



S E N E O R
ABOGADOS • ECONOMISTAS

09/08

CIRCULAR INFORMATIVA

Octubre de 2008

SUMARIO

fiscal

- I** Régimen fiscal de los ajustes contables por la primera aplicación del Plan General de Contabilidad
- II** Pago fraccionado a cuenta del Impuesto Sobre Sociedades
- III** Recuperación de las cuotas de IVA cuando el deudor se encuentra en concurso de acreedores

miscelánea

- IV** Calendario fiscal



S E N E O R
ABOGADOS • ECONOMISTAS

www.seneor.com

Esta Circular Informativa no contiene una información exhaustiva y completa para la toma de ninguna decisión, asimismo tampoco constituye la prestación de un servicio de asesoramiento legal, fiscal o de cualquier otra clase. Por ello, no debe tomarse ninguna decisión sin la consulta previa, personal y directa, al profesional que corresponda. En otro caso, toda responsabilidad recaerá, única y exclusivamente, en quien hubiera tomado cualquier decisión en base a la mera información de esta Circular Informativa.



EDITORIAL

En nuestra anterior Circular Informativa hicimos una referencia de urgencia al contenido del Proyecto de Ley por el que se suprime el Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual del Impuesto sobre el Valor Añadido y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria. Entre las modificaciones introducidas destaca una que por su especial trascendencia merece ser reseñada: el régimen fiscal de los ajustes contables por la primera aplicación del Nuevo Plan General de Contabilidad. Dedicamos un primer artículo a significar de manera individualizada el tratamiento previsto en el Proyecto de Ley.

El segundo artículo se dedica al pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades, habida cuenta que para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008 (es decir, aquellos a los que les ha sido obligatoria la adaptación al Nuevo Plan General de Contabilidad) se estableció la libertad de opción entre los dos métodos de cálculo previstos por el artículo 45 del TRLIS.

Por último, la actual coyuntura económica aconseja revisar los procedimientos que debemos seguir para recuperar cuotas de IVA impagadas ante procedimientos concursales de nuestros clientes y deudores. Dedicamos nuestro tercer artículo a resumir la normativa que regula este procedimiento.



I. RÉGIMEN FISCAL DE LOS AJUSTES CONTABLES POR LA PRIMERA APLICACIÓN DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD

Nueva Disposición adicional undécima contenida en el PROYECTO DE LEY 121/000008 por el que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual del Impuesto sobre el Valor Añadido y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria. Artículo primero. Nueve.

El Proyecto de Ley, en estos momentos en el Congreso, en fase de presentación de enmiendas a su articulado, señala que dada la conexión entre resultado contable y base imponible del Impuesto sobre Sociedades deben regularse, mediante una nueva reforma del TRLIS, las consecuencias fiscales, por motivos de seguridad jurídica, de los ajustes contables derivados de la primera aplicación del Plan General de Contabilidad.

La regla general será que los cargos y abonos a cuentas de reservas que se generen con ocasión de los ajustes de primera aplicación tengan plenos efectos fiscales, es decir, deberán tenerse en consideración para la determinación de la base imponible del ejercicio 2008, en la medida que tengan la consideración de ingresos y gastos de acuerdo con lo establecido en el artículo 36 del Código de Comercio.

No obstante, se señala que al objeto de conseguir la máxima neutralidad en los efectos fiscales de la reforma contable, se regula que determinados cargos y abonos a reservas no tendrán consecuencias fiscales cuando respondan a ingresos y gastos, siempre que estos últimos no hubiesen tenido la consideración de provisiones cuando se dotaron, que se devengaron y contabilizaron en ejercicios anteriores a 2008 según la aplicación de los anteriores criterios contables y, además, se integraron en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a dichos ejercicios, siendo que por aplicación de los nuevos criterios contables esos mismos ingresos o gastos se devengarán de nuevo a partir del ejercicio 2008, estableciéndose que estos últimos tampoco tendrían efectos fiscales por cuanto que sus efectos se consolidaron cuando se contabilizaron en aquellos ejercicios.

