naturaleza jurídica de ejecuciones de obra.
- La expresión “directamente formalizados” debe considerarse equivalente a “directamente concertados” entre el promotor y el contratista, cualquiera que sea la forma oral o escrita de los contratos celebrados. A los efectos del IVA, se considerará promotor de edificaciones el propietario de inmuebles que construyó (promotor-constructor) o contrató la construcción (promotor) de los mismos para destinarlos a la venta, el alquiler o el uso propio.
- Deben tener por objeto la construcción o rehabilitación de edificios destinados fundamentalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, instalaciones y servicios complementarios en ella situados.
- Las referidas ejecuciones de obra consistan materialmente en la construcción o rehabilitación de los citados edificios.

El efecto directo de la aplicación del tipo reducido es la exclusión de la aplicación de la exención del artículo 20.uno.22.a) de la LIVA (exención por segunda o ulterior entrega) y, en consecuencia, la entrega posterior de la edificación rehabilitada tendrá la consideración de primera entrega y será una operación sujeta y no exenta.

4.3.2. Obras de renovación y reparación

Igualmente será de aplicación el tipo reducido del IVA (10%) a la ejecución de obras de renovación y reparación en edificaciones o partes de las mismas destinadas a viviendas **que se califiquen como una prestación de servicios** cumpliendo los siguientes requisitos:

- Que el **destinatario sea persona física**, no actúe como empresario o profesional y utilice la vivienda a que se refieren las obras para su **uso particular** (también se incluyen las comunidades de propietarios).
- Que la construcción o rehabilitación de la vivienda a que se refieren las obras haya concluido **al menos dos años antes del inicio de las obras de renovación y reparación**.
- Que la persona que realice las obras no aporte materiales para su ejecución o, en el caso de que los aporte, su coste **no exceda del 40% de la base imponible de la operación**.

En cuanto al concepto de materiales aportados, se trata de todos aquellos bienes corporales que, en ejecución de dichas obras, **queden incorporados materialmente al edificio**, directamente o previa su transformación, tales como los ladrillos, piedras, cal, arena, yeso y otros materiales que sean necesarios para llevar a cabo las correspondientes actuaciones de renovación o reforma. **También se incluirán las actuaciones subcontratadas con terceros.**

El límite cuantitativo del 40% determina el **umbral para considerar dichas obras como entrega de bienes o prestación de servicios**. En el primer caso, no procede la aplicación del tipo reducido de acuerdo con los criterios determinados por la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Este hecho coincide con lo dispuesto en el artículo 8.dos.1º de la LIVA que califica como entregas de bienes las ejecuciones de obra en las que el empresario aporte materiales por valor de más del 40% del importe de la base imponible.

En el caso de que las obras de renovación y reparación queden calificadas como una prestación de servicios, el efecto directo es la tributación al tipo reducido del 10%, mientras que resultará aplicable el tipo general del 21% en caso de ser consideradas como de entrega de bienes.

Por otra parte, la valoración de los materiales aportados debe realizarse siguiendo los siguientes criterios:

- Al precio de adquisición.
- Al coste de producción si no son objeto de comercialización y son obtenidos por el propio empresario como parte de su proceso productivo.

Por otro lado, en el caso de que las actuaciones sean subcontratadas total o parcialmente, en primer lugar habrá que determinar si la actuación subcontratada tiene la consideración de entrega de bienes o prestación de servicios para el empresario que la realiza. Las operaciones subcontratadas tendrán, a efectos de dicho cómputo para el contratista, la misma naturaleza que tengan para ese empresario (el subcontratista).

Como regla general, si el coste de (materiales + subcontratas calificadas como entregas de materiales) supera el 40% de la base imponible, todas las obras de renovación y reparación serán consideradas como entrega de bienes y tributarán al tipo general (21%).

Además, la DGT⁶⁸ determina que: *“no resultaría ajustado a derecho diferenciar, dentro de una misma ejecución de obra calificada globalmente como de entrega de bienes, la parte correspondiente al servicio”*.

Tampoco disociar las actuaciones accesorias o complementarias necesarias para el fin perseguido dado que *“... objetivamente, forman una sola operación económica indisociable, cuyo desglose resultaría artificial”*.

⁶⁸ Consulta vinculante V0661-11 de la DGT, de 15 de marzo de 2011.

La forma de acreditación del cumplimiento de los requisitos queda regulada en el artículo 26 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Las circunstancias a acreditar son:

- que el destinatario de las obras no actúa como empresario o profesional,
- que utiliza la vivienda para uso particular,
- que la construcción o rehabilitación de la vivienda ha concluido al menos dos años antes del inicio de las obras.

Podrá acreditarse mediante una **declaración escrita firmada por el destinatario de las obras dirigida al sujeto pasivo**, en la que aquél haga constar, bajo su responsabilidad, las circunstancias indicadas anteriormente.

4.4. Aplicación del IVA reducido a las viviendas protegidas de régimen especial

La Disposición adicional séptima⁶⁹ del Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación 2009-2010 (PEVR⁷⁰) prevé la aplicación del IVA reducido, o Impuesto equivalente en Canarias, Ceuta y Melilla, para las transmisiones de viviendas protegidas que se califiquen de Régimen especial.

La Ley del IVA regula, en el artículo 91.dos.1.6º, la aplicación del tipo del IVA reducido⁷¹ a las Viviendas de Protección Oficial de Régimen especial, las viviendas de nueva construcción, o procedentes de la rehabilitación, así calificadas y destinadas exclusivamente a familias o personas cuyos ingresos familiares no excedan de 2,5 veces el IPREM⁷² siempre que su precio máximo de venta por metro cuadrado de superficie útil no exceda de 1,50 veces el MBE⁷³.

⁶⁹ Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación 2009-2010. DISPOSICIÓN ADICIONAL SÉPTIMA. Viviendas de protección oficial de Régimen Especial.

1. A los efectos establecidos en el artículo 91.dos.1.6 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, o de los impuestos que se aplican en lugar de aquél, en el caso de la Comunidad Autónoma de Canarias y de las ciudades de Ceuta y Melilla, se incluyen bajo la denominación de viviendas de protección oficial de régimen especial, las viviendas de nueva construcción, o procedentes de la rehabilitación, así calificadas y destinadas exclusivamente a familias o personas cuyos ingresos familiares no excedan de 2,5 veces el IPREM, siempre que su precio máximo de venta por metro cuadrado de superficie útil no exceda de 1,50 veces el MBE.

2. Se considerarán asimismo viviendas de protección oficial de Régimen Especial, a los efectos de la Ley mencionada en el apartado anterior, las viviendas calificadas, en el marco de este Real Decreto, como protegidas para venta de régimen especial, y las protegidas para arrendamiento, de régimen especial y general.

⁷⁰ PEVR: El Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación 2009-2010 ha sido aprobado por el RD 2066/2008, de 12 de diciembre, publicado el 24 de diciembre de 2008; modificado por el RD 1961/2009, de 18 de diciembre, publicado el 30 de diciembre de 2009, y por el RD 1713/2010, de 17 de diciembre, publicado el 18 de diciembre.

⁷¹ IVA reducido. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA. "Artículo 91.- Tipos impositivos reducidos

Dos. Se aplicará el tipo del 4 por 100 a las operaciones siguientes:

1. 6º. Las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de Régimen especial o de promoción pública, cuando las entregas se efectúen por sus promotores, incluidos los garajes y anexos situados en el mismo edificio que se transmitan conjuntamente. A estos efectos, el número de plazas de garaje no podrá exceder de dos unidades".

⁷² Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM): es el índice de referencia en España para el cálculo del umbral de ingresos a muchos efectos (ayudas para vivienda, becas, subsidios por desempleo, asistencia jurídica gratuita...).

⁷³ Módulo Básico Estatal (MBE): es la cuantía en euros por metro cuadrado de superficie útil, que sirve como referencia para la determinación de los precios máximos de venta, adjudicación y renta de las viviendas objeto de

También se considerarán Viviendas de Protección Oficial de Régimen especial para esta reducción las viviendas calificadas, según el PEVR, como protegidas para venta de Régimen especial, y las protegidas para arrendamiento, de Régimen especial y general.

En el mencionado artículo 91.dos.1.6º también se hace referencia a la aplicación del tipo de IVA superreducido a la vivienda de “promoción pública”⁷⁴. Atendiendo a diversas consultas de la DGT⁷⁵, dicho régimen se desarrolla únicamente en el Real Decreto 3148/1978, de 10 de noviembre, por el que se desarrolla el Real Decreto-ley 31/1978, de 31 de octubre, sobre política de vivienda.

Estas promociones, según el informe de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Vivienda, de fecha 17 de junio de 2005, emitido a instancia de la DGT, se caracterizan por las siguientes particularidades:

- Competencia para la promoción atribuida al Estado y a los Entes públicos territoriales, y **ausencia de ánimo de lucro en su promoción**, cesión, administración y gestión.
- Finalidad primordial de operaciones de **eliminación del chabolismo y la infravivienda**, y remodelación de grupos de viviendas promovidos por Entes públicos.
- Precios limitados y adjudicación exclusiva a quienes reúnan las condiciones exigidas por normas vinculantes.
- Plazo de ocupación de un mes desde la entrega de las viviendas; sumisión a limitaciones para su transmisión “inter vivos”, y a los derechos de tanteo y retracto a favor del promotor.
- Imposibilidad de su descalificación. Respecto a ésta, el artículo 47 del Real Decreto 3148/1978 establece que: “Calificada definitivamente una vivienda de protección oficial de promoción pública, en ningún caso podrá ser objeto de descalificación”.
- Particularmente, en lo relativo a los beneficiarios de este tipo de viviendas, el artículo 49 del citado Real Decreto 3148/1978 dice que: “Solamente podrán acceder a las viviendas de promoción pública aquellas familias cuyos **ingresos anuales sean inferiores al 25% del precio de venta de la vivienda**”.
- Las condiciones, prioridades y procedimiento para el acceso a las viviendas de promoción pública, están fijadas en la actualidad por normas de las distintas Comunidades Autónomas.
- El artículo 51 del mencionado Real Decreto 3148/1978, modificado a su vez por el Real Decreto 2342/1983, de 28 de julio, establece que el precio de venta en primera

las ayudas previstas en este Real Decreto, así como de los presupuestos protegidos máximos de las actuaciones de rehabilitación de viviendas y edificios, y en áreas de rehabilitación integral y renovación urbana.

⁷⁴ Las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial **o de promoción pública**, cuando las entregas se efectúen por sus promotores, incluidos los garajes y anexos situados en el mismo edificio que se transmitan conjuntamente. A estos efectos, el número de plazas de garaje no podrá exceder de dos unidades.

Las viviendas que sean adquiridas por las entidades que apliquen el régimen especial previsto en el capítulo III del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, siempre que a las rentas derivadas de su posterior arrendamiento les sea aplicable la bonificación establecida en el apartado 1 del artículo 54 de la citada Ley. A estos efectos, la entidad adquirente comunicará esta circunstancia al sujeto pasivo con anterioridad al devengo de la operación en la forma que se determine reglamentariamente.

⁷⁵ Consultas vinculantes de la DGT V2715-11, V1805-10.

transmisión, por metro cuadrado de superficie útil de una vivienda de promoción pública, será para cada área geográfica homogénea hasta el 90% del módulo (M) aplicable, vigente en la fecha de celebración del contrato de compraventa. (Téngase en cuenta que, actualmente, ya no se utiliza el concepto de “módulo”, sino el de “Precio Básico a Nivel Nacional” o el de “Módulo Básico Estatal”.)

Por lo tanto, si la vivienda se encuentra calificada como de protección oficial de régimen especial, protegida para arrendamiento, de régimen especial y general (según disposición adicional séptima) o de promoción pública en la calificación provisional y/o definitiva, tributará al 4%, siempre y cuando los ingresos de las familias adquirentes no excedan de 2,5 veces el IPREM y *su precio máximo de venta por metro cuadrado de superficie útil no exceda de 1,50 veces el MBE*, sin tener en cuenta la ubicación de la misma⁷⁶.

En cuanto a la promoción pública, si la promoción ha sido calificada como tal a tenor del Real Decreto 3148/1978, tributará al 4%. Para las viviendas de promoción pública el precio de venta por metro cuadrado útil es del 90% sobre el MBE.

Si la vivienda se hubiese calificado como protegida por la Comunidad Autónoma, le será de aplicación el 4% de IVA siempre y cuando cumplan las condiciones de superficie, precio de venta y límite de ingresos de los adquirentes de vivienda protegida de régimen especial o promoción pública.

De no concurrir las circunstancias anteriores, la entrega de las viviendas solo tributará por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 4% si el devengo de dicha entrega se produce entre el 20 de agosto de 2011 y el 31 de diciembre de 2012, y al 10% a partir de dicha fecha.

4.5. Régimen transitorio de IVA en la venta de vivienda

El Real Decreto-ley 9/2011, de 19 de agosto, de medidas para la mejora de la calidad y cohesión del sistema nacional de salud, de contribución a la consolidación fiscal, y de elevación del importe máximo de los avales del Estado para 2011, tiene como finalidad primordial continuar y reforzar las medidas fiscales y presupuestarias que el Gobierno ha puesto en marcha para la consecución de los objetivos de reducción de déficit público, prioridad ineludible de la política económica del gobierno. Introduce, entre otras, medidas que persiguen tanto una reducción del gasto público, a través de la racionalización del gasto sanitario, como una mejora de los ingresos fiscales, a través del Impuesto sobre Sociedades, así como una variación temporal en el tipo de tributación en IVA de las entregas de viviendas.

La Disposición Transitoria Cuarta del RDL 9/2011 introduce la aplicación, con efectos desde el 20 de agosto y hasta el 31 de diciembre de 2011, del tipo reducido del 4 por ciento a las entregas de edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente.

En el Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público, se prorrogó la medida adoptada en el RDL 9/2011 hasta el 31 de diciembre de 2012 y a los efectos de aplicar

⁷⁶ Calificada al amparo del vigente Plan de Vivienda 2009-2012.

el tipo reducido del 4% a las entregas de edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como vivienda (Disposición Final Quinta).

Así, con vigencia exclusiva hasta el 31 de diciembre de 2012, las entregas de inmuebles destinados a vivienda se beneficiarán de la tributación al tipo superreducido del 4% en lugar del 10% habitual. Se trata de una medida que se encamina a ofrecer una ventaja fiscal para las adquisiciones de viviendas que se realicen hasta el 31 de diciembre de 2012. Es una medida de política fiscal que incide sobre una situación concreta y que persigue obtener efectos sensibles durante el período sobre el que desplegará su vigencia, sin vocación de afectar con carácter permanente la estructura de tipos impositivos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La transcripción de dicha disposición tras la modificación es como sigue:

“Disposición transitoria cuarta. Tipo impositivo aplicable del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas de viviendas.

Con efectos desde la entrada en vigor de este Real Decreto-ley y vigencia exclusivamente hasta el 31 de diciembre de 2012, se aplicará el tipo reducido del 4 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas de bienes a las que se refiere el número 7º del apartado uno.1 del artículo 91 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido”.

A efectos de la actividad que desarrollan los asociados de AVS, resulta de enorme importancia la aplicación de esta disposición fiscal transitoria sobre los pagos a cuenta efectuados por los adquirentes de vivienda al promotor, con anterioridad a la efectiva entrega de la vivienda, realizados entre la entrada en vigor del RDL y el 31 de diciembre de 2012.

El devengo del IVA en la entrega se produce, como regla general, en el momento de la puesta en poder y posesión del adquirente de la vivienda. Si se hubiese otorgado escritura pública, la puesta en poder y posesión se entiende realizada en el momento de su otorgamiento.

Cuando de la misma escritura resulta o se deduce claramente un momento distinto de puesta en poder y posesión de la vivienda entregada, el devengo se producirá en el momento en que efectivamente tenga lugar dicha puesta en poder y posesión del adquirente.

Los requisitos para que las entregas de inmuebles a particulares destinados a viviendas se beneficien de la tributación al tipo superreducido del 4% previsto en el Real Decreto-ley 9/2011 en lugar del 8%, son los siguientes⁷⁷:

- La entrega de la vivienda debe efectuarse por un empresario o profesional; en caso contrario tributará por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales (Concepto Transmisiones Onerosas) (ITP).
- Debe tratarse de viviendas terminadas y ser su primera entrega (la realizada por el promotor). En el caso de la segunda o ulteriores transmisiones (viviendas usadas) es de aplicación la exención, tributando por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales (Concepto Transmisiones Onerosas) (ITP).

⁷⁷ Texto tomado de la nota aclaratoria de 23 de septiembre de 2011, realizada por la AEAT sobre la aplicación de la Disposición transitoria Cuarta del RDL 9/2011.

- Es necesario que los edificios o partes de los mismos que se transmiten sean aptos para su utilización como viviendas; se incluirán las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente.
 - No tendrán la consideración de anexos a viviendas los locales de negocio, aunque se transmitan conjuntamente con las mismas.
 - No se consideran edificios aptos para su utilización como viviendas las edificaciones destinadas a su demolición.
- La entrega de la vivienda deberá producirse desde el 20 de agosto de 2011 hasta el 31 de diciembre de 2012.

Los pagos anticipados realizados durante dicho período a que se refiere el Real Decreto-ley 9/2011, correspondientes a entregas de viviendas, garajes y anexos en ellos situados, tributarán igualmente al tipo del 4%, con independencia de que la entrega del inmueble se produzca con posterioridad al 31 de diciembre de 2012.

CAPÍTULO III: IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS (ITPAJD)

1. PLANTEAMIENTO GENERAL DEL IMPUESTO

El Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y el de Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) se encuentran regulados en el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre de 1993 (RDL ITPAJD).

En el mencionado texto se encuentran desarrolladas tres modalidades distintas de impuesto:

- Las transmisiones patrimoniales onerosas (ITPO).
- Las operaciones societarias (OS).
- Los actos jurídicos documentados (AJD).

Es decir, las transmisiones patrimoniales onerosas por actos ínter vivos de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas (entre otras), las operaciones de sociedades tales como la constitución de un capital social o su ampliación, y los actos jurídicos documentados que grava fundamentalmente la “formalización”, tales como los documentos notariales o las letras de cambio.

Junto al IVA, el ITPAJD constituye las modalidades de imposición indirecta de la economía española; mientras el IVA grava el consumo de bienes y servicios en el desarrollo de actividades económicas, el ITP grava el tráfico patrimonial de carácter civil.

Como se exponía en el apartado 1.3 del apartado del IVA, existen problemas de deslinde entre estos impuestos, sobre todo entre el IVA y el ITP, ya que el impuesto sobre OS y el impuesto sobre AJD son perfectamente compatibles con el IVA.

El régimen de incompatibilidades se resume como sigue:

- En el artículo 1 del RDL ITPAJD, en su apartado 2, se menciona de forma expresa la incompatibilidad entre el ITP y el impuesto sobre OS⁷⁸.
- La cuota variable de AJD, documentos notariales, es incompatible con las modalidades de TPO y OS a tenor del apartado 2 del artículo 31 del RDL ITPAJD⁷⁹.

⁷⁸ RDL ITPAJD Artículo 1. Naturaleza y Contenido.

1. El Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es un tributo de naturaleza indirecta que, en los términos establecidos en los artículos siguientes, gravará:

1º Las transmisiones patrimoniales onerosas.

2º Las operaciones societarias.

3º Los actos jurídicos documentados.

2. En ningún caso un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias.

⁷⁹ RDL ITPAJD Artículo 31. Cuota tributaria.

1. Las matrices y las copias de las escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán en todo caso en papel timbrado de 50 pesetas por pliego, o 25 pesetas por folio, a elección del fedatario. Las copias simples no estarán sujetas al impuesto.

2. Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y no

En cambio, en su cuota fija, el impuesto sobre AJD es compatible con el resto de impuestos. La confluencia de dicho impuesto con el resto se deriva de que nace en la formalización de los acuerdos, ya que grava documentos notariales, mercantiles y administrativos.

- La incompatibilidad entre el IVA y el ITP viene recogida en el artículo 4.4 de la LIVA, en el que se exceptúa de forma expresa:
 - a) Las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del IVA, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20.2. de la LIVA.
 - b) Las transmisiones de valores a que se refiere el artículo 108.2, números 1 y 2 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, según la redacción establecida por la disposición adicional 12 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. EXENCIÓN SUBJETIVA DEL ARTÍCULO 45.I.A.a) DEL RDL ITPAJD

El RDL del ITPAJD establece en su artículo 45.I.A.a) de Beneficios fiscales lo siguiente:

“Artículo 45.I.A. Estarán exentos del impuesto:

- a) El Estado y las Administraciones públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos.

Esta exención será igualmente aplicable a aquellas entidades cuyo régimen fiscal haya sido equiparado por una Ley al del Estado o al de las Administraciones públicas citadas”.

Esta exención es similar a la establecida en la mayoría de legislación aplicable a los impuestos, tanto de ámbito nacional como local.

En cuanto a la cuestión de si resulta aplicable a las sociedades públicas empresariales participadas íntegramente por el ente local la exención prevista en el artículo 45.I.A.a) del Texto Refundido referido a las Administraciones públicas territoriales e institucionales, cabe indicar que el citado precepto concede la exención subjetiva, en primer lugar, al Estado y a las Administraciones públicas territoriales e institucionales, conceptos que encuadran a la propia Administración General del Estado, a las Administraciones de las Comunidades Autónomas y a las de las Entidades Locales, incluyendo en todos los ámbitos la denominada Administración institucional, es decir, los organismos administrativos que, con personalidad jurídica propia, se encargan de determinadas actividades de la Administración, dependiendo de alguna de las Administraciones territoriales.

En este sentido se manifiesta la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (BOE de 15 de abril), que en su artículo 1 determina el ámbito de aplicación de dicha Ley en los siguientes términos: “La presente Ley regula, en el

sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los apartados 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen del 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos. Por el mismo tipo y mediante la utilización de efectos timbrados tributarán las copias de las actas de protesto.

marco del régimen jurídico común a todas las Administraciones públicas, la organización y el funcionamiento de la Administración General del Estado y los Organismos públicos vinculados o dependientes de ella, para el desarrollo de su actividad. Los Organismos públicos son las Entidades de Derecho público que desarrollan actividades derivadas de la propia Administración General del Estado, en calidad de organizaciones instrumentales diferenciadas y dependientes de ésta⁸⁰.

Por tanto, la cuestión se reduce a determinar si, a los exclusivos efectos de la aplicación de la exención subjetiva del RDL ITPAJD, las sociedades públicas empresariales tienen el carácter de Administración institucional. A este respecto, es preciso tener en cuenta que las normas sobre exenciones no pueden interpretarse de modo extensivo, por lo que, como ha declarado el Tribunal Económico-Administrativo Central en Resolución de 11 de septiembre de 1997, "... cuando el citado artículo 45 habla de Administraciones Públicas hay que atenerse a su concepto, sin que quepa extender la exención a lo que genéricamente se denomina "sector público", donde, ciertamente, caben otros entes muy diversos".

Sobre la determinación del concepto de Administración institucional, la DGT, en la consulta vinculante de 1 de marzo de 1994, estableció que "... de conformidad con la doctrina tradicional en la materia debatida, toda Administración Pública se caracteriza, desde el punto de vista orgánico porque su forma de personificación es "pública" y desde el punto de vista funcional, porque su actividad es "administración o gobierno", regido por el Derecho público y dotada, por tanto, de las prerrogativas que este otorga...". Parece, pues, que la distinción entre Organismos exentos y no exentos derivaría de su sujeción o no al Derecho administrativo.

Pues bien, en el caso de sociedades públicas empresariales, su personalidad es privada, nacida al amparo de la Ley de Sociedades de Capital, y su actividad es, por definición, comercial o mercantil, regida por el Derecho privado y concurrente en plano de igualdad con los demás entes privados, por lo que no puede calificarse de Administración pública. Por consiguiente, no siendo una Administración Pública, no puede disfrutar de la exención contenida en dicho artículo 45 del RDL ITPAJD.

3. OPERACIONES ESPECIALES

3.1. Cesiones de terrenos edificables

En relación con las transmisiones de parcelas integradas en el Patrimonio Municipal de Suelo por parte de los Ayuntamientos, se ha de considerar lo dispuesto por la Resolución 2/2000, de 22 de diciembre, de la Dirección General de Tributos⁸¹, la cual se dictó respecto de los artículos 14 y 18 de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre régimen del suelo y valoraciones, relativa hoy al artículo 16.1.b) de la Ley 8/2007, de 28 de mayo, del suelo, que desde el 1 de julio de 2007

⁸⁰ Consulta vinculante V1028-09 de la DGT, de 8 de abril de 2009.

⁸¹ Resolución 2/2000, de 22 de diciembre, de la Dirección General de Tributos, relativa a las cesiones obligatorias de terrenos a los Ayuntamientos efectuadas en virtud de los artículos 14 y 18 de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre Régimen del Suelo y Valoraciones y a las transmisiones de terrenos por parte de los mismos.

deroga a la Ley 6/1998, pero que, no obstante, contiene una serie de precisiones que son plenamente aplicables en el caso de las cesiones de terrenos.

En este sentido, el apartado Tercero de la mencionada Resolución establece lo siguiente: “Los terrenos que se incorporan al patrimonio municipal en virtud de la citada cesión obligatoria forman parte, **en todo caso y sin excepción**, de un patrimonio empresarial, por lo que la posterior transmisión de los mismos habrá de considerarse efectuada por parte del Ayuntamiento transmitente en el desarrollo de una actividad empresarial, quedando sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido sin excepción”.

Por su parte, los apartados Cuarto y Quinto de dicha Resolución 2/2000 continúan diciendo lo siguiente para el caso de *transmisiones onerosas*:

“Cuarto. Las transmisiones a que se refiere el número anterior, en cuanto tengan por objeto terrenos edificables, bien sea por tener la condición de solares, bien por disponer de la correspondiente licencia administrativa de edificación, quedan fuera de la exención que se regula en el artículo 20.uno.20º de la Ley 37/1992, siendo, por tanto, preceptiva la repercusión del citado tributo”.

“Quinto. El tipo impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a las operaciones sujetas a las que se refiere esta resolución es, sin excepción, el general del Impuesto, es decir, el 16 por ciento”. (21 por ciento actualmente)

No obstante lo anterior, en caso de que la entrega de los terrenos se efectúe de forma gratuita, entonces, considerando que de acuerdo con el artículo 7.8º de la Ley 37/1992, las operaciones que se efectúan por los Entes públicos sin contraprestación no están sujetas al impuesto, se tratará de operaciones que no quedarán gravadas por el mismo”.

Una vez delimitada la sujeción a IVA de este tipo de operaciones se plantea el análisis de la imposición por ITP, teniendo en cuenta la incompatibilidad entre ambos impuestos.

Como criterio inicial para el análisis, se agrupan las cesiones según comporten contraprestación o no:

- Las *cesiones onerosas* de terrenos edificables realizadas por el ente público a la EPL estarán sujetas a IVA y por lo tanto no se encontrarán sujetas al ITPAJD por aplicación del artículo 7.5 del RDL ITPAJD⁸².
- En caso de *cesión gratuita*, la operación no estará sujeta al IVA y dado que no es onerosa tampoco tributará el ITPAJD, ni siquiera por aplicación de lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 7.5 ITPAJD, puesto que se tratará de una operación **no sujeta a IVA** y no de una operación **exenta**. Por tanto sólo se producirá la

⁸² RDL ITPAJD. Artículo 7.5

“No estarán sujetas al concepto de *transmisiones patrimoniales onerosas*, regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido”.

correspondiente tributación por Actos Jurídicos Documentados en caso de que se utilice algún instrumento jurídico que requiera documento público.

En el caso particular de las sociedades públicas urbanísticas es importante resaltar que si la finalidad de la cesión es la promoción de viviendas en régimen de VPO, en este caso opera el beneficio fiscal contemplado en el artículo 45.I.B.12 del RDL ITPAJD⁸³.

Gráfico 11: Cuadro resumen tributación de la cesión gratuita en ITP.



3.2. Ampliación de capital mediante aportaciones no dinerarias

Por ampliación de capital se entiende “todo incremento en el capital social de una empresa. Ello puede ser resultado de la aportación de nuevos fondos a la sociedad, o bien de la capitalización de reservas (transformación de reservas en capital mediante ampliaciones de capital liberadas o mediante aumentos del nominal de las acciones), en cuyo caso no se produce una entrada efectiva de fondos en la sociedad (se trata de un mero apunte contable entre reservas y capital)”.

En el caso de las aportaciones realizadas por los sujetos pasivos del IVA de elementos de su patrimonio empresarial a sociedades mercantiles para la ampliación de capital, tienen la consideración de entrega de bienes a efectos del IVA de acuerdo con lo establecido en el artículo 8.2.2 de la LIVA⁸⁴, siempre y cuando dicha entrega se efectúe a título oneroso.

⁸³ RDL ITPAJD. Artículo 45.I.B.12. Beneficios fiscales.

La transmisión de terrenos y solares y la cesión del derecho de superficie para la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección oficial. Los préstamos hipotecarios solicitados para la adquisición de aquellos, en cuanto al gravamen de actos jurídicos documentados.

⁸⁴ LIVA Artículo 8.2.2. Concepto de entrega de bienes.

Las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidades y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquéllas, sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de los conceptos *actos jurídicos documentados* y *operaciones societarias* del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

El cumplimiento de este requisito debe interpretarse en el sentido de que tiene que existir un acto de consumo gravable y un vínculo directo entre la contraprestación y el beneficio que obtiene el acreedor.

Llegados a este punto, cobra especial relevancia el hecho de que la transmisión del bien se efectúe a través de una aportación no dineraria a la empresa en contrapartida a la correspondiente ampliación del capital social.

En este sentido resultan especialmente relevantes los criterios establecidos en la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, Asunto C-465/03 Kretztechink,

“26. (...) una sociedad que emite nuevas acciones pretende incrementar su patrimonio mediante la obtención de un capital suplementario, para lo cual reconoce a los nuevos accionistas un derecho de propiedad sobre una parte del capital aumentado. Desde el punto de vista de la sociedad emisora, el objetivo consiste en adquirir capital, no en prestar servicios. Desde la perspectiva del accionista, la entrega de las cantidades necesarias para la ampliación del capital no representa el pago de una contraprestación, sino una inversión o colocación de capital”.

Dichos criterios han sido asumidos por la Dirección General de Tributos, de forma que en respuesta a la consulta vinculante V0086-06 planteada por el Principado de Asturias, dicho centro directivo manifiesta el criterio de considerar que la emisión de acciones “... no constituye ni una entrega ni una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido del artículo 4 de la Ley del Impuesto, razón por lo cual no estará sujeta al mismo”.

En conclusión, en el caso en el que la entrega se efectúa como consecuencia de la ampliación del capital social de la mercantil mediante una aportación no dineraria, nos encontramos ante un supuesto en el que, a efectos del IVA, falta el requisito de onerosidad, razón por la cual la operación considerada no quedará sujeta a dicho impuesto.

Sin embargo, la no tributación de la operación en IVA puede implicar su sujeción al ámbito del ITPAJD.

En relación con este tema, hay que señalar que la operación tributará por la modalidad de Operaciones Societarias al tratarse de un aumento del capital social, de acuerdo con lo establecido en el artículo 19.1.1 del RDL ITPAJD⁸⁵.

Además, de acuerdo con lo previsto en el artículo 1 de dicha norma, la sujeción a la modalidad de operaciones societarias implica de manera automática la no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas⁸⁶. La incompatibilidad entre ambos impuestos ha sido,

⁸⁵ RDL ITPAJD Artículo 19. Hecho imponible.

1. Son operaciones societarias sujetas:

La constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades.

Las aportaciones que efectúen los socios que no supongan un aumento del capital social.

El traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.

⁸⁶ RDL ITPAJD Artículo 1. Naturaleza y contenido.

1. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es un tributo de naturaleza indirecta que, en los términos establecidos en los artículos siguientes, gravará:

Las transmisiones patrimoniales onerosas.

en ocasiones, cuestionada por la Hacienda Pública al entender que en el caso de ampliaciones de capital existen dos hechos impositivos distintos: el aumento de capital y la transmisión del bien. Pero como bien sostiene la Resolución 00/1408/2003, de 8 de octubre de 2003, del Tribunal Económico-Administrativo Central, reiterando su criterio ya mantenido en otra anterior de 8 de julio de 1999, la aportación realizada forma parte de una operación societaria de aumento de capital de la que no es posible desligarla, y no puede por tanto quedar sujeta a la modalidad de “transmisiones patrimoniales onerosas”, dada la incompatibilidad de ésta con la de “operaciones societarias”, como así lo establece el artículo 1.2 del Texto Refundido, que establece que “en ningún caso un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias”⁸⁷.

