

SUMARI

1. **MESURES URGENTS EN MATÈRIA TRIBUTÀRIA, FINANCERA I CONCURSAL**
Nova iniciativa legislativa per paliar l'impacte de la crisi econòmica global
2. **MODIFICACIONS ESTRUCTURALS DE LES SOCIETATS MERCANTILS**
S'aborden modificacions estructurals de les societats mercantils en aspectes d'internacionalització, fusions i escissions i aportacions no dineràries
3. **RECUPERACIÓ DE L'IVA REPERCUTIT A CLIENTS MOROSOS. EXTENSIÓ AL CAS DE CLIENTS EN CONCURS DE CREDITORS**
S'analitza la forma de recuperar les quotes de l'IVA repercutides quan el deute resulta incobrable
4. **MERITATGE DE L'IMPOST SOBRE EL VALOR AFEGIT EN LES CERTIFICACIONS D'OBRA**
Una resolució del TEAC clarifica el meritatge de l'IVA en les certificacions d'obra

1. MESURES URGENTS EN MATÈRIA TRIBUTÀRIA, FINANCERA I CONCURSAL

A través d'un nou Reial Decret-llei publicat en el BOE el passat dia 31 de març i amb entrada en vigor el dia 1 d'abril, el Govern pren una nova iniciativa legislativa per pal.liar l'impacte en l'economia espanyola de l'evolució de la crisi econòmica global. En aquest Reial Decret-llei 3/2009, s'aborden regulacions sectorials en matèria tributària, financera i concursal, que comentem seguidament.

Modificacions tributàries

Modificació del tipus d'interès legal del diner. Amb efectes des d'1 d'abril de 2009 es modifica el tipus d'interès legal del diner establert per la Llei de Pressupostos per al 2009 del 5,50%, passant a ser del **4%**.

Modificació de l'interès de demora. Amb efectes des d'1 d'abril de 2009 es modifica el tipus d'interès de demora recollit en la Llei General Tributària i establert per la Llei de Pressupostos per al 2009 del 7%, passant a ser del **5%**.

Amb ambdues reduccions s'acosten els tipus d'interès als existents en els mercats financers i això suposarà una reducció de pràcticament el 30% en els interessos de demora que hagin de pagar els contribuents que sol·licitin un ajornament del pagament dels seus deutes tributaris.

Modificació de la vigència de la deducció per l'I+D i IT. Amb l'objecte de reafirmar una de les línies estratègiques d'impuls de l'economia i de transició a un patró de creixement més productiu i competitiu, se suprimeix el límit temporal de la deduïbilitat de determinades inversions en I+D i IT, dotant a aquest tipus d'activitats de major seguretat en la planificació dels seus projectes empresarials.

Així mateix es produeix la supressió del mandat previst per a l'últim semestre de l'any 2011 al Ministeri d'Economia i Hisenda, per a la presentació al Govern d'un estudi relatiu a l'eficàcia de les diferents ajudes i incentius a les activitats d'Investigació i Desenvolupament i Innovació Tecnològica durant els anys 2007 a 2011, i, en el seu cas, l'adequació d'aquestes a les necessitats de l'economia espanyola, respectant la normativa comunitària.

Novetats en els procediments concursals

Sense perjudici que en el futur sigui necessari revisar en profunditat la legislació concursal a la llum de la intensa experiència viscuda en els tribunals com a conseqüència de la crisi, s'esdevenen una sèrie de reformes en aquells aspectes concrets el tractament normatiu de les quals ha resultat més inconvenient.

Així, moltes d'aquestes mesures s'aplicaran no només als procediments concursals que es declaren a partir d'1 d'abril de 2009, sinó també als procediments concursals que s'estiguin tramitant en aquesta data

Les mesures adoptades en matèria concursal afecten, entre altres aspectes a:

- la publicitat del concurs
- l'administració concursal
- reintegració de la massa i acords de refinançament
- reconeixement i subordinació de crèdits
- conveni
- liquidació anticipada i
- normes processals.

2. MODIFICACIONS ESTRUCTURALS DE LES SOCIETATS MERCANTILS. LA INCIDÈNCIA EN LES APORTACIONS NO DINERÀRIES

Mitjançant la Llei 3/2009, de 3 d'abril, B.O.E. del dia 4 d'abril, sobre modificacions estructurals de les societats mercantils s'aborden una sèrie de modificacions per a respondre adequadament al creixent procés d'internacionalització dels operadors econòmics a la vegada que s'unifica i amplia el règim jurídic de les esmentades "modificacions estructurals", enteses com aquelles alteracions de la societat que van més enllà de les simples modificacions estatutàries per afectar a l'estructura patrimonial o personal de la societat i que, per tant, inclouen la transformació, la fusió, l'escisió i la cessió global de l'actiu i del passiu.

