

Boletín Informativo

MAYO - JUNIO 2005

Roger de Llúria, 123 1º 2ª • Telf. 93 487 37 28 / 93 487 28 55

Modificación de las normas referentes a la facturación

E

l Real Decreto 87/2005, de 31 de enero, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, introduce modificaciones muy importantes en referencia a las facturas y documentos rectificativos, con la finalidad de adaptarlos a la realidad contable y fiscal de las empresas.

Las modificaciones del Reglamento de facturación se centran en los artículos 4 y 13, referentes a las facturas y documentos rectificativos, aspectos que generaron gran polémica en el sector empresarial, así como en el ámbito de la asesoría fiscal, y sus efectos se retrotraen a 1 de enero de 2004.

Los cambios introducidos son los siguientes:

1. Cuando se hayan determinado incorrectamente las cuotas impositivas repercutidas o bien se hayan producido las circunstancias que según el artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, den lugar a la modificación de la base imponible, se

deberá expedir una factura o en su caso documento sustitutivo rectificativo. Anteriormente solo se contemplaba la posibilidad de emitir una factura rectificativa.

2. Cuando la modificación de la base imponible sea consecuencia de la devolución de mercancías o de envases y embalajes que se realicen con ocasión de un posterior suministro que tenga el mismo destinatario, se podrá practicar la rectificación en la factura o documento sustitutivo que se expida por dicho suministro, restando el importe de las mercancías o envases y embalajes devueltos del importe de dicha operación posterior. Además, esta rectificación será factible si el tipo impositivo aplicable a todas las operaciones es el mismo, con independencia de que su resultado sea positivo o negativo.

3. En el supuesto de que las facturas rectificativas se deban a descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones, no se precisará la identificación de las facturas o documentos sustitutivos rectificadas. Bastará determinar el periodo al que se refieran.

4. Se podrá realizar la rectificación de varias facturas o documentos sustitutivos en un

único documento de rectificación, siempre que se identifiquen todas las facturas o documentos sustitutos identificados.

5. La factura rectificativa podrá ser expedida consignando directamente el importe de la rectificación, el cual podrá tener signo negativo. Esta modificación es quizás la más importante puesto que anteriormente no podía tener dicho signo.

6. Finalmente, el deber de realizar una rectificación de las anotaciones registrales respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido, permanece pero solo en los supuestos en que el sujeto pasivo hubiera incurrido en algún error material al realizar las anotaciones registrales.

tal social que tengan por objeto la compensación de pérdidas, la condonación de dividendos pasivos o el incremento de reservas de la sociedad no generarán ganancia o pérdida patrimonial alguna.

El sistema de tributación de las ganancias y pérdidas patrimoniales, será en el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales, mientras que en el resto de supuestos, el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales, en su caso.

En consecuencia, deberemos establecer el valor de adquisición y de transmisión para poder determinar la base imponible de tributación.

La tributación de la transmisión de acciones o participaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

1. Valor de adquisición

Dicho valor se hallará formado, cuando se transmitan a título oneroso, es decir, cuando exista una contraprestación, por:

En el presente artículo se expondrá la fiscalidad, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a que se hallan sujetas las transmisiones de acciones o participaciones en fondos propios de entidades por parte de un sujeto pasivo.

La transmisión de acciones o participaciones se halla sujeta al impuesto, y tiene la consideración de ganancia o pérdida patrimonial, según lo que establece el artículo 31 del Real Decreto Legislativo 3/2004, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del IRPF. No obstante, las reducciones de capi-

a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiere efectuado.

b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

c) Al importe obtenido, en el caso de que las acciones sean admitidas a negociación en alguno de los mercados oficiales secundarios de valores, deberá deducirse el importe obtenido por la transmisión de

los derechos de suscripción. No obstante, si el importe obtenido en la transmisión de los derechos de suscripción llegara a ser superior al valor de adquisición de los valores de los cuales procedan tales derechos, la diferencia tendrá la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente, en el período impositivo en que se produzca la transmisión.