A este fin responde la introducción de una disposición transitoria vigésima sexta en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades:

Disposición transitoria vigésima sexta. Régimen fiscal de los ajustes contables por la primera aplicación del Plan General de Contabilidad.

1. Los cargos y abonos a partidas de reservas que tengan la consideración de gastos o ingresos, respectivamente, como consecuencia de la primera aplicación del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, se integrarán en la base imponible del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2008.

A estos efectos, se considerarán gastos o ingresos, respectivamente, los decrementos e incrementos de patrimonio descritos en el artículo 36.2. del Código de Comercio, por lo que no tendrá la consideración de gasto la baja de la partida relativa a instrumentos de patrimonio propio.

No tendrán efectos fiscales los referidos cargos y abonos a reservas que estén relacionados con gastos que no fueron dotaciones a provisiones, o con ingresos, devengados y contabilizados de acuerdo con los principios y normas contables vigentes en los períodos impositivos iniciados antes de dicha fecha siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos períodos. En este caso, no se integrarán en la base imponible esos mismos gastos o ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo según los criterios contables establecidos en las referidas normas.

2. Lo establecido en el apartado anterior se aplicará a los ajustes cuya contrapartida sea una partida de reservas derivadas de la aplicación del Plan General de Contabilidad, del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, consecuencia de lo establecido en la disposición adicional única del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y las disposiciones adicionales primera y segunda del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.



II. PAGO FRACCIONADO A CUENTA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El REAL DECRETO-LEY 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica, permitió la elección de cualquiera de los dos métodos de cálculo del Impuesto sobre Sociedades contenidos en el artículo 45 del TRLIS.

En consecuencia, todos los contribuyentes, con independencia de su consideración o no como grandes empresas y de la opción que previamente hubieran podido ejercitar, podían realizar el pago por cualquiera de las dos vías siguientes:

- ✚ [Método de la cuota previsto en el artículo 45.2 del texto refundido de la LIS.](#)
- ✚ [Método de la base previsto en el artículo 45.3 de la norma citada. En este caso, la determinación del pago fraccionado se podrá realizar sin tener en cuenta los efectos fiscales de los ajustes contables derivados de la entrada en vigor del de la nueva normativa contable \(ajustes contables cuya contrapartida sea una cuenta de reservas\).](#)

[La alternativa por la que se optó será aplicable a todos los pagos fraccionados que deban realizarse a cuenta de la liquidación correspondiente a los ejercicios iniciados durante 2008 y una vez ejercitada con la presentación de la autoliquidación correspondiente al primer pago no es posible cambiar la opción.](#)

Artículo 2. Determinación de los pagos fraccionados a cuenta de la liquidación de los períodos impositivos iniciados dentro de 2008.

1. Con efectos exclusivos para los pagos fraccionados que se realicen a cuenta de la liquidación correspondiente a los períodos impositivos que se inicien durante el año 2008, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, así como los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimientos permanentes en territorio español, podrán optar por cualquiera de las alternativas siguientes:

- a) Aplicar la modalidad prevista en el apartado 2 del artículo 45 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.
- b) Aplicar la modalidad prevista en el apartado 3 del artículo 45 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, sin que, en la determinación de su importe, se tengan en cuenta los efectos fiscales derivados de los ajustes contables cuya contrapartida sea una cuenta de reservas, consecuencia de la primera aplicación del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

[La alternativa por la que se opte será aplicable a todos los pagos fraccionados que deban realizarse a cuenta de la liquidación de los referidos períodos impositivos, que se ejercitará con la presentación de la autoliquidación correspondiente a dichos pagos, cualquiera que sea la modalidad que fuese aplicable al sujeto pasivo.](#)

2. Con efectos exclusivos para el período impositivo 2008, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 7 del artículo 99 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, estuviesen obligados a efectuar pagos fraccionados, determinarán su importe sin tener en cuenta los efectos fiscales derivados de los ajustes contables cuya contrapartida sea una cuenta de reservas, consecuencia de la primera aplicación del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.