Por último, de acuerdo con lo que se desprende de lo establecido en los artículos 23 y siguientes de la mencionada norma, el obligado al pago a título de contribuyente será la sociedad mercantil y la base imponible quedará fijada en el valor neto de la aportación “... entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos aportados minorado por las cargas y gastos que fueren deducibles y por el valor de las deudas que queden a cargo de la sociedad con motivo de la aportación”, siendo la cuota tributaria vigente a fecha del presente informe del 1% de la base imponible.

Además dicha ampliación de capital se encontrará sujeta y exenta al impuesto sobre operaciones societarias en virtud de lo establecido en el artículo 45.I.B.11 del RDL ITPAJD por el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo⁸⁸.

3.3. Tributación en la promoción de Viviendas de Protección Oficial (VPO)

Tal y como se adelantaba en el apartado anterior, existen beneficios fiscales en el caso de promoción de VPO en cuanto a los impuestos regulados por el RDL ITPAJD. Las exenciones previstas en esta ley se encuentran recogidas en su mayoría en el artículo 45.I.B.12 y recoge diversas actuaciones relacionadas con la promoción de este tipo de viviendas.

En este artículo se indica que para el reconocimiento de los beneficios fiscales en él recogidos se debe manifestar en los documentos relacionados la intención de “construir viviendas de protección oficial y quedará(n) sin efecto si transcurriesen tres años a partir de dicho reconocimiento sin que obtenga la calificación o declaración provisional o cuatro años si se trata de terrenos”.

En ese caso “la exención se entenderá concedida con carácter provisional y condicionada al cumplimiento que en cada caso exijan las disposiciones vigentes para esta clase de viviendas”.

Las operaciones societarias.

Los actos jurídicos documentados.

2. En ningún caso un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias.

⁸⁷ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía 5087/2010, de 9 de julio de 2010.

⁸⁸ Consulta vinculante V2303-11 de la DGT, de 28 de septiembre de 2011.

Antes de pasar a analizar cada una de las exenciones se debe recordar que la interpretación y la aplicación de los beneficios fiscales contenidos en la legislación se debe realizar de manera restrictiva, tal y como recoge la jurisprudencia, al suponer una ruptura del principio de generalidad⁸⁹.

Las exenciones previstas en el artículo 45.I.B.12 se pueden agrupar en función del impuesto al que se refieren:

A. Exenciones referidas al concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas:

- a) La transmisión de solares y la cesión del derecho de superficie para la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección oficial.
- b) La primera transmisión *inter vivos* del dominio de las viviendas de protección oficial, siempre que tenga lugar dentro de los seis años siguientes a la fecha de su calificación definitiva.
- c) Los préstamos hipotecarios o no, solicitados para su construcción antes de la calificación definitiva.

B. Exenciones referidas al concepto Operaciones societarias:

La constitución, ampliación de capital, fusión o escisión de sociedades cuando la sociedad resultante de estas operaciones tenga por exclusivo objeto la promoción o construcción de edificios en régimen de protección oficial.

C. Exenciones referidas al concepto Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales.

Las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos y contratos relacionados con viviendas de protección oficial en cuanto al gravamen sobre actos jurídicos documentados.

El beneficio fiscal aplicable en el caso de las transmisiones de solares para la construcción de edificios de viviendas en régimen de protección oficial, hay que distinguir dos casos en función de si el transmitente del bien se encuentra sujeto a IVA o no:

- a) El transmitente no es sujeto pasivo del IVA: la operación resulta sujeta a Transmisiones Patrimoniales Onerosas, por lo que resulta de aplicación la exención.
- b) El transmitente es sujeto pasivo del IVA: no resulta de aplicación la exención al faltar la previa sujeción al concepto TPO, pero si la operación se documenta en escritura pública, entraría en juego entonces la exención prevista de AJD.

La operación de cesión de derecho de superficie para la construcción de VPO siempre resulta sujeta a IVA y por lo tanto la aplicación de las exenciones se ceñirá a lo relativo a AJD.

Recaltar que todas las escrituras públicas relacionadas con la promoción de VPO se encuentran en el ámbito de actuación del citado documento: escritura de declaración y obra nueva, escritura de división horizontal, escritura de agrupación, escritura de segregación, etc.

Las exenciones previstas se aplicarán también a aquellas que, con protección pública, dimanen de la legislación propia de las Comunidades Autónomas, siempre que los parámetros de

⁸⁹ Artículo 31 de la Constitución Española de 1978.

superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes no excedan de los establecidos en la norma estatal⁹⁰ para las viviendas de protección oficial.

⁹⁰ La norma estatal vigente es el Real Decreto 2066/2008, de 12 de diciembre, por el que se regula el Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación 2009-2012.

CAPÍTULO IV: IMPUESTOS LOCALES

Como se ha comentado en el apartado 3.1 del ITPAJD, en la mayoría de normativa que regula la aplicación de los impuestos se trata de manera similar la exención relativa a los distintos órganos públicos, no alcanzando generalmente a las sociedades mercantiles públicas.

Los impuestos de naturaleza local se hallan regulados en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

1. IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES (IBI)

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles es un tributo directo de carácter real que grava el valor de los bienes inmuebles.

Según el artículo 62.1 del TRLRHL “1. Estarán exentos los siguientes inmuebles:

- a) Los que sean propiedad del Estado, de las comunidades autónomas o de las entidades locales que estén directamente afectos a la seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios, así como los del Estado afectos a la defensa nacional”.

Salta a la vista que la exención expuesta no alcanza a los bienes propiedad de las sociedades públicas empresariales⁹¹.

Teniendo en cuenta la definición del hecho imponible establecida en el artículo 61.1 del TRLRHL, la obligación de tributar nace de la titularidad de los siguientes derechos sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales:

- a) De una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos.
- b) De un derecho real de superficie.
- c) De un derecho real de usufructo.
- d) Del derecho de propiedad.

Para el análisis de la afectación de este impuesto a las sociedades mercantiles públicas se debe analizar también el artículo 61.5.b) del mencionado texto, en el que se excluye de la tributación a los bienes de dominio público afectos a un servicio público gestionado directamente por el Ayuntamiento y los bienes patrimoniales no cedidos a terceros.

Por lo tanto, en el momento en el que el ente local ceda a terceros un bien mediante alguna de las cuatro fórmulas descritas en el artículo 61.1 del TRLRHL, el tercero en cuestión estará obligado al pago.

Llegados a este punto, si se tiene en cuenta que, tal y como dicta la propia Ley las sociedades mercantiles públicas íntegramente propiedad de los entes públicos son un instrumento de gestión directa, habría que ahondar en el análisis de la sujeción al impuesto.

Teniendo en cuenta lo expuesto anteriormente nos encontramos ante las siguientes opciones:

A. Bienes de dominio público

- Gestión directa del servicio público: se puede entender que los bienes afectos al servicio público no se encuentran sujetos al IBI, dado el carácter de “gestión directa”⁹²

⁹¹ Ver Consulta V0247-10 de la DGT, de 11 de febrero de 2010.

⁹² A tenor del artículo 85.2 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local.

que mantienen las sociedades empresariales públicas con aportación social íntegramente propiedad de un ente público.

- Gestión indirecta: en este caso los bienes de dominio público afectos a dicho servicio público se encontrarán sujetos al gravamen en el caso de que la entidad gestora sea concesionaria, superficiaria o usufructuaria del bien demanial.

B. Bienes patrimoniales no afectos a servicios públicos cedidos: estarán sujetos si la cesión se realiza mediante contraprestación y la sociedad es la superficiaria o usufructuaria.

En aquellos casos en que los bienes se cedan bajo título distinto al de concesión, superficie o usufructo sin traspaso de propiedad (en tal caso se encontraría sujeto, a no ser que le sea aplicable algún supuesto de exención), como es el caso del arrendamiento, habría que dilucidar quién es el sujeto pasivo.

En el artículo 73 del TRLRHL se establecen las bonificaciones obligatorias. Entre ellas cabe destacar por la aplicación a las entidades asociadas a AVS, la relativa a las empresas dedicadas al sector inmobiliario que se transcriben a continuación:

- Bonificación entre el 50% y el 90% de la cuota íntegra de los inmuebles en construcción o rehabilitación desde el ejercicio siguiente al inicio de las obras hasta el posterior a su terminación.
 - ✓ Nunca excederá tres períodos.
 - ✓ Requiere de solicitud previa por parte de la entidad.
- Bonificación del 50% en el caso de promoción de VPO o equiparables en cada CA: durante los tres períodos posteriores al otorgamiento de calificación definitiva.
 - ✓ Requiere de solicitud previa por parte de la entidad.
- Bonificaciones establecidas en las ordenanzas municipales: en el caso de VPO, los entes locales tienen potestad para introducir bonificaciones una vez transcurrido el período de la bonificación anterior de hasta el 50%.

El artículo 74 del TRLRHL dicta la guía de regulación de las bonificaciones potestativas del impuesto mediante las ordenanzas fiscales de los entes locales.

2. IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto.

Se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Al igual que en el caso del IBI, las exenciones no afectan de manera directa a las sociedades públicas empresariales. Así el artículo 82.1 del TRLRHL establece como exentos del IAE a “el Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales, así como los organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de las entidades locales”.

Dentro de las exenciones a este impuesto se encuentran dos que, por su generalidad, conviene señalar:

- Los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español, durante los dos primeros períodos impositivos de este impuesto en que se desarrolle aquélla.
- Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.

En cuanto a las bonificaciones, al igual que en el IBI, se articulan bonificaciones obligatorias y potestativas. Entre las primeras se encuentra la bonificación en los cinco períodos posteriores a la exención establecida para el inicio de actividad de dos ejercicios y en cuanto a las potestativas a regular por los entes locales en sus ordenanzas fiscales, cabe resaltar la posibilidad de establecer bonificaciones relacionadas con la creación de empleo, por la utilización o producción de energía a partir de instalaciones para el aprovechamiento de energías renovables o sistemas de cogeneración y las establecidas en función de los rendimientos de la actividad.

3. IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS (ICIO)

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras es un tributo indirecto cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, siempre que su expedición corresponda al ayuntamiento de la imposición.

Al igual que en los casos anteriores, en el artículo 100 del TRLRHL se marca la naturaleza y la definición del hecho imponible de este impuesto local, se proclama la exención del pago del impuesto a la “realización de cualquier construcción, instalación u obra de la que sea dueño el Estado, las comunidades autónomas o las entidades locales, que estando sujeta al impuesto, vaya a ser directamente destinada a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales, aunque su gestión se lleve a cabo por organismos autónomos, tanto si se trata de obras de inversión nueva como de conservación”. En cuanto a las bonificaciones potestativas que los entes locales pueden regular en sus ordenanzas municipales, son de especial interés las siguientes⁹³:

- Bonificación de hasta el 95% a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico-artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Corresponderá dicha declaración al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros.
- Bonificación de hasta el 95% a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar. La aplicación de esta bonificación estará condicionada a que las instalaciones para producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación de la Administración competente.

⁹³ Artículo 103.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL).

- Bonificación de hasta el 50% a favor de las construcciones, instalaciones u obras referentes a las viviendas de protección oficial.

Por otro lado, en las ordenanzas fiscales se podrá regular como deducción de la cuota íntegra o bonificada del impuesto, el importe satisfecho o que deba satisfacer el sujeto pasivo en concepto de tasa por el otorgamiento de la licencia urbanística correspondiente a la construcción, instalación u obra de que se trate.

4. OTROS IMPUESTOS LOCALES

En el TRLRHL se encuentran también regulados el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

En ambos casos, tras el análisis de los supuestos de sujeción y de exención se llega a la misma conclusión que en apartados anteriores, si bien no nace el hecho imponible en el caso de los entes locales al ser recaudador; no es así en el caso de las sociedades dependientes de los mismos que se encuentran gravadas y que deberán ingresar las cuotas resultantes siempre y cuando, por la naturaleza de las actividades o las circunstancias particulares, les sea de aplicación alguna bonificación.

5. Guía Contable básica

de las operaciones de las sociedades mercantiles públicas

M^a Luisa Delgado Jalón

LISTADO DE TABLAS Y GRÁFICOS

<i>Tabla 1. Contabilidad de operaciones de promoción de viviendas protegidas en régimen de arrendamiento operativo o alquiler.....</i>	97
<i>Tabla 2. Contabilidad de operaciones de viviendas protegidas en régimen de arrendamiento operativo o alquiler en fase de explotación.....</i>	108
<i>Tabla 3. Contabilidad de viviendas protegidas en régimen de arrendamiento con opción a compra en fase de explotación.....</i>	109
<i>Tabla 4. Contabilidad de viviendas protegidas en régimen de venta.....</i>	114
<i>Tabla 5. Transmisión de terreno para promoción de viviendas, por parte de socio único, como ampliación de capital.....</i>	122
<i>Tabla 6. Subvenciones, donaciones y legados que financian una actividad específica (cuentas a emplear).....</i>	127
<i>Tabla 7. Contabilidad de transmisión de terreno por cesión gratuita o donación de la administración accionista de la empresa.....</i>	127
<i>Tabla 8. Encomiendas de gestión para la prestación de servicios públicos de competencia municipal.....</i>	130
<i>Gráfico 1. Subvenciones a la explotación.....</i>	124
<i>Gráfico 2: Subvenciones de capital.....</i>	125
<i>Gráfico 3. Tratamiento de las Subvenciones otorgadas por administración pública.....</i>	126

JUSTIFICACIÓN Y METODOLOGÍA

La Disposición final tercera del REAL DECRETO 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad está dedicada a la habilitación para la aprobación de normas de desarrollo del Plan General de Contabilidad.

En esta disposición se contempla que *“El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá aprobar, mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen el Plan General de Contabilidad y sus normas complementarias, en particular, en relación con las normas de registro y valoración y las normas de elaboración de las cuentas anuales. Estas normas deberán ajustarse al procedimiento de elaboración regulado en el artículo 24.1 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno”*.

Adicionalmente, la Consulta 1 del Boletín Oficial del ICAC número 74, correspondiente al mes de junio de 2008, se refiere a la aplicación obligatoria de las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE) en el caso de transacciones cuyo tratamiento contable no esté contemplado en los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados en España.

Una última reflexión sobre el marco normativo en el que viene a insertarse el Plan General de Contabilidad, puede hacerse en torno a la posición de éste respecto a las NIIF, a las normas europeas y a las propias peculiaridades del Plan. En este punto, resultan clarificadores los tres últimos párrafos del punto I de la introducción que precede al Plan General de Contabilidad. Se dice en ellos que la valoración del Plan ha de tener en cuenta que:

- “Su vocación de convergencia con los Reglamentos comunitarios que adoptan las NIC/NIIF; sin perjuicio de que el Plan pueda restringir ciertas opciones de los reglamentos comunitarios o aplicar directamente algunos criterios contenidos en las directivas comunitarias.
- Su carácter autónomo de norma jurídica española, de desarrollo de la legislación mercantil contable.
- Consecuentemente, la no aplicación directa de las NIC/NIIF (opción permitida por el legislador comunitario y acogida por la Ley 16/2007), sin perjuicio de tomar aquellas como referente obligado de toda disposición contable”.

En conclusión, este Instituto considera que debe concluirse que en el caso de ausencia de una norma o interpretación en la normativa nacional que aplique específicamente a una transacción, los administradores deberán utilizar su CRITERIO PROFESIONAL para definir un criterio contable que sea lo más respetuoso con el Marco Conceptual de la Contabilidad previsto en el Plan General de Contabilidad y con los criterios contenidos en las normas de contabilidad generalmente aceptadas en España. Al formarse juicio sobre esta cuestión, SE

PODRÁN CONSIDERAR LAS PRÁCTICAS QUE SE SIGUEN EN EL SECTOR, así como cualquier otro desarrollo normativo relevante.

En definitiva, el objetivo final de este trabajo ha sido la elaboración de una Guía sobre contabilidad básica aplicable en las operaciones típicas que se llevan a cabo en empresas públicas de promoción de vivienda y suelo, que sirva para homogeneizar y sistematizar criterios en este sector.

El trabajo realizado se ha llevado a cabo en distintas fases:

1. Definición de las operaciones más habituales y típicas que se llevan a cabo por parte de los asociados.
2. Elaboración de un cuestionario a distribuir entre los asociados con el fin de recoger la información necesaria sobre la contabilidad y fiscalidad que aplicamos actualmente.
3. Sistematización de la información recopilada a través de los cuestionarios, fundamentando jurídicamente y en términos prácticos cada una de las operaciones.
4. Elaboración de un documento final sobre contabilidad, relativo a las operaciones.
5. Con todos los documentos se elabora un manual teórico práctico de Contabilidad de las operaciones más habituales de los Asociados a AVS, que pueda servir para la actividad de los asociados.

Asimismo, se cuenta con una última parte, a modo de anexo “bibliográfico”, que contiene referencias, enlaces y documentos como los siguientes: Normativa Fiscal y Contable aplicable, Consultas vinculantes DGT, Consultas ICAC, Resoluciones TEAC, otros documentos de interés relacionados con las disposiciones aplicables en cada apartado.

Las operaciones identificadas y que, por tanto, son objeto de estudio en los apartados que se desarrollan a continuación, son las siguientes:

- Promoción de vivienda protegida en régimen de arrendamiento y arrendamiento con opción de compra.
- Promoción de vivienda protegida en régimen de venta.
- Promoción de vivienda en compraventa en suelos sobre los que se ha constituido derecho de superficie.
- Inmuebles en arrendamiento disponibles para la venta.
- Pérdidas de valor de los elementos del inmovilizado.

- Provisiones para riesgos y gastos.
- Transmisión por parte del Socio único de terrenos para la promoción de viviendas protegidas mediante ampliación de capital.
- Transmisión de terrenos por parte del Socio único para la promoción de viviendas protegidas mediante cesión gratuita.
- Encomiendas de gestión para la prestación de servicios públicos de competencia municipal.

1ª PARTE: CONTABILIDAD DE LAS OPERACIONES MÁS FRECUENTES

CAPÍTULO I: LA PROMOCIÓN DE VIVIENDA PROTEGIDA

La promoción de vivienda protegida es básicamente la razón de ser de las empresas municipales de vivienda, gestionando así uno de los servicios municipales preferentes. Por ello, parece lógico que dediquemos el primer capítulo de este documento al estudio de la problemática contable relativa a esta actividad.

Según el Plan Estatal de Vivienda, se establecen tres modalidades de promoción de viviendas protegidas: arrendamiento, arrendamiento con opción a compra y venta.

En función de la metodología aplicada para la elaboración de esta guía⁹⁴, las operaciones que parecen tener mayor interés entre los asociados, tanto por la frecuencia con que se realizan como por la complejidad que entrañan, son:

- Promoción de vivienda protegida en régimen de arrendamiento y arrendamiento con opción de compra.
- Promoción de vivienda protegida en régimen de venta.
- Promoción de vivienda en suelos sobre los que se ha constituido derecho de superficie.

La promoción de vivienda protegida abarca varias opciones de registro contable en función de la diversidad de alternativas de promoción existentes, tal y como se señala.

Por otra parte, a la hora de identificar las operaciones contables, hemos de distinguir dos fases: la fase de promoción y la fase de explotación.

La **fase inicial o de promoción** constituye la etapa de construcción de la vivienda, siendo su problemática similar en todos los casos, ya que la construcción es independiente al uso que finalmente se dé a la vivienda.

Respecto a esta etapa, en el apartado 1.1.3. se explica la contabilidad de operaciones que habitualmente encontramos en esta fase: a) suscripción de préstamo hipotecario a coste amortizado, b) registro de los costes del solar y ejecución de la obra en sus diferentes fases.

⁹⁴ El cuestionario enviado a las empresas asociadas a AVS.

La **fase de explotación** es la etapa siguiente y se corresponde con el destino final de los inmuebles: venta, alquiler o arrendamiento con opción a compra. Su contabilización, como activo fijo o como existencias, dependerá de la finalidad.

A continuación describimos los aspectos contables más importantes de cada situación para, posteriormente, proponer en las tablas el tratamiento contable que, a nuestro juicio, parece más adecuado en cada caso, distinguiendo entre la **fase de promoción** de la vivienda (apartado 1.1) y la **fase de explotación** del alquiler (apartado 1.2) o venta en su caso (apartado 1.3).

Adicionalmente, se explica el **cálculo de la valoración a coste amortizado de la suscripción de préstamos hipotecarios** del ente promotor por entender que resulta de interés ya que, aunque no se refiere directamente a las operaciones de promoción de vivienda, normalmente son operaciones asociadas a la promoción de vivienda.

1.1. FASE INICIAL O DE PROMOCIÓN

Esta fase incluye numerosas actividades diferentes, por lo que conviene identificar las distintas etapas que pueden tener algún tipo de interés desde el punto de vista contable.

En concreto, recoge la construcción de la vivienda y muestra problemáticas similares en todos los casos (arrendamiento y/o venta), por lo que en la Tabla 1 se explica la contabilidad de operaciones que habitualmente encontramos en esta fase: a) suscripción de préstamo hipotecario a coste amortizado, b) registro de los costes del solar y de la obra en sus diferentes etapas, suponiendo de forma genérica que nos encontramos ante una promoción en régimen de arrendamiento y, por tanto, referida a la construcción de un activo fijo.

Así pues, se analizará el tratamiento contable de los préstamos hipotecarios necesarios para la construcción, así como el cálculo y registro de los costes derivados de la construcción de una promoción de viviendas en régimen de arrendamiento.

1.1.1. Suscripción de préstamo hipotecario

El PGC 2007 establece que en el área de pasivos financieros, los débitos y partidas a pagar (comerciales y no comerciales) han de valorarse según el criterio de valoración número 7º del Marco Conceptual “a coste amortizado”.

Textualmente el PGC señala: “El **coste amortizado** de un instrumento financiero es el importe al que inicialmente fue valorado un activo financiero o un pasivo financiero, menos los reembolsos de principal que se hubieran producido, más o menos, según proceda, la parte imputada en la cuenta de pérdidas y ganancias, mediante la utilización del método del tipo de interés efectivo, de la diferencia entre el importe inicial y el valor de reembolso en el vencimiento y, para el caso de los activos financieros, menos cualquier reducción de valor por

deterioro que hubiera sido reconocida, ya sea directamente como una disminución del importe del activo o mediante una cuenta correctora de su valor.

El tipo de interés efectivo es el tipo de actualización que iguala el valor en libros de un instrumento financiero con los flujos de efectivo estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento, a partir de sus condiciones contractuales y sin considerar las pérdidas por riesgo de crédito futuras”.

El criterio *Coste amortizado* es el aplicable para la valoración posterior de los instrumentos financieros⁹⁵. De acuerdo con su definición, su cálculo será el siguiente:

- Valoración inicial
- (-) Reembolsos del principal
- +/- la parte imputada en pérdidas y ganancias por la diferencia entre el importe inicial y el valor de reembolso al vencimiento, calculada por el **método del tipo de interés efectivo**⁹⁶.
- (-) reducciones de valor por deterioro (sólo en el caso de activos financieros).

El **Método del tipo de interés efectivo** es el tipo de actualización que iguala el valor en libros de un instrumento financiero con los flujos de efectivo estimados a lo largo de la vida del instrumento, a partir de sus condiciones contractuales y sin considerar las pérdidas por riesgo de crédito futuras.

Veamos cómo se calcula el valor de las deudas a coste amortizado y su correspondiente contabilización con un ejemplo:

Una empresa recibe un préstamo bancario el 1 de enero de 200N por 4.000 miles de € a devolver en cuatro años mediante cuotas anuales de 1.075 miles de € cada una. El banco cobra una comisión del 1% sobre el nominal del préstamo por la formalización de la operación. Calcular el cuadro del coste amortizado del préstamo y los asientos correspondientes:

- *Tendremos en cuenta las comisiones financieras que se carguen por adelantado en la concesión de financiación.*
- *Calculamos la anualidad que amortiza el préstamo.*
- *Determinación tipo interés efectivo operación:*

Recibimos $(4.000 - 40) = 3.960$

Entregamos 4 anualidades de 1.075 al final de cada uno de los 4 años siguientes

$$4.000 - 40 = \frac{1.075}{(1+i)} + \frac{1.075}{(1+i)^2} + \frac{1.075}{(1+i)^3} + \frac{1.075}{(1+i)^4} \quad \text{Despejando: } i = 3,378 \%$$

Formulación del cuadro de coste amortizado:

⁹⁵ A excepción de las participaciones en el patrimonio de empresas del grupo y los contabilizados a valor razonable.

⁹⁶ Incluye: amortización gradual de intereses, costes de transacción, primas y descuentos.

Periodo	Coste Financiero	Pago Cuotas	Capital Amortizado	Capital Pendiente (coste amortizado)
0				3.960
1	134	1.075	941	3.019
2	102	1.075	973	2.046
3	69	1.075	1.006	1.040
4	35	1.075	1.040	0
Total				

1.1.2. Costes del solar y de la obra

El tratamiento contable de los costes del terreno y posterior construcción de la vivienda dependerá de la funcionalidad de la vivienda, alquiler o venta. Por tanto, trataremos la contabilización de los costes de la obra en los apartados específicos de cada una de ellas.

1.1.3. Contabilidad de las operaciones en la etapa de promoción

La Tabla 1 muestra las principales operaciones correspondientes a la suscripción del préstamo hipotecario, así como los costes de la compra del terreno y su edificabilidad.

TABLA 1. CONTABILIDAD DE OPERACIONES DE PROMOCIÓN DE VIVIENDAS PROTEGIDAS EN RÉGIMEN DE ARRENDAMIENTO OPERATIVO O ALQUILER

1.1. Fase de Promoción: suscripción de préstamo hipotecario a coste amortizado⁹⁷

Fecha	Cuentas	DEBE	HABER
• suscripción inicial préstamo: (valor inicial: VR-gastos transacción)			
	(57) Banco c/c	3.960	
	(52) Deudas c/plazo con entidades crédito		941
	(17) Deudas l/plazo con entidades crédito		3.019
• Pago de cuotas y traspaso deuda a corto plazo:			
	(52) Deudas c/plazo con entidades crédito	941	
	(66) Intereses a pagar de deudas...	134	
	(57) Banco c/c		1.075
	(17) Deudas l/plazo con entidades crédito	973	
	(52) Deudas c/plazo con entidades crédito		973

1.2. Fase de promoción: contabilización de costes comunes y específicos de la obra (suelo NO

⁹⁷ A efectos de esta tabla, hemos considerado la contabilización del préstamo hipotecario en función de los datos del ejemplo anterior.

CEDIDO)			
Fecha	Cuentas	DEBE	HABER
<ul style="list-style-type: none"> Contabilización de costes de adquisición del suelo 			
	(23) Adaptación de terrenos y b. naturales	A	
	(47) IVA soportado	B	
	(57/52) Bancos / Deudas con entidades crédito / Proveedores inmovilizado		A+B
<ul style="list-style-type: none"> Costes de la obra 			
	(23) Construcciones en curso	A	
	(47) IVA soportado	B	
	(57) Bancos / (52) Deudas con entidades crédito / (52) Proveedores inmovilizado		A+B
<ul style="list-style-type: none"> Devengo y/o desembolso de gastos financieros 			
	(66) Gastos financieros	X	
	(57) Bancos/ (52) Deudas con entidades crédito/		X
	(52) Intereses a pagar de deudas...		
<ul style="list-style-type: none"> Activación de gastos financieros que cumplan los requisitos del PGC 2007 y la Consulta nº3 del BOICAC 75 (2008) 			
31-12-201N	(23) Construcciones en curso	X	
	(76) Ingresos financieros (incorporación al activo g. financieros).		X
<ul style="list-style-type: none"> Finalización de la obra en curso y puesta en explotación 			
Fecha	Cuentas	DEBE	HABER
Fecha fin obra	(22) Inversiones en terrenos y bienes nat.	A	
	(22) Inversiones en construcciones	B	A
	(23) Adaptación de terrenos y b.nat.		B
	(23) Construcciones en curso		

1.2. FASE DE EXPLOTACIÓN: VIVIENDA PROTEGIDA EN RÉGIMEN DE ARRENDAMIENTO GENERAL Y ARRENDAMIENTO CON OPCIÓN A COMPRA

1.2.1. Consideraciones generales

El PGC 2007 define “*arrendamiento*” a la situación en la que el arrendador cede al arrendatario el derecho a utilizar un activo durante un período de tiempo determinado a cambio de una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas. Y, al igual que se ha venido haciendo hasta ahora, el PGC 2007 establece diferencias en el tratamiento contable atendiendo al tipo de arrendamiento: *arrendamiento financiero u operativo*.

En primer lugar, es preciso señalar que en el caso que nos ocupa, es decir, promoción de vivienda para alquiler, estos inmuebles han de figurar en el activo fijo de la compañía promotora de viviendas, concretamente en el área de **Inversiones inmobiliarias**.

En concreto el PGC 2007 establece que:

Las Inversiones Inmobiliarias son inmuebles que se tienen para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para:

- *Su uso en la producción o suministros de bienes o servicios, o bien para fines administrativos.*
- *Su venta en el curso ordinario de las operaciones.*

Subgrupo de nueva incorporación que recoge los terrenos y construcciones cuya finalidad es la obtención de rentas, plusvalías o ambas tal y como se recoge en la definición. Estas cuentas se cancelan por venta, baja o traspaso a las cuentas del subgrupo 21.

Y si quedaba alguna duda sobre la clasificación de un inmueble destinado al arrendamiento como inmovilizado material o como inversiones inmobiliarias por parte de una empresa que tiene entre sus actividades principales el alquiler de inmuebles, cabe señalar que el criterio del ICAC está publicado en la consulta nº 9 de su Boletín (BOICAC) nº 74⁹⁸, de junio de 2008, de cuya lectura se concluye que las viviendas sobre la que versa la consulta se deberían contabilizar como inversiones inmobiliarias.

Por último, respecto a la valoración de las inversiones inmobiliarias, le son de aplicación las mismas normas que el PGC 2007 establece para el inmovilizado material (NV 2ª y 3ª). A continuación, resumimos los aspectos más importantes de esta normativa.

- **NV nº 2: Inmovilizado Material**

⁹⁸ Ver ANEXO adjunto al documento.

Valoración inicial: Se valoran a precio de adquisición o coste de producción y no se da la posibilidad de valorar estos elementos a valor razonable (excepto en permutas).

Se incluye en el precio de adquisición, o coste de producción en su caso, la estimación inicial del valor actualizado de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro, y otras asociadas tales como rehabilitación del lugar donde se asienta, siempre que estas obligaciones den lugar al registro de provisiones.

También forman parte del precio de adquisición del inmovilizado, los gastos financieros devengados antes de su puesta en condiciones de funcionamiento, directamente atribuibles a la adquisición o construcción, con el límite del valor razonable del inmovilizado material. En las condiciones de activación de los mismos, se sustituye la referencia al valor de mercado por el valor razonable y, finalmente, no se permite para su cálculo considerar el tipo de interés medio.

La activación de los gastos financieros era, hasta ahora, una opción de la empresa. No obstante, el PGC 2007 no da alternativa a elegir la práctica a seguir sino que directamente considera su inclusión siempre que se den las circunstancias para la activación.

Valoración posterior: Los criterios de amortización no han cambiado. Sin embargo, se introducen novedades importantes en las “provisiones” del activo, que en la actualidad se denominan “deterioros de valor”.

Se entenderá que existe pérdida por deterioro de valor cuando el valor contable supere a su importe recuperable, siendo este último el mayor importe entre su valor razonable minorado por los costes de venta y su valor en uso⁹⁹. Al cierre del ejercicio la empresa registra las correcciones valorativas que procedan cuando algún elemento del inmovilizado pudiera estar deteriorado(a). Las correcciones valorativas se analizan en detalle en el apartado 1.2.4.

- **NV nº 3: Normas particulares sobre el Inmovilizado Material**

Es reseñable en esta norma el apartado dedicado a los solares sin edificar, en el que se incluye en su valoración inicial la estimación inicial del valor actual de las obligaciones presentes derivadas de los costes de rehabilitación del solar.

Respecto a la valoración posterior de los terrenos, como ya sabemos, no se amortizan. Sin embargo, si el coste del terreno incluyese los costes de rehabilitación (mencionados en el párrafo anterior), esa proporción del terreno se amortizará a lo largo del período en que se obtengan los beneficios por haber incurrido en esos costes.

Finalmente, hay que determinar los criterios a tener en cuenta para la **activación de los gastos financieros de la obra en curso**. Para ello, hemos de referirnos a la Consulta nº 3 del BOICAC

⁹⁹ **Valor en uso:** valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados, a través de su utilización en el curso normal del negocio, actualizados a un tipo de descuento adecuado.

nº 75¹⁰⁰, de septiembre de 2008, que establece las pautas para la determinación de los gastos financieros imputables a la obra en curso.

