

NOVEDADES FISCALES NOVIEMBRE 2008

Analizamos en esta circular la importante normativa de desarrollo de Ley 36/2006 en lo referente a la regulación de las operaciones vinculadas, recientemente publicada en el Boletín Oficial del Estado (BOE).

Asimismo, por la importancia que tiene un conocimiento previo de las mismas, analizamos también algunas novedades que entrarán en vigor a partir del 1 de enero de 2009, publicadas en el Real Decreto 1466/2007, de 2 de noviembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, así como el Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan las disposiciones de desarrollo del Impuesto General Indirecto Canario, en los apartados 6 y 7 del artículo primero.

1. EL NUEVO MARCO REGLAMENTARIO DE LAS OPERACIONES VINCULADAS

Finalmente, en el BOE del pasado 18 de Noviembre se publicó el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio mediante el que se establece el tan esperado desarrollo reglamentario de la normativa sobre operaciones vinculadas. También en dicho BOE del día 18 de noviembre se publicó el Real Decreto 1804/2008 de 3 de noviembre, que desarrolla la Ley 36/2006 antifraude, en otros ámbitos (revocación NIE,...) y se modifica el Reglamento para la aplicación del Régimen de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Nos vamos a referir en esta Circular informativa al primero de dichos Reales Decretos, el 1793/2008, y dejaremos para una posterior, el detalle del segundo de ellos.

Así, tal como establece en su exposición de motivos, el Real Decreto 1793/2008, tiene por objeto principal el desarrollo reglamentario de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, en materia de operaciones vinculadas, mediante la modificación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades al objeto de adaptarlo al nuevo régimen de estas operaciones contenido en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 marzo.

No obstante, también se introducen otras modificaciones reglamentarias a fin de adaptar su texto a las últimas reformas legales introducidas por diversas leyes, y, en especial por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea y por la Ley 25/2006, de 17 de julio, por la que se modifica el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales.

La norma regula aspectos relativos a la determinación del valor normal de mercado, aspectos procedimentales, así como las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas y con personas o entidades residentes en paraísos fiscales.

Los principales aspectos regulados en la nueva norma son los siguientes:

(i) Se señalan las pautas necesarias para realizar el análisis de comparabilidad a efectos de establecer el valor normal de mercado que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

(ii) Se regulan los requisitos de deducibilidad de los acuerdos de reparto de costes suscritos entre personas o entidades vinculadas.

(iii) Se determina la documentación que el obligado tributario deberá aportar a requerimiento de la Administración tributaria para la determinación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas distinguiendo entre dos tipos de obligaciones de documentación:

- (a) La correspondiente al grupo al que pertenece el obligado tributario, y
- (b) La relativa al propio obligado tributario.

Según la exposición de motivos, la exigencia de las obligaciones de documentación se ha modulado en función de dos criterios: las características de los grupos empresariales y el riesgo de perjuicio económico para la Hacienda Pública, de tal forma que para las empresas de reducida dimensión y para las personas físicas se simplifican al máximo estas obligaciones salvo que se refieran a operaciones de especial riesgo, en cuyo caso se exige la documentación correspondiente a la naturaleza de las operaciones de que se trate. Finalmente, no se exige documentación alguna en relación con operaciones en las que el riesgo fiscal es reducido.

(iv) Regulación de los aspectos procedimentales relativos a la comprobación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas.

(v) Regulación del ajuste secundario, es decir, de la calificación de la renta que se pone de manifiesto cuando existe una diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado.

Se establece que la base de la retención o ingreso a cuenta cuando la obligación de retener o ingresar a cuenta tenga su origen en el ajuste secundario, será la diferencia entre el valor de mercado y el valor convenido.

(vi) Regulación del procedimiento de los acuerdos de valoración previa de operaciones entre personas o entidades vinculadas así como el procedimiento para el acuerdo sobre operaciones vinculadas con otras Administraciones.

