



joandíazassociats
SOCIETAT D'ECONOMISTES

INFORMACIÓN SOBRE LA ACTUALIDAD FISCAL

JULIO-AGOSTO DE 2003

SUMARIO

- ***EXCLUSIÓN DE DECLARAR POR EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO CON RENTAS EXENTAS Y UNA FACTURACIÓN ANUAL INFERIOR A 100.000 EUROS***
- ***TRATAMIENTO CONTABLE Y FISCAL DE LAS OPERACIONES DE RENTING Y DE LEASING***
- ***TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO DEL SALDO NEGATIVO QUE SE GENERA COMO CONSECUENCIA DE SOPORTAR AL TIPO GENERAL Y REPERCUTIR AL TIPO REDUCIDO***
- ***CONSIDERACIÓN DE AUTOCONSUMO EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO DE LA CESIÓN GRATUITA DE MATERIAL DE HOSTELERÍA***
- ***PROYECTO DE LEY GENERAL TRIBUTARIA. EL ABUSO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA***

EXCLUSIÓN DE DECLARAR POR EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO CON RENTAS EXENTAS Y UNA FACTURACIÓN ANUAL INFERIOR A 100.000 EUROS

Está previsto que a través de una enmienda presentada en el Senado a la Ley de Reforma del Mercado de Valores y de la Ley de Sociedades Anónimas, las entidades sin ánimo de lucro cuyos ingresos del año 2002 no hayan superado los 100.000 euros y que no hayan tenido rentas no exentas sometidas a retención (intereses bancarios, por ejemplo) superiores a los 2.000 euros, no tengan que presentar la declaración por el Impuesto sobre Sociedades.

Este texto modificativo está previsto que sea ratificado por el Congreso en la sesión extraordinaria que se celebrará el próximo día 8 de julio para que pueda publicarse en el B.O.E. y entre en vigor antes del día 25 de julio.

En los Apuntes del pasado mes de mayo, mencionábamos que en 2002 se habían modificado algunos artículos del Impuesto sobre Sociedades, de manera que todas las



joandíazassociats
SOCIETAT D'ECONOMISTES

entidades sin ánimo de lucro, aún obteniendo sólo rentas exentas, debían presentar la declaración por dicho Impuesto.

Con esta medida se evita el esfuerzo adicional que iba a representar un trámite administrativo para muchas asociaciones, que por su dimensión económica, no iba a generar ingreso tributario.

TRATAMIENTO CONTABLE Y FISCAL DE LAS OPERACIONES DE RENTING Y DE LEASING

Tanto el renting como el leasing son dos instrumentos financieros que permiten a la empresa la utilización de bienes de activo fijo material con financiación ajena mediante el pago de cuotas de arrendamiento, pero que ambos presentan diferencias sustanciales en su concepto, tratamiento contable y tratamiento fiscal, que seguidamente resumimos.

CONTRATOS DE LEASING

Son los celebrados con entidades de crédito que tienen por objeto exclusivo la cesión del uso de bienes muebles o inmuebles, adquiridos para dicha finalidad, según las especificaciones del usuario, y a cambio de una contraprestación que consiste en el abono periódico de las cuotas.

Los bienes objeto de cesión habrán de quedar afectados por el usuario únicamente a sus actividades económicas y empresariales y necesariamente en el contrato se incluirá una opción de compra a favor del usuario, a su término.

Tratamiento contable

Viene especificado en la norma de valoración 5ª f) del vigente Plan General de Contabilidad que sintetizada establece que los derechos derivados de los contratos de arrendamiento financiero se contabilizarán como *activos inmateriales* por el valor al contado del bien, debiéndose reflejar en el pasivo la deuda total por las cuotas más el importe de la opción de compra. La diferencia entre ambos importes, constituida por *los gastos financieros* de la operación, se contabilizará como gastos a distribuir en varios ejercicios. Los derechos registrados como activos inmateriales serán amortizados, en su caso, atendiendo a la vida útil del bien objeto del contrato y los gastos a distribuir en varios ejercicios se imputarán a resultados de acuerdo con un criterio financiero.

Tratamiento fiscal

La Ley del Impuesto sobre Sociedades establece para estos contratos un régimen fiscal especial condicionado a que se cumplan los siguientes requisitos especiales:

- El contrato ha de tener una duración mínimo de dos años en el arrendamiento de bienes muebles y de diez años cuando se trate de inmuebles.



joandíazassociats
SOCIETAT D'ECONOMISTES

- Con respecto a las cuotas, debe diferenciarse la parte correspondiente a la carga financiera de la que corresponde a la recuperación del coste del bien, la cual, debe permanecer constante o tener carácter creciente durante la duración del contrato.