A continuación exponemos las referencias de la citada Consulta referidas al período de activación de gastos financieros:

Cuestión 1.1. Gastos financieros del período entre la incorporación al patrimonio y el comienzo de las obras.

La norma define criterios para identificar cuándo un inmovilizado está en condiciones de explotación y cuándo proceder a iniciar, interrumpir y finalizar la capitalización de los gastos financieros. Estos criterios no se oponen a los contenidos en las normas del PGC, sino que complementan y desarrollan los mismos y, en consecuencia, han de seguir aplicándose conforme a lo establecido en la disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en la que se dispone que “las adaptaciones sectoriales y otras disposiciones de desarrollo en materia contable en vigor (...) seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el Código de Comercio, Texto Refundido Ley de Sociedades Anónimas y en el presente PGC”.

Cuestión 1.2. Posibilidad de activación de gastos financieros en la mera tenencia de un solar.

No corresponde la activación de los gastos financieros relativos al período que media entre la incorporación al patrimonio y el comienzo de las obras de adaptación y, en consecuencia, durante el período de mera tenencia de un solar.

Cuestión 1.3. Alcance de las actuaciones a realizar durante el período de capitalización.

El período durante el cual no se han iniciado aún las obras de adaptación (entendidas éstas como obras físicas), al igual que los períodos en que las obras hayan estado en suspenso, no podrán activarse los gastos financieros devengados, ya que deben identificarse estos períodos de tiempo como una interrupción en las obras.

Respecto a la metodología de cálculo y contabilización de los gastos capitalizables, la consulta establece lo siguiente:

Cuestión 2ª. Vigencia del método de cálculo de los gastos financieros capitalizables según Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 9 de mayo de 2000.

*La Resolución del ICAC de 9 de mayo de 2000, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción, desarrolla la **metodología de activación de gastos financieros**. En ella se prorroga el importe de los fondos propios entre los distintos activos, netos de la financiación específica, considerando que a la parte financiada por los mismos no corresponde activación.*

¹⁰⁰ Ver consulta completa en el ANEXO.

Por ello, teniendo en cuenta que esta metodología no se opone a lo previsto en el Plan General de Contabilidad, y conforme a la disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, anteriormente reproducida, esta normativa resulta de aplicación.

Cuestión 3ª. Reflejo contable de la activación en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En el Plan General de Contabilidad de 2007, en la definición de la cuenta 733. Trabajos realizados para la empresa, ya no figura la mención relativa a la inclusión de los gastos financieros activados. En definitiva en este punto el nuevo Plan General de Contabilidad, a diferencia del Plan General de Contabilidad de 1990, no ubica en el margen de explotación la activación de gastos financieros, debiendo ésta afectar al resultado financiero. Este criterio debe entenderse aplicable tanto al inmovilizado como a las existencias, de forma que la activación de gastos financieros no se reflejará en la cuenta de pérdidas y ganancias en la partida de Trabajos realizados por la empresa para su activo (en el caso del inmovilizado) ni en la de Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación (en el caso de las existencias). Se creará una partida en el margen financiero, cuya denominación podría ser la de "Incorporación al activo de gastos financieros".

1.2.2. Arrendamiento operativo o alquiler

Se denomina *Arrendamiento Operativo* al acuerdo mediante el cual el arrendador conviene con el arrendatario el derecho a usar un activo durante un período de tiempo determinado, a cambio de percibir un importe único o una serie de pagos o cuotas, sin que se trate de un arrendamiento financiero. En términos generales, su tratamiento contable no ofrece ninguna complicación añadida.

1.2.3. Arrendamiento financiero o con opción a compra

Según establece el PGC 2007, se entiende que se produce un *Arrendamiento financiero* cuando

“... de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo... Se entiende que se transfieren sustancialmente los riesgos y beneficios inherentes de la propiedad cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra, aunque también se presume esta transferencia cuando se dé alguna de las siguientes circunstancias:

- Contratos en los que la propiedad se transfiere al arrendatario al finalizar el plazo de arrendamiento.
- Contratos en los que el período de alquiler coincida o cubra la mayor parte de la vida económica del activo y siempre que de las condiciones pactadas se desprenda el mantenimiento de dicho contrato.
- Casos en los que, al comienzo del arrendamiento, el valor actual de las cantidades a pagar suponga la práctica totalidad del valor razonable del activo.

- Cuando las características de los activos arrendados hacen que su utilidad quede restringida al arrendatario.
- Cuando las pérdidas que pudiera sufrir el arrendador a causa de la cancelación del contrato por parte del arrendatario, fueran asumidas por este último.
- Cuando los resultados derivados de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario.
- Cuando se tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo período con unos pagos inferiores a los habituales en el mercado”.

Respecto a la **contabilidad del arrendatario**, éste registrará un activo de acuerdo con su naturaleza (normalmente en el inmovilizado material) y un pasivo financiero. Ambos valorados al menor entre el valor razonable del activo arrendado o su valor actual (calculados al principio del contrato). Los intereses de la operación se imputarán a pérdidas y ganancias, durante la vida del contrato, según su devengo. Desaparecen pues los gastos a distribuir en varios ejercicios que, como ya hemos mencionado en varias ocasiones, han quedado eliminados del actual PGC 2007.

Por su parte en la **contabilidad del arrendador**, que sería el caso de la empresa de viviendas, **debe reconocer el resultado asociado a la operación siguiendo la norma de valoración de Ingresos por venta y prestación de servicios. La diferencia entre el crédito registrado en su activo y la cantidad a cobrar (que corresponde a los intereses del contrato aun no devengados), se imputarán como ingresos financieros durante la vida del contrato según su devengo.**

Adicionalmente a todo lo expuesto hasta aquí, existe una Consulta al ICAC (Consulta 5 del BOICAC nº 78 de junio de 2009) sobre el **tratamiento contable de inmuebles destinados al arrendamiento con opción de compra, por parte de una empresa que tiene por objeto social la promoción y gestión de inmuebles**. Los aspectos principales de esta consulta quedan resumidos¹⁰¹ así:

- *La norma de registro y valoración 8ª. “Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar” del Plan General de Contabilidad (PGC 2007), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, diferencia entre arrendamiento financiero y arrendamiento operativo.*
- **Cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento, se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo deberá calificarse como arrendamiento financiero.** *En particular, en un acuerdo de arrendamiento con opción de compra, se presumirá que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción.*
- **En este caso, en el momento inicial, el arrendador contabilizará un crédito por el valor actual de los pagos mínimos a recibir por el arrendamiento más el valor**

¹⁰¹ En el ANEXO se incluye el texto íntegro de la Consulta.

residual del activo, aunque no esté garantizado, descontados al tipo de interés implícito del contrato. Asimismo, reconocerá el resultado de la operación en sintonía con lo dispuesto en el apartado 3 de la norma sobre inmovilizado material, salvo cuando sea el fabricante o distribuidor del bien, supuesto en el que se considerarán operaciones de tráfico comercial y deberá registrarse la correspondiente venta de existencias.

- **En caso contrario**, esto es, en el supuesto de que de los términos del contrato no se desprenda que se ha producido la transferencia sustancial de todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, **la entidad consultante deberá contabilizar las viviendas como un inmovilizado**.

1.2.4. Pérdidas de valor de las Inversiones Inmobiliarias: amortizaciones y deterioros de valor.

Según establece el PGC, la valoración posterior (es decir, a cierre de ejercicio), de los elementos del inmovilizado material o, en este caso, de las inversiones inmobiliarias, ha de realizarse a su reconocimiento inicial (por su precio de adquisición o coste de producción), menos las correcciones valorativas derivadas de la amortización acumulada y en su caso, pérdidas por deterioro reconocidas.

- **Amortizaciones**

La amortización debe calcularse en función de la depreciación de acuerdo a la vida útil del bien por la depreciación derivada de su funcionamiento o uso, sin perjuicio de considerar la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos.

Veamos algunos aspectos propios de la amortización:

Valor amortizable: Precio de adquisición o coste de producción menos el valor residual como importe a obtener por la venta del bien una vez finalizada la vida útil, siempre que éste sea significativo. Si fuese negativo y significativo deberá dotarse la correspondiente provisión dentro de las provisiones para riesgos y gastos.

Métodos de amortización: Cualquier método que distribuya de acuerdo a un criterio técnico-económico, el coste del elemento en el período de vida útil que es el tiempo estimado en el que se espera obtener ingresos por parte del bien.

Los cambios en el valor residual, la vida útil y método de amortización de un activo o elemento de inmovilizado material suponen un *cambio en criterio contable* y, por tanto, lo estipulado en la NV nº 22 “Cambio en criterios contables, en estimaciones contables y errores”.

Sintetizando, los cambios en la vida útil de un bien se pueden producir por dos motivos:

- Por error en la estimación inicial del bien, que supone un **cambio de criterio por error contable**.
- Como consecuencia de operaciones sobre el bien que producen un **alargamiento de su vida útil** y que, por tanto, implica un cambio de criterio por estimación contable.

En los casos de *errores de estimación*, en el ejercicio en el cual se pone de manifiesto este hecho, se debe proceder a calcular la vida útil real para la estimación del gasto por amortización de cada ejercicio. Adicionalmente, debe recalcularse el efecto acumulado del error, corrigiendo el importe de amortización acumulada registrada hasta la fecha. Este efecto debe quedar reflejado de forma retrospectiva, es decir, la diferencia en resultados anteriores que pudiera producirse debe contabilizarse en reservas y no en los resultados del ejercicio donde se ajusta.

Por el contrario, las *operaciones de alargamiento de la vida útil* se reflejan en el ejercicio en el que se produce la mejora o incremento de la productividad del bien, en el que se comenzará a aplicar la nueva vida útil que afectará en este caso al cálculo de la amortización de cada ejercicio pendiente de amortizar. No se considera cambio en criterio contable ya que surgen de una mayor experiencia y conocimiento de nuevos hechos, por lo que el cambio en las estimaciones contables se aplicará de forma prospectiva, es decir, que afecta únicamente al resultado del ejercicio.

- **Deterioros de valor de elementos del Inmovilizado**

Se producirán pérdidas por deterioro de valor si el valor contable del elemento de activo supera al *valor de recuperación del bien*, entendido éste como el mayor importe entre valor razonable menos gastos de venta y su valor en uso.

Valor Razonable (VR). Se define como el importe por el que puede ser adquirido un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua. Se asimila al concepto de “valor de mercado”.

No obstante, la aplicación del valor razonable queda condicionada a la posibilidad de obtener valores fiables, por ello debe ser sustituida por el coste amortizado o precio de adquisición de los elementos cuando los valores de referencia no se consideren suficientemente fiables.

Valor en uso (VU). Aplicable en los activos o en las unidades generadoras de efectivo en las que éstos se integren. Se define como el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados, a través de su utilización en el curso normal del negocio, actualizados a un tipo de descuento adecuado. Puesto que esta cuantificación suele estar sometida a incertidumbre, se deberán asignar probabilidades a las distintas estimaciones que se hagan.

$$VU = \Sigma \text{Flujos de efectivo futuros esperados actualizados} \\ \text{(en el curso normal del negocio)}$$

Este criterio se emplea en la determinación del **importe recuperable**¹⁰² de los activos inmovilizados para proceder al cálculo de las posibles pérdidas por deterioro.

Su cálculo, se efectuará al menos al cierre del ejercicio para verificar si existen indicios de pérdida sobre los elementos o unidades generadoras de efectivo (UGE). A estos efectos, las estimaciones de deterioro se efectuarán de forma individualizada elemento a elemento, salvo que se encuentren incorporados a una UGE¹⁰³, en cuyo caso se determinará el deterioro de ésta.

Las correcciones valorativas por pérdidas por deterioro de elementos del Inmovilizado suponen también ajustar las amortizaciones de estos elementos para ejercicios siguientes de acuerdo a su nuevo valor contable; de igual forma se actuará en caso de reversión de la corrección valorativa por deterioro.

El registro contable de este tipo de correcciones valorativas de elementos de inmovilizado, así como su reversión, se reconocen como gasto o ingreso de la cuenta de pérdidas y ganancias. La reversión de deterioro tendrá como límite el valor contable del inmovilizado que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro de valor.

Finalmente, de forma complementaria al tratamiento contable genérico del nuevo PGC para la estimación de los deterioros de valor del inmovilizado, hay que tener en cuenta la **Consulta nº7 del BOICAC Nº 80 del 2009 que hace referencia al criterio aplicable para contabilizar el deterioro de las existencias y de las inversiones inmobiliarias por parte de una empresa inmobiliaria.**

A continuación se citan algunos párrafos de esta Consulta¹⁰⁴, que consideramos más importantes a los efectos tratados en este apartado:

“... Si bien la categoría de inversión inmobiliaria es una novedad del nuevo Plan, la repercusión práctica de esta nueva categoría contable es reducida. Su tratamiento es el previsto para el inmovilizado material, y el deterioro de un inmueble arrendado no ha experimentado variaciones significativas respecto al criterio aplicable en el marco del PGC 1990. En particular, respecto a si el valor recuperable del inmovilizado debía realizarse considerando el valor nominal de los ingresos y gastos o el valor actual de estos importes, es preciso traer a colación la consulta 4 publicada en el Boletín de este Instituto (BOICAC) nº 39, de septiembre de 1999...”.

Tomando como referencia la definición de Valor en uso que se hace en el Marco conceptual del PCG, la citada Consulta indica:

¹⁰² El mayor importe entre el *valor razonable menos costes de venta* o el *valor en uso*.

¹⁰³ El nuevo PGC introduce un nuevo concepto contable denominado Unidad Generadora de Efectivo (UGE) y que define como grupo identificable más pequeño de activos que genera entradas de efectivo independientes de los flujos de efectivo originados por otros activos o grupos de activos.

¹⁰⁴ En el Anexo de este trabajo puede consultarse el texto íntegro de esta Consulta al ICAC.

*“El **valor en uso** de una inversión inmobiliaria, mide por lo tanto el importe que la empresa espera recuperar a través de su arrendamiento. Ello exige que las proyecciones de flujos de efectivo derivadas de las cuotas de arrendamiento, se basen en hipótesis razonables y fundamentadas en las expectativas de negocio de la propia empresa y su capacidad de imponer precios, teniendo en cuenta en el cálculo de los flujos de efectivo o de la tasa de descuento, cualquier incertidumbre que pueda suponer una minoración de los mismos.*

*El valor en uso no tiene por qué ser idéntico al **valor razonable**, al atender el primero a factores específicos de la entidad, fundamentalmente, a su capacidad de imponer precios por encima o debajo del mercado, por asumir riesgos distintos, o por incurrir en costes (de construcción o comercialización si se trata de inversiones en curso, coste de reformas, mantenimiento, etc.) diferentes a los de la generalidad de las empresas del sector.*

En todo caso, dentro de los flujos de efectivo esperados, deberán considerarse con signo negativo los costes de venta o disposición del inmueble, de acuerdo a la política de rotación de la cartera de inmuebles de la entidad, excepto que, teniendo en cuenta su plan de negocios, sea razonable concluir que la entidad mantendrá el inmueble en explotación hasta el final de su vida económica, considerándose inmaterial el importe relativo al valor presente de los potenciales costes de venta del solar.

La promulgación de determinadas leyes o disposiciones en materia de ordenación del territorio y urbanismo puede afectar al valor de los terrenos e inmuebles, tal y como se ha indicado en relación con las existencias.”...

Finalmente, el importe recuperable (valor objeto de comparación con el precio histórico para el cálculo del deterioro) ha de ser el mayor de entre el valor razonable deducidos los gastos de comercialización y el valor en uso. No obstante, la misma Consulta indica:

“En aquellos casos en que el valor razonable de las inversiones inmobiliarias sea inferior al valor en uso, la memoria de las cuentas anuales deberá incluir toda la información significativa que justifique la diferencia entre ambos valores”.

1.2.5. Contabilidad de las operaciones en la etapa de explotación

En la siguiente tabla se muestra, en forma esquemática, el proceso contable de las operaciones descritas en este apartado 1.2, correspondientes a la fase final de explotación.

TABLA 2. CONTABILIDAD DE OPERACIONES DE VIVIENDAS PROTEGIDAS EN RÉGIMEN DE ARRENDAMIENTO OPERATIVO O ALQUILER EN FASE DE EXPLOTACIÓN

2.1. Fase de explotación

A partir de la finalización de la obra, la vivienda está en condiciones de funcionamiento, es decir, de alquiler.

- **Ingresos por cuotas de alquiler(arrendamiento operativo)**

Fecha	Cuentas	DEBE	HABER
	(57) Bancos c/c / (43) Clientes	A+B	
	(75) Ingresos por arrendamientos		A
	(47) IVA repercutido (exento en el caso de viviendas)		B

A partir de este momento, con independencia de si se ha alquilado o no, comienza el **proceso de amortización**, tal y como se refleja en el cuadro siguiente, suponiendo que "C" es el valor de la construcción por el coeficiente de amortización anual que se haya determinado:

<ul style="list-style-type: none"> Amortización del ejercicio correspondiente a la construcción en las Inversiones Inmobiliarias 			
Fecha	Cuentas	DEBE	HABER
	(68) Amortización de las inversiones inmobiliarias	C	
	(28) Amortización acumulada inversiones inmobiliarias		C

Hay que tener en cuenta el riesgo de que se produzcan **deterioros de valor** (sobre todo si la vivienda no es alquilada con facilidad...). El deterioro de valor se produce cuando el **Valor Contable** es mayor del **Importe Recuperable** y por el importe de esta diferencia.

<ul style="list-style-type: none"> Registro de posible deterioro de valor del activo fijo 			
Fecha	Cuentas	DEBE	HABER
31-12-201N	(69) Pda. x deterioro valor inv. inmobiliarias	C	
	(29) Deterioro de valor inv. inmobiliarias		C

En caso de que exista *deterioro de valor*, la empresa deberá recalcular el importe de la cuota de amortización anual en función del nuevo valor contable pendiente de amortizar¹⁰⁵.

TABLA 3. CONTABILIDAD DE VIVIENDAS PROTEGIDAS EN RÉGIMEN DE ARRENDAMIENTO CON OPCIÓN A COMPRA EN FASE DE EXPLOTACIÓN

3.1. Fase de promoción: contabilización de costes comunes y específicos de la obra (**suelo NO CEDIDO**)

La contabilización de los costes de construcción hasta la finalización de la obra correspondientes a esta fase podrá ser como 1.1. o como 3.1.

3.2. Fase de explotación: firma de contrato de arrendamiento

- Firma de contrato de arrendamiento financiero (caso de registro de existencias)**

¹⁰⁵ Valor contable = Coste histórico – amortización acumulada – deterioros de valor.

Fecha	Cuentas	DEBE	HABER
	(25) Créditos largo plazo	A+B	
	(70) Ventas		A
	(47) IVA repercutido		B
• Contrato de arrendamiento financiero (caso de registro de inmovilizado)			
Fecha	Cuentas	DEBE	HABER
	(25) Créditos largo plazo	PV+C	
	(28) Amortización acum. inv. inmobiliarias	D	A
	(22) Inversiones en terrenos y bienes nat.		B
	(22) Inversiones en construcciones		C
	(47) IVA repercutido	Rdo (Pda)	
	(67/77) Pérdida o beneficio		Rdo (Bº)

Resultado (Pda o Bº) = Precio de venta (PV) - Valor contable (A+B-D).

El Precio de venta (PV) se calcula como el valor actualizado de la suma de los pagos futuros derivados del arrendamiento financiero.

Los intereses derivados del contrato se irán registrando como ingresos financieros a medida que se produzca el devengo de los mismos corrigiendo, como contraprestación, el valor del Crédito a cobrar para que quede valorado a Coste Amortizado tal y como establece el PGC 2007.

1.3. VIVIENDA PROTEGIDA EN RÉGIMEN DE VENTA

1.3.1. Consideraciones generales

Cuando la finalidad de la obra y promoción de viviendas es la venta, el tratamiento contable y valoración de la obra en curso y viviendas terminadas, así como el tratamiento de los ingresos por venta, se corresponden con las normas de valoración 10ª y 18ª relativas a Existencias e Ingresos del PGC 2007.

A continuación repasamos algunos de los aspectos que pueden resultar más significativos desde el punto de vista de las empresas promotoras.

- **Existencias (NV nº 10)**

En esta área, el PGC 2007 introduce, aunque pocas, algunas modificaciones respecto a las normas de valoración y la información que hay que suministrar en las cuentas anuales. En

concreto, es la norma de valoración nº 10 la que recoge las reglas básicas para la valoración de las existencias.

Es destacable la referencia explícita a las existencias que necesitan un período superior a un año para estar en disposición de ser vendidas, obligando a reconocer los gastos financieros como mayor precio de adquisición o coste de producción de las mismas. Asimismo, de forma general, se podrán incluir en el precio de adquisición los intereses incorporados a los débitos con vencimiento no superior a un año.

Por otra parte, la imputación de los costes indirectos en el coste de producción, se realizará conforme a un método de costes completo, cuya asignación (fundamentalmente los costes fijos) se base en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los factores productivos.

En cuanto a los criterios para la valoración de existencias, se permite la utilización del precio o coste medio ponderado y, en su defecto, el FIFO. Se elimina la posibilidad de adoptar el método LIFO u otros análogos, para la valoración contable de las existencias.

Otro hecho destacable es que los descuentos por pronto pago han dejado de tener la consideración de gastos o ingresos financieros, registrándose en la actualidad como descuentos sobre compras o ventas, es decir, su tratamiento es similar al de los rappels.

Respecto al valor posterior, la determinación de las pérdidas potenciales o deterioros de valor de las existencias, se registran cuando su valor neto de realización sea inferior a su precio de adquisición o coste de producción (se analiza con más detalle en el apartado 1.3.2.).

Finalmente, respecto al suministro de información, el PGC 2007 establece que en el balance de situación se deben desglosar las existencias de producción según sean de ciclo corto o largo.

- **Tratamiento de los ingresos**

El registro contable de los ingresos por venta en empresas promotoras de vivienda o inmobiliarias viene determinado por la respuesta a la Consulta nº 8 al ICAC ([Consulta nº 8 en BOICAC nº 74 de junio de 2008¹⁰⁶](#)) que resumimos a continuación.

Consulta: si, a partir de la entrada en vigor del NPGC, se mantiene vigente el criterio recogido en la norma de valoración 18ª. Ventas y otros ingresos, contenida en las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a empresas inmobiliarias, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, según el cual, para los inmuebles en fase de construcción, en el momento en que se hayan incorporado al menos el 80% de los costes de la construcción, la empresa puede entender que un inmueble se encuentra sustancialmente terminado y

¹⁰⁶ El texto completo relativo a esta consulta se encuentra en el ANEXO.

en condiciones de entrega material, a efectos de reflejar el correspondiente ingreso por ventas.

ANTES. Según la norma de valoración 18ª. Ventas y otros ingresos, “Las ventas de inmuebles estarán constituidas por el importe de los contratos, sea cualquiera la fecha de los mismos, que corresponden a inmuebles que estén en condiciones de entrega material a los clientes durante el ejercicio. Para el caso de ventas de inmuebles en fase de construcción, se entenderá que aquellos están en condiciones de entrega material a los clientes cuando se encuentren sustancialmente terminados, es decir, **cuando los costes previstos pendientes de terminación de obra no sean significativos en relación con el importe de la obra, al margen de los de garantía y conservación hasta la entrega. Se entiende que no son significativos los costes pendientes de terminación de obra cuando al menos se ha incorporado el 80% de los costes de la construcción, sin tener en cuenta el valor del terreno en que se construye la obra. Elegido un porcentaje que deberá explicitarse en la memoria, se mantendrá, de acuerdo con el principio de uniformidad, para todas las obras que realice la empresa.**

AHORA. La disposición transitoria quinta. “Desarrollos normativos en materia contable”, del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el PGC 2007, establece en su apartado primero lo siguiente:

“1. Con carácter general, las adaptaciones sectoriales y otras disposiciones de desarrollo en materia contable en vigor a la fecha de publicación de este real decreto seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el Código de Comercio, Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, disposiciones específicas y el presente Plan General de Contabilidad”.

Por su parte, la **nueva NV nº 14 relativa a Ingresos por ventas y prestación de servicios**, en su apartado 2, establece lo siguiente:

“Sólo se contabilizarán los ingresos procedentes de la venta de bienes cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- La empresa ha transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica. Se presumirá que no se ha producido la citada transferencia, cuando el comprador posea el derecho de vender los bienes a la empresa, y ésta la obligación de recomprarlos por el precio de venta inicial más la rentabilidad normal que obtendría un prestamista.
- La empresa no mantiene la gestión corriente de los bienes vendidos en un grado asociado normalmente con su propiedad, ni retiene el control efectivo de los mismos.
- El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.
- Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción, y
- Los costes incurridos o a incurrir en la transacción pueden ser valorados con fiabilidad”.

CONCLUSION. De acuerdo con la legislación y la práctica habitual en nuestro país, no se puede entender que con la acumulación del 80% de los costes incurridos en la construcción (dispuesta en las normas de adaptación del PGC a las empresas inmobiliarias), se produzca la transmisión de los riesgos y beneficios significativos.

1.3.2. Correcciones valorativas al cierre de ejercicio: deterioros de valor contable

Al cierre de ejercicio se debe proceder a realizar un test de deterioro para determinar si es necesario realizar una corrección valorativa de los inventarios. A tal efecto, el PGC establece que si a la fecha de cierre el valor de mercado o equivalente fuese inferior al precio de adquisición o coste de producción, se aplicará lo siguiente:

- Si la **pérdida es de carácter reversible** o potencial, se ajusta dotando el deterioro de valor correspondiente.
- Si la **pérdida es de carácter irreversible** o definitivo, se ajusta directamente el valor de las existencias a través de la variación de existencias.

Como criterio general, se entenderá por valor de mercado:

- Para las materias primas: el **precio de reposición** o **valor neto de realización**¹⁰⁷ si fuese inferior.
- Para las mercaderías y productos terminados: el **valor neto de realización**.
- Para los productos en curso: el valor de realización de los productos terminados, deducidos los costes de fabricación pendientes de incurrir.

Nuevamente en este apartado hay que hacer referencia a la Consulta realizada al ICAC sobre los deterioros de valor en empresas de promoción inmobiliaria (ver Consulta nº 7 del BOICAC Nº 80 del 2009), en su respuesta relativa al tratamiento de las Existencias:

“a) Existencias

1. El valor neto realizable (VNR), tal y como establece el Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC), es el “importe que la empresa espera obtener por su enajenación en el mercado, en el curso normal del negocio, deduciendo los costes estimados necesarios para llevarla a cabo, así como, en el caso de las materias primas y de los productos en curso, los costes estimados necesarios para terminar su producción, construcción o fabricación”. En consecuencia, para estimar este importe, el valor razonable definido en el apartado 6 del MCC es el mejor referente.

La diferencia que pueda existir entre ambos conceptos obedece a que el primero responde a factores específicos de la entidad, fundamentalmente, a su capacidad de imponer precios de venta por encima o debajo del mercado, por asumir riesgos distintos, o por incurrir en costes de

¹⁰⁷ Valor de realización o venta una vez deducidos los gastos de comercialización pendientes.

construcción o comercialización diferentes a los de la generalidad de las empresas del sector. **Para calcular el VNR la empresa tomará en consideración su plan de negocios y el destino específico al que el inmueble esté afecto.**

De acuerdo con lo anterior, **la empresa no corregirá el valor de las materias primas siempre que espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos por encima del coste y de los correspondientes gastos de comercialización.** No obstante, cuando proceda realizar la citada corrección valorativa, es decir, en el caso de que no se espere recuperar el citado importe, el precio de reposición de las materias primas, salvo prueba en contrario, es la mejor medida disponible de su valor neto realizable.

2. Dado el largo ciclo de producción de las existencias inmobiliarias, las estimaciones realizadas en el cálculo del VNR deben incluir de forma necesaria la variabilidad o riesgo de que el precio de venta, los costes y los plazos de construcción y venta, sean distintos a los importes y tiempos esperados. Es decir, la determinación del VNR no puede realizarse sin considerar en dicho cálculo la incertidumbre inherente a toda actividad empresarial...

... debe concluirse que, salvo prueba en contrario, **el valor razonable debe considerarse la mejor estimación del importe que la empresa espera obtener por la enajenación de sus productos en el mercado...**

3. La promulgación de determinadas leyes o disposiciones en materia de ordenación del territorio y urbanismo (Ley del Suelo, Ley de Costas, planes urbanísticos, etc.) pueden afectar de forma duradera y muchas veces irreversible al valor de los terrenos e inmuebles situados en las áreas implicadas en dichas nuevas normativas. En tales casos, los valores contables de los bienes inmuebles afectados deben ser corregidos en función de la depreciación sufrida.

4. Las hipótesis empleadas para calcular la posible pérdida por deterioro deben ser razonables, realistas y basadas en criterios que tengan una base empírica contrastada. En particular, deberá prestarse especial atención a verificar que el plan de negocios empleado por la empresa para realizar sus estimaciones es acorde con la realidad del mercado y las especificidades de la entidad.

En aquellos casos en que el valor razonable de las existencias sea inferior al VNR, la memoria de las cuentas anuales deberá incluir toda la información significativa que justifique la diferencia entre ambos importes”...

1.3.3. Tratamiento contable

TABLA 4. CONTABILIDAD DE VIVIENDAS PROTEGIDAS EN RÉGIMEN DE VENTA

4.1. Fase de promoción: contabilización de costes comunes y específicos de la obra (suelo NO CEDIDO)

Fecha	Cuentas	DEBE	HABER
-------	---------	------	-------

<ul style="list-style-type: none"> Contabilización de costes de adquisición del suelo 			
	(60) Compra de solares	A	
	(47) IVA soportado no deducible ¹⁰⁸	B	A+B
	(40) Proveedores u otras cuentas pagar		
<ul style="list-style-type: none"> Costes de la obra 			
	(60) Certificaciones de obra	C	
	(472) IVA soportado no deducible	D	C+D
	(40) Proveedores u otras cuentas pagar		
<ul style="list-style-type: none"> Pago a proveedores u otras cuentas a pagar 			
	(40) Proveedores u otras cuentas pagar	A+B+C+D	
	(47) IVA soportado	B+D	B+D
	(4721) IVA soportado no deducible		
	(57) Bancos c/c		A+B+C+D
<ul style="list-style-type: none"> Devengo y/o desembolso de gastos financieros 			
	(66) Gastos financieros	X	
	(57) Bancos/ (52) Deudas con entidades crédito / (52) Intereses a pagar de deudas...		X
<ul style="list-style-type: none"> Cierre de ejercicio: activación de gastos financieros que cumplan los requisitos del PGC 2007 y asientos de variación de existencias 			
31-12-201N	(31) Terrenos obra en curso	A	
	(33) Obra en curso (obra + g. financieros)	C+X	A+C
	(61/71) Variación existencias		X
	(76) Incorporación al activo de gastos financieros		
<ul style="list-style-type: none"> Finalización de la obra en curso y puesta en explotación 			
Fecha fin obra	(35) Producto Terminado	A+C+X	
	(31) Terrenos obra en curso		A
	(33) Obra en curso		C+X

4.2. Fase de explotación

Tras la finalización de la obra, la vivienda está disponible para la venta. Por tanto, a partir de este momento, y si no se vende con cierta rapidez, comienza a ser importante la determinación de posibles

¹⁰⁸ Se deduce en el momento del pago.

pérdidas por deterioro de valor.

El deterioro de valor se produce cuando el **Valor Neto de Realización**¹⁰⁹ es menor al **Precio de adquisición o Coste de producción** y por el importe de esta diferencia.

• Registro de posible deterioro de valor de existencias			
Fecha	Cuentas	DEBE	HABER
31-12-201N	(69) Pda. x deterioro valor P. Terminados (39) Deterioro de valor P. Terminados	Z	Z
• Venta de la vivienda			
Fecha	Cuentas	DEBE	HABER
	(43) Clientes (70) Ventas viviendas (47) IVA Repercutido	E+F	E F
• Variación existencias (baja vivienda vendida o ex. iniciales)			
Fecha	Cuentas	DEBE	HABER
	(71) Variación P. Terminados (35) Producto Terminado	A+C+X	A+C+X
• Reversión del deterioro de valor (en su caso)			
	(39) Deterioro de valor P. Terminados (79) Reversión deterioro valor P. Terminados	Z	Z

4.3. Fase de explotación de viviendas en régimen de venta y alquiler

En el caso de que una promoción tenga simultáneamente viviendas para alquiler y para venta, lo más sencillo sería contabilizar los costes comunes de la obra completa como existencias. Una vez terminada dicha obra, se deberán traspasar parte de los costes a inversiones inmobiliarias (los correspondientes a viviendas para alquiler) mediante la utilización de un **criterio objetivo de asignación de costes**¹¹⁰, del que se debe dar cumplida información en la Memoria.