2. NOVEDADES EN MATERIA DE IVA

Estas novedades son las referentes a la información que deben de recoger los Libros de Registro de Facturas Expedidas y Recibidas del Impuesto sobre el Valor Añadido y vienen a completar lo establecido en los apartados 3 y 4 del artículo 63 y los apartados 4 y 5 del artículo 64 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante RIVA).

2.1 NOVEDADES RESPECTO AL LIBRO REGISTRO DE FACTURAS EXPEDIDAS

De acuerdo con el apartado tercero del artículo 63 del RIVA, en el Libro registro de facturas expedidas, tienen que inscribirse una por una, las facturas o documentos sustitutivos expedidos, reflejando el número y en su caso, serie, y la fecha de expedición.

Las novedades que se introducen respecto a la antigua redacción, son las siguientes:

- Se introduce la obligación de registrar también la fecha de realización de las operaciones en caso de que esta sea distinta a la fecha de expedición.
- Se especifica el concepto de "identificación del destinatario", con lo que con la nueva redacción se tendrán que incluir además del nombre y apellidos, razón social o denominación completa, el Número de Identificación Fiscal del destinatario.
- Establece que la base imponible de la operación se determinará conforme a los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En cuanto al apartado 4 del mismo artículo, que regula los asientos resúmenes como forma sustitutiva de la anotación individualizada de las facturas o documentos sustitutivos regulados en el apartado tercero, las novedades son las que se comentan a continuación:

- En el punto correspondiente a la obligación de constar la fecha, se añade la referencia del "período en que se hayan expedido", además de incluir respecto a la redacción actual, el deber de registrar los números inicial y final de los documentos anotados en el asiento resumen.

- Se amplían los supuestos de opción de anotaciones resumen para los siguientes casos:
 - a) Que en los documentos expedidos no sea preceptiva la identificación del destinatario, conforme a lo dispuesto por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.
 - b) Que las operaciones documentadas se deban entender realizadas, conforme a lo dispuesto en el artículo 9 del citado Reglamento dentro de un mismo mes natural.
 - c) Que a las operaciones documentadas en ellos les sea aplicable el mismo tipo impositivo.

2.2. NOVEDADES RESPECTO AL LIBRO REGISTRO DE FACTURAS RECIBIDAS

El apartado cuarto del artículo 64 del RIVA regula el contenido del Libro registro de facturas recibidas de IVA, estableciendo que se tienen que anotar una por una, las facturas recibidas y, en su caso, los documentos de aduanas y los demás indicados anteriormente, consignando su número de recepción.

Las principales novedades respecto a la regulación actual, son las siguientes:

- Se introduce la obligatoriedad de consignar también la fecha de realización de las operaciones en el caso de que sea distinta de la fecha de expedición y así conste en el citado documento.
- Al igual que sucede con el Libro registro de facturas emitidas, además de consignar el nombre y apellidos, razón social o denominación completa del expedidor, también se tendrá que consignar NIF del obligado a su expedición.
- Establece el deber de anotar el importe de la base imponible, determinada conforme a los artículos 78 y 79 de la Ley del IVA, y, en su caso, el tipo impositivo y la cuota tributaria.

Tal y como sucede con el Libro de facturas emitidas, en cuanto a las recibidas también existe la posibilidad de anotar las facturas emitidas mediante los asientos resúmenes. A este respecto, la única novedad que entrará en vigor a partir del día 1 de enero de 2009 será que en los asientos resúmenes se podrán anotar las facturas recibidas en una misma fecha, constando los números inicial y final de las facturas recibidas asignados por el destinatario, siempre que procedan de un único proveedor.

Como se puede observar estas disposiciones se añaden a la redacción actual, es decir, se observa la firme intención del legislador de poner a disposición de la Administración Tributaria todo tipo de información respecto a la fecha de las operaciones y acerca de los sujetos intervinientes en las mismas.

Departamento Fiscal de JAUSAS
Noviembre 2008