

SUMARIO

1. CONSECUENCIAS DE LOS CAMBIOS DE TIPOS IMPOSITIVOS DEL IVA A PARTIR DE 1 DE JULIO DE 2010

Se analizan en particular las ejecuciones de obra, las prestaciones de servicios de tracto sucesivo, los pagos anticipados, los rappels, devoluciones y descuentos por pronto pago.

2. RETRIBUCIÓN DE LOS SOCIOS PROFESIONALES Y ADECUACIÓN AL VALOR DE MERCADO

Una consulta de la DGT precisa el cálculo del resultado sobre el que se aplica el límite mínimo del 85 por 100 para retribuciones a los socios profesionales.

3. TRATAMIENTO FISCAL DE CANTIDADES NO REINTEGRABLES APORTADAS POR SOCIOS DE UNA SOCIEDAD

Las cantidades no reintegrables aportadas a una sociedad por sus socios no tienen la consideración de ingresos.

4. APROBACIÓN DE LOS MODELOS DE DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 2009

Destaca la presentación de determinada información adicional con carácter previo a la declaración.

1. CONSECUENCIAS DE LOS CAMBIOS DE TIPOS IMPOSITIVOS DEL IVA A PARTIR DE 1 DE JULIO DE 2010

En una Consulta Vinculante (V0602-10) evacuada por la Dirección General de Tributos con fecha del pasado 26 de marzo se analizan las consecuencias del cambio de tipos impositivos del IVA a la luz de la propia Ley del Impuesto y de los criterios deducidos de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de febrero de 2006, Asunto C-419/02. En dicha CV se hace hincapié en los contratos con Administraciones Públicas, en las ejecuciones de obra y prestaciones de servicios de tracto sucesivo o continuadas y en los pagos a cuenta.

Por otro lado, en Consultas V2452-09 y V2835-09 de fechas 2 de noviembre y 29 de diciembre de 2009, respectivamente, se marcan las pautas aplicables en los rappels concedidos a clientes, en las devoluciones de productos y en los descuentos por pronto pago.

Ejecuciones de obra por operaciones con las Entidades Públicas. Cuando existan certificaciones de ejecución de obra pendientes de satisfacer emitidas con anterioridad a 1 de julio de 2010, así como en la entrega definitiva de la obra con posterioridad a dicha fecha, el tipo impositivo aplicable será el 18 por 100, que será el vigente en aquella fecha.

Pagos anticipados. Cuando los pagos anticipados se hayan efectuado con anterioridad a 1 de julio de 2010 y correspondan a operaciones que deban entenderse aún no devengadas, las cuotas devengadas relativas a los citados pagos no deberán ser objeto de modificación.

Operaciones de tracto sucesivo. La Ley del IVA establece que en los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, se devengará el impuesto en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

Con independencia de quién sea el destinatario del servicio de tracto sucesivo (suministros, arrendamientos, etc.), en este caso, el nuevo tipo impositivo resultará aplicable a las contraprestaciones exigibles con posterioridad a 1 de julio de 2010, aunque puedan corresponderse con periodos de consumo anteriores a dicha fecha.

Concesión de rappels. Los proveedores que otorguen un descuento por este concepto a sus clientes, deben rectificar la base imponible de las entrega de bienes efectuadas a los clientes beneficiarios del rappel y documentar dicha rectificación mediante la expedición de la preceptiva factura rectificativa.

La factura rectificativa por rappels, debe emitirse en el momento de su concesión, con independencia de que la misma tenga por objeto documentar rappels concedidos en el año precedente.

Dado que el tipo aplicable es el vigente en el momento del devengo, si se produce una variación de tipos impositivos en un año determinado y los proveedores aplican un rappel anual, las bases imponibles y su rectificación se han de determinar teniendo en cuenta el tipo impositivo aplicado en cada periodo en el que estuvieron vigentes los correspondientes tipos impositivos a los que corresponden los rappels.

A modo de ejemplo, el rappel que se conceda por compras de 2010 pero que se formaliza durante 2011, un parte irá al 16 por 100 de IVA por las realizadas entre el 1 de enero y el 30 de junio de 2010 y otra parte irá al 18 por 100 de IVA, por las compras realizadas entre 1 de julio y 31 de diciembre de 2010.

Devoluciones de productos. La factura rectificativa por los productos devueltos deberá emitirse en el momento de su recepción, con independencia de que deba documentar la devolución de productos entregados con anterioridad a la fecha en que se produce el cambio de tipo impositivo.

Dado que el tipo aplicable es el vigente en el momento del devengo, si se produce una variación de tipos impositivos en un momento determinado, la rectificación de las facturas relativas a la devolución se deberá practicar teniendo en cuenta el tipo impositivo aplicado en cada periodo en el que estuvieron vigentes los correspondientes tipos impositivos a los que corresponden los productos devueltos.