També es regula el trasllat internacional del domicili social.

La seva entrada en vigor serà als tres mesos de la seva publicació en el B.O.E (4 de juliol de 2009), llevat les modificacions relatives a fusions transfrontereres intracomunitàries que han entrat en vigor el dia 4 d'abril.

Seguidament analitzem els aspectes fonamentals de la Llei.

Aportacions no dineràries a societats anònimes

- S'exigeix que l'expert independent que elabori un informe sobre les mateixes tingui competència professional, designat pel Registre Mercantil del domicili social.
- El valor que es doni a l'aportació en l'escriptura social no podrà ser superior a la valoració realitzada pels experts.
- Es regula la responsabilitat de l'expert davant la societat, els accionistes i els creditors pels perjudicis causats per la valoració.
- S'estableix l'excepció a l'exigència de l'informe per als següents casos:
 - En l'aportació no dinerària de valors mobiliaris que cotitzin en un mercat secundari oficial o en altre mercat regulat o en instruments de mercat monetari, indicant la forma de valorar-los.
 - En l'aportació de béns diferents dels assenyalats en el punt anterior el valor raonable dels quals s'hagi determinat, dins dels sis mesos anteriors a la data de realització efectiva de l'aportació, per expert independent amb competència professional.
- S'introdueix la regulació de l'informe dels administradors quan no sigui necessari l'informe de l'expert independent i de la publicitat dels informes.

Transformació de societats mercantils

S'amplia i actualitza el règim actual de transformació contingut en la legislació de les societats anònimes i limitades, augmentant els supòsits:

- S'inclouen les agrupacions d'interès econòmic i les societats cooperatives, que fins ara només es preveïen respecte a les societats de responsabilitat limitada.
- S'assegura la deguda informació als socis sobre la realització d'aquestes operacions de transformació i, en el seu cas, del seu dret de separació.

Fusió i escisió de societats

La principal novetat radica en la distinció entre la fusió en general i les fusions transfrontereres intracomunitàries.

- Quan les fusions es realitzin entre empreses espanyoles es regiran per la Llei espanyola 3/2009 que estem comentant, mentre que les que es facin entre societats de diferent nacionalitat es regiran per les seves respectives lleis.
- S'incrementa de manera sensible la participació i protecció que tenen els socis, treballadors i creditors en el cas de produir-se fusions entre societats domiciliades en diferents Estats de l'Espai Econòmic Europeu.
- A més dels supòsits d'escisió total o parcial, es contempen els casos de segregació.

Cessió global d'actiu i passiu

- S'estableix un règim propi per a aquest tipus d'operacions.
- Es permet que una societat pugui transmetre en bloc tot el seu patrimoni a altres societats per successió universal, a canvi d'una contraprestació que no podrà consistir en accions, participacions o quotes del cessionari.
- La tutela del soci s'aconseguirà mitjançant la informació que es facilita en el projecte de cessió global i a través del sotmetiment a alguns requisits que s'estableixen en la Llei.
- La tutela dels creditors s'articula a través del dret d'oposició i de la responsabilitat solidària del cessionari.

3. RECUPERACIÓ DE L'IVA REPERCUTIT A CLIENTS MOROSOS. EXTENSIÓ AL CAS DE CLIENTS EN CONCURS DE CREDITORS

La Llei de l'Impost sobre el Valor Afegit permet la recuperació de la quota repercutida en operacions realitzades amb clients que esdevenen morosos o que es veuen inmersos en concurs de creditors, analitzant seguidament el procediment de segur en ambdós supòsits.

Supòsit general de clients morosos

En l'article 80 de la Llei de l'Impost sobre el Valor Afegit (Modificació de la base imposable), es contempla la possibilitat de recuperació de l'IVA repercutit en les factures emeses a clients morosos, quan es donin les següents condicions:

- 1^a Que hagi transcorregut un any des del meritatge de l'impost repercutit sense que s'hagi obtingut el cobramen total o parcial del crèdit derivat del mateix.
- 2^a Que aquesta circumstància hagi quedat reflectida en els llibres registres exigits per a aquest impost.
- 3^a Que el destinatari de l'operació actui en la condició d'empresari o professional, o, en altre cas, que la base imposable d'aquesta, Impost sobre el Valor Afegit exclòs, sigui superior a 300 euros.
- 4^a Que el subjecte passiu hagi instat al seu cobrament mitjançant reclamació judicial al deutor.