• Finalización de la obra en curso y puesta en explotación de viviendas régimen de alquiler y venta (distribución en función costes m² construido)			
Fecha fin obra	(220) Inversiones en terrenos y bienes nat. (221) Inversiones en construcciones (350) Producto Terminado	(A+B)%m ² (A+B)%m ²	A

¹⁰⁹ Valor Neto de Realización = Precio de venta – Gastos comercialización pendientes.

¹¹⁰ Por ejemplo en función del coste por m² construido.

	(310) Terrenos obra en curso		B
	(330) Obra en curso		

1.4. RÉGIMEN DE COMPRA-VENTA EN SUELOS SOBRE LOS QUE SE HA CONSTITUIDO DERECHO DE SUPERFICIE

Sobre el tratamiento contable de la cesión de bienes de dominio público que suponga exclusivamente el derecho de uso sobre tales bienes, sin exigencia de contraprestación, hay que atenerse a lo dispuesto por el propio ICAC en respuesta a la Consulta nº 6 del BOICAC nº 77 de 2009, estableciéndose que se mantienen los criterios anteriores a la entrada en vigor del nuevo PGC 2007.

En concreto, la ausencia de contraprestación exige que el tratamiento contable de la operación se analice tomando como referente la norma de registro y valoración 18.^ª del PGC 2007 relativa al tratamiento y valoración de las subvenciones, donaciones y legados recibidos. De acuerdo con el contenido de la citada norma, la entidad beneficiada por la cesión deberá contabilizar el derecho de uso que recibe como un activo intangible por su valor razonable, registrando como contrapartida un ingreso imputado directamente en el patrimonio neto (en cuentas del grupo 9), siempre que se cumplan los requisitos previstos en la citada norma.

No obstante, si el plazo acordado por la cesión se extiende a la práctica totalidad de la vida económica de los bienes cedidos, deberá tenerse en consideración esta circunstancia para calificar el derecho de uso de acuerdo con la naturaleza del bien que se recibe; en su caso, un inmovilizado material.

En relación con las mejoras que puedan introducirse en los bienes por aplicación analógica deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en la norma de registro y valoración 3.^ª, letra h), del PGC 2007, relativa a las normas especiales de valoración del inmovilizado material.

“En Derechos sobre activos arrendados, perteneciente al grupo de otros activos intangibles, se deberán contabilizar las inversiones que la empresa arrendataria realice sobre activos arrendados o cedidos en uso, cuando la operación no tenga la consideración de arrendamiento financiero y las inversiones no sean separables de los activos y aumenten su capacidad, productividad o alarguen su vida útil. La amortización de estos derechos se realizará en función de la vida útil de las inversiones o de la duración del contrato de arrendamiento o cesión si éste fuese menor”.

1.5. PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS

En el nuevo Plan General de Contabilidad, siguiendo lo establecido en la NIIF nº 37, una provisión es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento.

Concretamente, la denominación general de provisión se reserva en el nuevo Plan General de Contabilidad a las “**provisiones para riesgos y gastos**” tradicionales. Para las anteriores provisiones por depreciación de activos se ha optado en el nuevo Plan General de Contabilidad en denominarlas “deterioros de valor”. Por tanto, el **concepto** actual de provisión es más restringido que el que teníamos con el PGC de 1990 y su tratamiento y valoración se estudia a través de la norma de valoración nº 15 del PGC 2007, siguiendo lo establecido en la NIIF nº 37.

Respecto a su **clasificación** en balance, las **provisiones reconocidas** se **clasifican** como pasivos corrientes (cuenta 522) o no corrientes (subgrupo 14), dependiendo del plazo de cancelación que se prevea para la misma.

Bajo los nuevos criterios de reconocimiento definidos en el PGC 2007, dejan de ser objeto de provisión: las grandes reparaciones de inmovilizado y el fondo de reversión de las concesiones administrativas, entre otros.

La **valoración** se realiza, a la fecha de cierre del ejercicio, por el *valor actual de la mejor estimación posible*¹¹¹ del importe necesario para cancelar, o transferir a un tercero, la obligación correspondiente. Para valorar las provisiones con vencimiento superior a un año, el importe estimado de los desembolsos que se espera que sean necesarios para cancelar la obligación, se debe actualizar a la fecha de cierre del ejercicio. Las provisiones con vencimiento inferior o igual al año, no se actualizan.

Se denominan **pasivos contingentes** a las provisiones que no pueden ser reconocidas porque no es probable que se deban satisfacer, o bien porque su importe no se puede determinar con suficiente fiabilidad. Estas contingencias no se contabilizan pero se mantiene la obligación de informar sobre ellas en la memoria.

En la nueva normativa contable el origen de la provisión puede ser una obligación **de tipo legal o implícita** para la empresa.

En el caso de las empresas de promoción inmobiliaria, cuando la venta se realiza sobre planos o en fase de construcción, la obligación legal será consecuencia del contrato legal y la obligación implícita será la que se deriva de las actuaciones de la propia empresa (patrón de comportamiento en el pasado, una declaración efectuada de forma suficientemente concreta...). Como consecuencia de lo anterior, la empresa crea una expectativa válida ante terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades, en cuyo caso, el importe reconocido como provisión debe ser la mejor estimación, en la fecha del balance, del desembolso necesario para cancelar la obligación presente. Y, cuando resulte significativo el efecto financiero, el importe de la provisión debe ser el valor actual de los desembolsos que se espera sean necesarios para cancelar la obligación.

En el caso concreto de la empresa de promoción inmobiliaria, en su adaptación sectorial, se recogen las siguientes provisiones específicas:

¹¹¹ La idea de *mejor estimación posible* se ha de entender como la resultante de utilizar toda la información disponible, incluyendo la experiencia pasada y los informes de expertos.

- Provisión para evicción y saneamiento.
- Provisión para terminación de promociones.
- Provisión para pérdidas en promociones.

- **Provisión para evicción y saneamiento**

La provisión para evicción y saneamiento se basa en una obligación legal por parte de la empresa de promoción inmobiliaria, por lo que, en consonancia con el nuevo PGC, debe dotarse.

Sin embargo, desde que entró en vigor la Ley de Ordenación de la Edificación, las empresas de promoción inmobiliaria están obligadas a concertar una serie de seguros que prácticamente cubren los riesgos de evicción y saneamiento por lo que, actualmente, la mayoría de estas empresas no tendrían que dotar provisiones por dichos riesgos.

No obstante, en el caso de que la empresa tuviera que dotar esta provisión, al tener un horizonte a largo plazo, tendría que actualizar la cantidad estimada. Y al ir actualizándose la provisión al final de cada ejercicio, surgirán diferencias al ir acortándose el plazo por el transcurso del tiempo, que se han de registrar como resultados financieros.

- **Provisión por terminación de promociones**

Esta provisión se deriva de los compromisos adquiridos por la empresa como consecuencia de la terminación de la promoción. Entre estos compromisos habituales, cabe señalar:

- Trabajos pendientes de terminación vinculados a la promoción, normalmente de carácter complementario, como pueden ser determinadas instalaciones comunes.
- Reclamaciones presentadas por los clientes a la recepción de las edificaciones que hay que atender por cuenta de la empresa.
- Otros gastos pendientes a la terminación de la promoción, pero debidamente definidos.

Como normalmente se trata de obligaciones provisionadas a corto plazo, no es necesaria su actualización.

- **Provisión por pérdidas en promociones**

En el nuevo Plan General de Contabilidad entre las provisiones figura la cuenta “(144) **Provisión contratos onerosos**” que se efectuará, en relación con un contrato determinado, cuando los gastos previstos vayan a superar los ingresos también previstos para el mismo.

La provisión mencionada deberá dotarse cuando los gastos previstos van a superar los ingresos también previstos en relación con un contrato determinado. Evidentemente, en empresas de promoción inmobiliaria puede surgir esta circunstancia y debe procederse a dotar la oportuna provisión por la pérdida estimada, pero se ha de tener presente que para estas empresas

quizás resulte más adecuado utilizar la cuenta específica *Provisión para pérdidas en promociones*, recogida en la adaptación sectorial.

1.6. INMUEBLES EN ARRENDAMIENTO DISPONIBLES PARA LA VENTA

En las empresas de arrendamiento inmobiliario, los inmuebles destinados a dicha finalidad se recogen en el subgrupo de (22) *Inversiones inmobiliarias*, por lo que son susceptibles de amortización periódica sistemática y posible corrección valorativa por deterioro (estudiado en el apartado anterior).

No obstante, en determinadas circunstancias se puede cambiar la finalidad de un edificio en arrendamiento y destinarse a venta. En estos casos el nuevo PGC dispone de una **norma específica para los activos no corrientes mantenidos para la venta (NV nº 7)**.

La citada norma establece que los activos no corrientes (inmovilizado) que van a recuperarse a través de su venta, en lugar de por su uso continuado (como es el arrendamiento), tendrán tratamiento contable diferenciado y han de registrarse en las cuentas específicas para tal efecto incluidas en el Subgrupo 58. Este tratamiento, a grandes rasgos, es el siguiente:

Valoración inicial

Los elementos integrantes de este subgrupo contable se deben valorar al menor de los siguientes valores de referencia:

- Valor contable (p. adquisición – amortizaciones y deterioros valor).
- Valor razonable – costes de venta del activo.

Valoración posterior

No se amortizan ya que no están en funcionamiento, pero se podrán dotar en su lugar las correcciones valorativas por deterioro de valor que pudieran producirse.

Si el activo deja de cumplir los requisitos por los que se había incluido en este subgrupo, se reclasificará a la partida de balance que corresponda por el menor importe de los siguientes:

- Valor contable ajustado por correcciones valorativas.
- Importe recuperable.

Las diferencias de valor que surgieran se registrarían en una cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Finalmente, cuando se efectúe la venta, se contabilizarán los resultados que procedan de la misma en el ejercicio en que haya tenido lugar.

En consecuencia, las empresas inmobiliarias de arrendamiento, en el caso de acordar destinar algún inmueble explotado en arrendamiento a su venta, deberán proceder a clasificar dicho inmueble como no corriente disponible para la venta y aplicar la normativa señalada recogida en el nuevo Plan General de Contabilidad.

CAPÍTULO II: LA TRANSMISIÓN DE TERRENOS POR PARTE DEL SOCIO ÚNICO PARA LA PROMOCIÓN DE VIVIENDAS

2.1. TRANSMISIÓN DE TERRENOS MEDIANTE AMPLIACIONES DE CAPITAL

2.1.1. Consideraciones generales

El tratamiento contable de estas operaciones se recoge en la normativa contable relacionada con las *Aportaciones de capital no dinerarias*, ya que es otra forma con que habitualmente se conoce a este tipo de operaciones.

Se debe distinguir entre la clasificación y valoración contable que hace la sociedad receptora del terreno que, en este caso, sería la sociedad promotora de viviendas y es en la que centraremos la atención. Y, por otro lado, la contabilidad que ha de realizar la entidad aportante del terreno que, en caso de tratarse de una empresa pública, haría referencia a la administración, generalmente municipal, de la que depende la sociedad de viviendas.

Por tanto, estaremos tratando dos figuras diferentes:

- *La sociedad receptora*. La empresa que recibe los terrenos como aportación de capital debe solicitar una tasación oficial de un experto independiente que se considerará el valor razonable al que debe registrarse dicho elemento en el activo, con la correspondiente contrapartida en cuentas de Capital y, en su caso, Prima de emisión¹¹², según se haya estipulado en la escritura de ampliación de capital correspondiente.
- *La sociedad aportante*. Para la valoración de los bienes entregados y el correspondiente aumento de la inversión en la empresa, el PGC 2007 establece que se debe aplicar las reglas de las *Permutas*, más concretamente como *permutas comerciales*.

Sin embargo, como ya se había señalado, no es la contabilidad de la sociedad aportante la que nos ocupa, ya que en el caso de las administraciones públicas, están sometidas a la normativa contable pública que, aunque con muchas similitudes, también muestra grandes diferencias. Si bien hemos creído conveniente explicar el tratamiento contable de las permutas que, aunque no es para este caso, sí están siendo operaciones cada vez más habituales en el campo de la compra-venta de viviendas.

- **Operaciones especiales de permutas**

¹¹² En el caso de que la ampliación de capital social sea inferior a su valor razonable.

La nueva normativa contable introduce la distinción entre *permutas comerciales* (realizadas entre activos de distinta naturaleza) y *no comerciales* (intercambio de activos de la misma naturaleza).

La valoración de las *permutas no comerciales* se realiza siguiendo las indicaciones que ya establecía la resolución de 30/07/91 del ICAC, pero sustituyendo el término valor de mercado por valor razonable. Así pues, el bien recibido debe valorarse por el valor neto contable del bien entregado (más, en su caso, las contrapartidas monetarias entregadas adicionalmente), con el límite del valor razonable del bien recibido si éste fuera menor, en cuyo caso se deberá contabilizar la pérdida correspondiente.

Por el contrario, las *permutas comerciales* se caracterizan porque los activos intercambiados tienen flujos de efectivo configurados de forma diferente o implican un cambio cuantitativo en el valor actual de los flujos de las actividades de la empresa en la que se incorpora. En estos casos, la singularidad radica en que se permite el registro de beneficios en la operación. En concreto, el inmovilizado recibido se valora a valor razonable del bien cedido (o del recibido si se tiene una evidencia más clara del mismo), más en su caso, las contrapartidas monetarias entregadas adicionalmente. Las diferencias que surjan serán imputadas a pérdidas y ganancias, ya sea beneficio o pérdida.

Por tanto, para registrar una operación de permuta, es imprescindible identificar el tipo de permuta que es: comercial o no comercial.

2.1.2. Registro contable de las operaciones

TABLA 5. TRANSMISIÓN DE TERRENO PARA PROMOCIÓN DE VIVIENDAS, POR PARTE DE SOCIO ÚNICO, COMO AMPLIACIÓN DE CAPITAL

5.1. Suelo *CEDIDO* como ampliación de capital para promoción de viviendas en alquiler

Fecha	Cuentas	DEBE	HABER
• Contabilización del suelo recibido			
	(23) Adaptación de terrenos y bienes naturales	A+B	
	(10) Capital social		A
	(11) Prima de emisión de acciones ¹¹³		B

5.2. Suelo *CEDIDO* como ampliación de capital para promoción de viviendas en venta

Fecha	Cuentas	DEBE	HABER
• Contabilización del suelo recibido			

¹¹³ Sólo en aquellos casos en los que la valoración del terreno (tasado) sea mayor que el aumento de capital social y, por tanto, el acuerdo de aumento de capital se haya realizado con un valor de emisión de las acciones superior a su valor nominal.

	(31) Terreno en curso		
	(10) Capital social	A+B	A
	(11) Prima de emisión de acciones		B
A partir de este registro, el resto de asientos correspondientes a la promoción de las viviendas en venta, alquiler o alquiler con opción a compra, se realizan como se han descrito en las tablas 1, 2 y 3 anteriores.			

2.2. TRANSMISIÓN DE TERRENOS POR CESIÓN GRATUITA O DONACIÓN

Estas operaciones tienen la consideración de subvenciones o donaciones por lo que su problemática contable debe analizarse a través del estudio de las **Subvenciones** bajo la perspectiva del PGC 2007 y su efecto Impositivo. A continuación, se hace un resumen de la normativa contable general correspondiente a las subvenciones para, posteriormente, hacer hincapié en el caso que nos ocupa.

2.2.1. Tratamiento general del PGC 2007 en materia de Subvenciones, donaciones y legados.

El PGC 2007 distingue entre subvenciones, donaciones y legados no reintegrables y reintegrables. A su vez, el tratamiento contable difiere dependiendo de la finalidad de dicha subvención (de capital o de explotación), así como de su carácter reintegrable o no.

Las subvenciones, donaciones y legados *se valoran a valor razonable* del importe concedido o del bien recibido, en caso de que sea de carácter no monetario o en especie.

La principal novedad de este plan contable para estas operaciones radica en el tratamiento de las de carácter no reintegrable (de capital), que se incorpora al patrimonio neto, reduciendo su valor gradualmente del patrimonio neto e imputándose simultáneamente a resultados según lo hagan los elementos asociados a la subvención o cesión. Por el contrario, las subvenciones, donaciones y legados que tengan carácter de reintegrables se registrarán como pasivos hasta que adquieran la condición de no reintegrables.

La *imputación a resultados* de las subvenciones, donaciones y legados que tengan el carácter de no reintegrables se efectuará atendiendo a su finalidad. A estos efectos, se distinguen los siguientes tipos:

- a) Cuando se concedan para asegurar una rentabilidad mínima o compensar déficit de explotación o para financiar gastos específicos: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se concedan o cuando se devenguen los gastos que financie (*Véase Gráfico 6.1*).

GRÁFICO 1. SUBVENCIONES A LA EXPLOTACIÓN



Fuente: FIASEP

- b) Cuando se concedan por adquirir activos o cancelar pasivos se imputan a fondos propios y, en función de los elementos que financien, se pueden distinguir los siguientes casos (véase Gráfico 6.2):
- *Activos del inmovilizado no corriente*: se imputarán como ingresos del ejercicio paulatinamente en proporción a la dotación a la amortización efectuada para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.
 - *Existencias y activos financieros*: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.
 - *Cancelación de deudas*: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso la imputación se realizará en función del elemento financiado.
- c) Los importes monetarios que se reciban sin asignación a una finalidad específica se imputarán como ingresos del ejercicio en que se reconozcan (Gráfico 1).

GRÁFICO 2: SUBVENCIONES DE CAPITAL



Fuente: FIASEP

Finalmente, las *subvenciones recibidas de socios o propietarios* no constituyen ingresos, debiéndose registrar en los fondos propios. Excepto, en el caso de empresas pertenecientes al sector público que reciban subvenciones, donaciones o legados de la entidad pública dominante para financiar la realización de actividades de interés público o general, la contabilización de dichas ayudas públicas se efectuará de acuerdo con los criterios contenidos en el apartado a).

- **Subvenciones, donaciones y legados otorgados a una empresa pública por la administración pública de la que depende**

Una vez analizadas las generalidades para el tratamiento contable de las subvenciones, corresponde estudiar ahora el caso específico de las cesiones a una empresa pública por parte de la administración pública de la que depende.

En primer lugar, la forma jurídica que adopte dicha empresa no es suficiente para calificar si una actividad es mercantil o de interés público general, sino que hay que atender al fondo económico de las actividades realizadas. Por ello, considerando por un lado el objeto de la empresa pública en cuestión y ponderando por otro el conjunto de criterios anteriormente expuestos, se determinará si dicha empresa pública realiza alguna actividad de interés general.

Por otro lado, es preciso considerar que una misma empresa pública puede desarrollar actividades mercantiles o industriales y actividades de interés general. En este supuesto, sería preciso que la empresa pública lleve contabilidad separada para los dos tipos de actividad, a fin de poder determinar los ingresos y los costes imputados a cada una de ellas.

En el **Gráfico 3** se muestra sintéticamente el tratamiento de las subvenciones otorgadas por la administración pública a la empresa dependiente.

GRÁFICO 3. TRATAMIENTO DE LAS SUBVENCIONES OTORGADAS POR ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

SI CUMPLEN REQUISITOS LEY GENERAL SUBVENCIONES	<ul style="list-style-type: none"> • NATURALEZA: Ingresos, cualquiera que sea su finalidad. • Imputación a resultados apartado 1.3 de la NRV. 18ª del PGC 2007
SI TRANSFERENCIAS CON FINALIDAD INDETERMINADA, PARA FINANCIAR DÉFICITS DE EXPLOTACIÓN O CUBRIR GASTOS GENERALES DE FUNCIONAMIENTO	<ul style="list-style-type: none"> • NATURALEZA: Patrimonio neto, Aportaciones del socio (cta. 118)
TRANSFERENCIAS A EMPRESAS PARA FINANCIAR ACTIVIDADES ESPECÍFICAS	<ul style="list-style-type: none"> • NATURALEZA: Ingresos • REQUISITOS: <ul style="list-style-type: none"> • Actividad declarada de interés general por instrumento jurídico (ej.: contrato programa). • Especificación en dicho CP de las finalidades de la subvención y cuantificación de los importes que financian cada actividad.
SUBVENCIONES PARA FINANCIAR GASTOS ESPECÍFICOS DE I+D+I	<ul style="list-style-type: none"> • NATURALEZA: Ingresos • Imputación a resultados s/ap. 1.3 de la NRV. 18ª PGC 2007. Siempre que esos proyectos estén vinculados a actividades de interés general.
APORTACIONES PARA ADQUISICIÓN DE INMOVILIZADO O CANCELACIÓN DE DEUDAS POR ADQUISICIÓN DE INMOVILIZADO	<ul style="list-style-type: none"> • PARA FINANCIAR AIG <ul style="list-style-type: none"> • Naturaleza: Ingresos • Imputación a resultados apartado 1.3 de la NRV. 18ª PGC 2007 • PARA FINANCIACIÓN GENÉRICA DE INMOVILIZADO: <ul style="list-style-type: none"> • Naturaleza: Fondos propios
TRANSFERENCIAS PARA FINANCIAR GASTOS ESPECÍFICOS NO AFECTOS A UNA AIG	<ul style="list-style-type: none"> • NATURALEZA: Fondos propios

Otra de las complejidades del tratamiento contable de estas operaciones radica en la dificultad de utilizar las nuevas cuentas de los grupos 8 y 9¹¹⁴ que constituyen una de las novedades de este PGC 2007 y se utilizan para el registro contable de las partidas de ingresos y gastos que se incorporan directamente al patrimonio (sin pasar por resultados). Tal es el caso de las subvenciones. En la tabla 7 se muestran las cuentas que se han de utilizar en cada fase de las operaciones.

¹¹⁴ Conceptualmente sustituyen a las cuentas de gastos e ingresos a distribuir en varios ejercicios del PGC 1990.

TABLA 6. SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS QUE FINANCIAN UNA ACTIVIDAD ESPECÍFICA (CUENTAS A EMPLEAR)

Fases	Registros	Cuentas a emplear
Concesión	Imputación al patrimonio	94. Ingresos por subvenciones, donaciones y legados
	Reconocimiento pasivo fiscal	8301. Impuesto diferido 479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles
Traspaso a resultados	Imputación a resultados	746. Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio 84. Transferencias de subvenciones, donaciones y legados
	Reversión pasivo fiscal	8301. Impuesto diferido 479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles
Cierre de cuentas	Ajuste final en patrimonio	94. Ingresos por subvenciones, donaciones y legados 84. Transferencias de subvenciones, donaciones y legados 8301. Impuesto diferido 13. Subvenciones, donaciones y ajustes por cambios de valor

Finalmente, la valoración de las subvenciones, donaciones y legados es a *valor razonable del importe concedido* (si son de carácter monetario), o *del bien recibido* (en caso de que sea de carácter no monetario o en especie). Y, en el caso de que se produjeran correcciones valorativas por deterioro en elementos afectos a una subvención, se considera que dichas correcciones han de ser de naturaleza irreversible, al menos en la parte en que éstos hayan sido financiados gratuitamente.

2.2.2. Registro contable de las operaciones de cesión gratuita

TABLA 7. CONTABILIDAD DE TRANSMISIÓN DE TERRENO POR CESIÓN GRATUITA O DONACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN ACCIONISTA DE LA EMPRESA

7.1. Cesión gratuita de un terreno para promoción de vivienda protegida en régimen de alquiler

Fecha	Cuentas	DEBE	HABER
• Cesión del terreno			
	(230) Adaptación de terrenos y bienes naturales	A	
	(940) Ingresos por subvenciones de capital		A
• Efecto impositivo de la subvención o donación			
	(830) Impuesto diferido (A x Tipo impositivo)	B	
	(479) Pasivos por diferencias temporarias		B
• Cierre: cancelación de cuentas de enlace y traspaso a patrimonio neto			
	(940) Ingresos por subvenciones de capital	A	
	(830) Impuesto diferido		

	(130) Subvenciones de Capital		B A - B
<p>La subvención traspasada a patrimonio al final del ejercicio es la parte de la subvención concedida pendiente de imputar a resultados y NETA de IMPUESTO¹¹⁵ ($A \times (1 - \text{Tipo impositivo})\% = A - B$).</p> <p>Las cuentas de los grupos 8 y 9 deben quedar con saldo cero al cierre de ejercicio.</p> <p>Como la cesión ha sido de un terreno, no se producen transferencias anuales a ingresos del ejercicio porque no hay amortización.</p>			

7.2. Venta de la vivienda

La cesión del terreno, registro del efecto impositivo y cierres de las cuentas 8 y 9 al cierre del ejercicio es igual que en el caso 8.1. A excepción del terreno que debe contabilizarse en cuentas del grupo 3 al tratarse de elementos cuyo destino es la venta.

Fecha	Cuentas	DEBE	HABER
<ul style="list-style-type: none"> Adquisición del terreno en régimen de venta por cesión 			
	(31) Terreno obra en curso	A	
	(94) Ingresos por subvenciones de capital		A
<ul style="list-style-type: none"> Efecto impositivo de la subvención o donación 			
	(83) Impuesto diferido ($A \times \text{Tipo Impositivo}$)	B	
	(479) Pasivos por diferencias temporarias		B
<ul style="list-style-type: none"> Cierre: cancelación de cuentas de enlace y traspaso a patrimonio neto 			
	(94) Ingresos por subvenciones de capital	A	
	(83) Impuesto diferido		B
	(13) Subvenciones de capital		A - B

La diferencia se produce en el momento de la venta en la que realizaremos los siguientes movimientos en las cuentas de subvenciones que se deben traspasar a ingresos, conforme se registra el coste o gasto del terreno.

La operación de venta de la vivienda se realiza de forma habitual, conforme a las operaciones descritas en la tabla 3. Pero al ser un terreno donado, paralelamente al registro de costes e ingresos por venta, es el momento de eliminar la subvención del patrimonio neto y reconocerla como ingresos

¹¹⁵ En el caso de empresas con bonificación (del 99%) en el impuesto de sociedades, el pasivo diferido se calculará sobre la base real (el 1%).

del ejercicio, tal y como se expone a continuación.

Fecha	Cuentas	DEBE	HABER
<ul style="list-style-type: none"> Transferencia a resultados de la subvención en el momento de la venta de la vivienda 			
	(84) Transferencias de subvenciones capital	A	
	(74) Subvenciones de cap. traspasadas Rdos.		A
<ul style="list-style-type: none"> Reversión impuesto diferido y cancelación subvención 			
	(479) Pasivos por diferencias temporarias	B	
	(13) Subv. Of. de Capital	A - B	
	(84) Transferencias de subvenciones capital		A
<ul style="list-style-type: none"> Cierre: cancelación de cuentas de enlace y traspaso a patrimonio neto 			
	(94) Ingresos por subvenciones de capital	B	
	(83) Impuesto diferido		C
	(13) Subvenciones de capital		B - C

CAPÍTULO III: ENCOMIENDAS DE GESTIÓN PARA LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS DE COMPETENCIA MUNICIPAL

Otra de las operaciones que con frecuencia suelen realizar las empresas de promoción de viviendas de titularidad municipal, son las encomiendas de gestión para la prestación de servicios públicos de competencia municipal.

El tratamiento contable de estas operaciones no reviste gran complejidad, ya que debemos considerarlo como una prestación de servicios común. Sin embargo la heterogeneidad de las posibles encomiendas de gestión que puede realizar el propio ayuntamiento con la empresa municipal correspondiente, así como las especificidades que puede incluir cada convenio considerado, puede dar lugar a una gran variedad de posibilidades de contabilización.

Sin embargo, en un intento de armonización y sin tener en cuenta la amplitud de servicios y sus diferentes alternativas de registro contable, reflejamos a continuación un ejemplo general con el que se pretende establecer el tratamiento contable genérico.

TABLA 8. ENCOMIENDAS DE GESTIÓN PARA LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS DE COMPETENCIA MUNICIPAL

Ejemplo: El Ayuntamiento encarga a la Sociedad de su total propiedad mediante encomienda de gestión el cobro de los alquileres de las viviendas sociales propiedad del Ayuntamiento por las que percibe un 6% del total del importe de alquileres efectivos cobrados.

Solución: Se trata de una operación de prestación de servicios entre empresas del grupo. Los ingresos se registran por el 6% de los cobros y se registran en el ejercicio en que se haya realizado la gestión. Los derechos de cobro (con el Ayuntamiento) son un activo financiero comercial que se registra a VR (entendido como el importe nominal + gastos de la operación).

Fecha	Cuentas	DEBE	HABER
	• Prestación de servicios (6% cobros)		
	(43) Clientes empresas grupo	A+B	
	(70) Prestación de servicios		A (6%)
	(47) HP IVA repercutido		B

2ª PARTE: ANEXOS SOBRE NORMATIVA CONTABLE BÁSICA

1. CONSULTAS BOICAC RELACIONADAS

BOICAC N.º 74/2008. CONSULTA 8.

Sobre si, a partir de la entrada en vigor del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, se mantiene vigente el criterio recogido en la norma de valoración 18ª. Ventas y otros ingresos, contenida en las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a empresas inmobiliarias, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, según el cual, para los inmuebles en fase de construcción, en el momento en que se hayan incorporado al menos el 80% de los costes de la construcción, la empresa puede entender que un inmueble se encuentra sustancialmente terminado y en condiciones de entrega material, a efectos de reflejar el correspondiente ingreso por ventas.

La norma de valoración 18ª. Ventas y otros ingresos, contenida en la quinta parte de las Normas de adaptación del PGC a las empresas inmobiliarias, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, presenta el siguiente contenido:

“Las ventas de inmuebles estarán constituidas por el importe de los contratos, sea cualquiera la fecha de los mismos, que corresponden a inmuebles que estén en condiciones de entrega material a los clientes durante el ejercicio.

Para el caso de ventas de inmuebles en fase de construcción, se entenderá que aquellos están en condiciones de entrega material a los clientes cuando se encuentren sustancialmente terminados, es decir, cuando los costes previstos pendientes de terminación de obra no sean significativos en relación con el importe de la obra, al margen de los de garantía y conservación hasta la entrega. Se entiende que no son significativos los costes pendientes de terminación de obra, cuando al menos se ha incorporado el 80% de los costes de la construcción sin tener en cuenta el valor del terreno en que se construye la obra. Elegido un porcentaje que deberá explicitarse en la memoria, se mantendrá, de acuerdo con el principio de uniformidad, para todas las obras que realice la empresa.

Los compromisos, generalmente contratos, relativos a la venta de inmuebles cuando éstos no estén sustancialmente terminados y, por tanto, no sea posible la contabilización de la venta, se registrarán, en su caso, en las cuentas 437 ó 457, por el importe anticipado”.

Por otra parte, la disposición transitoria quinta. “Desarrollos normativos en materia contable”, del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (en adelante PGC 2007), establece en su apartado primero lo siguiente:

“1. Con carácter general, las adaptaciones sectoriales y otras disposiciones de desarrollo en materia contable en vigor a la fecha de publicación de este real decreto seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el Código de Comercio, Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, disposiciones específicas y el presente Plan General de Contabilidad”.

Por lo tanto, la disposición transitoria quinta exige en el supuesto planteado llevar a cabo un análisis sobre si el criterio recogido en la citada norma 18ª. Ventas y otros ingresos, reproducida anteriormente, es coherente o por el contrario se opone a la regulación recogida en el PGC 2007 y en concreto a lo previsto en la norma de registro y valoración 14ª. Ingresos por ventas y prestación de servicios, recogida en la segunda parte del PGC 2007. A estos efectos, el apartado 2. Ingresos por ventas, de la mencionada norma de registro y valoración 14ª, establece lo siguiente:

“Sólo se contabilizarán los ingresos procedentes de la venta de bienes cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- a) La empresa ha transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica. Se presumirá que no se ha producido la citada transferencia, cuando el comprador posea el derecho de vender los bienes a la empresa, y ésta la obligación de recomprarlos por el precio de venta inicial más la rentabilidad normal que obtendría un prestamista.*
- b) La empresa no mantiene la gestión corriente de los bienes vendidos en un grado asociado normalmente con su propiedad, ni retiene el control efectivo de los mismos.*
- c) El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.*
- d) Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción, y*
- e) Los costes incurridos o a incurrir en la transacción pueden ser valorados con fiabilidad”.*

De este precepto se deduce que, a efectos de determinar el momento en que se deben contabilizar los ingresos por ventas, la nueva normativa apela ahora a un conjunto de condiciones que deben darse en todo caso. Entre estas condiciones cabe hacer especial hincapié en las previstas en los dos primeros apartados, en los que se establece la necesidad de que se hayan transmitido los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, para poder registrar el correspondiente ingreso, así como la necesidad de que la empresa vendedora no retenga el control ni la gestión corriente de los bienes vendidos en un grado asociado normalmente con su propiedad.

