



joan Díaz associats
SOCIETAT D'ECONOMISTES

INFORMACIÓN SOBRE LA ACTUALIDAD FISCAL

NOVIEMBRE 2005

SUMARIO

- 1. DEDUCCIÓN DE LAS CUOTAS SOPORTADAS DEL I.V.A. POR BENEFICIARIOS DE SUBVENCIONES. SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA*
- 2. PROYECTOS NORMATIVOS. NOVEDADES FISCALES QUE SE CONTEMPLAN EN EL PROYECTO DE LEY DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO*
- 3. DEDUCCIÓN EN LAS REINVERSIONES DE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS. LIMITACIONES CUANDO LA INVERSIÓN RESPONDE A UN AHORRO FISCAL*
- 4. I.V.A.: TRATAMIENTO EN LA ENTREGA DE PRODUCTOS A COSTE CERO EN EL DESARROLLO DE CAMPAÑAS PROMOCIONALES*
- 5. DEDUCCIÓN EN LOS IMPUESTOS SOBRE SOCIEDADES Y SOBRE EL VALOR AÑADIDO DE LOS GASTOS DERIVADOS DEL ACONDICIONAMIENTO DE UN LOCAL ARRENDADO*

1. DEDUCCIÓN DE LAS CUOTAS SOPORTADAS DEL I.V.A. POR BENEFICIARIOS DE SUBVENCIONES. SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictó el pasado mes de Octubre una sentencia que condena al Reino de España por fijar limitaciones al derecho de deducción del I.V.A. a cualquier sujeto beneficiario de subvenciones.

Dicho Tribunal considera que la normativa española es contraria a la normativa comunitaria, al prever una prorrata de deducción del I.V.A. soportado para los sujetos pasivos que efectúan únicamente operaciones gravadas y al instaurar una norma especial que limita el derecho a la deducción del I.V.A. correspondiente a la compra de bienes o servicios financiados mediante subvenciones, argumentando que la normativa española es contraria a la comunitaria porque la sexta directiva europea de I.V.A. sólo obliga a prorratear la cuota deducible cuando se realizan indistintamente operaciones con y sin derecho a deducción, pero no cuando sólo se llevan a cabo actividades con derecho a deducción.

La regla de prorrata consiste en aplicar un porcentaje a la cuota correspondiente a actividades que originan el derecho a deducir y su sistema de cálculo fue modificado a partir de 1998, estableciéndose como regla general, que las



joan Diaz associats
SOCIETAT D'ECONOMISTES

subvenciones deben adicionarse al denominador de la prorrata del año en que se perciben, lo que significó a partir de entonces una minoración del porcentaje de deducción que puede aplicarse la empresa que reciba estas ayudas en sus declaraciones del I.V.A.

En consecuencia, las entidades que hayan recibido subvenciones y que no se hayan deducido una parte del I.V.A. soportado por la aplicación del sistema de prorrata contraria al Derecho Comunitario, podrán solicitar las cantidades no deducidas con carácter retroactivo (de los último cuatro años).

Las empresas afectadas son tanto las que utilizan los bienes y servicios adquiridos para realizar de manera indistinta operaciones gravadas con derecho a deducción y operaciones sin tal derecho ("sujetos pasivos mixtos"), como las que efectúan únicamente operaciones gravadas con derecho a deducción ("sujetos pasivos totales").

2. PROYECTOS NORMATIVOS. NOVEDADES FISCALES QUE SE CONTEMPLAN EN EL PROYECTO DE LEY DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO

A la espera de su aprobación definitiva por las Cortes Españolas, reseñamos a continuación las principales novedades que en materia fiscal se contemplan en el proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2006 que ha sido aprobado por el Gobierno.

Impuestos Especiales: No se actualizarán según la inflación prevista en 2006 (el 2 por 100). Esta congelación pretende mitigar la reciente subida de la fiscalidad del alcohol, del 10 por 100, y del tabaco, en un 5,3 por 100, que se aprobó recientemente para paliar el déficit sanitario de las Autonomías.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: Se prevé una deflactación de la tarifa del I.R.P.F. en un 2 por 100, de acuerdo con la inflación prevista.

No está previsto, sin embargo, que se actualicen los mínimos exentos ni las deducciones.

Actualización de las tasas: Está prevista la actualización de las tasas fijas en una cuantía del 2 por 100.

3. DEDUCCIÓN EN LAS REINVERSIONES DE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS. LIMITACIONES CUANDO LA INVERSIÓN RESPONDE A UN AHORRO FISCAL

Como se recordará, en el Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades se establece una deducción en la cuota íntegra del Impuesto del 20 por 100 de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales siguientes, susceptibles de generar rentas:

a) Los pertenecientes al inmovilizado material e inmaterial, que se hubiesen poseído al menos un año antes de la transmisión.

b) Valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de las mismas, y que se hubiesen poseído, al



joan Díaz Associats
SOCIETAT D'ECONOMISTES

menos, con un año de antelación a la fecha de transmisión.

La condición de la deducción viene dada por la reinversión del producto de la enajenación en los siguientes elementos patrimoniales:

- a) Los pertenecientes al inmovilizado material e inmaterial afectos a actividades económicas.
- b) Los valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de los mismos.

La reinversión deberá efectuarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores.