Cumplidos estos requisitos, el régimen fiscal para el arrendatario será el siguiente:

- La carga financiera de las cuotas es gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades.
- La parte correspondiente a la recuperación del coste del bien satisfecha, será deducible con el límite de aplicar al coste del bien el doble del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización, siendo deducible el exceso sobre esa cantidad en los periodos impositivos sucesivos, respetando igual límite.

Para las empresas de reducida dimensión, la amortización deducible será el resultado de multiplicar los coeficientes antes señalados por el doble y por 1,5.

CONTRATOS DE RENTING

Estos tipos de contratos carecen de regulación específica, y podrían definirse como aquellos por los que una de las partes se obliga a ceder a la otra el uso de un bien por tiempo determinado a cambio de una cuota periódica, siendo a cuenta del arrendador el mantenimiento del bien objeto del contrato. Normalmente este tipo de contratos no tiene opción de compra.

La gran diferencia con el leasing estriba en que pueden ser celebrados con cualquier tipo de entidad, no necesariamente de crédito, y que en muchas ocasiones la figura del arrendador coincide con la de los fabricantes, importadores o distribuidores de los bienes contratados.

Tratamiento contable

Como norma general, el arrendatario registrará como gasto la cuota de arrendamiento abonada, lo que incluye la remuneración de la cesión de uso y del mantenimiento del bien.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (I.C.A.C.) estima que deben cumplirse las normas de contabilización para los contratos de leasing, cuando del contrato de renting se desprendan unas características similares a las de un contrato de leasing, especialmente cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra.

El I.C.A.C. menciona una serie de situaciones en las que estima que por las condiciones económicas de la operación, debe contabilizarse el contrato de renting como si se tratase de un contrato de arrendamiento financiero o leasing:

- Contratos de arrendamiento en los que el periodo de alquiler coincide con la vida útil del bien o cuando siendo menor aquél existe una clara evidencia de que finalmente ambos periodos van a coincidir, no siendo significativo el valor residual al finalizar el periodo de utilización



joandíazassociats
SOCIETAT D'ECONOMISTES

- Cuando las especiales características de los bienes objeto del arrendamiento hagan que su utilidad quede restringida al arrendatario.

Tratamiento fiscal

Los arrendatarios en los contratos de renting se verán vinculados fiscalmente por el tratamiento contable que deba darse a la operación, ya que no existe un tratamiento fiscal específico.

De esta manera, si el tratamiento contable es el propio de los arrendamientos puros, el arrendatario podrá deducir de su base imponible la totalidad de las cuotas de renting devengadas en el ejercicio.

Por el contrario, si debe darse el tratamiento propio del leasing, no podrá registrarse como gasto un importe superior a la amortización contable del bien, según alguno de los sistemas de amortización fiscalmente admitido, más en su caso, la carga financiera que incluya la cuota.

Mención especial a los contratos cuyo objeto sea un vehículo

Para la empresa, todos los gastos del vehículo, incluidos los derivados de un renting o de un leasing, y su amortización serán deducibles en el Impuesto sobre Sociedades en la medida de que el vehículo en cuestión esté afecto a su actividad, y que en el supuesto de posible uso privado se formalice una retribución en especie para el empleado usuario.

TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO DEL SALDO NEGATIVO QUE SE GENERA COMO CONSECUENCIA DE SOPORTAR AL TIPO GENERAL Y REPERCUTIR AL TIPO REDUCIDO

Las empresas que durante el año hayan soportado más cuota del impuesto por adquisiciones, que el importe que hayan repercutido por sus entregas de bienes y servicios, podrán solicitar la devolución de la diferencia en la última declaración-liquidación.

El problema financiero se suscita cuando habitualmente se efectúan entregas a un tipo y se soportan adquisiciones a un tipo superior, lo cual origina cantidades a favor de la empresa en cada declaración-liquidación.

En el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, se prevén diversos supuestos por los que se tendrá derecho a la devolución del saldo a su favor existente al término de cada periodo de liquidación, hasta el límite de aplicar el tipo impositivo general del Impuesto al importe total en dicho periodo de las operaciones realizadas. Un requisito fundamental es el de que durante el año natural inmediato anterior las operaciones de tal índole hubieran ascendido a un importe global superior a 120.202,42 euros.