En consecuencia, de acuerdo con el PGC de 2007 a efectos de determinar cuándo se ha de registrar el correspondiente ingreso por ventas, se deberá llevar a cabo un análisis de si se han transmitido o no los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad del inmueble, lo que conllevará un análisis individualizado de las condiciones contractuales de la operación, junto con el resto de condiciones reproducidas anteriormente.

De acuerdo con la legislación y la práctica habitual en nuestro país, no se puede entender que con la acumulación del 80% de los costes incurridos en la construcción, dispuesta en las normas de adaptación del PGC a las empresas inmobiliarias, se produzca la transmisión de los riesgos y beneficios significativos.

La citada transmisión de riesgos y ventajas significativos, en el caso de inmuebles en fase de construcción en el desempeño de la actividad inmobiliaria, se producirá, con carácter general, cuando el inmueble se encuentre prácticamente terminado (pudiendo considerarse a estos efectos, el certificado final de la totalidad de la obra o de la fase completa y terminada de la misma) y se haya otorgado escritura pública de compraventa o, en su defecto, el vendedor haya hecho algún acto de puesta a disposición del inmueble al comprador.

BOICAC N.º 74/2008. CONSULTA 9.

Sobre la clasificación de un inmueble destinado al arrendamiento como inmovilizado material o como inversiones inmobiliarias, por parte de una empresa que tiene entre sus actividades principales el alquiler de inmuebles.

Respuesta

El Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, define las inversiones inmobiliarias -en la quinta parte. Definiciones y relaciones contables- como:

“Activos no corrientes que sean inmuebles y que se posean para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para:

- *Su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o*
- *Su venta en el curso ordinario de las operaciones”.*

Asimismo en el apartado 5 de la norma sexta de elaboración de cuentas anuales (tercera parte del Plan General de Contabilidad) relativa al balance, se dispone que:

“Los terrenos o construcciones que la empresa destine a la obtención de ingresos por arrendamiento o posea con la finalidad de obtener plusvalías a través de su enajenación, fuera del curso ordinario de sus operaciones, se incluirán en el epígrafe A.III. “Inversiones inmobiliarias” del activo”.

En consecuencia, el tratamiento a dar a un inmueble destinado al arrendamiento es el de inversión inmobiliaria, ya que:

- Es un activo no corriente de naturaleza inmobiliaria.
- Está destinado al alquiler y que por tanto, genera rentas por arrendamiento y no mediante el uso en la producción o suministro de bienes y servicios distintos del alquiler.

En definitiva, para calificar un inmueble como inversión inmobiliaria, habría de cumplir las siguientes condiciones:

- Ser un activo no corriente de naturaleza inmobiliaria.
- Mantenerse para generar plusvalías o rentas y no para la producción o suministro de bienes y servicios distintos del alquiler.
- La venta de inmuebles no forme parte del curso ordinario de sus operaciones.

BOICAC N.º 75/2008. CONSULTA 2.

Sobre el tratamiento contable aplicable por una empresa inmobiliaria en la adquisición de un terreno a cambio de una construcción futura a partir de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

En particular, la consulta plantea si se mantiene en vigor el tratamiento previsto en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, según el cual *“si se pacta la entrega de un terreno a cambio de una construcción a realizar en el futuro, se valorará el terreno recibido de acuerdo con la mejor estimación del coste futuro de la construcción a entregar, con el límite del valor de mercado del terreno”.*

Respuesta

La operación descrita plantea un supuesto de adquisición de un bien (terreno) a cambio de una cosa futura (construcciones futuras). Debe resaltarse que la contestación a la presente consulta se realiza en relación con el terreno (o la parte de éste), que se incorpore al activo de la empresa inmobiliaria, por

tener ésta su control económico y haber recibido los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad del terreno recibido, debiendo ser objeto de análisis si el terreno “adquirido” a que se refiere la consulta constituye o no un activo de la empresa. También ha de señalarse que la contestación se enmarca en el ámbito de las actuaciones de las empresas inmobiliarias.

En una empresa inmobiliaria, la entrega de construcciones se califica desde una perspectiva contable como una operación de tráfico. En relación con el terreno recibido pueden producirse sin embargo distintas situaciones. Será una existencia en la medida en que el terreno se incorpore a la empresa para ser vendido en el curso normal de explotación o para incorporarlo al proceso de producción o construcción.

Los terrenos, ya sean existencias (norma de registro y valoración 10ª), inmovilizados materiales (norma de registro y valoración 2ª) o inversiones inmobiliarias (norma de registro y valoración 4ª) se valoran al coste. El coste, según se indica en el Marco Conceptual de la Contabilidad, incluye el efectivo y otras partidas equivalentes pagadas o pendientes de pago más, en su caso y cuando proceda, el valor razonable de las demás contraprestaciones comprometidas en la adquisición.

No obstante, en los casos en que los activos se adquieran en contraprestación de un ingreso de tráfico, se considera que a efectos de la valoración del activo recibido debe aplicarse la norma de registro y valoración 14ª, es decir, deben valorarse inicialmente por su valor razonable. Si éste no se pudiera obtener directamente de forma fiable, se estimará a partir del valor razonable de la obligación asumida.

En consecuencia, en la operación planteada —adquisición de un terreno a cambio de una construcción futura a entregar por una empresa inmobiliaria— se reconocerá el terreno y el pasivo del anticipo de clientes por la venta de la construcción a entregar en el futuro, al valor razonable del terreno recibido.

Se valorará la operación según el valor razonable de la obligación asociada a la entrega de construcción futura cuando este valor fuera más fiable.

Adicionalmente y hasta que la obligación se satisfaga a través de la entrega de la construcción, tal y como se recoge en el movimiento de la cuenta 181. Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo, recogida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad, se registrarán como gastos financieros, conforme se devenguen, los ajustes que surjan por la actualización del valor del pasivo asociado al anticipo (para lo que se utilizará como tasa de descuento el tipo incremental de financiación de la empresa). Cuando se trate de anticipos con vencimiento no superior a un año y cuyo efecto financiero no sea significativo, no será necesario llevar a cabo ningún tipo de actualización.

El anticipo de clientes se cancelará finalmente cuando proceda registrar el correspondiente ingreso por venta, por cumplirse todas y cada una de las condiciones establecidas en el apartado 2 de la norma de registro y valoración 14ª del Plan General de Contabilidad (este Instituto ha publicado la consulta nº 8 de su Boletín nº 74, de junio de 2008, sobre el criterio aplicable en las ventas de inmuebles por las empresas inmobiliarias a partir de la entrada en vigor del Real Decreto 1514/2007).

En definitiva, los criterios expuestos son contrarios, y por tanto queda derogado el contenido de la norma establecida al respecto en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, en virtud del cual: “... si se pacta la entrega de un terreno a cambio de una construcción a realizar en el futuro, se valorará el terreno recibido de acuerdo con la mejor estimación del coste futuro de la construcción a entregar, con el límite del valor de mercado del terreno”. Igualmente no resulta compatible con el Plan General de Contabilidad 2007 el contenido siguiente de la norma segunda de la Resolución de 16 de mayo de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se fijan criterios generales para determinar el “importe neto de la cifra de negocios”:

b) Las entregas de mercaderías o productos destinados a la venta y prestaciones de servicios que las empresas efectúen a cambio de activos no monetarios o como contraprestación de servicios que representan gastos para ella, formarán parte de la cifra anual de negocios y se valorarán por el precio de adquisición o coste de producción de los bienes o servicios entregados, o por el valor de mercado de lo recibido si es menor que aquél,...

BOICAC N.º 75/2008. CONSULTA 3.

Sobre diversas cuestiones en relación con los criterios de la capitalización de los gastos financieros en el precio de adquisición. En particular:

Cuestión 1.^a

Cuestión 1.1. Si está en vigor el párrafo siguiente de la norma de valoración 2.^a, recogida en la quinta parte de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994:

“Si no coincide en el tiempo la incorporación del terreno o solar al patrimonio de la empresa y el comienzo de las obras de adaptación de los mismos, se considerará que durante dicho período se ha producido una interrupción en las obras de adaptación, no pudiéndose capitalizar gastos financieros mientras dure dicha situación. De estas circunstancias se dará información en la memoria”.

Cuestión 1.2. Si la respuesta a la cuestión anterior fuese negativa, si conforme al Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, la mera tenencia del solar permitiría la activación continuada de los gastos financieros.

Cuestión 1.3. Si por analogía con el contenido de la NIC 23 y siempre que se considere que no existe norma específica de aplicación directa bajo el marco contable español, sería admisible la activación de los gastos financieros incurridos cuando la entidad esté realizando “actuaciones técnicas o administrativas importantes” de forma que exista evidencia de la ejecución de trabajos técnicos y administrativos previos al comienzo de la construcción física, tales como las actividades asociadas a la obtención de permisos anteriores a la construcción propiamente dicha o cuando se produce un retraso temporal necesario y calificado como “normal” a la luz de las circunstancias, considerando la singularidad de estos activos.

Cuestión 2.^a

- Si está en vigor el contenido siguiente de la Resolución de 9 de mayo de 2000, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción (norma novena, apartado 3):

“3. La incorporación de los gastos financieros a que se refieren los apartados anteriores, se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

En primer lugar, se entiende que las fuentes específicas de financiación ajena de cada elemento son las primeras a tener en cuenta. A estos efectos, fuentes de financiación específica son aquellas que inequívocamente han sido empleadas para la financiación de las existencias o del inmovilizado en curso, no reputándose como tal la simple nominación de la deuda, es decir, que en todo caso debe existir una identificación entre el activo financiado y la deuda correspondiente; en particular, para las existencias de ciclo largo de fabricación se considerarán, en su caso, como fuentes de financiación

específicas las deudas comerciales correspondientes a los distintos elementos integrantes de su coste de producción.

La parte correspondiente del importe de los gastos financieros devengados por las fuentes de financiación específicas, se imputará como mayor valor del activo en producción o construcción a que se ha hecho referencia.

El importe total de los fondos propios de la empresa se asignará como financiación, a cada uno de los elementos, existencias o inmovilizado, en fabricación o construcción, en proporción a su valor contable disminuido en el importe de la financiación específica a que se ha hecho referencia en la letra anterior. Al importe de los elementos en fabricación o construcción financiados con fondos propios que resulte de la operación anterior, no se le asignará ningún gasto financiero.

Al valor contable de las existencias en fabricación y del inmovilizado en curso que resulte una vez descontada la parte financiada con fuentes específicas y fondos propios, de acuerdo con lo indicado en las letras a) y b) anteriores, se le asignará proporcionalmente, como parte de la financiación, el resto de fondos ajenos no comerciales, excluida en todo caso la financiación específica de otros elementos del activo.

Al importe de las existencias en fabricación y del inmovilizado en curso que resulte de la aplicación del párrafo anterior, se le asignará la parte correspondiente del importe de los gastos financieros que se devenguen durante el proceso de fabricación o construcción respectivamente, correspondiente a las deudas que de acuerdo con lo anterior financian estos elementos”.

Cuestión 3.^a

- Reflejo contable de la capitalización de gastos financieros en la cuenta de pérdidas y ganancias; en particular si la capitalización de los gastos financieros en el inmovilizado ha de ser realizada mediante la partida Trabajos realizados por la empresa para su activo (subgrupo 73 del cuadro de cuentas), o si se deben reconocer los gastos financieros devengados en la cuenta de pérdidas y ganancias por el importe neto de aquellos que sean objeto de capitalización como inmovilizado o existencias.

Respuesta

En relación con las cuestiones suscitadas se manifiesta lo siguiente:

Cuestión 1.^a

Cuestión 1.1. Gastos financieros del período entre la incorporación al patrimonio y el comienzo de las obras.

Conforme a la norma de registro y valoración 2.^a contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, *“En los inmovilizados que necesiten un período de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción”.*

Por su parte, la norma de registro y valoración 10.^a, relativa a existencias, establece que esta activación se realizará en los mismos términos que en la norma de inmovilizado.

En el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, y en las adaptaciones del mismo, esta activación es voluntaria. Por su parte, en algunas normas de adaptación del Plan General de Contabilidad se establecen diversas precisiones respecto a cómo y cuándo realizar estas activaciones. Entre ellas, las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, que establece en su quinta parte:

“2.ª Inmovilizado material

... Se permite la inclusión de los gastos financieros en el precio de adquisición, siempre que tales gastos se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de explotación del activo...

Se entenderá que el activo está en condiciones de explotación cuando, reuniendo los requisitos necesarios, esté disponible para su utilización con independencia de haber obtenido o no los permisos administrativos correspondientes.

Si se trata de un activo compuesto por partes susceptibles de ser utilizadas por separado...

Asimismo, cesará la capitalización de los gastos financieros en el caso de producirse una interrupción en la construcción del inmovilizado.

En el caso de terrenos y solares, a efectos de incorporar los gastos financieros como mayor precio de adquisición, se entenderá que están en condiciones de explotación cuando hayan finalizado las obras necesarias para que queden disponibles para la realización de la construcción.

Si no coincide en el tiempo la incorporación del terreno o solar al patrimonio de la empresa y el comienzo de obras de adaptación de los mismos, se considerará que durante dicho período se ha producido una interrupción en las obras de adaptación, no pudiéndose capitalizar gastos financieros mientras dure dicha situación. De estas circunstancias se dará información en la memoria”.

La norma define criterios para identificar cuándo un inmovilizado está en condiciones de explotación y cuándo proceder a iniciar, interrumpir y finalizar la capitalización de los gastos financieros. Estos criterios no se oponen a los contenidos en las normas del Plan General de Contabilidad, sino que complementan y desarrollan los mismos y, en consecuencia, han de seguir aplicándose conforme a lo establecido en la disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en la que se dispone que *“las adaptaciones sectoriales y otras disposiciones de desarrollo en materia contable en vigor, seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el Código de Comercio, Texto Refundido Ley de Sociedades Anónimas y en el presente Plan General de Contabilidad”.*

Cuestión 1.2. Posibilidad de activación de gastos financieros en la mera tenencia de un solar.

Tal como se ha expuesto en la cuestión anterior, no corresponde la activación de los gastos financieros relativos al período que media entre la incorporación al patrimonio y el comienzo de las obras de adaptación y, en consecuencia, durante el período de mera tenencia de un solar los gastos financieros devengados no se pueden incorporar como mayor valor del solar.

Cuestión 1.3. Alcance de las actuaciones a realizar durante el período de capitalización.

De acuerdo con lo señalado en la contestación a la Cuestión 1.1, los criterios específicos sobre la forma de proceder en la capitalización de gastos financieros establecidos en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga al nuevo marco contable.

En este punto, la citada norma establece como exigencia para poder capitalizar los gastos financieros como mayor precio de adquisición del inmovilizado (y también de las existencias) el comienzo de las obras de adaptación, no haciendo referencia al período en que se desarrollen otras actividades necesarias para preparar el activo, como pueden ser los trabajos técnicos y administrativos previos al comienzo de la construcción física y, en particular, la obtención de permisos anteriores al comienzo de las obras.

Asimismo, la norma española establece la suspensión en la capitalización de los gastos financieros en los períodos en que se interrumpe la construcción, sin perjuicio de que durante los mismos puedan llevarse a cabo otras actuaciones técnicas o administrativas importantes o que la interrupción sea por causa de un retraso temporal necesario.

En virtud de lo anterior, este Instituto en contestación a diversas consultas planteadas se ha manifestado señalando que las actuaciones administrativas preliminares, como es el caso de actuaciones urbanísticas de empresas que se limitan a realizar el procedimiento para la conversión en edificable del terreno, son sin duda actuaciones necesarias para el desarrollo de la actividad a la que se puede dedicar la empresa, pero que cuestión diferente es la posibilidad de que durante este período se puedan capitalizar los gastos financieros devengados, dado que atendiendo al criterio incluido en la citada norma, la capitalización de gastos financieros únicamente está permitida en relación con los terrenos que estén siendo objeto de obras de adaptación.

Como conclusión, conforme a nuestra normativa española actual, el período durante el cual no se han iniciado aún las obras de adaptación (entendidas éstas como obras físicas), al igual que los períodos en que las obras hayan estado en suspenso, no podrán activarse los gastos financieros devengados, ya que deben identificarse estos períodos de tiempo como una interrupción en las obras.

Cuestión 2.^a. Vigencia del método de cálculo de los gastos financieros capitalizables según Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 9 de mayo de 2000.

La Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 9 de mayo de 2000, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción, desarrolla la metodología de activación de gastos financieros. En ella se prorroga el importe de los fondos propios entre los distintos activos, netos de la financiación específica, considerando que a la parte financiada por los mismos no corresponde activación.

Teniendo en cuenta que esta metodología no se opone a lo previsto en el Plan General de Contabilidad, y conforme a la disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, anteriormente reproducida, esta normativa resulta de aplicación.

Cuestión 3.^a. Reflejo contable de la activación en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En el Plan General de Contabilidad de 1990, la cuenta 733. Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso, se definía como *“Trabajos realizados durante el ejercicio y no terminados al cierre del mismo. También se incluirá en esta cuenta la contrapartida de los gastos financieros activados”*.

La incorporación de intereses en el precio de adquisición o coste de producción de las existencias se reconocía mediante las partidas de *“variaciones de existencias”* (cuentas correspondientes al subgrupo 71).

En el Plan General de Contabilidad de 2007, en la definición de la cuenta 733. Trabajos realizados para la empresa, ya no figura la mención relativa a la inclusión de los gastos financieros activados. En definitiva en este punto el nuevo Plan General de Contabilidad, a diferencia del Plan General de Contabilidad de

1990, no ubica en el margen de explotación la activación de gastos financieros, debiendo ésta afectar al resultado financiero. Este criterio debe entenderse aplicable tanto al inmovilizado como a las existencias, de forma que la activación de gastos financieros no se reflejará en la cuenta de pérdidas y ganancias en la partida de Trabajos realizados por la empresa para su activo (en el caso del inmovilizado) ni en la de Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación (en el caso de las existencias).

De acuerdo con lo dispuesto en la norma 5.^a de elaboración de cuentas anuales contenida en la tercera parte del Plan General de Contabilidad: *“podrán añadirse nuevas partidas a las previstas en los modelos normales y abreviados, siempre que su contenido no esté previsto en los existentes”*. En este sentido, en la medida en que los importes activados por gastos financieros sean significativos, de forma análoga a como se presentan las activaciones de gastos de explotación, donde aparecen los gastos por naturaleza y se recogen los ingresos en una partida de carácter corrector (Trabajos realizados por la empresa para su activo), se creará una partida en el margen financiero, cuya denominación podría ser la de *“Incorporación al activo de gastos financieros”*.

BOICAC N.º 75/2008. CONSULTA 5.

Sobre el tratamiento contable en el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, de un bien adquirido por el cobro de créditos con clientes, cuando el bien previamente se había vendido al cliente y se había reconocido el ingreso correspondiente.

Respuesta

En relación con la cuestión suscitada debe resaltarse lo siguiente:

1. La operación no es asimilable directamente a una permuta de inmovilizado (norma de registro y valoración 2^a del Plan General de Contabilidad), ya que uno de los elementos sustantivos de esta figura es que supone la entrega de un elemento no monetario y en la operación descrita el bien recibido cancela el crédito procedente de una operación de venta, siendo el crédito una partida monetaria.
2. En el Plan General de Contabilidad, las existencias (norma de registro y valoración 10^a), inmovilizado material (norma de registro y valoración 2^a) e inversiones inmobiliarias (norma de registro y valoración 4^a) se valoran al coste.
3. En la norma de valoración 13^a, apartado 5.b) de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras (aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 27 de enero de 1993), se establece que los bienes recibidos por cobros de créditos:

“Se valorarán por el importe por el que figure en cuentas el crédito correspondiente al bien recibido, más todos aquellos gastos que se ocasionen como consecuencia de esta operación, o al precio de mercado si éste fuese menor.

...

En el caso de que los bienes recibidos por cobro de créditos, sean bienes producidos por la empresa, la incorporación de los bienes al activo de la misma se realizará por el coste de producción”.
4. En la norma de valoración 13^a, apartado 5.d) de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias (aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994), se establece que los bienes recibidos por cobro de créditos:

“Se valorarán por el importe por el que figure en cuentas el crédito correspondiente al bien recibido, más todos aquellos gastos que se ocasionen como consecuencia de esta operación, o al precio de mercado si éste fuese menor.

En el caso de que los bienes recibidos por cobro de créditos, sean bienes vendidos con anterioridad por la empresa, la incorporación de los bienes al activo de la misma se realizará por el coste de producción, o en su caso, por el de adquisición”.

5. El criterio recogido en las normas de adaptación expuestas viene a considerar que del análisis conjunto de la operación, se pone de manifiesto que un activo previo de la empresa, si bien fue objeto de enajenación, termina retornando a ella. Bajo esta consideración, las normas de adaptación establecen la incorporación del bien por el valor contable previo al momento de la enajenación (y con el límite del valor razonable de dicho bien en la fecha de incorporación).
6. Teniendo en cuenta que las adaptaciones sectoriales siguen en vigor en lo que no se oponga a lo dispuesto en el Código de Comercio, Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y en el Plan General de Contabilidad (disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007), y que el criterio de las adaptaciones sectoriales antes expuesto no es contrario a estas regulaciones, debe concluirse que dicho criterio sigue siendo aplicable.

BOICAC N.º 75/2008. CONSULTA 11.

Tratamiento de las subvenciones en la norma de registro y valoración 18ª del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Cuestión 1ª. Sobre cuándo se considera que concurre el requisito: “se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión”, cuando la subvención está sometida a la exigencia de mantenimiento de una situación a lo largo de un período de tiempo (cumplir en el tiempo determinadas ratios financieras, mantenimiento de empleo o de la inversión subvencionada).

Cuestión 2ª. Tratamiento de una subvención que cumple los requisitos para ser considerada no reintegrable en un momento posterior al del devengo de los gastos que financia o al de la adquisición del activo que financia.

Respuesta

Cuestión 1ª. Requisito que se “hayan cumplido las condiciones para su concesión”.

La norma de registro y valoración 18ª del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, dispone que para considerar una subvención no reintegrable (y, por lo tanto, que se contabilice como ingreso de patrimonio neto), es necesario que:

- Exista un acuerdo individualizado de concesión a favor de la empresa.
- Se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión, y
- No existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención.

En la normativa anterior (Plan General de Contabilidad de 1990), el segundo de los requisitos transcritos se enunciaba en términos más laxos (“que ya se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión o, en su caso, no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento”).

En relación con la interpretación del citado requisito en casos como los planteados en la consulta, hay que señalar que en aquellas subvenciones que, adicionalmente a la realización de una actuación concreta, exigen como condición el mantenimiento de un determinado comportamiento por parte de la

empresa beneficiaria durante un número de años (por ejemplo, mantener un activo o el empleo creado durante un número determinado de años o no cerrar la empresa en un período), se considera que, siempre y cuando se haya realizado por parte de la empresa la actuación concreta exigida en las condiciones de la concesión (por ejemplo, la adquisición del activo o la creación de un determinado número de puestos de trabajo), en relación con las condiciones de mantenimiento futuro, se pueden presumir cumplidas, cuando en la fecha de formulación de las cuentas anuales se esté llevando a cabo el comportamiento exigido como condición y no existan dudas razonables de que la empresa no alterará el citado comportamiento en el período exigido.

Cuestión 2ª. Subvención que cumple los requisitos para ser no reintegrable en un momento posterior al del devengo de los gastos que financia o de la amortización de los activos que financia.

La norma de registro y valoración 18ª, apartado 1.3, en relación con los criterios de imputación a resultados, establece que el reconocimiento en la cuenta de pérdidas y ganancias de una subvención, donación o legado que se concede para financiar gastos específicos, se ha de imputar en el mismo ejercicio en que se devenguen los gastos que están financiando. Si la subvención, donación o legado se ha concedido para financiar un inmovilizado, se imputará en la cuenta de pérdidas y ganancias en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese período para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

Dado que no se pueden reconocer ingresos por una subvención hasta que ésta obtenga el carácter de no reintegrable, en un caso como el referido en la consulta (subvención que cumple los requisitos para ser no reintegrable en un momento posterior al de devengo de los gastos que financia o de la amortización de los activos que financia), debe señalarse que:

1. En la medida en que la subvención financie gastos específicos ya devengados o la totalidad del valor original de un activo, de forma que se hubieran imputado gastos (en su caso, dotaciones a la amortización) asociados a la subvención, en un ejercicio anterior al período en que la subvención sea reconocible como ingreso de patrimonio neto, el importe de la subvención correspondiente a los citados gastos se ha de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento en que se cumplan las condiciones para su registro.
2. Si la subvención financia parte de un activo, y en el momento de registro de la subvención como ingreso de patrimonio neto, el valor contable del activo fuese superior al importe concedido, se aplicará el criterio general de imputar en la cuenta de pérdidas y ganancias la citada subvención, donación o legado, en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese período para el activo financiado, desde el momento del registro, es decir, prospectivamente. En este caso no procederá hacer imputaciones en función de la amortización de años previos, en tanto la subvención, donación o legado se ha debido registrar como un ingreso en un momento posterior, de acuerdo con los criterios contables (en consecuencia, no se trata de un error ni de un cambio de criterio contable) y admite ser correlacionada con la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del valor contable del activo a partir del momento en que, de acuerdo con la norma de registro y valoración 18ª del Plan General de Contabilidad, procede su registro como ingreso de patrimonio neto.

BOICAC N.º 76/2008. CONSULTA 2.

Sobre la vigencia del tratamiento contable de los costes en que incurre un contratista, previos a la formalización del contrato y anteriores a su adjudicación, regulado en la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 27 de enero de 1993, por la que se aprueban las normas de adaptación del plan general de contabilidad a las empresas constructoras.

Respuesta

El apartado 5. Normas particulares de existencias, letra c), de la norma de valoración 13.ª Existencias, contenida en la adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras, dispone:

“c) Gastos iniciales de anteproyecto o proyecto de obras.

Los gastos iniciales de anteproyecto o proyecto, anteriores a su adjudicación, se valorarán por los realmente incurridos, hasta tanto no se conozca si el proyecto ha sido o no adjudicado. De no serlo se imputarán a los resultados del ejercicio, y caso de serlo se imputarán conforme a lo indicado en el párrafo a) anterior para instalaciones generales y específicas”.

El citado párrafo a), señala:

“a) Trabajos auxiliares para ejecución de obras:

- Instalaciones generales y específicas: se imputarán durante el período a la obra u obras con las que se encuentren directamente relacionadas. Esta imputación se realizará linealmente en el período de duración de la obra o proporcionalmente a la relación entre costes incurridos y costes totales previstos de obra”.

La Disposición Transitoria 5.ª del nuevo Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, expresa que las adaptaciones sectoriales en materia contable seguirán aplicándose en todo aquello que no se opongan a la nueva normativa.

El apartado 5.º del Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) regula los criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales, señalando que:

“El registro de los elementos procederá cuando, cumpliéndose la definición de los mismos incluida en el apartado anterior, se cumplan los criterios de probabilidad en la obtención o cesión de recursos que incorporen beneficios o rendimiento económicos y su valor pueda determinarse con un adecuado grado de fiabilidad. Cuando el valor debe estimarse, el uso de estimaciones razonables no menoscaba su fiabilidad. En particular:

1. Los activos deben reconocerse en el balance cuando sea probable la obtención a partir de los mismos beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad”.

En el apartado 4.º del MCC se definen los activos como “bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro”.

En la medida en que los costes en que incurre el contratista, previos a la formalización del contrato y anteriores a su adjudicación, cumplan con los requisitos señalados anteriormente para su registro, podrán ser activados. En particular, estas circunstancias se entenderán cumplidas siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- *Sólo podrán calificarse como activo los gastos de naturaleza técnica directamente relacionados con el contrato y de naturaleza incremental. Esto es, los gastos que se hayan incurrido con ocasión del contrato y no los relacionados con funciones administrativas generales de la empresa, por ejemplo, los asociados con el departamento de estudios que la empresa tuviera en funcionamiento para*

acudir a las licitaciones que en todo caso motivarán el registro de un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias en el período en que se incurran.

- *Para que los desembolsos realizados puedan calificarse como activo deben ser identificables por separado y medibles con fiabilidad.*
- *Adicionalmente, debe ser probable que el contrato llegue a obtenerse.*

Por tanto, teniendo en cuenta que las adaptaciones sectoriales siguen en vigor en lo que no se oponga a lo dispuesto en el Código de Comercio, Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, y en el PGC, y que el criterio de las adaptaciones sectoriales antes expuesto no es contrario a estas regulaciones, debe concluirse que dicho criterio sigue siendo aplicable con las matizaciones incluidas en la presente contestación.

En cualquier caso, en la memoria de las cuentas anuales se deberá incorporar cualquier información significativa sobre estos gastos, con el fin de que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.

BOICAC N.º 77/2009. CONSULTA 6.

Sobre el tratamiento contable de la cesión de bienes de dominio público que suponga exclusivamente el derecho de uso sobre tales bienes, sin exigencia de contraprestación.

Respuesta

La Doctrina administrativa abordó esta cuestión en la respuesta a la consulta n.º 5, publicada en el Boletín del ICAC n.º 9. Como consecuencia de la entrada en vigor del nuevo Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC 2007), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, se suscita la vigencia de este criterio.

La ausencia de contraprestación exige que el tratamiento contable de la operación se analice tomando como referente la norma de registro y valoración 18.^a del PGC 2007. De acuerdo con el contenido de la citada norma, la entidad beneficiada por la cesión deberá contabilizar el derecho de uso que recibe como un activo intangible por su valor razonable, registrando como contrapartida un ingreso imputado directamente en el patrimonio neto, siempre que se cumplan los requisitos previstos en la citada norma. A tal efecto deberá considerarse la doctrina de este Instituto incluida en la consulta n.º 11, publicada en el Boletín del ICAC n.º 75.

No obstante, si en función de la especial naturaleza del sujeto cesionario, el plazo acordado por la cesión se extiende a la práctica totalidad de la vida económica de los bienes cedidos, deberá tenerse en consideración esta circunstancia para calificar el derecho de uso de acuerdo con la naturaleza del bien que se recibe; en su caso, un inmovilizado material.

En relación con las mejoras que puedan introducirse en los bienes por aplicación analógica deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en la norma de registro y valoración 3.^a, letra h), del PGC 2007. De acuerdo con la citada norma, las inversiones realizadas por la entidad cesionaria que no sean separables del activo cedido en uso, se contabilizarán como inmovilizados materiales cuando cumplan la definición de activo. La amortización de estas inversiones se realizará en función de su vida útil que será la duración del acuerdo de cesión -incluido el período de renovación cuando existan evidencias que soporten que la misma se va a producir-, cuando ésta sea inferior a la vida económica del activo.

BOICAC N.º 77/2009. CONSULTA 8.

Sobre el criterio aplicable para calificar una actividad de “interés público o general” a los efectos previstos en la norma de registro y valoración 18.^ª. Subvenciones, donaciones y legados del PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD (PGC 2007), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Respuesta

Este Instituto se ha dirigido a la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), con el objetivo de aclarar qué debe entenderse por “interés público o general” en el contexto de la norma de registro y valoración (NRV) 18.^ª, cuyo criterio a continuación se reproduce:

<<La NRV. 18.^ª Subvenciones, donaciones y legados del PGC 2007, en su apartado 2 Subvenciones, donaciones y legados otorgados por socios o propietarios, establece lo siguiente:

“Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables recibidos de socios o propietarios, no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, independientemente del tipo de subvención, donación o legado de que se trate. La valoración de estas subvenciones, donaciones y legados es la establecida en el apartado 1.2 de esta norma.

No obstante, en el caso de empresas pertenecientes al sector público que reciban subvenciones, donaciones o legados de la entidad pública dominante para financiar la realización de actividades de interés público o general, la contabilización de dichas ayudas públicas se efectuará de acuerdo con los criterios contenidos en el apartado anterior de esta norma”.