Descuentos por pronto pago. Debe diferenciarse según se concedan previa o simultáneamente a la realización de las operaciones o con posterioridad a su realización.

Concesión previa o simultáneamente a la realización de las operaciones: los descuentos al no formar parte de la base imponible, directamente se consignan en la factura que se expida para documentar tales operaciones.

Concesión con posterioridad a la realización de las operaciones:

Se deberá expedir una factura rectificativa con los requisitos reglamentarios, en el momento en que se conceda o acuerde el descuento.

El tipo impositivo aplicable será el vigente en el momento de la operación sobre la que se concede el descuento por pronto pago.

2. RETRIBUCIÓN DE LOS SOCIOS PROFESIONALES Y ADECUACIÓN AL VALOR DE MERCADO

En las sociedades profesionales se entiende que la retribución de los socios profesionales se ajusta al valor de mercado si ésta supone al menos el 85 por 100 del resultado previo de la empresa. En una consulta vinculante del pasado 25 de enero (V0106-10), la Dirección General de Tributos aclara cuál es el resultado previo de la empresa.

Valor de mercado. En las sociedades profesionales, que se incluyan dentro de las de reducida dimensión, se entiende que las retribuciones de los socios profesionales se adecuan al valor de mercado si se cumplen, entre otros, los siguientes requisitos:

- Que el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios sea positivo.
- Que al menos el 85 por 100 de dicho resultado previo se destine a dichas retribuciones.

Determinación del resultado previo. Ante la duda de si el resultado previo se refiere al resultado contable o bien al resultado fiscal (una vez efectuados los ajustes para obtener la base imponible del Impuesto sobre Sociedades), la Dirección General de Tributos en la consulta vinculante que comentamos, especifica que el resultado que debe tenerse en cuenta es el contable, a partir del cual se determina la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Actividades profesionales compartidas con otras. En el supuesto de que la misma sociedad tenga una actividad profesional y otra distinta, el cálculo del resultado previo se efectuará sobre la totalidad de las operaciones realizadas por la sociedad, tanto la profesional como las adicionales, debiéndose tener en cuenta que para que sea aplicable este régimen “pacífico” de considerar las retribuciones percibidas por los socio profesionales como de valor de mercado, al menos el 75 por 100 de los ingresos del ejercicio han de proceder del desarrollo de actividades profesionales.

3. TRATAMIENTO FISCAL DE CANTIDADES NO REINTEGRABLES APORTADAS POR SOCIOS DE UNA SOCIEDAD

En respuestas a consultas vinculantes de fechas 9 de julio y 7 de agosto de 2009 (V1626-09 y V1863-09), la Dirección General de Tributos concluye en el sentido de que las aportaciones efectuadas por los socios a su sociedad para reforzar su situación financiera no constituyen ingreso tributable en el Impuesto sobre Sociedades si se cumplen dos condiciones:

- a) Que se realicen sin derecho a su devolución y sin que se pacte contraprestación alguna por dichas aportaciones y
- b) Que se mantenga la equivalencia económica entre los socios, antes y después de la aportación.

El nuevo Plan General de Contabilidad contempla como novedad con respecto al PGC de 1990, el tratamiento de las subvenciones, donaciones o 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.

Tanto si el socio es persona física como si es persona jurídica, la aportación realizada tendrá la consideración de mayor valor de las participaciones de la sociedad de la que sea socio.

En el caso de que la aportación no se realice por los socios en la misma proporción, supuesto que no se contempla en ninguna de las dos consultas que hemos referenciado, debemos suponer que resultarían de aplicación los criterios marcados por el artículo 21 bis del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, de manera que para la sociedad, por la parte no correspondiente al porcentaje de participación del socio se trataría de una renta, esta sí tributable por el Impuesto sobre Sociedades, y para el socio una liberalidad.

4. APROBACIÓN DE LOS MODELOS DE DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 2009

Mediante la Orden Ministerial EHA/1338/2010 publicada en el B.O.E. del día 24 de mayo de 2010, se regulan los modelos de declaraciones para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2009 del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y de las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el territorio español.

Con respecto a los modelos para la declaración de 2008, señalamos las siguientes novedades:

Modelos. Solo existirán dos modelos: el 200 con carácter general y el 220 para grupos que tributen según el régimen especial de consolidación fiscal.