En cambio, cuando se transmitan a título lucrativo, por ejemplo cuando se realice una donación, el valor de adquisición será el valor asignado a lo donado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones más los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

Estas son las normas generales de valoración para la transmisión de acciones o participaciones. Pero hay que considerar también los casos especiales, como son:

1. Cuando se trate de acciones parcialmente liberadas, es decir, acciones que se han adquirido en una ampliación de capital, pero de las que se ha pagado solo una parte de su valor, puesto que el resto se ha realizado con cargo a las reservas de la sociedad. En este supuesto, el valor de adquisición será el importe realmente satisfecho por el contribuyente.

2. Cuando se trate de acciones totalmente liberadas, es decir, acciones que se han adquirido en una ampliación de capital, pero por las que no se ha pagado nada, puesto

que se ha realizado íntegramente con cargo a las reservas de la sociedad, el valor de adquisición de éstas como de las que procedan resultará de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto de los antiguos como los liberados que correspondan.

3. Cuando se trate de acciones o participaciones de sociedades patrimoniales, el valor de adquisición se estimará integrado por:

- el precio o cantidad desembolsada para su adquisición.

- el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la sociedad durante los períodos impositivos en los que tributó en el régimen de sociedades patrimoniales en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y enajenación.

- en el supuesto de socios que adquieran con posterioridad a la obtención de los beneficios sociales, se disminuirá el valor de adquisición en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios que procedan de períodos impositivos durante los cuales la entidad tuviera la consideración de sociedad patrimonial.

2. Valor de transmisión

El valor de transmisión de las acciones, según lo establecido por artículo 35 del Real Decreto Legislativo 3/2004, estará en función del tipo de acción o participación de que se trate:

a) Transmisión a título oneroso de valores o participaciones admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores españoles.

El valor de transmisión se hallará determinado por su cotización en dichos mercados en la fecha en que se produzca aquélla o por el precio pactado cuando sea superior a la cotización.

b) Transmisión a título oneroso de valores o participaciones no admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores españoles.

Salvo prueba de que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes:

- El teórico resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto.

- El que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

c) Transmisión a título oneroso de valores o participaciones en el capital de sociedades patrimoniales. El valor de transmisión a computar

será, como mínimo, el teórico resultante del último balance cerrado, una vez sustituido el valor neto contable de los activos por el valor que tendrían a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, o por su valor de mercado si fuese inferior.

d) Transmisión lucrativa de valores o participaciones.

El valor de transmisión será el valor asignado a lo donado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

3. Tributación

Para determinar la tributación de la transmisión de las acciones o participaciones, debemos tener en cuenta la fecha de adquisición de las mismas. Así pues, las dividiremos en dos grupos:

1.- Acciones o participaciones adquiridas antes de 31 de diciembre de 1994

Las ganancias patrimoniales generadas por estas acciones o participaciones se beneficiarán de un régimen especial, en que su importe se reducirá de la siguiente manera:

a) Se tomará como período de permanencia en el patrimonio del sujeto pasivo el número de años que medie entre la fecha de adquisición del elemento y el 31 de diciembre de 1996, redondeando por exceso.

En el caso de derechos de suscripción, se tomará como período de permanencia el que corresponda a los valores de los cuales procedan.

b) Si los elementos patrimoniales transmitidos fuesen bienes inmue-

bles, derechos sobre los mismos o valores de las entidades comprendidas en el artículo 108 de la Ley 24/1998, de 28 de julio, del Mercado de Valores, con excepción de las acciones o participaciones representativas del capital social o patrimonio de las Sociedades o Fondos de Inversión Inmobiliaria, el incremento patrimonial se reducirá en un 11,11 por 100 cada año de permanencia de los señalados en la letra anterior que exceda de dos.

c) Si los elementos patrimoniales transmitidos fuesen acciones admitidas a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores previstos en la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, con excepción de las acciones representativas del capital social de Sociedades de Inversión Mobiliaria e Inmobiliaria, el incremento se reducirá en un 25 por 100 por cada año de permanencia de los señalados en el párrafo a) anterior que exceda de dos.