Los supuestos a que nos referimos son los siguientes:



joandíazassociats
SOCIETAT D'ECONOMISTES

1. Exportaciones de bienes, operaciones asimiladas a las exportaciones, entregas de bienes destinados a otros miembros de la U.E y prestaciones de servicios relacionadas con las exportaciones.
2. Operaciones no sujetas por tratarse de entregas de bienes cuya expedición o transporte se inicie en territorio de aplicación del I.V.A. español con destino a otro Estado miembro de la U.E.
3. Transportes intracomunitarios de bienes y operaciones accesorias a ellos no sujetos al impuesto.
4. Entregas de oro sin elaborar, productos semielaborados de oro, y entregas de oro de inversión.
5. Las entregas de bienes, que tributen a tipos reducidos, siguientes:
 - a) Sustancias o productos susceptibles de ser habitualmente utilizados para la nutrición humana o animal.
 - b) Animales, vegetales y demás productos utilizados habitualmente para la obtención de los utilizados para la nutrición humana o animal.
 - c) Las aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego.
6. Entregas de libros, periódicos y revistas que no contengan única o fundamentalmente publicidad.
7. Entregas de viviendas, viviendas de protección oficial o de promoción pública y las ejecuciones de obra que sean prestaciones de servicios y tengan como resultado inmediato la obtención de alguno de los bienes antes descritos.
8. Entregas de bienes y prestaciones de servicios exentos relativos a zonas francas, depósitos francos, otros depósitos y las operaciones relativas a regímenes aduaneros y fiscales
9. Operaciones exentas a las que les sea de aplicación el régimen especial de las agencias de viajes.
10. Entregas de coches de minusválidos, de sillas de ruedas y servicios de reparación de dichos bienes.
11. Trabajos realizados materialmente en territorio de aplicación del Impuesto sobre bienes muebles corporales y los informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a dichos bienes.
12. Entregas de fertilizantes, residuos orgánicos, correctores y enmiendas.

En consecuencia, y en los casos enunciados, las empresas afectadas podrán solicitar la devolución del saldo a su favor existente al término de cada periodo de liquidación.

CONSIDERACIÓN DE AUTOCONSUMO EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO DE LA CESIÓN GRATUITA DE MATERIAL DE HOSTELERÍA

En una Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 6 de noviembre de 2002 se ha establecido que la cesión de uso gratuita y sin contraprestación de neveras, botelleros o mostradores que se realizan a clientes, de forma gratuita, debe calificarse, dentro del ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, como autoconsumo.



joandíazassociats
SOCIETAT D'ECONOMISTES

El coste del servicio prestado, debe computarse en función de la amortización de los bienes cedidos, durante el tiempo que dure la cesión.

Cuestión distinta sería cuando se dieran supuestos tales como las de entregas de los referidos bienes hechas en consideración del volumen de compras o cuando se establezca expresamente en los contratos que existe una contraprestación única no diferenciada y, además, según las tarifas de precios de los fabricantes aprobadas anualmente, a aquellos clientes a los que no se cediese el uso de medios de frío, pagarían un precio inferior a los productos que adquiriesen.

PROYECTO DE LEY GENERAL TRIBUTARIA. EL ABUSO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

El Consejo de Ministros aprobó el Proyecto de Ley General Tributaria que sustituirá la preconstitucional de 1963, e incorporará normas aprobadas posteriormente como la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes de 1998.

Dado que la nueva Ley entrará en vigor el próximo año, la Agencia Tributaria calculará a partir de enero las sanciones con la actual Ley General Tributaria y con la nueva, y aplicará el resultado que resulte más favorable al contribuyente. Está además, previsto que se suspendan de manera inmediata los procesos de liquidación de sanciones fiscales cuando resulte más beneficiosa la aplicación de la nueva Ley General Tributaria.

Del contenido del proyecto de esta importante Ley dimos cuenta en los anteriores apuntes del mes de mayo, sin embargo sigue la ambigüedad del texto cuando se pretende definir la "ingeniería fiscal" y las responsabilidades de quienes utilicen fórmulas para rebajar el coste fiscal de sus operaciones económicas.

Este tema controvertido se regula en el artículo 15 "Abuso en la aplicación de la norma tributaria" cuyo redactado es el siguiente:

Se entenderá que existe abuso en la aplicación de la norma tributaria, cuando los obligados tributarios eludan total o parcialmente la realización del hecho imponible o minoren la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

- 1.- Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente inusuales o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- 2.- Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.



joandíazassociats
SOCIETAT D'ECONOMISTES

En el proyecto se establece también que la Administración Tributaria solamente pueda declarar que existe abuso en la aplicación de la norma tributaria si una Comisión Consultiva así lo establece, en cuyo caso se realizará una nueva liquidación eliminando las ventajas fiscales obtenidas, se liquidarán intereses de demora y se sancionará si procede.