Supuestos en los que debe presentarse información previa a la declaración. Existe la obligación de presentar información previa a la declaración, a través del formulario que figura como anexo III, cuya presentación deberá ser por vía telemática a través del registro electrónico de la AEAT en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se haya consignado en la declaración una corrección negativa al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias por importe igual o superior a 50.000 euros en el apartado correspondiente a “otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias”, debiendo describir la naturaleza del ajuste realizado.
- b) Cuando el importe de la deducción generada en el ejercicio (con independencia de que se aplique o de que quede pendiente de aplicación), sea igual o superior a 50.000 euros en las siguientes deducciones:
- por reinversión de beneficios extraordinarios: identificando los bienes transmitidos y los bienes en los que se materializa la inversión.
 - por inversiones medioambientales: identificando las inversiones realizadas.
 - por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica: identificando las inversiones y gastos que originan el derecho a la deducción.
 - por actividades de exportación: identificando las inversiones y gastos que originan el derecho a la deducción.

Apartados específicos para facilitar determinada información: Se establecen en el modelo 200, apartados específicos para facilitar información sobre los siguientes extremos:

- a) Operaciones del ejercicio con personas o entidades vinculadas si existe obligación de documentación y se han realizado a partir del 19/02/2009, excluidas las operaciones cuyo importe conjunto no supere la cifra de 100.000 euros de valor de mercado. Se deben declarar por separado las operaciones de ingreso o pago.

Para determinar las operaciones que deben declararse se establecen los siguientes criterios:

- Si las operaciones suponen gastos o ingresos contables, se utiliza el criterio de devengo contable. En caso contrario, se utiliza la fecha de realización de la operación.
- Si el valor de la operación supera el límite de 100.000 euros y la operación sigue vigente a lo largo de varios ejercicios, sólo se declara en el ejercicio en que se realice la operación. En el caso de prestaciones de servicios continuadas a lo largo del tiempo, para determinar si deben declararse y en qué momento, se tendrá en cuenta el valor de la operación en cada uno de los ejercicios.

Para el cómputo del límite de los 100.000 euros se especifica que el mismo no incluye el IVA y que se refiere al conjunto de las operaciones por persona o entidad vinculada, del mismo tipo y con el mismo método de valoración.

- b) Correcciones valorativas por deterioro y cambios en el valor razonable de participaciones en las que se posea o se haya poseído en el ejercicio más de un 5 por 100 (1 por 100 si son valores cotizados en un mercado secundario organizado), siempre que el valor nominal supere o haya superado los 100.000 euros.
- c) Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (de cumplimentación voluntaria), excluida la corrección por el IS, indicando el importe de la corrección del ejercicio y el saldo pendiente.

Plazo de presentación y domiciliación del pago. El plazo de presentación se mantiene en los 25 días posteriores al transcurso de seis meses desde la conclusión del periodo impositivo.

Si el periodo impositivo coincide con el año natural, se presenta telemáticamente y se produce la domiciliación del pago de la deuda tributaria, el plazo para dicha domiciliación bancaria es del 1 de julio al 21 de julio de 2010, ambos inclusive.

DISPOSICIONES PUBLICADAS DURANTE LOS MESES DE ABRIL Y MAYO DE 2010

Blanqueo de capitales

Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

Jefatura del Estado. B.O.E. número 103 de fecha 29 de abril de 2010.

Procedimientos administrativos. Gestión informatizada

Resolución de 27 de abril de 2010, de la Subsecretaría, por la que se modifica la relación de procedimientos y trámites incluidos en la Orden EHA/693/2008, de 10 de marzo, por la que se crea el Registro Electrónico del Ministerio de Economía y Hacienda.

Ministerio de Economía y Hacienda. B.O.E. número 103 de fecha 29 de abril de 2010.

Procedimientos tributarios. Gestión informatizada

Resolución de 18 de mayo de 2010, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación con el registro y gestión de apoderamientos y el registro y gestión de las sucesiones y de las representaciones legales de menores e incapacitados para la realización de trámites y actuaciones por Internet ante la Agencia Tributaria.

Ministerio de Economía y Hacienda. B.O.E. número 124 de fecha 21 de mayo de 2010.

Medidas extraordinarias

Real Decreto-ley 8/2010, de 20 de mayo, por el que se adoptan medidas extraordinarias para la reducción del déficit público

Jefatura del Estado. B.O.E. número 126 de fecha 24 de mayo de 2010.

Corrección de errores en B.O.E. números 127 y número 128 de fecha 25 y 26 de mayo de 2010.

Modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes

Orden EHA/1338/2010, de 13 de mayo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2009, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática.

Ministerio de Economía y Hacienda. B.O.E. número 126 de fecha 24 de mayo de 2010.

Impuesto sobre la Renta de no Residentes

Corrección de errores de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria.

Jefatura del Estado. B.O.E. número 128 de fecha 26 de mayo de 2010.