III. RECUPERACIÓN DE LAS CUOTAS DE IVA CUANDO EL DEUDOR SE ENCUENTRA EN CONCURSO DE ACREEDORES

El legislador del Impuesto permite a los sujetos pasivos modificar a la baja la base imponible del Impuesto cuando el deudor se encuentra en situación de concurso de acreedores, siempre y cuando se efectúe conforme establece la normativa. El acreedor tiene que expedir y remitir al deudor una factura rectificativa anulando la cuota repercutida y efectuar dicha rectificación dentro del plazo que establece el legislador. El cumplimiento de este plazo es muy importante ya que, de lo contrario, se perderá el derecho a modificar la base imponible.

A modo de esquema indicamos los requisitos legales necesarios para modificar la base imponible del Impuesto así como aquellos créditos que quedan fuera de esta regla por tener algún tipo de garantía.

- Requisitos para modificar la base imponible:
 - Que el concursado no haya satisfecho el pago de las cuotas que le fueron repercutidas.
 - Que el auto de declaración de concurso se haya dictado con posterioridad al devengo de la operación.
 - Que la modificación se efectúe en el **plazo máximo de un mes a contar desde la última publicación de los anuncios previstos para el auto** de declaración de concurso. La publicidad de dicho auto se tiene que producir, obligatoriamente, por todos los medios siguientes:
 - Boletín Oficial del Estado (B.O.E.).
 - En un diario de los de mayor difusión en la provincia donde el deudor tenga el centro de sus principales intereses.
 - En un diario de los de mayor difusión de la provincia donde radique el domicilio del deudor.

- Requisitos para el acreedor:
 - Expedir y remitir al destinatario de las operaciones una factura rectificativa que anule la cuota repercutida.
 - Las operaciones cuya base imponible se pretenda rectificar deberán haber sido facturadas y anotadas en el libro registro de facturas expedidas en tiempo y forma.
 - Es obligatorio comunicar a la Agencia Tributaria, en el plazo de un mes desde la fecha de expedición de la factura rectificativa, la modificación de la base imponible practicada. A dicha comunicación deberá unirse una copia de las facturas rectificativas y del auto judicial de declaración de concurso o certificación del Registro Mercantil, en su caso, acreditativa de aquel.

- Requisitos para el deudor que, normalmente, será empresario o profesional
 - Deberá comunicar a la Delegación o Administración de la AEAT correspondiente a su domicilio fiscal que ha recibido las facturas rectificativas. Dicha comunicación deberá efectuarla antes de que finalice el plazo de presentación de la declaración-liquidación correspondiente al período en que haya recibido las facturas. No obstante, dicho incumplimiento no impedirá la modificación de la base imponible por parte del acreedor.
 - En la declaración-liquidación correspondiente al período en que se hayan recibido las facturas rectificativas deberá hacer constar el importe de las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducidas.

- Créditos que no dan derecho a modificar la base imponible:
 - Los que disfruten de garantía real, en la parte garantizada.
 - Los afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o cubiertos por un contrato de seguro de crédito o de caución, en la parte afianzada o asegurada.
 - Los celebrados entre personas o entidades vinculadas.
 - Los adeudados o afianzados por entes públicos.

- Si se acuerda la conclusión del concurso por revocación firme del mismo, pago de la totalidad de créditos reconocidos o desistimiento de la totalidad de los acreedores, los acreedores que hubieran rectificado la base imponible deberán modificarla al alza mediante la correspondiente factura rectificativa.



➔ Normas de referencia:

- Artículo 80.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en redacción dada por ley 62/2003, de 30 de diciembre.
- Artículo 24 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, en redacción dada por el Real Decreto 87/2005, de 31 de enero.
- Artículos 21 y 176 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.