La modificació haurà de realitzar-se en el termini dels tres mesos següents a la finalització del període d'un any a que es refereix la condició 1^a anterior.

El subjecte passiu haurà d'expedir i remetre al destinatari de les operacions una nova factura en la qual es rectifiqui o, en el seu cas, s'anul·li la quota repercutida.

El creditor haurà de comunicar a la Delegació o Administració de l'AEAT corresponent el seu domicili fiscal, en el termini d'un mes comptat des de la data d'expedició de la factura rectificativa, la modificació de la base imposable practicada, i farà constar que aquesta modificació no es refereix a crèdits garantits, fiançats o assegurats, a crèdits entre persones o entitats vinculades, a crèdits adeutats o fiançats per ens públics ni a operacions el destinatari de les quals no està establert en el territori d'aplicació de l'impost ni a Canàries, Ceuta o Melilla.

Aquesta comunicació s'haurà d'acompanyar d'una còpia de les factures rectificatives, en les que es consignaran les dates d'expedició de les corresponents factures rectificades.

Una vegada practicada la reducció de la base imposable, aquesta no es tornarà a modificar a l'alça encara que el subjecte passiu obtingués el cobrament total o parcial de la contraprestació, llevat quan el destinatari no actuï en la condició d'empresari o

professional, en el qual cas s'entendrà que l'IVA està inclòs en les quantitats percebudes i en la mateixa proporció que la part de contraprestació percebuda.

No obstant, quan el subjecte passiu desisteixi de la reclamació judicial al deutor, deurà modificar novament la base imposable a l'alça, mitjançant l'emissió, en el termini d'un mes a comptar des del desistiment, d'una factura rectificativa en la qual es repercuteixi la quota procedent.

Supòsit de client incurs en concurs de creditors

En una consulta vinculant de data 29 de desembre de 2008, evacuada per la Direcció General de Tributs, s'especifica el mode de procedir per a la recuperació de les quotes repercutides en factures quan el client es vegi incurs en concurs de creditors.

No podrà modificar-se seguint el procediment assenyalat per al supòsit general que el deute resulti totalment o parcialment incobrable, quan s'hagi dictat auto de declaració de concurs.

El procediment concret per als casos en què el deutor es vegi incurs en concurs de creditors serà el següent:

El termini per dur a terme la modificació de la base imposable és el previst en l'article 21.1.5º de la Llei Concursal, es a dir, un mes des de l'últim dels anuncis que han de publicar-se amb caràcter obligatori de l'auto de declaració de concurs. Fora d'aquest termini, no es podrà procedir a aquesta modificació i en particular, no procedirà la modificació seguint el procediment "general" de clients morosos.

La forma d'efectuar la modificació de la base imposable és expedint una factura rectificativa en el termini assenyalat (dins del mes a comptar des de l'última de les publicacions de l'auto concursal). És condició per procedir a la disminució de la base imposable que la factura en la qual es rectifiqui la quota repercutida es remeti al destinatari de les operacions.

Complert l'anterior, el subjecte passiu podrà minorar l'import de l'IVA la repercusió del qual ha rectificat en la declaració-liquidació del període de liquidació corresponent al moment en què hagués expedit aquesta factura rectificativa o en els posteriors fins al termini d'un any a comptar des del moment en què degué efectuar-se l'esmentada rectificació.

Finalment, la modificació de la base imposable haurà de comunicar-se a la Delegació o a l'Administració de l'AEAT corresponent al domicili fiscal del subjecte passiu en el termini d'un mes des de la data d'expedició de la factura rectificativa, sense que

resulti necessària autorització administrativa, expressa o presumpta, per procedir a la modificació.

En el supòsit que es produeixi l'ajornament del concurs de creditors, el deutor hauria de modificar de nou a l'alça la base imposable modificada a través de l'emissió, en el termini que es fixi reglamentàriament, d'una factura rectificativa en la qual es repercuteixi la quota procedent.

