

**JULIO
AGOSTO
2010**

APUNTES SOBRE LA ACTUALIDAD FISCAL

SUMARIO

- 1. PROYECTO NORMATIVO. MODIFICACIÓN DEL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN MATERIA DE LAS OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS**
Se reduce la carga formal que suponen las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas.
- 2. NOVEDADES DE LA REFORMA LABORAL QUE TIENEN INCIDENCIA EN EL ÁMBITO FISCAL**
Las indemnizaciones y las causas de despido tienen incidencia fiscal.
- 3. ALGUNAS CUESTIONES RELATIVAS A LA PRESENTACIÓN DEL MODELO 303 DE AUTOLIQUIDACIÓN DEL IVA MOTIVADAS POR LOS CAMBIOS DE TIPOS IMPOSITIVOS A PARTIR DE UNO DE JULIO**
La AEAT ha emitido un comunicado dando determinadas instrucciones para la cumplimentación del modelo 303 del IVA.
- 4. APLICACIÓN DE INCENTIVOS FISCALES PARA LAS EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN**
No son aplicables a aquellas entidades que no realizan ninguna actividad económica.
- 5. EL TRIBUNAL SUPREMO “ENCARECE” FISCALMENTE LOS PRÉSTAMOS EN OPERACIONES VINCULADAS**
Una reciente Sentencia del Tribunal Supremo da prevalencia de una manera clara al fondo económico de una operación prescindiendo de su forma jurídica.

1.PROYECTO NORMATIVO. MODIFICACIÓN DEL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN MATERIA DE LAS OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS

Si bien en el momento de dar por cerrada la redacción de estos Apuntes correspondientes a los meses de Julio y Agosto de 2010 aún no se ha publicado en el BOE, está previsto un Real Decreto por el que se dé cumplimiento al mandato recogido en el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, en el que se establecía un plazo de tres meses para modificar la normativa tributaria que regula las obligaciones de documentación, con el objeto de adaptarla a la jurisprudencia comunitaria y al derecho comparado.

La modificación prevista tendrá efectos para los periodos impositivos que concluyan a partir de 19 de febrero de 2009, fecha a partir de la cual existe la obligación de documentar las operaciones vinculadas y dada la importancia que tiene por lo que puede significar la simplificación en la documentación de un buen número de operaciones vinculadas recogemos el texto del proyecto, si bien de haber modificaciones en el texto definitivo, daríamos cumplida cuenta.

Cabe recordar, no obstante, que la no obligación de documentar no excluye la obligación de valorar las operaciones vinculadas a valor de mercado o razonable.

Las principales novedades que se contemplan en el proyecto de Real Decreto son las siguientes:

Exclusión de la obligación de documentación.

Quedan excluidas de la obligación de documentación el conjunto de las operaciones que no excedan de 250.000 euros realizadas en el periodo impositivo con la misma persona o entidad vinculada, cualquiera que sea el tamaño de la empresa y el carácter interno o internacional de las operaciones.

Excepciones a la exclusión de la obligación de la documentación.

Se establecen dos excepciones en las que se siguen conservando las obligaciones de documentación con toda su contundencia:

- a) Operaciones realizadas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales.
- b) Determinadas operaciones realizadas con personas físicas a las que resulte de aplicación el régimen de

estimación objetiva, o bien, en la transmisión de negocios, carteras, inmuebles u operaciones con intangibles.

Empresas de reducida dimensión.

En relación con las empresas de reducida dimensión el referido importe de las operaciones vinculadas excluidas de la obligación de documentación supondrá, en la práctica, que dichas empresas no se vean incurso en la necesidad de cumplir con esa obligación en las operaciones vinculadas relacionadas con la actividad empresarial habitual que desarrollan esas empresas.

Agrupaciones de interés económico y Uniones temporales de empresas.

La misma simplificación de las obligaciones de documentación, se extiende a las operaciones que realicen las agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas, tanto con las empresas miembros de esas entidades como con cualquier empresa del mismo grupo fiscal al que pertenecen aquellas empresas miembros.

2. NOVEDADES DE LA REFORMA LABORAL QUE TIENEN INCIDENCIA EN EL ÁMBITO FISCAL

Algunas de las medidas urgentes para la reforma del mercado de trabajo pueden tener incidencia en el ámbito fiscal al tratarse de indemnizaciones que resultarán exentas de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, destacando las siguientes:

Indemnización satisfecha en caso de despido colectivo.

Desde el 18 de junio de 2010 en los casos del enunciado, se entiende que concurren causas económicas cuando de los resultados de la empresa se desprenda una situación económica negativa; a estos efectos la empresa tiene que acreditar los resultados alegados y justificar que de los

mismos se deduce mínimamente la razonabilidad de la decisión extintiva.