IV. CALENDARIO FISCAL

Lu.	Ma.	Mi.	Ju.	Vi.	Sa.	Do.
		1	2	3	4	5
6	7	8	9	10	11	12
13	14	15	16	17	18	19
20	21	22	23	24	25	26
27	28	29	30	31		

	Hasta el 7	MODELOS
IMPUESTOS ESPECIALES		
Septiembre 2008. Todas las empresas.		511
	Hasta el 20	MODELOS
RENTA Y SOCIEDADES		
Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas imputaciones de renta, ganancias de transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de las instituciones de inversión colectiva o de aprovechamientos forestales de vecinos de montes públicos y de arrendamiento de inmuebles urbanos y capital mobiliario.		
Tercer trimestre 2008		110, 115, 117, 123, 124, 126, 128
✓	Septiembre 2008. Grandes empresas	111, 115, 117, 123, 124, 126, 128
PAGOS FRACCIONADOS RENTA		
Tercer trimestre 2008:		
✓	Estimación directa	130
✓	Estimación objetiva	131
PAGOS FRACCIONADOS SOCIEDADES Y ESTABLECIMIENTOS DE NO RESIDENTES		
Ejercicio en curso:		
✓	Régimen general	202
✓	Grandes empresas (excepto Grupos fiscales)	218
✓	Régimen de consolidación fiscal (Grupos fiscales)	222
IVA:		
Tercer trimestre 2008. Régimen general		300
✓	Tercer trimestre 2008. Régimen simplificado	310
✓	Tercer trimestre 2008. Régimen general y simplificado	370
✓	Septiembre 2008. Grandes empresas	320
✓	Septiembre 2008. Exportadores y otros Operadores Económicos	330
✓	Septiembre 2008. Grandes empresas inscritas en el Registro de Exportadores y otros Operadores Económicos	332
Septiembre 2008. Operadores asimiladas a las importaciones		380
✓	Tercer trimestre 2008. declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias	349
✓	Tercer trimestre 2008. servicios vía electrónica	367
✓	Solicitud de devolución. Recargo de equivalencia y otros sujetos ocasionales	308
✓	Tercer trimestre 2008. Declaración – liquidación no periódica	309
✓	Reintegro de compensaciones en el Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y pesca	341
IMPUESTO SOBRE LAS PRIMAS DE SEGUROS		
✓	Septiembre 2008	430

**IMPUESTOS ESPECIALES**

✓ Tercer trimestre 2008. Excepto Grandes Empresas	553
✓ Julio 2008. Grandes Empresas	561, 562, 563
✓ Julio 2008. Grandes empresas	553, 554, 555, 556, 557, 558
✓ Tercer trimestre 2008. Impuesto sobre la electricidad	560
✓ Septiembre 2008. Grandes empresas	560
✓ Septiembre 2008. Todas las empresas	564, 566
✓ Septiembre 2008. Todas las empresas	570, 580
✓ Tercer trimestre 2008. Todas las empresas	595
✓ Tercer trimestre 2008.	E-21
✓ Tercer trimestre 2008. Solicitudes de devolución:	
✓ Introducción en depósito fiscal	506
✓ Envíos garantizados	507
✓ Ventas a distancia	508
✓ Consumos de alcohol y bebidas alcohólicas	524
✓ Consumos de hidrocarburos	572
✓ Los operadores registrados y no registrados, representantes fiscales y receptores autorizados (Grandes empresas), utilizarán para todos los impuestos el modelo	510
✓ Tercer trimestre 2007	569
 hasta el 31	MODELOS

NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN FISCAL

✓ Tercer trimestre 2007. Cuentas y operaciones cuyos titulares no han facilitado el NIF a las entidades de crédito	195
✓ Tercer trimestre 2007. Relación de personas o entidades que no han comunicado su NIF al otorgar escrituras o documentos donde consten los actos o contratos relativos a derechos reales sobre bienes inmuebles	197

CUENTA CORRIENTE TRIBUTARIA

✓ Solicitud de inclusión para el año 2008	CCT
✓ La renuncia al sistema de cuenta corriente en materia tributaria, se deberá formular en todo caso por escrito en cualquier momento, pudiendo utilizarse el modelo de "solicitud de inclusión/comunicación de renuncia al sistema de cuenta corriente en materia tributaria".	