Factura rectificativa de quotes incobrables quan s'ha procedit judicialment contra el deutor. Consulta vinculant de la D.G.T. de 26/11/08

En Consulta Vinculante de data 26 de novembre de 2008, la Direcció General de Tributs, precisa el contingut de les factures rectificatives quan s'ha procedit judicialment contra el deutor (no es contempla el cas que el deutor estigui incurs en concurs de creditors), indicant que a més dels requisits generals de les factures rectificatives, el més adequat és que la factura rectificativa mantingui la dada relativa a la base imposable en els termes que es procedí a l'expedició de la factura original, consignant corregida la dada de quota tributària que es deixa de repercutir al client, precisament com a conseqüència de la modificació de la base imposable, deixant clar que aquesta dada es fa igual a zero.

En el supòsit, com s'ha dit anteriorment, que una vegada practicada la reducció de la base imposable i expedida la factura rectificativa, els subjectes passius aconseguiran el cobrament del deute que motivà la rectificació, no deu modificar-se novament a l'alça la base imposable quan el destinatari és un empresari o professional i per consegüent no és precís expedir cap factura rectificativa.

En el supòsit que el destinatari de les operacions de les quals s'ha obtingut el cobrament del deute que motivà la modificació de la base imposable i l'expedició de la corresponent factura rectificativa és un particular, deurà modificar-se novament la base imposable, aquesta vegada a l'alça, i expedir una nova factura rectificativa.

4. MERITATGE DE L'IMPOST SOBRE EL VALOR AFEGIT EN LES CERTIFICACIONS D'OBRA

Una Resolució del Tribunal Econòmic Administratiu Central amb data 3 de desembre de 2008, conclou que la presentació o expedició de les certificacions d'obres no suposaran el meritatge de l'IVA, llevat en aquells casos en què comporti la posada a disposició dels béns, la realització de les operacions gravades o el pagament anticipat del preu. La mera expedició de certificacions d'obres no determina per sí mateixa el meritatge de l'IVA, en tant de la mateixa no es deriva una transmissió del poder de disposició sobre els béns.

I això es fonamenta en allò disposat en els articles 8, 11 i 75 de la Llei de l'IVA.

Així, el meritatge de l'impost en els contractes d'obra es produeix:

- Si es tracta d'execucions d'obres amb aportació de materials, quan els béns als quals es refereixen es posin a disposició del destinatari.
- En les execucions d'obres sense aportació de materials, quan es prestin, executin o efectuïn les operacions gravades.
- En cas de pagaments anticipats anteriors a la posada a disposició dels béns o prestació de serveis, en el moment del cobrament total o parcial, pels imports efectivament percebuts, no considerant-se com a cobrades les quantitats retingudes en garantia de la correcta execució dels treballs objecte del contracte fins que l'import de les mateixes no hagués estat fet efectiu a l'empresari.

DISPOSICIONES PUBLICADAS DURANTE LOS MESES DE MARZO Y ABRIL DE 2009

Medidas económicas

Real Decreto-ley 3/2009, de 27 de marzo, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y concursal ante la evolución de la situación económica.

Jefatura del Estado. B.O.E. número 78 de fecha 31 de marzo de 2009.

Deuda del Estado

Resolución de 24 de marzo de 2009, de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, por la que se hace público el tipo de interés efectivo anual para el segundo trimestre natural del año 2009, a efectos de calificar tributariamente a determinados activos financieros.

Ministerio de Economía y Hacienda. B.O.E. número 79 de fecha 1 de abril de 2009.

Impuesto sobre Hidrocarburos

Orden EHA/823/2009, de 31 de marzo, por la que se reconoce la procedencia de la devolución extraordinaria de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos soportadas por los agricultores y ganaderos por las adquisiciones de gasóleo en el periodo 2007-2008 y se establece el procedimiento para su tramitación.

Ministerio de Economía y Hacienda. B.O.E. número 81 de fecha 3 de abril de 2009.

Sociedades mercantiles

Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles.

Jefatura del Estado. B.O.E. número 82 de fecha 4 de abril de 2009.

Impuestos Especiales de Fabricación, sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos

Orden EHA/886/2009, de 1 de abril, por la que se modifica la Orden EHA/3482/2007, de 20 de noviembre, por la que se aprueban determinados modelos, se refunden y actualizan diversas normas de gestión en relación con los Impuestos Especiales de Fabricación y con el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y se incorpora un nuevo modelo a los supuestos de presentación telemática contemplados en la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo, por la que se establecen los supuestos y condiciones en que podrá hacerse efectiva la colaboración social en la gestión de los tributos, y se extiende ésta expresamente a la presentación telemática de determinados modelos de declaración y otros documentos tributarios.