Se entiende que concurren causas técnicas cuando se produzcan cambios, entre otros, en el ámbito de los medios de producción.

Causas organizativas cuando se produzcan cambios, entre otros, en el ámbito de los sistemas y métodos de trabajo del personal y

Causas productivas cuando se produzcan cambios, entre otros, en la demanda de los productos o servicios que la empresa pretende colocar en el mercado.

La empresa debe acreditar la concurrencia de alguna de las causas señaladas y justificar que de las mismas se deduce mínimamente la razonabilidad de la decisión extintiva para contribuir a mejorar la situación de la empresa o a prevenir una evolución negativa de la misma a través de una más adecuada organización de los recursos, que favorezca su posición competitiva en el mercado o una mejor respuesta a las exigencias de la demanda.

Contratación temporal.

Para la contratación temporal, la indemnización prevista en la normativa laboral por expiración del tiempo convenido o realización de la obra o servicio objeto del contrato, al no traer causa del despido o cese del trabajador, se entiende que no está exenta del IRPF. Esta indemnización se fijaba en una cuantía equivalente a la parte proporcional de la cantidad que resultaría de abonar ocho días de salario por cada año de servicio o la establecida, en su caso, en la normativa específica que sea de aplicación. Sin embargo desde el 18 de junio de 2010 la indemnización se fija de modo gradual conforme al siguiente calendario:

Contratos celebrados	Días de salario por año de servicio
Hasta 31-12-2011	8
A partir de 1-1-2012	9
A partir de 1-1-2013	10
A partir de 1-1-2014	11
A partir de 1-1-2015	12

3. ALGUNAS CUESTIONES RELATIVAS A LA PRESENTACIÓN DEL MODELO 303 DE AUTOLIQUIDACIÓN DEL IVA MOTIVADAS POR LOS CAMBIOS DE TIPOS IMPOSITIVOS A PARTIR DE UNO DE JULIO

La Agencia Tributaria ha emitido una comunicación informando sobre determinadas cuestiones relativas a la presentación del modelo 303 de autoliquidación de IVA que comentamos a continuación.

Autoliquidaciones del IVA correspondientes a los periodos iniciados desde julio de 2010 (mes 7 en liquidaciones mensuales o 3T en liquidaciones trimestrales). Situaciones que pueden plantearse

Se puede dar el caso de que en un mismo periodo de liquidación se tengan que reflejar operaciones gravadas según los nuevos tipos impositivos (18 y 8 por 100) junto con otras devengadas en periodos anteriores y a las que sean de aplicación los tipos vigentes hasta 30 de junio (16 y 7 por 100) como por ejemplo en los supuestos de modificación de la base imponible, regularización de ventas en régimen de viajeros, etc. a los que se aplica los tipos del 7 o del 16 por 100.

En estos supuestos deberá consignarse en las casillas 04 y 07 la suma algebraica de las bases imponibles y de igual forma se procederá con las casillas correspondientes a las cuotas devengadas.

Por lo que respecta a las casillas relativas a los tipos impositivos, se consignará el tipo resultante del cociente entre la cuota y la base imponible declaradas, cualquiera que sea el resultado y si este cociente no da un número entero, se harán constar los dos primeros decimales del número resultante.

Pagos anticipados realizados con anterioridad a uno de julio de 2010.

Como ya comentamos en nuestros anteriores apuntes del mes de junio pasado, los pagos anticipados realizados con anterioridad a uno de julio de 2010 correspondientes a operaciones cuya realización efectiva tenga lugar después de dicha fecha determinarán, en la proporción

correspondiente a dichos pagos anticipados, el devengo del impuesto calculado a los tipos impositivos vigentes cuando se efectúen los mencionados pagos, siempre que los bienes o servicios a que se refieran estén identificados con precisión.

Operaciones de tracto sucesivo o continuado.

En las operaciones de tracto sucesivo o continuado, tales como arrendamientos, suministros, etc., el devengo se produce, con carácter general, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que corresponde a cada percepción y por consiguiente, en dichas operaciones se realizará la repercusión del IVA a los nuevos tipos impositivos cuando la exigibilidad de las mismas se produzca a partir de uno de julio de 2010, aunque se correspondan a un periodo anterior a dicha fecha.

Aunque estas operaciones puedan documentarse mediante la expedición de documentos en los que se reflejen los importes resultantes de su cuantificación, dichos documentos en ningún caso tendrán la consideración de facturas, por lo que las cuotas consignadas en los citados documentos no determinarán ingreso alguno por IVA ni, consecuentemente, resultarán deducibles hasta que se produzca el devengo del impuesto, que es cuando el precio correspondiente a la percepción resulte exigible.