d) Los restantes incrementos se reducirán en un 14,28 por 100 por cada año de permanencia de los señalados en el párrafo a) anterior que exceda de dos.

e) Estarán no sujetos los incrementos de patrimonio derivados de elementos patrimoniales que a 31 de diciembre de 1996 y en función de lo señalado en los párrafos b), c) y d) anteriores tuviesen un período de permanencia, tal y como éste se define en el párrafo a) , superior a diez, cinco y ocho años, respectivamente.

■ ■ ■
Cuando se trate de acciones totalmente liberadas, se considerará como antigüedad de las mismas la que corresponda a las acciones de las cuales procedan

A los efectos de permanencia en el patrimonio del sujeto pasivo y en referencia a las reducciones aplicables, debemos tener en cuenta que cuando se trate de acciones totalmente liberadas, se considerará como antigüedad de las mismas la que corresponda a las acciones de las cuales procedan.

Después de aplicar las reducciones anteriores, puede suceder que no se tribute nada o bien que aun exista una ganancia patrimonial. Esta ganancia patrimonial tributará de la siguiente forma:

La ganancia patrimonial primero se compensará con pérdidas generadas en un periodo superior al año. La diferencia pasará a integrarse directamente a la parte especial de la base imponible del sujeto pasivo. La tributación será del 15%.

2.- Acciones o participaciones adquiridas a partir del 31 de diciembre de 1994

Después de determinar el valor de adquisición y de transmisión se obtendrá una diferencia entre ambos valores, que si es positiva supondrá una ganancia patrimonial y si es negativa una pérdida patrimonial.

Una vez hecho esto, debemos distinguir entre acciones:

a) Con una antigüedad en el patrimonio personal inferior a 1 año.

La ganancia patrimonial primero se compensará con pérdidas generadas en un periodo inferior al año. La diferencia pasa a integrarse directamente a la parte general de la base imponible del sujeto pasivo y se suma al resto de rendimientos generados durante el año. Por tanto, tributará al tipo impositivo medio del contribuyente.

La pérdida patrimonial se compensa con otras ganancias patrimoniales del mismo periodo, y la diferencia con el saldo positivo del resto de rendimientos e imputaciones de rentas del período impositivo, con un máximo del 10% de dicho saldo. El exceso pendiente se compensará en los cuatro años siguientes de la misma forma: primero con el saldo positivo de las

ganancias y pérdidas patrimoniales del mismo tipo y luego con el saldo positivo de rendimientos e imputaciones, con el mismo límite del 10%.

b) Con una antigüedad en el patrimonio personal superior a 1 año.

La ganancia patrimonial primero se compensará con pérdidas generadas en un periodo superior al año. La diferencia pasará a integrarse directamente a la parte especial de la base imponible del sujeto pasivo. La tributación será del 15%.

La pérdida patrimonial se compensa con otras ganancias patrimoniales del mismo periodo. El exceso pendiente se compensará en los cuatro años siguientes de la misma forma.

Así pues, podríamos elaborar un cuadro recapitulativo de la tributación de la transmisión de acciones o participaciones:

Tipo	Fecha adquisición	Tributación
Acciones admitidas a negociación en mercado sec.	Anterior a 31/12/1991	0
Acciones admitidas a negociación en mercado sec.	A partir del 31/12/1991 Anterior a 31/12/1994	Reducc.de un 25% por cada año hasta 31/12/1994. Ganancia tributa al 15%
Acciones admitidas a negociación en mercado sec.	Posterior a 31/12/1994	Ganancia tributa al 15%
Acciones admitidas a negociación en mercado sec.	Periodo entre compra y venta < 1 año	Tributa al tipo medio del sujeto pasivo
Acciones NO admitidas a negociación en mercado sec.	Anterior a 31/12/1988	0
Acciones NO admitidas a negociación en mercado sec.	Apartir del 31/12/1988 Anterior a 31/12/1994	Reducc.de un 14,28% por cada año hasta 31/12/1994. Ganancia tributa al 15%
Acciones NO admitidas a negociación en mercado sec.	Posterior a 31/12/1994	Ganancia tributa al 15%
Acciones NO admitidas a negociación en mercado sec.	Periodo entre compra y venta < 1 año	Tributa al tipo medio del sujeto pasivo