Ministerio de Economía y Hacienda. B.O.E. número 88 de fecha 10 de abril de 2009.

Acuerdos internacionales

Convenio entre el Reino de España y la República de Moldavia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho ad referendum en Chisinau el 8 de octubre de 2007.

Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación. B.O.E. número 89 de fecha 11 de abril de 2009.

Corporaciones locales. Información tributaria

Resolución de 3 de abril de 2009, de la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales, por la que se desarrolla la información a suministrar por las corporaciones locales relativa al esfuerzo fiscal y su comprobación en las Delegaciones de Economía y Hacienda.

Ministerio de Economía y Hacienda. B.O.E. número 91 de fecha 14 de abril de 2009.

COMUNIDADES AUTÓNOMAS

COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LAS ILLES BALEARS

Medidas tributarias

Ley 1/2009, de 25 de febrero, de medidas tributarias para impulsar la actividad económica en las Illes Balears.

B.O.E. número 84 de fecha 7 de abril de 2009.

CALENDARI FISCAL PER AL MES DE MAIG DE 2009

SETMANALMENT

Impostos Especials

- * Relació de documents d'acompanyament expedits i rebuts en tràfic intracomunitari durant la setmana anterior. Models 551, 552.

FINS EL DIA 8

Impostos Especials

- * Abril 2009. Totes les empreses. Models 511.

(*) Els operadors registrats i no registrats, representants fiscals i receptors autoritzats (Grans Empreses), utilitzaran per a tots els impostos el Model 510.

FINS EL DIA 12

Estadística comerç intracomunitari (Intrastat)

- * Abril 2009. Models N-I, N-E, O-I, O-E.

FINS EL DIA 20

Renda i Societats

Retencions i ingressos a compte de rendiments del treball, activitats econòmiques, premis i determinades imputacions de renda, guanys de transmissions o reemborsaments d'accions i participacions de les institucions d'inversió col·lectiva o d'aprofitaments forestals de veïns en boscos públics, rendes d'arrendament d'immobles urbans, capital mobiliari, persones autoritzades i saldos en compte

Abril 2009. Grans empreses. Models 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128.

Impost sobre el Valor Afegit

- * Abril 2009. Grans Empreses. Model 303.
- * Abril 2009. Operacions assimilades a les exportacions. Model 380.
- * Abril 2009. Grup d'entitats, model individual. Model 322.
- * Abril 2009. Grup d'entitats, model agregat. Model 353.

Impost sobre el valor Afegit i Impost General Indirecte Canari

- * Abril 2009. Declaració d'operacions incloses en els llibres registre de l'IVA i de l'IGIC. Model 340.

Impost General Indirecte Canari i Entitats ZEC

- * Grans empreses. Declaració-liquidació mes d'abril. Model 410.
- * Règim general devolució mensual Declaració-liquidació mes d'abril. Model 411.

- * Declaració Ocasional: Declaració-liquidació mes d'abril. Model 412.
- * Règim especial del Grup d'entitats. Mes d'abril. Model 418.
- * Règim especial del Grup d'entitats. Mes d'abril. Model 419.
- * Grans Empreses fabricants o comercialitzadores de labors de tabac ros: Declaració-liquidació mes d'abril. Model 490
- * Règim general devolució mensual fabricants o comercialitzadors de labors de tabac ros: Declaració-liquidació mes d'abril. Model 490.

Impostos sobre la Prima d'Assegurances

- * Abril 2009. Model 430.

Impostos Especials

- * Febrer 2009. Grans Empreses. Models 561, 562, 563.
- * Febrer 2009. Grans Empreses (*). Models 553, 554, 555, 556, 557, 558.
- * Primer Trimestre 2009. Excepte Grans Empreses. Models 561, 562, 563.
- * Primer Trimestre 2009 (*). Excepte Grans Empreses. Models 554, 555, 556, 557, 558.
- * Abril 2009. Totes les empreses. Models 564, 566.
- * Abril 2009. Totes les empreses. Models 570, 580.
- * Abril 2009. Grans Empreses. Model 560.

(*). Els Operadors registrats i no registrats, representants fiscals i receptors autoritzats (Grans Empreses), utilitzaran per a tots els impostos el model 510.

DES DEL 4 DE MAIG FINS AL 30 DE JUNY

Renda 2008

Declaració anual. Model D-100.