Por otro lado, la introducción del PGC 2007, en el punto 10 dispone:

“Sin embargo, la principal novedad incluida en el nuevo Plan, al margen de su imputación directa al patrimonio neto en el momento inicial, es el hecho de que las subvenciones, donaciones y legados entregados por los socios o propietarios de la empresa no tienen la calificación de ingresos, sino de fondos propios, al ponerlas en pie de equivalencia desde una perspectiva económica con las restantes aportaciones que los socios o propietarios puedan realizar a la empresa, fundamentalmente con la finalidad de fortalecer su patrimonio. En el Plan de 1990, únicamente se contemplaba este tratamiento cuando la aportación se realizaba por los socios o propietarios para compensación de pérdidas o con la finalidad de compensar un déficit, quedando excluidas las concedidas para asegurar una rentabilidad mínima como las otorgadas para fomentar actividades específicas o con la finalidad de fijar precios políticos para determinados bienes o servicios.

No obstante, dado que las empresas del sector público pueden ser beneficiarias de subvenciones en los mismos términos que lo pudiera ser cualquier empresa perteneciente al sector privado, el objetivo de imagen fiel exige excepcionar en estos casos (subvenciones otorgadas a empresas públicas por sus socios para financiar la realización de actividades de interés público o general) la regla general contenida en el apartado 2 de la norma 18.^ª, remitiendo al tratamiento contable general regulado en el apartado 1”.

Como se ha mencionado inicialmente, la consulta plantea cuál debe ser el significado y alcance del concepto de «actividades de interés público o general» contenido en el segundo párrafo del apartado 2 de la NRV 18.^ª del PGC 2007.

A este respecto, es preciso señalar, en primer lugar, que el término subvención de la NRV 18.^ª del PGC 2007 debe ser entendido de una forma más amplia que el que tiene en la legislación española que regula las subvenciones públicas, de forma que se incluyen, por ejemplo, las transferencias que pueden recibir las entidades y empresas públicas en las que la Administración es propietaria o socio mayoritario.

En cuanto al sentido de la expresión actividades de interés general o público, el PGC 2007 no se está refiriendo de forma genérica a las actividades de las empresas públicas, sino a actividades específicas a cuya financiación la Administración concedente decide afectar unos determinados fondos. Sensu

contrario, no deberían recibir el tratamiento contable de subvenciones las aportaciones que efectúa el socio y que no están afectas a la realización de una actividad concreta, por cuanto se debe considerar que en estos casos la Administración Pública está actuando únicamente en su condición de socio y no aportaría esa financiación de la misma forma a una empresa privada.

Establecidos los criterios generales de lo que en el contexto del PGC 2007 debe entenderse por subvención y por actividad de interés público o general, es necesario concretar su aplicación al caso que nos ocupa, concreción que debe partir, en todo caso, de la consideración de si la Administración está actuando en su condición de socio, o actúa porque considera necesario financiar una actividad, o un área de actividad concreta o la prestación de un determinado servicio que decide debe ser financiado de forma específica para garantizar su efectiva prestación.

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, los criterios para delimitar el tratamiento contable de las subvenciones o transferencias recibidas por las empresas públicas son los siguientes:

1. Subvenciones concedidas a las empresas públicas por las Administraciones Públicas que son sus Socios, que cumplan los requisitos establecidos en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones para ser consideradas como tales. Constituyen ingresos cualquiera que sea su finalidad, debiendo ser imputadas a resultados de acuerdo con lo establecido en el apartado 1.3 de la NRV 18.ª del PGC 2007.

2. Transferencias u otras entregas sin contraprestación de las Administraciones Públicas que son sus socios a las empresas públicas.

a) Transferencias con finalidad indeterminada, para financiar déficits de explotación o gastos generales de funcionamiento de la empresa, no asociados con ninguna actividad o área de actividad en concreto sino con el conjunto de las actividades que realiza.

No constituyen ingresos, debiendo tratarse como aportaciones del socio.

b) Transferencias a las empresas públicas para financiar actividades específicas.

Constituyen ingresos, debiendo ser imputadas a resultados de acuerdo con los criterios establecidos en el apartado 1.3 de la NRV 18.ª del PGC 2007, las transferencias destinadas a financiar actividades específicas que hayan sido declaradas de interés general mediante una norma jurídica. Asimismo, se considerarán como tales las transferencias establecidas mediante contratos-programa, convenios u otros instrumentos jurídicos cuya finalidad sea la realización de una determinada actividad o la prestación de un determinado servicio de interés público, siempre que en dichos instrumentos jurídicos se especifiquen las distintas finalidades que pueda tener la transferencia y los importes que financian cada una de las actividades específicas.

No se imputarán a ingresos las transferencias realizadas para compensar pérdidas genéricas aún en el caso de que hayan sido instrumentadas mediante contratos-programa o documentos similares.

c) Transferencias para financiar proyectos específicos de investigación y desarrollo.

Si estos proyectos de investigación y desarrollo se incluyen en el marco de unas actividades que hayan sido consideradas de interés general, de acuerdo con lo previsto en el apartado b) anterior, constituirán ingresos y se imputarán a resultados de acuerdo con los criterios establecidos en el apartado 1.3 de la NRV 18.ª del PGC 2007.

d) Aportaciones recibidas por las empresas públicas para realizar inversiones de inmovilizado o para cancelar deudas por adquisición del mismo.

Se considerarán como recibidas de un tercero no socio, las transferencias recibidas para financiar específicamente inmovilizado afecto a una actividad específica de interés general o para cancelar deudas por adquisición del mismo. El cumplimiento de dichas condiciones puede derivar de una norma jurídica o

puede considerarse que se ha producido cuando en un contrato programa, convenio u otro instrumento jurídico se haya determinado la financiación específica de inmovilizado afecto a la realización de una actividad específica o de las deudas derivadas de la adquisición del mismo, habiéndose cuantificado el importe que financia dicho inmovilizado o deudas.

Dichos ingresos inicialmente y siempre que puedan considerarse como no reintegrables, se registrarán como directamente imputables a patrimonio neto, reconociéndose posteriormente en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional, de acuerdo con los criterios que se detallan en el punto 1.3 de la propia norma de valoración.

En este punto, hay que matizar que, en el caso de que la empresa pública recibiese transferencias de la entidad pública dominante para la financiación de gastos específicos producidos en el desarrollo de una actividad de interés general, no podrán entenderse financiados por la misma los costes de amortización de los activos utilizados que, a su vez, hayan sido financiados con transferencias para la adquisición de inmovilizado afecto a la realización de actividades de interés general concedidas por la entidad pública dominante.

En ningún caso se contabilizarán como ingresos las transferencias genéricas que se destinen a financiar inmovilizado, aun en el caso de que una vez que entre en funcionamiento dicho inmovilizado se utilice total o parcialmente para realizar actividades o prestar servicios de interés general.

e) Transferencias para financiar gastos específicos o inusuales no afectados específicamente a una actividad.

No constituyen ingresos, al no estar afectos a una actividad específica, en línea con lo recogido en el apartado a) anterior, debiendo tratarse, por tanto, como aportaciones del socio>>.

BOICAC N.º 78/2009. CONSULTA 5.

Sobre el tratamiento contable de inmuebles destinados al arrendamiento con opción de compra, por parte de una empresa que tiene por objeto social la promoción y gestión de inmuebles.

Respuesta

La norma de registro y valoración 8ª. "Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar" del Plan General de Contabilidad (PGC 2007), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, diferencia entre arrendamiento financiero y arrendamiento operativo.

Cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento, se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo deberá calificarse como arrendamiento financiero. En particular, en un acuerdo de arrendamiento con opción de compra, se presumirá que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción.

En este caso, en el momento inicial, el arrendador contabilizará un crédito por el valor actual de los pagos mínimos a recibir por el arrendamiento más el valor residual del activo, aunque no esté garantizado, descontados al tipo de interés implícito del contrato. Asimismo, reconocerá el resultado de la operación en sintonía con lo dispuesto en el apartado 3 de la norma sobre inmovilizado material, salvo cuando sea el fabricante o distribuidor del bien, supuesto en el que se considerarán operaciones de tráfico comercial y deberá registrarse la correspondiente venta de existencias.

En caso contrario, esto es, en el supuesto de que de los términos del contrato no se desprenda que se ha producido la transferencia sustancial de todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, la entidad consultante deberá contabilizar las viviendas como un inmovilizado.

Sobre la clasificación de un inmueble destinado al arrendamiento como inmovilizado material o como inversiones inmobiliarias por parte de una empresa que tiene entre sus actividades principales el alquiler de inmuebles, cabe señalar que el criterio de este Instituto está publicado en la consulta nº 9 de su Boletín (BOICAC) nº 74, de junio de 2008, de cuya lectura se concluye que las viviendas sobre la que versa la consulta se deberían contabilizar como inversiones inmobiliarias.

BOICAC N.º 78/2009. CONSULTA 6.

Sobre el reflejo contable en el año 2008, en una empresa inmobiliaria, de los denominados por el consultante contratos “fallidos” de ventas contabilizadas en el ejercicio 2007, considerando que la empresa hace uso de la opción de equivalencia prevista en el apartado 1, letra d), de la disposición transitoria primera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Respuesta

Una promotora contabilizó a finales del año 2007 la venta de unas viviendas aplicando la norma de valoración 18ª. “Ventas y otros ingresos”, incluida en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias. Según manifiesta el consultante, en el año 2008, parte de los contratos que se habían firmado con los compradores no se han llevado a término, al negarse éstos a finalizar la compra y, por tanto, a pagar el resto del precio. Por estas ventas, la empresa ingresó en la Hacienda Pública el correspondiente impuesto sobre sociedades.

El tratamiento contable de los ingresos por ventas y prestaciones de servicios aparece regulado en la norma de registro y valoración (NRV) 14ª. “Ingresos por ventas y prestación de servicios” del Plan General de Contabilidad (PGC 2007), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. La entrada en vigor de este criterio para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008 motivó una consulta ante este Instituto sobre la vigencia de la citada norma de valoración 18ª.

De la contestación a esta pregunta publicada en el Boletín del ICAC (BOICAC) nº 74, de junio de 2008, consulta 8, cabe resaltar la siguiente conclusión:

“De acuerdo con la legislación y la práctica habitual en nuestro país, no se puede entender que con la acumulación del 80% de los costes incurridos en la construcción, dispuesta en las normas de adaptación del PGC a las empresas inmobiliarias, se produzca la transmisión de los riesgos y beneficios significativos.

La citada transmisión de riesgos y ventajas significativos, en el caso de inmuebles en fase de construcción en el desempeño de la actividad inmobiliaria, se producirá, con carácter general, cuando el inmueble se encuentre prácticamente terminado (pudiendo considerarse a estos efectos, el certificado final de la totalidad de la obra o de la fase completa y terminada de la misma) y se haya otorgado escritura pública de compraventa o, en su defecto, el vendedor haya hecho algún acto de puesta a disposición del inmueble al comprador”.

A la vista de este criterio, para otorgar el adecuado tratamiento contable a los hechos descritos por el consultante, es preciso diferenciar dos posibles escenarios:

a) En aplicación del nuevo PGC, la venta contabilizada en el año 2007 no cumple el criterio para reconocer el ingreso.

En este caso, si la empresa hace uso de la opción de equivalencia prevista en el apartado 1, letra d), de la disposición transitoria primera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, el balance de apertura se elaborará practicando los siguientes ajustes:

1. Se reconocerán, darán de alta, las viviendas como existencias, porque cumplen los criterios de reconocimiento de un activo incluidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC). Dicho activo se

medirá por el valor contable previo al momento en que se registró la venta, aplicando por analogía el criterio de este Instituto recogido en la consulta nº 5 del BOICAC nº 75 <<Sobre el tratamiento contable en el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, de un bien adquirido por el cobro de créditos con clientes, cuando el bien previamente se había vendido al cliente y se había reconocido el ingreso correspondiente>>.

2. El crédito registrado frente a los clientes no cumple los criterios de reconocimiento del nuevo Plan y, en consecuencia, procede su baja del balance.

3. Si la empresa hubiera registrado un pasivo por los costes pendientes de incurrir para finalizar las viviendas, u otra provisión asociada directamente a la venta, tal como una provisión que cubra las garantías post-venta, se dará de baja en la medida en que tampoco cumple los criterios de reconocimiento previstos en el MCC ni en la NRV 15ª. “Provisiones y contingencias” del PGC 2007.

4. Por último, la diferente valoración fiscal y contable de las existencias, por las cuales la empresa ya ha tributado, motivará el registro del correspondiente activo por impuesto diferido. Adicionalmente, se deberá contabilizar la baja de cualquier impuesto anticipado asociado a las provisiones que no cumplan los criterios de reconocimiento.

5. La contrapartida de los citados ajustes será una cuenta de reservas.

6. Con posterioridad, deberá aplicarse lo previsto en la NRV 10ª. “Existencias” del PGC 2007. En particular, cabe resaltar que cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas reconociendo un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

b) En aplicación del nuevo PGC, la venta contabilizada en el año 2007 cumple el criterio para reconocer el ingreso.

En este supuesto, con carácter general, en el balance de apertura no procederá realizar ajuste alguno.

No obstante, la NRV 14ª, apartado 1, del PGC 2007 señala:

“Cuando existan dudas relativas al cobro de un importe previamente reconocido como ingresos por ventas o prestación de servicios, la cantidad cuyo cobro se estime como improbable se registrará como un gasto por corrección de valor por deterioro y no como un menor ingreso”.

En consecuencia, si el cobro del crédito previamente registrado por la venta de las viviendas es dudoso, y dicha circunstancia se pone de manifiesto en el ejercicio 2008, la empresa deberá reconocer la correspondiente pérdida por deterioro en la cuenta de pérdidas y ganancias en sintonía con el criterio recogido en la NRV 9ª.2.1.3 del PGC 2007.

BOICAC N.º 80/2009. CONSULTA 1.

Sobre el tratamiento contable de los activos que deben revertir a la Administración Pública que ha otorgado una concesión administrativa, cuya reposición se va a realizar en los últimos años de la concesión, y cuyo plazo residual de uso desde dicho momento es muy inferior a su vida económica.

Respuesta

A raíz de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, la “inversión” que realiza una empresa en un proyecto concesional debe seguir luciendo de acuerdo con su naturaleza que, con carácter general, será la de inmovilizado material.

El tratamiento contable del fondo de reversión ha sido objeto de interpretación por parte de este Instituto en la consulta n.º 2 publicada en su Boletín (BOICAC) n.º 74, de junio de 2008, cuya correcta aplicación exige que la empresa realice un análisis de los “componentes” del citado fondo en la fecha de transición.

Para los activos cuya reposición se va a realizar en los últimos años de la concesión, y cuyo plazo residual de uso desde dicho momento es muy inferior a su vida económica, el resultado de este análisis lleva a calificar el fondo de reversión dotado en su día por dicho concepto como una provisión.

La cuestión que ahora se plantea es qué criterio debe seguirse conforme al nuevo Plan para reconocer este pasivo.

Considerando la especial naturaleza económica del negocio concesional, salvo un comportamiento antieconómico, una empresa “invertirá” en un proyecto siempre que mediante la utilización de estas “inversiones” obtenga ingresos suficientes para su recuperación, por lo que habrá que analizar si esto se produce en cada caso, de forma que puedan identificarse al inicio de la concesión los activos y pasivos que el PGC exige reconocer, así como el plazo de amortización de los citados activos, en principio, equivalente al plazo de vida útil que económicamente corresponda.

Desde una perspectiva económica racional, y en sintonía con el criterio recogido en el apartado 6.º.10 del Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC), debería concluirse que el coste que correspondería recuperar en el plazo que transcurre entre la fecha de reversión y el término de la vida económica, ha sido objeto de recuperación a lo largo del período concesional, circunstancia que pone de manifiesto al inicio un coste del proyecto concesional similar a los costes de desmantelamiento o retiro, cuyo tratamiento contable debe traerse a colación por analogía para resolver la cuestión planteada.

En definitiva, si a la vista del análisis del proyecto concesional en su conjunto existe evidencia en el momento inicial de que se van a generar ingresos que garanticen la recuperación de toda la inversión, las inversiones que por el momento en que se lleven a cabo tengan una vida económica superior a su vida útil (período concesional restante en cada caso), motivarán el reconocimiento de un activo intangible y de una provisión por el mismo importe, el valor actual de la obligación asumida, equivalente al valor en libros que teóricamente luciría al término de la concesión en el supuesto de que el activo no tuviese que ser entregado a la Administración concedente; es decir, considerando su vida económica y no el plazo concesional.

De acuerdo con lo anterior, el desembolso que se realiza como consecuencia de la última renovación tendrá dos componentes. En primer lugar, la contrapartida de la cancelación del coste de “retiro” pagado por anticipado en la fecha de la reposición, que trae causa de la obligación que asume la empresa de entregar los activos afectos a la concesión en el estado de uso acordado con la Administración concedente; y, en segundo lugar, la inversión en un inmovilizado material que desde una perspectiva económica racional realizaría cualquier empresa considerando el plazo de aprovechamiento económico que media entre el momento de la renovación y la fecha de reversión.

Sin embargo, si la renovación de los activos afectos a la concesión origina una revisión de las condiciones del acuerdo, por ejemplo a través de una ampliación del plazo concesional o cuando por otro medio el concesionario pueda recuperar el importe total de su inversión con la generación de ingresos suficientes desde la fecha de renovación, el planteamiento expuesto decae, sin que proceda en este caso el registro de la mencionada provisión.

Adicionalmente, se formula consulta sobre los criterios que deben aplicarse en la amortización de estos activos, cuya reposición se va a realizar en los últimos años de la concesión, y cuyo plazo residual de uso desde dicho momento es muy inferior a su vida económica.

El tratamiento contable de la amortización de los activos revertibles, sean o no objeto de reposición, está recogido en el apartado 6 del Marco Conceptual de la Contabilidad incluido en la primera parte del PGC y concretado en la consulta n.º 2 del BOICAC n.º 74, a cuya respuesta nos remitimos.

No obstante, con el ánimo de aclarar, a continuación se recogen los criterios generales que deben aplicarse para contabilizar los activos cuya reposición se va a realizar en los últimos años de la concesión.

a) El activo intangible que surge como contrapartida de la obligación que asume la empresa (coste asimilable a los de desmantelamiento o retiro) deberá ser objeto de amortización en el plazo de vida útil que económicamente corresponda y, en su caso, de corrección valorativa por deterioro.

Por tanto, sobre la base de los argumentos expuestos, la vida útil de este activo será el plazo concesional, y el criterio de depreciación será lineal, salvo que el patrón de uso del inmovilizado intangible pueda estimarse con fiabilidad por referencia a la “demanda o utilización” del servicio público, medida en unidades físicas, en cuyo caso este método podría aceptarse como criterio de amortización, siempre que sea el patrón más representativo de la utilidad económica del citado activo.

b) La provisión que surge como contrapartida del activo intangible deberá actualizarse cada año hasta la fecha de su efectiva cancelación, circunstancia que originará el reconocimiento de un gasto financiero.

c) La diferencia entre el desembolso efectuado en la última renovación y la citada provisión (valor en libros del activo en la fecha de reversión considerando su vida económica), se contabilizará aplicando los criterios recogidos en el PGC para el inmovilizado material. En consecuencia, deberá amortizarse tomando como plazo de vida útil el período que reste hasta que finalice la concesión.

d) Los cambios en las estimaciones sobre el valor del activo y la provisión se tratarán de acuerdo con los criterios recogidos en el PGC para los costes de desmantelamiento, retiro o rehabilitación.

En cualquier caso conviene precisar que la depreciación es una cuestión técnica, por lo que ésta, así como los parámetros necesarios para su cuantificación, deberán justificarse bajo dicho planteamiento, sin que se consideren admisibles los criterios fiscales, financieros o de reparto de resultados que pudieran afectar.

BOICAC N.º 80/2009. CONSULTA 6.

Sobre el criterio de presentación de la transferencia del resultado de un ejercicio a resultados de ejercicios anteriores, en la formulación del estado de cambios en el patrimonio neto.

Respuesta

De los términos en que está redactada la consulta, parece desprenderse que se pregunta en qué columna del “Estado total de cambios en el patrimonio neto” debe figurar el importe del resultado obtenido en el ejercicio inmediatamente anterior (200X-1), cuyo reparto se produce en el ejercicio de presentación de las cuentas anuales (200X).

La respuesta se realiza bajo la hipótesis de que la empresa consultante aplica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. No obstante, en el supuesto de que la empresa hubiera optado por aplicar el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES), la conclusión sería similar, sin perjuicio de las necesarias adaptaciones por razón de la diferente estructura del documento en el Plan de PYMES.

La norma de elaboración de las cuentas anuales 8.^a. Estado de cambios en el patrimonio neto (NECA 8.^a), contenida en la tercera parte del citado Plan, establece en el apartado 2 que:

“Este documento se formulará teniendo en cuenta que:

El resultado correspondiente a un ejercicio se traspasará en el ejercicio siguiente a la columna de resultados de ejercicios anteriores.

La aplicación que en un ejercicio se realiza del resultado del ejercicio anterior, se reflejará en:

La partida 4. “Distribución de dividendos” del epígrafe B.II o D.II “Operaciones con socios o propietarios”.

El epígrafe B.III o D.III “Otras variaciones del patrimonio neto”, por las restantes aplicaciones que supongan reclasificaciones de partidas de patrimonio neto”.

De acuerdo con lo anterior, el resultado obtenido en el ejercicio (200X-1) que luce en la agrupación C. SALDO, FINAL AÑO 200X-1, se reflejará en la misma columna y por el mismo importe en la agrupación D. SALDO AJUSTADO, INICIO AÑO 200X, salvo que hubiera que introducir algún ajuste motivado por un cambio de criterio o para subsanar un error acaecido en el ejercicio 200X-1.

Tal y como indica el apartado 2.1 de la citada NECA 8.^a, el resultado del ejercicio 200X-1 deberá traspasarse a la columna de resultados de ejercicios anteriores. Para mostrar dicha reclasificación se deberá emplear el epígrafe D.III. Otras variaciones del patrimonio neto. A tal efecto, la información que debe mostrar el estado de cambios en el patrimonio neto en dicho epígrafe es un ajuste negativo en la columna de resultado del ejercicio y otro positivo en la de resultados de ejercicios anteriores.

En esa misma columna de resultados de ejercicios anteriores, pero con signo negativo, se reflejará la aplicación del resultado del ejercicio 200X-1 que corresponda a la distribución de dividendos, así como la parte destinada a reservas, que lucirán con signo positivo, respectivamente, en el epígrafe D.II.4 y en el epígrafe D.III del modelo.

Por último, el resultado obtenido en el ejercicio 200X figurará en la columna de resultado del ejercicio en el epígrafe D.I. Total ingresos y gastos reconocidos, cuya aplicación tendrá lugar en ejercicios posteriores.

BOICAC N.º 80/2009. CONSULTA 7.

Sobre el criterio aplicable para contabilizar el deterioro de las existencias y de las inversiones inmobiliarias por parte de una empresa inmobiliaria.

Respuesta

La disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC), establece que *“con carácter general, las adaptaciones sectoriales y otras disposiciones de desarrollo en materia contable en vigor a la fecha de publicación de este Real Decreto, seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el Código de Comercio, en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, disposiciones específicas y en el presente Plan General de Contabilidad”.*

En particular, a la vista del contenido de la norma de registro y valoración (NRV) 10.^a. Existencias y de la NRV 4.^a. Inversiones inmobiliarias del PGC, con carácter general, se consideran vigentes los criterios para contabilizar el deterioro de las existencias y de las inversiones inmobiliarias incluidas en las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 28 de diciembre de 1994, y de la Resolución de 9 de mayo de 2000 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (RICAC), por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción. No obstante, con el ánimo de aclarar, pueden realizarse las siguientes precisiones:

a) Existencias

1. El valor neto realizable (VNR), tal y como establece el Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC), es el “importe que la empresa espera obtener por su enajenación en el mercado, en el curso normal del negocio, deduciendo los costes estimados necesarios para llevarla a cabo, así como, en el caso de las materias primas y de los productos en curso, los costes estimados necesarios para terminar su producción, construcción o fabricación”. En consecuencia, para estimar este importe, el valor razonable definido en el apartado 6 del MCC es el mejor referente.

La diferencia que pueda existir entre ambos conceptos obedece a que el primero responde a factores específicos de la entidad, fundamentalmente, a su capacidad de imponer precios de venta por encima o debajo del mercado, por asumir riesgos distintos, o por incurrir en costes de construcción o comercialización diferentes a los de la generalidad de las empresas del sector. Para calcular el VNR, la empresa tomará en consideración su plan de negocios y el destino específico al que el inmueble esté afecto.

De acuerdo con lo anterior, la empresa no corregirá el valor de las materias primas siempre que espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos por encima del coste y de los correspondientes gastos de comercialización. No obstante, cuando proceda realizar la citada corrección valorativa, es decir, en el caso de que no se espere recuperar el citado importe, el precio de reposición de las materias primas, salvo prueba en contrario, es la mejor medida disponible de su valor neto realizable.

2. Dado el largo ciclo de producción de las existencias inmobiliarias, las estimaciones realizadas en el cálculo del VNR deben incluir de forma necesaria la variabilidad o riesgo de que el precio de venta, los costes y los plazos de construcción y venta, sean distintos a los importes y tiempos esperados. Es decir, la determinación del VNR no puede realizarse sin considerar en dicho cálculo la incertidumbre inherente a toda actividad empresarial.

Por ello, el principio de prudencia enunciado en el artículo 38 del Código de Comercio y en el MCC, exige ser prudente en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre, y la exposición de motivos de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, aclara que <<ante las mismas notas de relevancia y fiabilidad en la información suministrada, la medición siempre deberá corresponderse con la estimación más conservadora>>. En aplicación del citado principio debe concluirse que, salvo prueba en contrario, el valor razonable debe considerarse la mejor estimación del importe que la empresa espera obtener por la enajenación de sus productos en el mercado.

3. La promulgación de determinadas leyes o disposiciones en materia de ordenación del territorio y urbanismo (Ley del Suelo, Ley de Costas, planes urbanísticos, etc.) pueden afectar de forma duradera y muchas veces irreversible al valor de los terrenos e inmuebles situados en las áreas implicadas en dichas nuevas normativas.

En tales casos, los valores contables de los bienes inmuebles afectados deben ser corregidos en función de la depreciación sufrida.

4. Las hipótesis empleadas para calcular la posible pérdida por deterioro deben ser razonables, realistas y basadas en criterios que tengan una base empírica contrastada. En particular, deberá prestarse especial atención a verificar que el plan de negocios empleado por la empresa para realizar sus estimaciones es acorde con la realidad del mercado y las especificidades de la entidad.

En aquellos casos en que el valor razonable de las existencias sea inferior al VNR, la memoria de las cuentas anuales deberá incluir toda la información significativa que justifique la diferencia entre ambos importes.

Cuando el VNR sea inferior al valor razonable, la empresa contabilizará una pérdida por deterioro si el VNR es inferior al valor en libros de las existencias. En estos casos, en la memoria de las cuentas anuales deberá incluirse toda la información significativa sobre el criterio aplicado y las circunstancias que han motivado la corrección valorativa.

b) Inversiones inmobiliarias

1. Si bien la categoría de inversión inmobiliaria es una novedad del nuevo Plan, la repercusión práctica de esta nueva categoría contable es reducida. Su tratamiento es el previsto para el inmovilizado material, y el deterioro de un inmueble arrendado no ha experimentado variaciones significativas respecto al criterio aplicable en el marco del PGC 1990. En particular, respecto a si el valor recuperable del inmovilizado debía realizarse considerando el valor nominal de los ingresos y gastos o el valor actual de estos importes, es preciso traer a colación la consulta 4 publicada en el Boletín de este Instituto (BOICAC nº 39, de septiembre de 1999).

2. El valor en uso de un activo se define en el apartado 6º.5 del MCC como “el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados, a través de su utilización en el curso normal del negocio y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición, teniendo en cuenta su estado actual y actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgo, ajustado por los riesgos específicos del activo que no hayan ajustado las estimaciones de flujos de efectivo futuros”.

El valor en uso de una inversión inmobiliaria mide por lo tanto el importe que la empresa espera recuperar a través de su arrendamiento. Ello exige que las proyecciones de flujos de efectivo, derivadas de las cuotas de arrendamiento, se basen en hipótesis razonables y fundamentadas en las expectativas de negocio de la propia empresa y su capacidad de imponer precios, teniendo en cuenta en el cálculo de los flujos de efectivo o de la tasa de descuento, cualquier incertidumbre que pueda suponer una minoración de los mismos.

3. El valor en uso no tiene por qué ser idéntico al valor razonable, al atender el primero a factores específicos de la entidad, fundamentalmente, a su capacidad de imponer precios por encima o debajo del mercado, por asumir riesgos distintos, o por incurrir en costes (de construcción o comercialización si se trata de inversiones en curso, coste de reformas, mantenimiento, etc.) diferentes a los de la generalidad de las empresas del sector.

En todo caso, dentro de los flujos de efectivo esperados deberán considerarse con signo negativo los costes de venta o disposición del inmueble de acuerdo a la política de rotación de la cartera de inmuebles de la entidad, excepto que, teniendo en cuenta su plan de negocios, sea razonable concluir que la entidad mantendrá el inmueble en explotación hasta el final de su vida económica, considerándose inmaterial el importe relativo al valor presente de los potenciales costes de venta del solar.

4. La promulgación de determinadas leyes o disposiciones en materia de ordenación del territorio y urbanismo puede afectar al valor de los terrenos e inmuebles, tal y como se ha indicado en relación con las existencias.

5. Los flujos, plazo y tipos de descuento utilizados para la estimación del valor en uso, y por ende, del deterioro imputable en las cuentas anuales, deben ser consecuentes con las circunstancias del mercado y el plan de negocios de la entidad.

En aquellos casos en que el valor razonable de las inversiones inmobiliarias sea inferior al valor en uso, la memoria de las cuentas anuales deberá incluir toda la información significativa que justifique la diferencia entre ambos valores.

BOICAC N.º 81/2010. CONSULTA 6.

Sobre la clasificación de los préstamos a largo plazo, cuando el contrato exige la cancelación anticipada por incumplimiento de determinadas condiciones.

Respuesta

La consulta versa sobre el tratamiento contable en la sociedad prestataria de diferentes situaciones relacionadas con un préstamo a largo plazo con cláusulas de cancelación anticipada cuando se incumplan determinadas condiciones. En particular se pregunta qué clasificación debe tener el préstamo, corriente o no corriente, y qué información debe incluirse en la memoria en los siguientes escenarios:

Con anterioridad al cierre del ejercicio se incumplen las condiciones y no se ha obtenido autorización del prestamista que implique que no se vaya a ejecutar la cancelación anticipada como mínimo en doce meses desde la fecha de cierre del ejercicio, aunque la autorización se obtiene con posterioridad al cierre del ejercicio y con anterioridad a la formulación de las cuentas anuales.

Con anterioridad al cierre del ejercicio se incumplen las condiciones y no se ha obtenido autorización del prestamista que implique que no se vaya a ejecutar la cancelación anticipada como mínimo en doce meses desde la fecha de cierre del ejercicio, aunque la situación se subsane con posterioridad al cierre del ejercicio y con anterioridad a la formulación de las cuentas anuales.

Con posterioridad al cierre del ejercicio, pero con anterioridad a la formulación de las cuentas anuales, se incumplen las condiciones determinadas en base a los datos financieros del ejercicio que únicamente se han podido obtener a partir del cierre del mismo.

En la fecha de cierre del ejercicio se han cumplido las condiciones exigidas, pero la sociedad considera que, basándose en una evaluación posterior y no en el cierre del ejercicio es probable que no se vayan a cumplir las condiciones exigidas durante los doce meses siguientes.

El Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, regula la clasificación de los pasivos financieros en la norma de elaboración de las cuentas anuales número 6.^a "Balance", apartado 1.b, como sigue:

"El pasivo corriente comprenderá:

Las obligaciones cuyo vencimiento o extinción se espera que se produzca en el corto plazo, es decir, en el plazo máximo de un año contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio; en particular, aquellas obligaciones para las cuales la empresa no disponga de un derecho incondicional a diferir su pago en dicho plazo. En consecuencia, los pasivos no corrientes se reclasificarán en corrientes en la parte que corresponda".

Por su parte, el apartado 9 de la memoria, punto 9.2.1.h), establece:

"h) Impago e incumplimiento de condiciones contractuales.

En relación con los préstamos pendientes de pago al cierre del ejercicio, se informará de:

Los detalles de cualquier impago del principal o intereses que se haya producido durante el ejercicio.

El valor en libros en la fecha de cierre del ejercicio de aquellos préstamos en los que se hubiese producido un incumplimiento por impago, y si el impago ha sido subsanado o se han renegociado las condiciones del préstamo, antes de la fecha de formulación de las cuentas anuales.