Y es por el motivo expuesto en el párrafo anterior que en las autoliquidaciones modelo 303 correspondientes a los periodos 1T o 2T del 2010 o a los meses 01 a 06 de 2010 no se puedan consignar bases ni cuotas a los nuevos tipos impositivos del 18 ó 8 por 100.

Nuevo modelo 390

A lo largo del año 2010 está previsto que se publique una Orden Ministerial que apruebe un nuevo modelo 390 Resumen anual en el que se incluirán nuevas casillas que permitan declarar separadamente las operaciones realizadas durante el ejercicio, desglosándolas en función del tipo impositivo al que efectivamente han sido gravadas.

4. APLICACIÓN DE INCENTIVOS FISCALES PARA LAS EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN

Las empresas de reducida dimensión, es decir, aquellas cuya cifra de negocios en el año anterior no haya alcanzado la cifra de 8 millones de euros, gozan de unos incentivos fiscales, que a modo de recordatorio y sin entrar en las condiciones específicas para cada uno de ellos son los siguientes:

Libertad de amortización con creación de empleo: Gozarán de libertad de amortización los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones de reducida dimensión. Dichos elementos, podrán ser amortizados libremente siempre que, durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros veinticuatro meses.

Libertad de amortización para bienes de escaso valor. Los elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 601,01 euros, podrán amortizarse libremente, hasta el límite de 12.020,24 euros referido al período impositivo.

Amortización de los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible. Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, así como los elementos del inmovilizado intangible, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

Pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores. En el período impositivo en el que se cumplan las condiciones de empresa de reducida dimensión, será deducible la pérdida por deterioro de los créditos para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias hasta el límite del 1 por ciento sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo.

Amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión. Los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a explotaciones económicas en los que se materialice la reinversión del importe obtenido en la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, también afectos a explotaciones económicas, realizada en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones de reducida dimensión, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 3 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

Tipo de gravamen. Las entidades de reducida dimensión tributarán, en general, con arreglo a la siguiente escala, salvo que deban tributar a un tipo diferente del general:

- a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros, al tipo del 25 por ciento.
- b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 30 por ciento.

Pues bien, la Dirección General de Tributos en respuesta a una Consulta Vinculante de fecha 3 de febrero pasado acerca de la posibilidad de aplicar dichos incentivos a una entidad cuyo objeto social es el alquiler de inmuebles, sin disponer de local ni de persona asalariada a su cargo en el ejercicio de la referida actividad, al no constituir dicha actividad el ejercicio de una actividad económica, concluye que no podrá aplicar los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión.

La Dirección General de Tributos hace suyos los argumentos esgrimidos en una resolución del TEAC de fecha 29 de enero de 2009, aduciendo que al tratarse de unos ingresos derivados de la mera titularidad de un

patrimonio y teniendo en cuenta que la finalidad de la norma es estimular fiscalmente la realización de actividades empresariales por empresas de reducida dimensión que fomenten el ciclo productivo de las empresas y el desarrollo económico, estas condiciones no se dan y por consiguiente no son aplicables los incentivos fiscales previstos para las empresas de reducida dimensión.

5. EL TRIBUNAL SUPREMO “ENCARECE” FISCALMENTE LOS PRÉSTAMOS EN OPERACIONES VINCULADAS

Una reciente Sentencia del Tribunal Supremo, de fecha 10 de enero de 2010, dictamina que las empresas se han centrado demasiado en las obligaciones de documentación en precios de transferencia y han dejado de lado el análisis del fondo económico de las operaciones. El Tribunal Supremo con esta Sentencia, viene a dar un toque de atención a una empresa que realizó una financiación encubierta, un préstamo en definitiva a otra empresa de su mismo grupo y por tanto vinculada, que debía generar intereses a un tipo de préstamo y no de cuenta corriente como documentó y devengó la empresa recurrente.

La operación documentada entre las empresas vinculadas, lo fue como de cuenta corriente comercial con un tipo de interés del 0,1 por 100 pero a la vista del fondo económico de tales operaciones el Tribunal Supremo estima que en definitiva existía una disponibilidad de capitales por entidades vinculadas durante largos periodos de tiempo que supusieron una financiación generadora de un rendimiento que en ningún caso es equiparable al que deriva de la cuenta corriente bancaria.

Conviene recordar una vez más que tanto a nivel contable como a nivel fiscal prevalece el fondo económico de la operación con independencia de la forma jurídica de que se haya revestido.