4. Retenciones

La transmisión de acciones o participaciones, así como la posible ganancia patrimonial no están sujetas a retención alguna puesto que no se encuentran en ninguno de los supuestos contemplados por el artículo 73, apartados 1 y 2 del Real decreto 1775/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

“1. Estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta las siguientes rentas:

- a) Los rendimientos del trabajo.
- b) Los rendimientos del capital mobiliario.
- c) Los rendimientos de las siguientes actividades económicas:
 - Los rendimientos de las actividades profesionales.
 - Los rendimientos de actividades agrícolas y ganaderas.
 - Los rendimientos de actividades forestales.
- d) Las ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva.

2. También estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta las siguientes

rentas, independientemente de su calificación:

- a) Los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos.
- b) Los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, industrial, de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, del subarrendamiento sobre los bienes anteriores y los procedentes de la cesión del derecho a la explotación del derecho de imagen.
- c) Los premios que se entreguen como consecuencia de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios.”

Puesto que la ganancia patrimonial no se habrá obtenido como consecuencia de transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva, sino que las acciones o participaciones objeto de análisis pertenecen a una sociedad mercantil no procede la aplicación de retenciones.

■ ■ ■
La transmisión de acciones o participaciones, así como la posible ganancia patrimonial no están sujetas a retención alguna

Datos de especial interés

- Real Decreto 233/2005, de 4 de marzo, por el que se modifica el Real Decreto 437/1983, de 9 de febrero, sobre constitución y funcionamiento del Consejo Fiscal.
- Real Decreto Ley 5/2005, de 11 de marzo, de reformas urgentes para el impulso a la productividad y para la mejora de la contratación pública.
- Orden EHA/583/2005, de 9 de marzo, por la que se aprueban los modelos de

declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2004, se establece el procedimiento del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas y las condiciones para su confirmación o suscripción, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, así como las condiciones generales y el procedimiento para su presentación por medios telemáticos o telefónicos.

CALENDARIO FISCAL

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 2004: El plazo de presentación para todas las declaraciones será el que medie entre el 2 de mayo y el 30 de junio de 2005, inclusive.

Impuesto sobre el Patrimonio 2004: Las declaraciones de este impuesto deberán presentarse conjuntamente con las del IRPF, en el mismo plazo que este último. Si no es preceptiva la presentación de la declaración del IRPF, la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio se presentará entre el 2 de mayo y el 30 de junio, inclusive.

Finalizará el próximo día 20 de julio el plazo de presentación de las siguientes declaraciones-liquidaciones:

• **Retenciones e ingresos a cuenta de los rendimientos del trabajo, actividades profesionales, agrícolas y ganaderas, premios, capital mobiliario y arrendamiento de inmuebles urbanos.**
2º trimestre de 2005 (Mod. 110, 115, 123, 124, 126)

• **I.R.P.F. Pagos fraccionados.**
2º trimestre de 2005 (Mod.130, 131)

• **I.V.A.**
2º trimestre de 2005 (Mod.300, 310)

Declaración anual del IS.

Finalizará el día 25 de julio de 2005 el plazo para presentar las declaraciones anuales del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004, de aquellas entidades cuyo ejercicio económico coincida con el año natural.

Iniciado el período de presentación de las Declaraciones del I.R.P.F. y del Patrimonio, ponemos a su disposición, para cualquier consulta, los servicios económicos de este Bufet.

COLABORADORES:

Lawyers and Economists E.C. Group, Iston,
Gabinet d'Estudis Jurídics, Socials i Econòmics