Si durante el ejercicio se hubiese producido un incumplimiento contractual distinto del impago y siempre que este hecho otorgase al prestamista el derecho a reclamar el pago anticipado, se suministrará una

información similar a la descrita, excepto si el incumplimiento se hubiese subsanado o las condiciones se hubiesen renegotiado antes de la fecha de cierre del ejercicio”.

Teniendo en cuenta lo anterior, el tratamiento contable que la sociedad deberá aplicar a las diferentes situaciones descritas en la consulta es el siguiente:

Primer escenario. Al cierre del ejercicio, al no haberse cumplido las condiciones exigidas y no haber obtenido la correspondiente autorización del prestamista, la sociedad no tiene garantía alguna de que no se vaya a ejercitar por parte del mismo la cancelación anticipada, por lo que los préstamos recibidos se reflejarán contablemente en el pasivo corriente del balance y se informará en la memoria de este hecho.

Si la autorización del prestamista se obtiene con posterioridad al cierre del ejercicio pero con anterioridad a la formulación de cuentas anuales, será de aplicación la norma de registro y valoración 23.^a. “Hechos posteriores al cierre del ejercicio”, que establece:

“Los hechos posteriores al cierre del ejercicio que pongan de manifiesto condiciones que no existían al cierre del mismo, no supondrán un ajuste en las cuentas anuales. No obstante, cuando los hechos sean de tal importancia que si no se facilitara información al respecto podría distorsionarse la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales, se deberá incluir en la memoria información respecto a la naturaleza del hecho posterior, conjuntamente con una estimación de su efecto o, en su caso, una manifestación acerca de la imposibilidad de realizar dicha estimación”.

De acuerdo con lo anterior, la sociedad debería informar de la autorización en la memoria, sin que esta circunstancia altere la clasificación de la deuda que, en todo caso, deberá lucir en el pasivo corriente.

Segundo escenario. Será de aplicación lo señalado para el escenario 1.

Tercer escenario. Será de aplicación lo señalado para el escenario 1. No obstante, en este caso, el hecho posterior deberá identificarse en la memoria como nueva información que afecta a las cuentas anuales, en la medida en que a la vista de la nueva información, el pasivo debe clasificarse como corriente.

Cuarto escenario. Si en la fecha de cierre del ejercicio se han cumplido las condiciones exigidas, pero la sociedad considera probable que no se van a cumplir durante los doce meses siguientes, al amparo del objetivo de imagen fiel, la deuda deberá clasificarse como corriente, indicando en la memoria las circunstancias que llevan a dicha clasificación.

BOICAC N.º 82/2010. CONSULTA 1.

Sobre el tratamiento contable de los gastos asociados a la obtención de un aval.

Respuesta:

La norma de registro y valoración (NRV) 9.^a. Instrumentos financieros, apartado 5.5 del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (aplicable también a una empresa que siga PGC-PYMES, al amparo de lo dispuesto en el artículo 3.3 del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre), recoge el tratamiento contable de los contratos de garantía financiera para el emisor del contrato, incluyendo entre estas operaciones las fianzas o avales otorgados.

En particular y en relación con las cantidades percibidas por el emisor, la norma establece que “estos contratos se valorarán inicialmente por su valor razonable que, salvo evidencia en contrario, será igual a la prima recibida más, en su caso, el valor actual de las primas a recibir”.

El supuesto objeto de consulta plantea el registro del aval por el tenedor del contrato (empresa avalada) que está obligado a desembolsar un pago inicial y unos pagos periódicos. Desde esta perspectiva, el aval no constituye un instrumento financiero, sino un contrato a ejecutar accesorio de otro principal, cuyo tratamiento contable debería guardar sintonía con el previsto para este último.

En consecuencia, con carácter general, los desembolsos en los que incurra la empresa relacionados con el aval, deberán reconocerse en la cuenta pérdidas y ganancias como un gasto de la explotación, sin perjuicio de que al cierre del ejercicio deba reconocerse la correspondiente periodificación.

No obstante lo anterior, en aquellos supuestos en que el aval esté directamente relacionado con una operación financiera, por ejemplo, cuando el tipo de interés dependa del otorgamiento del aval, la obtención del préstamo y la formalización del aval pueden considerarse una sola operación de financiación para la empresa, en la medida en que el aval es requisito indispensable para obtener el préstamo, circunstancia que debería llevar a incluir en el cálculo del tipo de interés efectivo de la operación todos los desembolsos derivados del aval.

BOICAC N.º 82/2010. CONSULTA 5.

Sobre la capitalización de los gastos financieros derivados de la obtención de un préstamo para financiar el impuesto sobre el valor añadido devengado por la construcción de una planta industrial.

Respuesta

Una empresa obtiene un préstamo para la construcción de una planta industrial y otro para el pago del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) soportado por dicha adquisición. Dicho Impuesto será deducible. La cuestión planteada es la posibilidad de activar los gastos financieros devengados por el préstamo obtenido para pagar el IVA durante el período de construcción.

El Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, establece en la norma de registro y valoración (NRV) 2.^ª. Inmovilizado material, que en los inmovilizados que necesiten un período de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros devengados antes de la puesta en condiciones de funcionamiento y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción.

Asimismo en dicha norma se indica que los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material, sólo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

Es decir, el IVA soportado deducible, que la empresa reconocerá como un activo, y que compensará u obtendrá su devolución en la correspondiente liquidación, se excluye del concepto de precio de adquisición o coste de producción. Por lo que en este caso, no parece que pueda calificarse el préstamo obtenido para su pago como financiación específica del inmovilizado.

BOICAC N.º 85/2011. CONSULTA 3.**Sobre el tratamiento contable de la aportación no dineraria a una sociedad del grupo, de la inversión en otra sociedad del grupo que constituye un negocio.**

Se formulan varias cuestiones relacionadas con la correcta interpretación de la norma de registro y valoración (NRV) 21.^a "Operaciones entre empresas del grupo" del Plan General de Contabilidad (PGC), en la redacción introducida por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, en vigor para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2010.

Pregunta 1.- Qué criterio debe seguir la sociedad aportante para contabilizar la diferencia que se produce en sus cuentas individuales entre el valor en libros del negocio entregado y el valor de la inversión recibida (que debe valorarse por el valor consolidado de la inversión entregada).

Pregunta 2.- Adicionalmente se plantea si el valor de la inversión que se debe tomar como referencia en aquellos casos en los que la sociedad dominante última española no formula cuentas anuales consolidadas, se corresponde con el valor en las cuentas anuales individuales de la aportante, o se podría tomar como referencia dicho valor más el importe correspondiente a la participación en el incremento patrimonial generado por la sociedad aportada desde la fecha de adquisición de la inversión, que, en sustancia, se correspondería con aplicar un valor consolidado.

Pregunta 3.- En una aportación no dineraria que se produce en febrero de 2011, cuando las últimas cuentas anuales consolidadas formuladas son las correspondientes al ejercicio 2009, a qué cuentas consolidadas debe entenderse que se refiere la norma y a qué fecha deben referirse las mismas.

Respuesta:

El apartado 2.1 de la NRV 21.^a del PGC, en la redacción introducida por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, al regular las aportaciones no dinerarias establece que:

"En las aportaciones no dinerarias a una empresa del grupo, el aportante valorará su inversión por el valor contable de los elementos patrimoniales entregados en las cuentas anuales consolidadas en la fecha en que se realiza la operación, según las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, que desarrollan el Código de Comercio.

La sociedad adquirente los reconocerá por el mismo importe".

La cuestión a dilucidar es si la diferencia de valor que pueda existir entre el valor contable de la inversión aportada y el valor por el que se contabiliza la participación recibida debe reconocerse en la cuenta de pérdidas y ganancias, siguiendo la regla general aplicable a cualquier transacción o, por el contrario, debe contabilizarse de forma consistente con el criterio seguido en las NFCAC para reconocer la variación en los activos netos del negocio adquirido en consolidaciones posteriores, circunstancia que implicaría el registro, con carácter general, con abono a reservas.

El apartado 2.3 de la citada NRV 21.^a dispone que las operaciones de reducción de capital, reparto de dividendos y disolución de sociedades, cuando el negocio en que se materializa la reducción de capital, se acuerda el pago del dividendo o se cancela la cuota de liquidación del socio o el propietario permanezca en el grupo, se contabilizarán como sigue:

«La empresa cedente contabilizará la diferencia entre el importe de la deuda con el socio o propietario y el valor contable del negocio entregado con abono a una cuenta de reservas.

La empresa cesionaria lo contabilizará aplicando los criterios establecidos en el apartado 2.2 de esta norma».

Este criterio debe traerse a colación por analogía para resolver la cuestión planteada por el consultante, en la medida en que en el canje de valores se identifica la misma identidad de razón. La baja de un elemento patrimonial, una cartera de acciones que constituyen un negocio, y el reconocimiento de un activo por un valor superior originándose una variación en el patrimonio neto de la sociedad transmitente de similar naturaleza a la que se produce en la sociedad que reduce capital, reparte un dividendo o acuerda la devolución de la cuota de liquidación entregando un negocio.

Por tanto, con carácter general, la variación de valor que se describe en la consulta se reconocerá en las reservas de la sociedad aportante.

En relación con la segunda pregunta, la NRV 21.^a.2.1 señala que las cuentas anuales consolidadas que deben utilizarse a estos efectos serán las del grupo o subgrupo mayor en el que se integren los elementos patrimoniales, cuya sociedad dominante sea española y que en aquellos casos en que no exista un valor consolidado, al amparo de cualquiera de los motivos de dispensa previstos en las normas de consolidación, se tomarán los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad aportante.

De acuerdo con lo anterior, en los supuestos de dispensa, se podrá optar por aplicar los siguientes criterios:

Considerar los valores incluidos en las cuentas consolidadas de la dominante última española. Para hacer uso de este criterio, dichas cuentas deberán formularse y someterse a auditoría.

En caso contrario, se tomarán los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad aportante, salvo que el importe representativo de su porcentaje de participación en el patrimonio neto de la sociedad participada fuese superior al precio de adquisición, en cuyo caso, podrá emplearse el citado importe.

En relación con la tercera pregunta, cabe señalar que la referencia a los valores de los elementos patrimoniales en las cuentas anuales consolidadas en la fecha en que se realiza la operación, debe entenderse referida a los importes que reflejen la imagen fiel de los valores consolidados en dicha fecha.

En particular, en el caso concreto planteado por el consultante serían los que deberían lucir en las cuentas anuales cerradas a 31 de diciembre de 2010, considerando, en su caso, la correspondiente amortización en base consolidada y las eliminaciones por operaciones internas hasta la fecha en que se efectúe la aportación.

Es decir, cuando la dominante última española viene formulando cuentas anuales consolidadas, la norma no requiere que se formulen unas cuentas anuales consolidadas ad hoc en la fecha en que se produce la transacción, sino que los importes empleados se soporten en las valoraciones más recientes incluidas en la información financiera consolidada.

BOICAC N.º 86/2011. CONSULTA 1.

Sobre la determinación del valor en uso de un activo que se ha financiado parcialmente con una subvención.

Respuesta:

Cuando una empresa identifica un indicio de deterioro en un activo, debe calcular su valor razonable menos los costes de venta y el valor en uso o cantidad que puede recuperar si lo emplea en el curso ordinario de sus operaciones, considerando el valor temporal del dinero y los riesgos específicos del elemento patrimonial. El activo estará deteriorado si la mayor de estas dos cantidades es inferior a su valor en libros.

El valor en uso de un activo o de una unidad generadora de efectivo se define en el apartado 6º “Criterios de valoración” del Marco Conceptual de la Contabilidad, incluido en la primera parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, como sigue:

“(…) es el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados, a través de su utilización en el curso normal del negocio y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición, teniendo en cuenta su estado actual y actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgo, ajustado por los riesgos específicos del activo que no hayan ajustado las estimaciones de flujos de efectivo futuros (...).”

Si el activo está subvencionado, para otorgar un adecuado tratamiento contable al flujo de efectivo que origina la subvención y que se aplica en la adquisición del activo, es preciso considerar las siguientes circunstancias.

La recuperación del valor en libros del activo en forma de flujos de efectivo a través de la venta de bienes o la prestación de servicios, previsiblemente carezca de relevancia desde la perspectiva del plan de negocios de la empresa, en la medida en que dichos costes han sido subvencionados y, en consecuencia, puede afirmarse que se han recuperado en el mismo momento en que se incurren.

Por otro lado, si el cálculo del valor en uso desconociese el efecto que origina la subvención, la incorporación del activo al patrimonio de la empresa previsiblemente vendría acompañada, ante la ausencia de un valor razonable, de la simultánea corrección valorativa y la correspondiente imputación de la subvención a la cuenta de pérdidas y ganancias, mostrándose en el balance de la entidad un efecto similar al que se derivaría de una presentación compensada del activo y la subvención, y contrario por tanto al criterio seguido por el PGC al considerar que el ingreso que pone de manifiesto la subvención recibida debe tener plenos efectos económicos.

Al amparo de estos argumentos, la subvención pendiente de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias vinculada a un activo subvencionado, se calificará como un componente más del valor en uso del activo para determinar si existe una pérdida por deterioro.

Sin perjuicio de lo anterior, en el supuesto de que la empresa se viera obligada a reembolsar la subvención, esta circunstancia debería ser considerada como un indicio de deterioro de valor.

BOICAC N.º 87/2011. CONSULTA 3.

Sobre el criterio que debe seguirse para reconocer el gasto relacionado con un contrato de arrendamiento operativo que incorpora un período de carencia.

Respuesta:

Una empresa (arrendataria) ha firmado varios contratos de arrendamiento de locales comerciales, para cuya puesta en funcionamiento es preciso realizar una serie de reformas que durarán aproximadamente dos meses, plazo equivalente al período de carencia que le conceden los arrendadores. La licencia de

apertura se obtendrá con posterioridad a la firma del contrato, en la fecha prevista para el inicio de la actividad, una vez finalicen las obras.

La consulta versa sobre el momento a partir del cuál se inicia el devengo del servicio recibido y, en consecuencia, resulta necesario contabilizar el correspondiente gasto.

La norma de registro y valoración 8.ª. "Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar" del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, regula en su apartado 2 el arrendamiento operativo en los siguientes términos:

"Se trata de un acuerdo mediante el cual el arrendador conviene con el arrendatario el derecho a usar un activo durante un período de tiempo determinado, a cambio de percibir un importe único o una serie de pagos o cuotas, sin que se trate de un arrendamiento de carácter financiero.

Los ingresos y gastos, correspondientes al arrendador y al arrendatario, derivados de los acuerdos de arrendamiento operativo serán considerados, respectivamente, como ingreso y gasto del ejercicio en el que los mismos se devenguen, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias".

Por otra parte, en el apartado 3.º. "Principios contables" del Marco Conceptual de la Contabilidad del PGC se define el principio de devengo como sigue:

"2. Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro".

De conformidad con estos criterios, cabe concluir que el plazo de arrendamiento comienza en la fecha en que la empresa controle el derecho de uso que, con carácter general, debería coincidir con la puesta a disposición del activo arrendado, pudiendo ser esta fecha anterior a la del inicio de la actividad, como es el caso que nos ocupa, debido a que el arrendatario necesita realizar obras de reforma en los locales arrendados.

A mayor abundamiento cabe señalar que en determinadas ocasiones los contratos de arrendamiento incluyen incentivos para que el arrendatario acepte el contrato, cuyo adecuado tratamiento contable es calificarlos como una contrapartida neta acordada por la utilización del activo con independencia de la naturaleza del incentivo o del calendario de los pagos a realizar.

En este sentido, el período inicial de carencia de dos meses incluido en los contratos, debe entenderse como un incentivo al arrendamiento que la empresa contabilizará como un menor gasto a lo largo del período de arrendamiento, para lo cual se utilizará, con carácter general, un sistema de reparto lineal, sin perjuicio de que tal y como se ha indicado la cuota resultante de aplicar el incentivo, en todo caso, comience a devengarse cuando la empresa asuma el control del activo, circunstancia que se producirá, con carácter general, a la firma de los correspondientes contratos.

BOICAC N.º 90/2012. CONSULTA 7.

Sobre la contabilización de un contrato para la cesión de uso de la red de alcantarillado de la ciudad para la instalación de redes de telecomunicaciones de fibra óptica.

Respuesta

Una empresa acuerda con un Ayuntamiento la cesión del uso no exclusivo de la red de alcantarillado, comprometiéndose a realizar una serie de pagos por diversos conceptos como son la limpieza y

mantenimiento de la red, un porcentaje de los ingresos que obtenga anualmente por el alquiler de las fibras y un plus adicional de carácter anual, así como la entrega de un número determinado de fibras para uso del Ayuntamiento. Todos los gastos de construcción de las fibras corresponden a la empresa. A la vista de esta descripción, se pregunta sobre el adecuado tratamiento contable de todos estos conceptos.

La operación descrita, en forma esquemática, consiste en la cesión de una infraestructura pública necesaria para la explotación de las fibras ópticas, y la entrega como contraprestación de esa cesión de una serie de pagos y de un número determinado de fibras construidas. El resto de las fibras fabricadas por la empresa se destina al alquiler a terceros o al uso propio.

1.- Cesión de uso del alcantarillado.

La empresa deberá contabilizar un gasto por naturaleza correspondiente al alquiler de la infraestructura de las redes de alcantarillado, de acuerdo con lo dispuesto en la norma de registro y valoración (NRV) 8.^a. "Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar" del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

La valoración y devengo del citado gasto debe tener en cuenta la operación en su conjunto. En este sentido, el devengo del gasto por arrendamiento, que de conformidad con lo dispuesto en la citada NRV 8.^a debe calificarse como operativo, se materializa en los siguientes conceptos:

Cesión de fibras ópticas al Ayuntamiento. Desde la puesta a disposición del alcantarillado, la empresa deberá reconocer un gasto por el arrendamiento de la infraestructura y el correspondiente pasivo que se cancelará a medida que se produzca la corriente real del servicio, con abono a la cuenta de anticipo a proveedores en la que deberá lucir el valor razonable de las fibras ópticas entregadas al Ayuntamiento, tal y como se detalla en el punto 2 de la presente contestación.

Pagos de limpieza y mantenimiento. Estos desembolsos se reconocerán como un mayor valor del gasto por arrendamiento.

c) Pagos anuales relativos al plus y al porcentaje de ingresos que tienen lugar una vez que se hayan alquilado las fibras ópticas a terceros. Del mismo modo, estos pagos de naturaleza contingente se contabilizarán como un gasto por naturaleza, a medida en que se incurran, circunstancia que pone de manifiesto un mayor valor del gasto por arrendamiento.

2.- Construcción y cesión de la fibra óptica al Ayuntamiento.

Los gastos de construcción de la fibra se irán registrando como inmovilizado en curso. En el momento de finalizar la construcción se transferirá el inmovilizado en curso a inmovilizado material.

Si la explotación de la fibra óptica se realiza a partir de contratos de arrendamiento operativo, mantendrán dicha calificación. Si por el contrario, dichos contratos tuvieran que calificarse como arrendamientos financieros o directamente fueran objeto de enajenación, circunstancia que parece acontecer con las cedidas al Ayuntamiento, la empresa reconocerá el ingreso en tal concepto y dará de baja el coste del activo cedido.

En este sentido, en la fibra cedida al Ayuntamiento, la contraprestación recibida por la operación será el contrato de arrendamiento operativo descrito más arriba, lo que motivará el reconocimiento de un anticipo por el valor razonable de las fibras entregadas que se irá cancelando a medida que, a su vez, se ponga de manifiesto la corriente real del servicio prestado por el Ayuntamiento a la empresa.

BOICAC N.º 91/2012. CONSULTA 3.**Sobre el reconocimiento contable de la baja de un inmueble, en la aportación no dineraria a una empresa del grupo.****Respuesta:**

Una sociedad Z, perteneciente al sector inmobiliario, realiza una aportación no dineraria de un inmueble, incluido dentro de las existencias, en la ampliación de capital que realiza la sociedad W. Ambas sociedades están controladas por la sociedad M, titular del 75 y del 60 por 100 de su capital, respectivamente. El consultante plantea dos cuestiones:

1. Valoración que debe otorgar la aportante Z a las participaciones de W recibidas.
2. Si la baja del inmueble en la sociedad Z origina el reconocimiento de un ingreso como parte integrante de su cifra de negocios.

La valoración de las participaciones recibidas en la sociedad Z será diferente en función de si el inmueble aportado constituye, o no, un “negocio” de acuerdo con la definición incluida en el apartado 1 de la norma de registro y valoración 19.^a. “Combinaciones de negocios” del Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, según la redacción introducida por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

Si el inmueble, a efectos contables, constituye un “negocio”, sería de aplicación la norma de registro y valoración (NRV) 21.2. Operaciones entre empresas del grupo. Normas particulares, que supone, desde el punto de vista del aportante, valorar las acciones recibidas, por el valor en cuentas consolidadas de lo aportado, o bien, en caso de no presentar cuentas consolidadas, por el valor en cuentas individuales del aportante.

En el caso de que lo aportado, a efectos contables, no constituya un “negocio”, el criterio de este Instituto está recogido en la consulta 9 publicada en el BOICAC número 84, de diciembre de 2010, y que remite al tratamiento de las permutas de inmovilizado. Por lo tanto, si la permuta tiene el carácter de “no comercial”, situación que puede ser frecuente cuando la aportación se realice a una empresa del grupo, la inversión se reflejará en la sociedad Z al valor contable de la contraprestación entregada, sin que se produzca un resultado contable, considerando la doctrina de este Instituto incluida en la Consulta 6 del BOICAC n.º 74.

Por el contrario, si la permuta se califica de “comercial”, se dará de baja el activo aportado, y se registrarán las acciones recibidas por el valor razonable de la contraprestación entregada.

De acuerdo con lo indicado en la NRV 19.^a.1, un negocio es un conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar un rendimiento, menores costes u otros beneficios económicos directamente a sus propietarios o partícipes. Cuando el patrimonio adquirido no constituye un negocio, la norma prohíbe reconocer un fondo de comercio.

El fondo de comercio es un activo que representa beneficios económicos futuros procedentes de otros activos adquiridos en una combinación de negocios, que no han podido ser identificados individualmente y reconocidos por separado y, en consecuencia, que atribuye al patrimonio adquirido riesgos y beneficios distintos de los inherentes a los activos y pasivos que lo integran, individualmente considerados.

Por tanto, de lo anterior cabría inferir que el inmueble no debería calificarse de “negocio” si solo estuviese expuesto al riesgo y beneficio de precio o valor razonable, circunstancia que debería presumirse salvo clara evidencia de lo contrario, a la vista de la naturaleza del activo aportado.

Respecto a la segunda cuestión, para que la sociedad aportante deba reconocer un ingreso al dar de baja el inmueble, como paso previo, es necesario que lo entregado se incluya dentro de la actividad ordinaria de la empresa.

En este sentido, la Resolución de 16 de mayo de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se fijan criterios generales para determinar el importe neto de la cifra de negocios, que se mantiene en vigor en todo aquello que no se oponga al PGC (Disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre), desarrolla este concepto como: *“aquella actividad que es realizada por la empresa regularmente y por la que obtiene ingresos de carácter periódico”*.

Asimismo, la citada Resolución de 1991 señala que:

“Las entregas de mercancías o productos destinados a la venta y prestaciones de servicios que las empresas efectúen a cambio de activos no monetarios o como contraprestación de servicios que representan gastos para ella, formarán parte de la cifra anual de negocios y se valorarán por el precio de adquisición o coste de producción de los bienes o servicios entregados, o por el valor de mercado de lo recibido si es menor que aquél, debiéndose contabilizar como ventas o prestaciones deservicios”.

Sin embargo, en este punto es preciso considerar que la norma de registro y valoración 14.^a. “Ingresos por ventas y prestaciones de servicios” del PGC, recoge de forma expresa que:

“No se reconocerá ningún ingreso por la permuta de bienes o servicios, por operaciones de tráfico, de similar naturaleza y valor”.

Por tal motivo, en la medida que la permuta realizada por la sociedad fuera calificada de “no comercial”, al constituir, en esencia, una mera reorganización jurídica del patrimonio del grupo, también debería llegarse a la conclusión de que en la operación descrita no procede reconocer cifra de negocios.

Si, por el contrario, la permuta tuviera el carácter de “comercial”, cabría reflejar el correspondiente ingreso.

BOICAC N.º 91/2012. CONSULTA 6.

Sobre la determinación del coste de producción por parte de una promotora inmobiliaria.

Respuesta:

La consulta versa sobre la distribución de costes entre las viviendas de una promoción inmobiliaria iniciada en 2009 y finalizada en 2011, habiéndose vendido sobre plano el 60% de unidades de la promoción. Las características de todas las viviendas son similares, salvo los metros cuadrados, y los valores de realización del 40% de las unidades no vendidas que es inferior al valor de las unidades vendidas sobre plano.

Según manifiesta el consultante, el coste de producción de la promoción inmobiliaria se debería calcular en base a la Resolución de 9 de mayo de 2000, del ICAC por el que se establecen criterios para la determinación del coste de producción, más concretamente de acuerdo con el apartado quinto que regula la producción conjunta, en los siguientes términos:

“Si en un proceso de fabricación, de forma inexorable, se fabrica simultáneamente más de un producto, la asignación de los costes que no son imputables a un producto concreto se basará en criterios o indicadores lo más objetivos posibles con la orientación, con carácter general, de que los costes imputados a cada producto sean lo más paralelos o proporcionales al valor neto de mercado o de realización del citado producto. En la memoria de las cuentas anuales se señalarán los criterios o indicadores utilizados en la asignación de los referidos costes”.

Se solicita confirmación sobre si es apropiada la aplicación de este criterio de determinación del coste de producción conjunta en el presente caso.

La Disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC), señala:

“Con carácter general, las adaptaciones sectoriales y otras disposiciones de desarrollo en materia contable en vigor a la fecha de publicación de este Real Decreto, seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el Código de Comercio, Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, disposiciones específicas y en el presente Plan General de Contabilidad”.

El coste de producción de las existencias se define en la norma de registro y valoración (NRV) 10ª. “Existencias” del PGC, apartado 1.2, como sigue:

“El coste de producción se determinará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los costes directamente imputables al producto. También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación, elaboración o construcción, en los que se haya incurrido al ubicarlos para su venta y se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción”.

La Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, define el coste de producción de las existencias sin establecer singularidad alguna que afecte a la cuestión específica que plantea la consulta, por lo que será analizada según los criterios generales; la Resolución de 9 de mayo de 2000 del ICAC, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción, en cuya norma cuarta se distinguen los costes indirectos y los costes conjuntos.

Así, la norma cuarta. Costes indirectos, los define con el siguiente tenor:

“1. Costes indirectos son los que se derivan de recursos que se consumen en la fabricación, elaboración o construcción de un producto, afectando a un conjunto de actividades o procesos, por lo que no resulta viable una medición directa de la cantidad consumida por cada unidad de producto. Por ello, para su imputación al producto, es necesario emplear unos criterios de distribución o reparto previamente definidos”.

Por tanto, los costes indirectos hacen referencia a los costes a repartir entre múltiples unidades de un mismo producto, entendido éste como la clase de bien que se produce. Según señala el PGC, los criterios de reparto deben ser razonables, debiéndose entender que la racionalidad en el establecimiento de estos criterios hará primar aquellos que estén vinculados directamente con el proceso productivo, por encima de los que se vinculen con otras circunstancias que no afecten a la producción.

El reparto de los costes conjuntos representa precisamente una excepción a lo mencionado en el apartado anterior, estableciendo el apartado quinto de la Resolución que el criterio de reparto más apropiado será, con carácter general, aquel que sea más paralelo o proporcional al valor de realización de los productos.

La situación de hecho que da origen a la aplicación de esta regulación, son los procesos de fabricación en los que, de forma inexorable, se fabrique simultáneamente más de un producto. Es decir, se debe fabricar un producto y, de forma inexorable, es decir, independiente de la voluntad del productor, obtener otro producto distinto. En la producción conjunta no se hace referencia a las unidades de producto sino a las clases de productos que se obtienen en el proceso de producción.

Según los términos de la consulta, las viviendas producidas tienen básicamente las mismas características, por lo que debe entenderse que la promoción inmobiliaria constituye el producto y las viviendas son las unidades producidas, sin que pueda afirmarse, con los datos señalados, que existe la situación de hecho que originaría la aplicación de las normas de producción conjunta.

2. RESUMEN DE PAUTAS A SEGUIR PARA LA REALIZACIÓN DEL CIERRE FISCAL Y CONTABLE DEL EJERCICIO

A continuación, hemos procedido a incorporar a esta Guía práctica unas tablas en las que se resume de forma práctica la secuencia de actuaciones y comprobaciones a realizar en el proceso de cierre contable y fiscal del ejercicio económico de una empresa. Este apartado se ha elaborado resumiendo el artículo de la Revista Contable “Pautas para el cierre contable y fiscal de una PYME” (Crespín García, M.A.).

Este trabajo hace un exhaustivo repaso de los procedimientos estandarizados que permiten una mayor calidad y control de las empresas para evitar errores y sorpresas desagradables en el cierre contable y posibles contingencias fiscales por falta de concordancia entre los distintos modelos presentados por la empresa.

TABLA 1 : INMOVILIZADO	
1	Comprobación de justificantes de los inmovilizados contabilizados y de la amortización acumulada hasta el momento. Cuadro de amortización.
2	Comprobación de la correcta valoración de los inmovilizados, así como los costes incorporados a los que se encuentran en construcción.
	a.- Revisar cuenta 622.
	b.- Verificar la activación de los gastos financieros.
	c.- Verificar costes de desmantelamiento.
	d.- Utensilios y Herramientas.
	e.- Verificar la contabilización de los gastos incurridos en mejoras de locales alquilados.
3	Comprobar las adquisiciones de inmovilizado sujetas a IVA con la información declarada en el modelo 390.
4	Comprobar ventas de inmovilizado sujetas a IVA con la información declarada en el modelo 390, así como posibles bajas y cambios de afectación en caso de bienes en proceso de regularización.
5	Verificar la dotación contable del ejercicio. Efectividad y Uniformidad.
6	Verificar la correcta clasificación de los contratos de alquiler entre operativos y financieros, así como la tributación aplicada a estos contratos.
7	Verificar la correcta clasificación de los inmovilizados entre materiales, intangibles e inversiones inmobiliarias.
8	En caso de adquisiciones de inmuebles exentos de IVA en los que se ha optado por la renuncia, verificar el cumplimiento de requisitos formales y la no existencia de prorrata en la sociedad adquirente de dichos bienes.
9	Verificar que la valoración contable de los inmovilizados no sea inferior al importe recuperable de éstos. Si fuera el caso, dotación deterioro.
10	En caso de inmovilizado intangible con vida útil indefinida, verificar su valoración al cierre por si procede corrección de su valor.

TABLA 2 : EXISTENCIAS

1	Verificar los saldos iniciales de existencias, comparándolo con el inventario de cierre del ejercicio anterior.
2	Verificar la existencia de un inventario de cierre valorado de acuerdo a un método aceptado por el PGC y que preferiblemente se encuentre legalizado.
3	Verificar la evolución del margen bruto y compararlo con la media del sector.
4	Verificar si se cumplen las condiciones para reconocer los ingresos por prestación de servicios en PYG y, si no es el caso, verificar la valoración de prestaciones de servicios activadas como existencias.
5	Verificar la activación de gastos financieros en caso de existencias en producción con un período de duración superior a un año.
6	Verificar el valor neto realizable de las existencias finales a efectos de valorar la posibilidad de su deterioro, así como verificar las dotaciones existentes.
7	Verificar la existencia de un inventario de cierre valorado de acuerdo a un método aceptado por el PGC y que se legalice en Registro Mercantil.

TABLA 3 : ACTIVOS FINANCIEROS

1	Verificar los saldos iniciales de clientes, deudores e inversiones financieras.
2	Verificar los saldos y la valoración de los clientes y deudores a la fecha de cierre.
3	Verificar los saldos de clientes morosos, así como el deterioro de insolvencias dotado. Verificar si procede la dotación del 1% previsto en el 112 TRLIS.
4	Verificar los saldos y valoración de los anticipos de clientes y deudores, así como la repercusión y declaración del IVA correspondiente.
5	Verificar los saldos, valoración y clasificación de las inversiones financieras de la sociedad.
	a.-Verificar los saldos y valoración de empresas del grupo.
	b.-Verificar las inversiones cuya valoración se realice al final del ejercicio a valor de cotización.
6	Verificar los saldos recogidos en anticipos al personal y fianzas entregadas.
7	Verificar los saldos recogidos en la cuenta 555 partidas pendientes de aplicación.