CALENDARIO FISCAL PARA EL MES DE JUNIO DE 2010

SEMANALMENTE

Impuestos Especiales

- * Relación de documentos de acompañamiento expedidos y recibidos en tráfico intracomunitario durante la semana anterior. Modelos 551, 552.
La transmisión telemática por Internet de los documentos de acompañamiento, 500, de los documentos simplificados de acompañamiento, 503, de las notas de entrega expedidas dentro del procedimiento de venta en ruta, NE, y de los comprobantes y recibos de entrega expedidos para documentar los avituallamientos a aeronaves, 540, y embarcaciones, 541, realizadas por el procedimiento de ventas en ruta, debe realizarse dentro del mes siguiente a su expedición o, en su caso, dentro del mes siguiente a su recepción. El modelo 512 de relación anual de destinatarios de productos de la tarifa 2ª, deberá presentarse dentro del primer trimestre de 2010.
- * Los modelos 553, 554, 555, 557, 558, 570 y 580 se utilizarán para las declaraciones relativas, exclusivamente, a fábricas y depósitos fiscales y el modelo 556 se utilizará exclusivamente para las declaraciones de las fábricas de productos intermedios en régimen general.
Se presentará en los mismos plazos que su correspondiente declaración-liquidación única, la declaración desglose de cuotas centralizadas "DDC". La presentación se hará telemáticamente por Internet.

HASTA EL DÍA 12

Estadística Comercio Intracomunitario (Intrastat)

- * Mayo 2010 Modelos N-I, N-E, O-I, O-E

HASTA EL DÍA 21

Renta y Sociedades

Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta, ganancias derivadas de acciones y participaciones de las instituciones de inversión colectiva, rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos, capital mobiliario, personas autorizadas y saldos en cuentas

- * Mayo 2010. Grandes empresas. Modelos 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128.

Impuesto sobre el Valor Añadido

- * Mayo 2010. Régimen General Autoliquidación. Modelo 303.
- * Mayo 2010. Grupo de entidades, modelo individual. Modelo 322.
- * Mayo 2010. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias. Modelo 349.
- * Mayo 2010. Grupo de entidades, modelo agregado. Modelo 353.
- * Mayo 2010. Operaciones asimiladas a las importaciones. Modelo 380.

Impuesto sobre el valor Añadido e Impuesto General Indirecto Canario

- * Mayo 2010. Declaración de operaciones incluidas en los libros registro del IVA y del IGIC. Modelo 340.

Impuesto General Indirecto Canario

- * Grandes Empresas. Declaración-liquidación mes de mayo. Modelo 410.
- * Régimen general devolución mensual. Mes de mayo. Modelo 411.
- * Declaración ocasional (mes anterior). Modelo 412.
- * Régimen especial del Grupo de entidades. Mes de mayo. Modelo 418.
- * Régimen especial del Grupo de entidades. Mes de mayo. Modelo 419.
- * Grandes Empresas fabricantes o comercializadores de labores de tabaco rubio. Declaración-liquidación mes de mayo. Modelo 490.
- * Régimen general devolución mensual fabricantes o comercializadores de labores de tabaco rubio. Mes de mayo. Modelo 490.

Impuesto sobre las Primas de Seguros

- * Mayo 2010. Modelo 430.

Impuestos Especiales de Fabricación

- * Marzo 2010. Grandes Empresas (*) .Modelos 553, 554, 555, 556,5 57, 558.
- * Marzo 2010. Grandes Empresas. Modelos 561, 562, 563.
- * Mayo 2010. Grandes Empresas. Modelo 560.
- * Mayo 2010. Todas las empresas. Modelos 564, 566.
- * Mayo 2010 (*). Modelos 570, 580.

(*) Los operadores registrados y no registrados (para el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Alcohólicas), representantes fiscales y receptores autorizados (Grandes Empresas), destinatarios registrados y destinatarios registrados ocasionales (para el Impuesto sobre Hidrocarburos y el Impuesto sobre el Tabaco) utilizarán para todos los impuestos el modelo 510.

HASTA EL DÍA 25

Renta a ingresar con domiciliación en cuenta

- * Confirmación del borrador de declaración con resultado a ingresar con domiciliación en cuenta.
- * Declaración anual 2009 con resultado a ingresar con domiciliación en cuenta. Modelo D-100.

HASTA EL DÍA 30

Renta. Declaración anual 2009

- * Declaración anual 2009. Modelo D100.
- * Régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes para trabajadores desplazados 2009. Modelo 150.

- * Confirmación del borrador de declaración con resultado a devolver, renuncia a la devolución, negativo y a ingresar sin domiciliación en cuenta.