En consulta vinculante de 30 de diciembre de 2004, la Dirección General de Tributos establece que el requisito de que los elementos patrimoniales en los que se materialice la reinversión estén afectos a actividades económicas no puede exigirse en el caso de que la reinversión se materialice en la adquisición de participaciones en el capital de otras entidades, si bien esto no significa que tal adquisición no esté sujeta al cumplimiento de requisito alguno.

Concluye dicha consulta en el sentido de que si toda inversión responde a una razón económica, igual acontecerá cuando la reinversión se realiza en adquisiciones de participaciones del capital de otras entidades, máxime cuando entre las entidades que intervienen en la operación exista una relación de vinculación a efectos fiscales, de forma que esta transmisión (trasladable igualmente a transmisiones de elementos de inmovilizado) pueda no responder a tal razón, sino más bien a conseguir un ahorro fiscal al margen de cualquier efecto jurídico o económico relevante, en cuyo caso, no se entendería cumplido el requisito de reinversión.

4. I.V.A.: TRATAMIENTO EN LA ENTREGA DE PRODUCTOS A COSTE CERO EN EL DESARROLLO DE CAMPAÑAS PROMOCIONALES

Según doctrina de la Dirección General de Tributos recogida en su Resolución de 2 de septiembre de 1986, (B.O.E. del 13) y aludida en la consulta vinculante del pasado 4 de mayo de 2005, en los supuestos en que el sujeto pasivo conceda descuentos en especie en función del volumen de las operaciones realizadas, la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido estará constituida por la contraprestación efectiva, no incluyéndose por tanto en la misma los descuentos que se materializan en especie (suministro de servicios o productos sin cargo por cierta cantidad de bienes o servicios adquiridos), siempre que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella. La referida contraprestación no se incrementará por tanto en el valor de los bienes o servicios en que se materialicen los descuentos en especie.

De acuerdo con lo expuesto, cuando al efectuarse una entrega de bienes mediante contraprestación, se entregue una cantidad adicional de producto a coste cero como consecuencia de una determinada campaña promocional, que determine el derecho a recibir por parte de los clientes de la empresa promotora sus productos en estas condiciones, la base imponible de dichas operaciones estará constituida por el importe total de la contraprestación, sin que ésta deba incrementarse en el importe de los productos entregados a coste cero.

Por lo que respecta a los requisitos de facturación, la empresa suministradora está obligada a expedir la



joan Diaz associats
SOCIETAT D'ECONOMISTES

correspondiente factura con todos los requisitos establecidos, teniendo en cuenta que en la descripción de las operaciones deberán incluirse todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible del Impuesto correspondiente a aquellas y su importe, incluyendo el precio unitario sin Impuesto de dichas operaciones, así como cualquier descuento o rebaja que no esté incluido en dicho precio unitario, es decir, haciendo mención a las entregas de producto sin coste.

5. DEDUCCIÓN EN LOS IMPUESTOS SOBRE SOCIEDADES Y SOBRE EL VALOR AÑADIDO DE LOS GASTOS DERIVADOS DEL ACONDICIONAMIENTO DE UN LOCAL ARRENDADO

A tenor de lo dispuesto en las normas del ICAC, los gastos derivados del acondicionamiento de un local arrendado y consecuencia del inicio de una nueva actividad se deben considerar “gastos de primer establecimiento”, y por consiguiente, amortizarse en un plazo no superior a cinco años, sin que este plazo supere en ningún caso el de arrendamiento. Si los gastos se hubiesen producido con la actividad ya iniciada, se considerarían como gastos del ejercicio.

No obstante, el propio Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) ha matizado su postura anterior para este tipo de gastos, en consulta publicada en su Boletín Oficial número 44, de diciembre de 2000, al determinar que habrá que valorar si el volumen de inversiones realizadas por el arrendatario en un local arrendado y que quedan definitivamente incorporadas a aquél, son significativas desde un punto de vista cualitativo y cuantitativo respecto a la actividad de la empresa, de forma que dicho activo se debe recuperar mediante su utilización en el plazo de vida útil que económicamente corresponda. En concreto y en el caso de inversiones tales como el acondicionamiento de una nave consistente en limpieza y acondicionamiento de la piedra, instalaciones eléctricas, aire acondicionado, acometidas de saneamiento, etc., pavimentación, alicatado, pinturas, honorarios de profesionales, arquitecto, aparejador, licencias de obras, etc., deben considerarse como un inmovilizado inmaterial, logrando la adecuada correlación de los ingresos y gastos para obtener el resultado económico de la actividad, de forma que la amortización del indicado activo deberá realizarse en el periodo del contrato, o en el plazo de vida útil estimado del activo si éste fuera menor.

Impuesto sobre Sociedades: A tenor de lo anteriormente expuesto, los gastos de acondicionamiento en un local arrendado realizados antes del inicio de la actividad si se traducen en modificaciones que se incorporarán al mismo de forma definitiva, deberán activarse como inmovilizado inmaterial y amortizarse durante el tiempo de duración del contrato de arrendamiento o durante la vida útil del bien si fuese inferior, de forma que se produzca una adecuada correlación entre ingresos y gastos.

Impuesto sobre el Valor Añadido: A efectos de este impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención de destinarlos al desarrollo de tales actividades y cumpliéndose tales requisitos, las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios para el acondicionamiento de la nave, resultarán deducibles.