TABLA 4 : TESORERÍA

1	Verificar los saldos iniciales de Tesorería con las conciliaciones al cierre del ejercicio anterior.
2	Verificar los saldos finales de caja con su correspondiente arqueado.
3	Verificar los saldos de cuentas bancarias con los extractos y llevar a cabo su conciliación.
4	Verificar los saldos de las cuentas de tarjeta de crédito.

TABLA 5 : PATRIMONIO NETO. FONDOS PROPIOS

1	Verificar que el capital social coincide con el escriturado e inscrito en el Registro Mercantil.
2	Verificar los importes de reservas, remanentes, pérdidas de ejercicios anteriores y resto de partidas de fondos propios.
	a.- Verificar que las reservas legales cumplen el artículo 274 LSC.
	b.- Verificar la necesidad de mantener alguna otra reserva legal o estatutaria.
3	Verificar la correcta distribución de los resultados del ejercicio anterior de acuerdo con Junta General de aprobación de cuentas.
	a.- Verificar la práctica de las retenciones fiscales en caso de reparto de dividendos.
4	Verificar que la empresa no se encuentra en causa de disolución de acuerdo con el artículo 363 LSC.
5	Verificar si se han realizado aportaciones de socios al Patrimonio neto que no han supuesto ampliación de capital.

TABLA 6 : PATRIMONIO NETO. SUBVENCIONES

1	Verificar los saldos iniciales pendientes de imputar de las subvenciones.
2	Verificar que el efecto fiscal de las subvenciones pendientes de imputar al inicio del ejercicio se encuentran contabilizadas de acuerdo al tipo impositivo medio por el que ha tributado la sociedad.
3	Verificar que se encuentran contabilizadas, las subvenciones concedidas en el ejercicio, así como su efecto fiscal cuando proceda.
4	Verificar que las subvenciones de explotación concedidas en el ejercicio se han imputado a la cuentas de pérdidas y ganancias.
5	Verificar que las subvenciones de capital, pendientes de imputar, se han imputado a la cuenta de pérdidas y ganancias.
6	Verificar que los saldos pendientes de cobro de las subvenciones son correctos y se van a poder cobrar.
7	Verificar que se encuentran contabilizados los inmovilizados, objeto de subvención.

TABLA 7 : ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

1	Verificar que las cuentas de IVA soportado 472 e IVA repercutido 477 se encuentran canceladas en contabilidad y cuadran con las declaraciones presentadas de los modelos 303, 340, 349, etc.
2	Verificar que el saldo acreedor de pago por IVA o deudor por devolución de IVA de la contabilidad cuadra con los modelos presentados.
3	Verificar que la información de los modelos 303 cuadra con el modelo 390 y con los libros de facturas emitidas, recibidas y bienes de inversión.
4	Verificar que en caso de existir adquisiciones, bienes y prestaciones de servicios recibidas, intracomunitarias, entregas o prestaciones de servicios realizadas, intracomunitarias, importaciones, exportaciones, operaciones no sujetas, inversión del sujeto pasivo u otras operaciones específicas del impuesto sobre el valor añadido, se encuentren contabilizadas, reflejadas en los libros de IVA
5	Verificar que los modelos de retenciones 111 cuadran con la declaración anual 190 y que la cuenta 4751 H.P. Acreedora por IRPF de trabajadores, profesionales y otros empresarios, cuadra con los importes pendientes de pago reconocidos en los modelos fiscales, como mínimo con el del último mes o trimestre, que será pagadero el 20 de enero del año siguiente al cerrado.
6	Verificar que los modelos de retenciones por arrendamientos 115, cuadran con la declaración anual 180 y que la cuenta 4751 H.P. Acreedora por IRPF de arrendamientos cuadra con los importes pendientes reconocidos en los modelos fiscales, como mínimo con el del último mes o trimestre, que será pagadero el 20 de enero del año siguiente al cerrado.
7	Verificar que el saldo de la cuenta 476 Seguridad Social, cuadra con el importe que la empresa tenga pendiente de pago a 31 de diciembre y que, en caso de existir saldos pendientes de devolución por parte de la seguridad social, éstos cuadren con el saldo recogido en la cuenta 470 Organismo de la Seguridad social deudores.
8	Verificar que la cuenta 473 Retenciones y pagos a cuenta: - Refleja los pagos fraccionados del modelo 202 - Las retenciones recogidas en esta cuenta cuadran con el porcentaje del 21% de los ingresos cobrados de la naturaleza que correspondan.
9	Verificar si se ha producido el pago del impuesto sobre sociedades, cuenta 4752, del ejercicio anterior, recogido en el saldo de apertura. O, por el contrario, si se ha producido la devolución correspondiente, recogida en la cuenta 4709 H.P. Deudora por Impuesto sobre sociedades.
10	En caso de existir pagos de dividendos u operaciones vinculadas o cualquier otro motivo que lleve aparejado la práctica de retenciones sobre el capital mobiliario por parte de la empresa, verificar si dichos pagos se encuentran recogidos en contabilidad en la cuenta 4751 correspondiente y cuadran con los modelos 123 y su a vez con el resumen anual 193.
11	En caso de aplicar en el impuesto sobre sociedades bases imponibles negativas, habrá que verificar si se encontraban reconocidas contablemente y han sido canceladas o se han reconocido en el ejercicio para su cancelación. Asimismo, será conveniente revisar que las bases imponibles aplicadas en el impuesto, correspondientes a ejercicios anteriores, no han sido modificadas por la Administración a través de comprobaciones en las que se hubieran reducido.
12	Verificar si la actividad desarrollada por la empresa es considerada actividad económica desde un punto de vista fiscal.

TABLA 8 : PROVISIONES Y CONTINGENCIAS

1	Verificar que la empresa ha contabilizado todas las provisiones que, de acuerdo al principio de prudencia valorativa o a las normas de valoración, sean necesarias desde el punto de vista contable.
2	Verificar que no existen contingencias contabilizadas como provisiones o viceversa.
3	Verificar los ajustes necesarios a efectos de cálculo del impuesto sobre sociedades por las provisiones no deducibles o por las provisiones que fueron dotadas contablemente en ejercicios anteriores y que resultan deducibles fiscalmente en el que se cierra.
4	Verificar que la empresa posee documentación justificativa de la provisión dotada contablemente y deducida fiscalmente.

TABLA 9 : OPERACIONES VINCULADAS

1	Analizar las distintas operaciones realizadas por la empresa, que pueden ser consideradas vinculadas; verificar su valoración.
2	Analizar la valoración de las distintas operaciones realizadas por la empresa en las que puede darse vinculación fiscal en el IVA.
3	Analizar qué operaciones vinculadas, de las identificadas, deben de documentarse de acuerdo a la normativa vigente.
4	Analizar qué operaciones vinculadas, de las identificadas, deben de declararse en el modelo del Impuesto sobre Sociedades.
5	En caso de ser una sociedad profesional, analizar la valoración dada a la prestación del servicio realizada por los socios.
6	Analizar si se ha realizado alguna operación vinculada de las obligadas a documentar por operaciones significativas.

TABLA 10 : GASTOS E INGRESOS EN LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS

1	Verificar que las compras, recogidas en el subgrupo 60, se han valorado adecuadamente, según su precio de adquisición. Verificar deducción IVA a efectos de poder ser mayor importe precio adquisición.
2	Verificar la correcta contabilización de los distintos tipos de descuentos (Rappels, pronto pago, etc.), devoluciones y envases y embalajes en caso de existir.
3	Verificar que en caso de subcontratación la empresa posee el certificado de subcontratista.
4	Verificar la existencia de inventario inicial y final de existencia que sustente el asiento de regularización.
5	Verificación de los servicios exteriores:
	- Verificar el cuadro de la cuenta 621 con la declaración del modelo 115 y 180. Si no existen retenciones verificar estar en posesión de certificado de exención.
	- Verificar que en la cuenta 622 no existen gastos que pudieran ser activables o viceversa.
	- Verificar que los servicios profesionales incluidos en esta cuenta y sujetos a retención se encuentran declarados en el modelo 190
	- Verificar que los gastos de transporte asociados directamente a las compras están contabilizados como un mayor importe de éstas. Si existen facturas de transporte de personas físicas en el sistema de módulos, verificar su inclusión en el modelo 190.
	- Verificar que las primas de seguros contabilizadas corresponden con gastos deducibles fiscalmente.
	- Verificar que no se encuentran contabilizados gastos financieros dentro de la cuenta de comisiones bancarias.
	- Verificar la existencia de liberalidades desde el punto de vista fiscal y la no deducción del IVA soportado por gastos con atenciones a clientes, asalariados o terceros.
	- Verificar que las facturas contabilizadas por suministros de luz, teléfono y suministros en general, se corresponden con consumos correspondientes a la empresa y no se corresponden con inmuebles, vehículos u otros inmovilizados que no se encuentran activados por ésta.
	- Verificar que los gastos correspondientes a viajes, desplazamiento y representación en general se encuentran documentados y se puede justificar su realidad.
	- Verificar que la cuenta 631 no recoge impuestos que pueden resultar activables, como ITP por adquisiciones de inmuebles.
6	Verificar el correcto cálculo del impuesto sobre sociedades y su correcta contabilización.
7	Verificar el ajuste de los saldos de activos y pasivos diferidos por impuestos, en caso de modificación del tipo impositivo medio del IS.
8	Comprobar el saldo de la cuenta 640, cruzando su información con el importe total de percepciones del modelo 190, eliminando el efecto de resto de profesionales y empresarios incluidos.
9	Verificar la deducibilidad fiscal del sueldo de administrador/Consejo y la correcta clasificación de los rendimientos obtenidos por los socios trabajadores (sueldos y salarios o servicios profesionales).
10	Verificar que el ratio entre las cuentas 642 / 640 se encuentra entre 0,30 - 0,32; en caso contrario analizar el motivo de las diferencias.
11	Verificar la justificación documental de los gastos correspondientes a insolvencias definitivas.

12	Verificar la correcta imputación de los gastos financieros de los pasivos que los devenguen, así como su periodificación. Tener en cuenta el límite de gastos financieros deducibles para el ejercicio 2012.
13	Verificar las amortizaciones y los deterioros de cada una de las áreas y su correcta justificación documental. En caso de libertad de amortización fiscal, tener en cuenta las limitaciones impuestas para el ejercicio 2012.
14	Verificar la correcta determinación de la cifra de negocios a efectos de determinar la aplicación de determinados beneficios fiscales.
15	Verificar que el importe del volumen de operaciones, establecido en el artículo 121 de la Ley de IVA y la casilla 108 del modelo 390, cuadra con el total de volumen de ingresos declarados en contabilidad y en el Impuesto sobre Sociedades.
16	Verificar si la sociedad ha realizado a lo largo del ejercicio trabajos para su inmovilizado.
17	Si existen ingresos por arrendamientos, verificar que estén contabilizadas correctamente las retenciones devengadas en la cuenta 473.
18	Comprobar la correcta contabilización y periodificación de los ingresos financieros devengados, así como de sus retenciones fiscales, que deberán aparecer en la cuenta 473.
19	Comprobar si existen ingresos contables que se puedan imputar fiscalmente en función de su cobro.
20	Verificar si existen ingresos contables que presenten un régimen de tributación, en el impuesto sobre el valor añadido, distinto, de manera que puedan existir actividades sujetas al impuesto y otras sujetas con exención limitada. Tener en cuenta en estos casos la prorata.

6. El registro contable de las subvenciones del Plan Estatal de Vivienda¹¹⁶

Martí García Pons

¹¹⁶El título de esta Nota Técnica se refiere genéricamente a las subvenciones del Plan Estatal de la Vivienda, aunque en ella se analicen las que contiene el Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación 2009-2012, cuya vigencia finalizó el 31 de diciembre de 2012, y que no ha sido prorrogado mientras el nuevo Plan está siendo en estos momentos objeto de tramitación. Entendemos que el análisis que aquí se realiza del Plan 2009-2012 permite su extrapolación para la correcta clasificación y registro contable de las subvenciones recogidas en planes anteriores, de las subvenciones autonómicas recogidas en los correspondientes decretos de desarrollo del Plan Estatal, y de las subvenciones que en su caso contemple el nuevo Plan.

1. LAS SUBVENCIONES EN EL NPGC

Según la norma de registro y valoración 18ª. Subvenciones, donaciones y legados recibidos, cabe diferenciar el tratamiento contable de las subvenciones otorgadas por los socios o propietarios de aquellas recibidas de terceros. Las subvenciones otorgadas por terceros, siempre que sean no reintegrables¹¹⁷, se califican como ingresos contabilizados, con carácter general, directamente en el estado de ingresos y gastos reconocidos, para posteriormente proceder a su imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias atendiendo a su finalidad; en particular, cuando financien gastos, de forma correlacionada a su devengo. Hasta el momento en que no se cumplan las condiciones para considerarlas no reintegrables, dichas subvenciones deberán lucir en el pasivo.

Sin embargo, la principal novedad incluida en el nuevo Plan, al margen de su imputación directa al patrimonio neto en el momento inicial, es el hecho de que las subvenciones, donaciones y legados entregados por los socios o propietarios de la empresa no tienen la calificación de ingresos, sino de fondos propios, al ponerlas en pie de equivalencia desde una perspectiva económica con las restantes aportaciones que los socios o propietarios puedan realizar a la empresa, fundamentalmente con la finalidad de fortalecer su patrimonio.

No obstante, dado que las empresas del sector público pueden ser beneficiarias de subvenciones en los mismos términos que lo pudiera ser cualquier empresa perteneciente al sector privado, el objetivo de imagen fiel exige excepcionar en estos casos (subvenciones otorgadas a empresas públicas por sus socios para financiar la realización de actividades de interés público o general) la regla que los califica de fondos propios, remitiendo al tratamiento contable general.¹¹⁸

TIPOLOGÍA DE SUBVENCIONES	NO REINTEGRABLES		REINTEGRABLES
	Procedentes de socios y propietarios	Procedentes de terceros	↓
Reconocimiento	FONDOS PROPIOS	PATRIMONIO NETO	PASIVO

¹¹⁷ Disposición adicional única, Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias; incluye los criterios para calificar una subvención como no reintegrable. Ver también la consulta 11 del BOICAC 75 de septiembre de 2008

¹¹⁸ Ver la consulta 8 del BOICAC 77 de marzo de 2009 sobre el criterio aplicable para calificar una actividad de "interés público o general" a los efectos previstos en la norma de registro y valoración 18ª. Subvenciones, donaciones y legados del Plan General de Contabilidad (PGC 2007), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. Y la norma sexta de la orden EHA/733/2010, de 25 de marzo.

Valoración inicial	MONETARIAS: Valor razonable del importe concedido NO MONETARIAS: Valor razonable del bien recibido		
Imputación a PyG	No constituyen ingresos	Atendiendo a su finalidad	No constituyen ingresos

La imputación a resultados de las subvenciones, donaciones y legados que tengan el carácter de no reintegrables se efectuará atendiendo a su finalidad.

CRITERIOS DE IMPUTACIÓN A RESULTADOS	
FINALIDAD	IMPUTACIÓN
Rentabilidad mínima o compensar déficits de explotación	Ingresos del ejercicio en el que se conceden
Sin asignación a una finalidad específica	
Financiación de gastos específicos	Ingresos en el mismo ejercicio en que se devenguen los gastos financiados
Adquisición de activos o cancelación de pasivos	Inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias: - En proporción a la amortización, por enajenación, corrección o baja en balance
	Existencias y activos financieros: - Cuando se produzca la enajenación, corrección valorativa o baja en balance
	Cancelación de deudas: - Como financiación específica: en función del elemento financiado - Resto: en el ejercicio en que se produzca la cancelación

2. LAS SUBVENCIONES DEL PLAN ESTATAL DE VIVIENDA Y REHABILITACIÓN 2009-2012¹¹⁹

Las ayudas económicas estatales en forma de subvenciones previstas en el Real Decreto 2066/2008, de 12 de diciembre, tienen por objeto los siguientes ejes y programas definidos en el artículo 21 del citado Real Decreto:

a) Eje 1, la promoción de viviendas protegidas, que incluye el programa de promoción de viviendas protegidas de nueva construcción, o procedentes de la rehabilitación, destinadas al arrendamiento, incluidas las promovidas en régimen de derecho de superficie o de concesión administrativa, y el programa de promoción de alojamientos protegidos para grupos especialmente vulnerables y otros grupos específicos.¹²⁰

1. Subvención a la promoción de viviendas protegidas para arrendamiento: Por metro cuadrado de superficie útil (arts. 27, 28).
2. Subvención a la promoción de alojamientos protegidos: Por metro cuadrado de superficie útil (art. 37).

b) Eje 2, las ayudas a demandantes de vivienda, que incluye el programa de ayudas a inquilinos de viviendas nuevas o usadas, libres o protegidas.

c) Eje 3, áreas de rehabilitación integral y renovación urbana (art. 48, 52, 56).

1. Subvención para la rehabilitación de viviendas y edificios, o subvención para la sustitución de viviendas existentes: Importe máximo sobre el presupuesto protegido.
2. Subvención destinada a las obras de urbanización y reurbanización en el espacio público: importe máximo sobre el presupuesto de dichas obras.
3. Subvención para la financiación parcial del coste de los equipos de información, gestión y acompañamiento social.
4. Subvención para realojos temporales, con una cuantía media máxima anual por unidad familiar, hasta la calificación definitiva de su nueva vivienda, sin exceder de un máximo de 4 años.
5. Ayudas para la erradicación del chabolismo. Subvención para el realojo de cada unidad familiar: cuantía máxima de la renta anual que se vaya a satisfacer.

¹¹⁹ El RD 1713/2010, de 17 de diciembre ha eliminado gran parte de las subvenciones contenidas en el Plan 2009-2012.

¹²⁰ No se han incluido los importes monetarios de estas subvenciones por no ser relevantes para el objeto de esta nota.

d) Eje 4, las ayudas RENOVE a la rehabilitación y eficiencia energética, que incluye el programa de ayudas RENOVE a la rehabilitación y el programa de ayudas a la eficiencia energética, ya sea en la promoción, la rehabilitación o renovación de viviendas y edificios.

1. Subvenciones a la rehabilitación de edificios de viviendas existentes (art. 59).
2. Subvención a la eficiencia energética: un importe por vivienda en función de la calificación energética (art. 63).

e) Eje 5, ayudas para la adquisición y urbanización de suelo para vivienda protegida.

1. Subvención por cada vivienda protegida a construir (art. 66).

f) Eje 6, ayudas a instrumentos de información y gestión del plan.

1. Cuantía a determinar en los convenios de colaboración entre el Ministerio de la Vivienda y las CC.AA. (art. 68).

Reseñadas las distintas subvenciones que contempla el Plan Estatal 2009-2012, proponemos a continuación la clasificación según su finalidad y su consecuente imputación a resultados, de las subvenciones relacionadas con la promoción de vivienda protegida.

TIPO DE SUBVENCIÓN	FINALIDAD	IMPUTACIÓN A RESULTADOS
Promoción de viviendas protegidas para arrendamiento o de alojamientos protegidos	Adquisición de inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias	En proporción a la amortización, por enajenación, corrección o baja en balance
Eficiencia energética	Adquisición de inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias	En proporción a la amortización, por enajenación, corrección o baja en balance
	Adquisición de existencias	Cuando se produzca la enajenación, corrección valorativa o baja en balance
Adquisición y urbanización de suelo para vivienda protegida	Adquisición de inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias	En proporción a la amortización, por enajenación, corrección o baja en balance

	Adquisición de existencias	Cuando se produzca la enajenación, corrección valorativa o baja en balance
--	----------------------------	--

3. REGISTRO CONTABLE. EJEMPLOS

- a. Obtención de una subvención pública para la promoción de 10 viviendas en arrendamiento.

- Importe de la subvención, 250.000 u.m.
- Tipo nominal de gravamen del impuesto sobre el beneficio 30%
- Período de amortización, 50 años

En el momento de la concesión

250.000,00 (4708) Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas
 A (940) Ingresos de subvenciones oficiales de capital 250.000,00

m/d

250.000,00 (940) Ingresos de subvenciones oficiales de capital
 A (130) Subvenciones oficiales de capital 250.000,00

m/d¹²¹

75.000,00 (8301) Impuesto diferido
 A (479) Diferencias temporarias imponibles 75.000,00

m/d

75.000,00 (130) Subvenciones oficiales de capital
 A (8301) Impuesto diferido 75.000,00

Traslación al resultado en función de la vida útil del inmueble, 50 años

5.000,00 (840) Transferencia de subvenciones oficiales de capital
 A (746) Subvenciones de capital transferidas al resultado 5.000,00

m/d

1.500,00 (479) Diferencias temporarias imponibles
 A (8301) Impuesto diferido 1.500,00

m/d

5.000,00 (130) Subvenciones oficiales de capital
 A (840) Transferencia de subvenciones oficiales de capital 5.000,00

¹²¹ Como vemos, la subvención recibida se contabiliza "neteada" del efecto fiscal. Ahora bien, si entendemos que la promoción de vivienda en arrendamiento cumple las condiciones establecidas en el artículo 34.2 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y que recoge la bonificación del 99% de la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas de la prestación de cualquiera de los servicios comprendidos en el apartado 2 del artículo 25 o en el apartado 1.a, b y c del artículo 36 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, de competencias de las entidades locales territoriales, municipales y provinciales, excepto cuando se exploten por el sistema de empresa mixta o de capital íntegramente privado, este efecto impositivo debería cuantificarse por el 99% del tipo impositivo aplicable (30%).

m/d

1.500,00 (8301) Impuesto diferido

A (130) Subvenciones oficiales de capital 1.500,00

Las entidades que aplican el PGC reflejan la imputación y traslado a resultados en el nuevo “**A) Estado de ingresos y gastos reconocidos**”¹²² (como vemos a continuación), del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, siendo necesario emplear para ello las cuentas de los nuevos grupos 9 (para la imputación al patrimonio neto) y 8 (para su traspaso a la cuenta de pérdidas y ganancias).

1) ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS
A) RESULTADO DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS
B) INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO:
I. Por valoración de instrumentos financieros
1. Activos financieros disponibles para la venta
2. Otros ingresos/gastos
II. Por coberturas de flujos de efectivo
III. Subvenciones donaciones y legados
IV. Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes
V. Efecto impositivo
Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto (I+II+III+IV+V)
C) TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS:
VI. Por valoración de instrumentos financieros
1. Activos financieros disponibles para la venta
2. Otros ingresos/gastos
VII. Por coberturas de flujos de efectivo
VIII. Subvenciones, donaciones y legados
IX. Efecto impositivo
Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VI+VII+VIII+IX)
TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (+A+B+C)

b. Obtención de una ayuda a la eficiencia energética para la promoción de 20 viviendas de protección oficial para la venta.

- Importe de la subvención, 70.000 u.m.
- Tipo nominal de gravamen del impuesto sobre el beneficio 30%

En el momento de la concesión

70.000,00 (4708) Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas

A (942) Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados 70.000,00

¹²² Este “Estado de ingresos y gastos reconocidos”, así como los grupos de cuentas 8 y 9, no están previstos en el PGC-PYMES. En su lugar, éstas utilizarán directamente la cuenta 130 tanto para el registro inicial como para los traspasos, tal como se hacía.

m/d

70.000,00 (942) Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados

A (132) Otras subvenciones, donaciones y legados 70.000,00

m/d

21.000,00 (8301) Impuesto diferido

A (479) Diferencias temporarias imponibles 21.000,00

m/d

21.000,00 (132) Otras subvenciones, donaciones y legados

A (8301) Impuesto diferido 21.000,00

Traslación al resultado en función de la venta de 12 de las viviendas

42.000,00 (842) Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados

A (740) Subvenciones de explotación 42.000,00

m/d

12.600,00 (479) Diferencias temporarias imponibles

A (8301) Impuesto diferido 12.600,00

m/d

42.000,00 (132) Otras subvenciones, donaciones y legados

A (842) Transferencia de otras subvenciones, donaciones 42.000,00

m/d

12.600,00 (8301) Impuesto diferido

A (132) Otras subvenciones, donaciones y legados 12.600,00

4. LAS SUBSIDIACIÓN DE PRÉSTAMOS CONVENIDOS EN EL PLAN ESTATAL DE VIVIENDA Y REHABILITACIÓN

Según el artículo 14 del RD 2066/2008, de 12 de diciembre, la cuantía de la subsidiación se cifrará en un número de euros anuales por cada 10.000 euros de préstamo convenido, extendiéndose proporcionalmente a fracciones de dicha cantidad, y dependerá de la cuantía del préstamo convenido, sea la inicial o la resultante de una amortización anticipada parcial, del nivel de ingresos familiares del prestatario y de la modalidad de actuación protegida.

La cuantía anual de la subsidiación será descontada previamente por la entidad de crédito de las cuotas que corresponderían en concepto de amortización de capital e intereses, o sólo de intereses en el período de carencia, cuando proceda, en la parte prorrateada que corresponda a cada vencimiento.

La cuantía de la subsidiación correspondiente a cada cuota no podrá superar en ningún caso la cuantía de la cuota a satisfacer en concepto de amortización de capital e intereses, o solo de intereses en el período de carencia.

Para su correcta contabilización debemos remitirnos a lo que establece la consulta 1 del BOICAC 81 de marzo de 2010.

Cuando la empresa reciba un préstamo a tipo de interés cero o a un tipo inferior al de mercado, registrará la financiación recibida como un pasivo que se valorará en el momento inicial por su valor razonable ajustado por los costes de transacción, pudiendo registrarse estos costes directamente en la cuenta de pérdidas y ganancias si la empresa aplica el PGC-PYMES. Posteriormente, registrará el pasivo financiero a coste amortizado aplicando el método del tipo de interés efectivo. Por tanto, el valor por el que deben registrarse inicialmente los préstamos de conformidad con las normas del PGC es su valor razonable que, en este caso particular, no coincidirá con el importe recibido.

Para calcular el valor razonable de estos préstamos que no devengan intereses o que devengan intereses inferiores a los de mercado, debemos acudir a una técnica de valoración como el valor actual de todos los flujos de efectivo futuros descontados.

El tipo de interés a utilizar para determinar el valor razonable de la deuda será el tipo de interés de mercado.

Adicionalmente y atendiendo al fondo económico de la operación, al tratarse de préstamos concedidos a tipo de interés cero o a tipo inferior al de mercado, se pondrá de manifiesto una subvención de tipo de interés, por diferencia entre el importe recibido y el valor razonable de la deuda determinado de acuerdo con lo dispuesto en los párrafos anteriores (valor actual de los pagos a realizar descontados al tipo de interés de mercado).

Según establece la norma de registro y valoración 18ª del PGC, dicha subvención se reconocerá inicialmente como un ingreso de patrimonio y, al tratarse de subvenciones recibidas para la cancelación de deudas, se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso la imputación se realizará en función del elemento financiado.

Veamos un ejemplo¹²³:

Una empresa recibe un préstamo de un millón de euros para la promoción de viviendas protegidas para arrendamiento a 10 años. El tipo de interés inicial es un 4% anual. La subsidiación es de 250 euros/año por cada 10.000 euros de préstamo.

La anualidad inicial y el cuadro de amortización serían los siguientes:

	A	B
1	Capital	1.000.000,00
2	Años	10
3	Interés anual	4,000%
4	Anualidad	-123.290,94
5	PAGO (B3;B2;B1) en la B4	

La cuota neta a pagar se calcula como la diferencia entre la cuota inicial y la subsidiación anual (123.290,94 – 25.000,00 = 98.290,94)

CUOTA	INTERESES	AMORTIZACIÓN	COSTE	SUBSIDIACIÓN	CUOTA NETA
			1.000.000,00		
123.290,94	40.000,00	83.290,94	916.709,06	25.000,00	98.290,94
123.290,94	36.668,36	86.622,58	830.086,47	25.000,00	98.290,94
123.290,94	33.203,46	90.087,49	739.998,99	25.000,00	98.290,94
123.290,94	29.599,96	93.690,98	646.308,00	25.000,00	98.290,94
123.290,94	25.852,32	97.438,62	548.869,38	25.000,00	98.290,94
123.290,94	21.954,78	101.336,17	447.533,21	25.000,00	98.290,94
123.290,94	17.901,33	105.389,62	342.143,59	25.000,00	98.290,94
123.290,94	13.685,74	109.605,20	232.538,39	25.000,00	98.290,94
123.290,94	9.301,54	113.989,41	118.548,98	25.000,00	98.290,94
123.290,94	4.741,96	118.548,98	0,00	25.000,00	98.290,94

Según la consulta 1 del BOICAC 81 de marzo de 2010, la subvención de tipo de interés se calcula por diferencia entre el importe recibido y el valor razonable de la deuda (valor actual de los pagos a realizar descontados al tipo de interés de mercado).

¹²³ Para simplificar los cálculos suponemos cuotas anuales, sin período de carencia y sin considerar el efecto fiscal.

	A	B
1	Anualidad	98.290,94
2	Años	10
3	Interés	4,000%
4	Valor actual	-797.227,61
5	VA (B3;B2;B1;0) en la B4	
	Valor recibido	1.000.000,00
	- Valor actual	-797.227,61
	= Subvención	202.772,39

A continuación debemos calcular un nuevo cuadro de amortización con el que devengar los intereses de esa financiación que deben reconocerse conforme al tipo de interés de mercado en el momento de la concesión, independientemente del tipo de interés subsidiado.

CUOTA	INTERESES	AMORTIZACIÓN	COSTE
			797.227,61
98.290,94	31.889,10	66.401,84	730.825,77
98.290,94	29.233,03	69.057,91	661.767,85
98.290,94	26.470,71	71.820,23	589.947,62
98.290,94	23.597,90	74.693,04	515.254,58
98.290,94	20.610,18	77.680,76	437.573,82
98.290,94	17.502,95	80.787,99	356.785,83
98.290,94	14.271,43	84.019,51	272.766,32
98.290,94	10.910,65	87.380,29	185.386,03
98.290,94	7.415,44	90.875,50	94.510,52
98.290,94	3.780,42	94.510,52	0,00

Así, en el momento de la recepción del préstamo, y el reconocimiento de la subvención, el asiento contable sería:

1.000.000,00 (572) Bancos

A (940) Ingresos de subvenciones oficiales de capital 202.772,39
A (1701) Deudas a largo plazo con entidades de crédito 730.825,77
A (520) Deudas a corto plazo con entidades de crédito 66.401,84

Al final del primer año debemos reconocer los intereses devengados a lo largo del ejercicio, el pago de la cuota y la reclasificación de la deuda que vence a corto plazo:

31.889,10 (662) Intereses de deudas

66.401,84 (520) Deudas a corto plazo con entidades de crédito

A (572) Bancos 98.290,94

m/d

69.057,91 (1701) Deudas a largo plazo con entidades de crédito

A (520) Deudas a corto plazo con entidades de crédito 69.057,91

Por último, dado que el préstamo y su subsidiación se han otorgado en relación con una financiación específica, la imputación a resultados se realizará en función del elemento financiado. Es decir, la traslación de la subvención a resultados se correlaciona con la amortización del elemento financiado, no con la imputación de la carga financiera subsidiada.

6. Anexos a la obra

LEGISLACION FISCAL Y CONTABLE

Enlaces para búsqueda de normativa económica, fiscal y contable.

<https://dl.dropbox.com/u/8155950/Anexos%20Gu%C3%ADa%20AVS/Normativa%20Fiscal%2C%20Contable%20y%20de%20Gesti%C3%B3n%20Empresarial%20%28David%20Ballester%29.xls>

CONTABILIDAD

Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.

<https://dl.dropbox.com/u/8155950/Anexos%20Gu%C3%ADa%20AVS/Resoluci%C3%B3n%20ICAC%20valor.%20inm.%20material%20e%20inversiones%20inmobiliarias.pdf>

FISCALIDAD

INFORME DE LA AGENCIA TRIBUTARIA SOBRE LA TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO DE LA ACTIVIDAD DE LOS ENTES PÚBLICOS. Análisis en particular de la actuación de los organismos públicos mediante sociedades mercantiles.

<https://dl.dropbox.com/u/8155950/Anexos%20Gu%C3%ADa%20AVS/Tributaci%C3%B3n%20en%20el%20Iva%20entes%20p%C3%BAblicos%20%28Julio%202012%29/Informe.pdf>

NOTA RESUMEN DEL INFORME DE LA AGENCIA TRIBUTARIA SOBRE LA TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO DE LA ACTIVIDAD DE LOS ENTES PÚBLICOS.

https://dl.dropbox.com/u/8155950/Anexos%20Gu%C3%ADa%20AVS/Tributaci%C3%B3n%20en%20el%20Iva%20entes%20p%C3%BAblicos%20%28Julio%202012%29/Nota_resumen.pdf

