

SUMARIO

1. **MEDIDAS URGENTES EN MATERIA TRIBUTARIA, FINANCIERA Y CONCURSAL**  
*Nueva iniciativa legislativa para paliar el impacto de la crisis económica global*
2. **MODIFICACIONES ESTRUCTURALES DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES**  
*Se abordan modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles en aspectos de internacionalización, fusiones y escisiones y aportaciones no dinerarias*
3. **RECUPERACIÓN DEL IVA REPERCUTIDO A CLIENTES MOROSOS. EXTENSIÓN AL CASO DE CLIENTES EN CONCURSO DE ACREEDORES**  
*Se analiza la forma de recuperar las cuotas del IVA repercutidas cuando la deuda resulta incobrable*
4. **DEVENGO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN LAS CERTIFICACIONES DE OBRA**  
*Una resolución del TEAC clarifica el devengo del IVA en las certificaciones de obra*

**1. MEDIDAS URGENTES EN MATERIA TRIBUTARIA, FINANCIERA Y CONCURSAL**

*A través de un nuevo Real Decreto-ley publicado en el BOE del pasado día 31 de marzo y con entrada en vigor el día 1 de abril, el Gobierno toma una nueva iniciativa legislativa para paliar el impacto en la economía española de la evolución de la crisis económica global.*

*En dicho Real Decreto-ley 3/2009, se abordan regulaciones sectoriales en materia tributaria, financiera y concursal, que comentamos seguidamente.*

**Modificaciones tributarias**

Modificación del tipo de interés legal del dinero. Con efectos desde el 1 de abril de 2009 se modifica el tipo de interés legal del dinero establecido por la Ley de Presupuestos para 2009 del 5,50 por 100, pasando a ser del **4 por 100**.

Modificación del interés de demora. Con efectos desde el 1 de abril de 2009 se modifica el tipo de interés de demora recogido en la Ley General Tributaria y establecido por la Ley de Presupuestos para 2009 del 7 por 100, pasando a ser del **5 por 100**.

Con ambas reducciones se acercan los tipos de interés a los existentes en los mercados financieros y ello va a suponer una reducción de prácticamente el 30 por 100 en los intereses de demora que deban pagar los contribuyentes que hayan solicitado un aplazamiento del pago de sus deudas tributarias.

Modificación de la vigencia de la deducción por I+D e IT. Con el objeto de reafirmar una de las líneas estratégicas de impulso de la economía y de transición a un patrón de crecimiento más productivo y competitivo, se suprime el límite temporal de la deducibilidad de determinadas inversiones en I+D e IT, dotando a este tipo de actividades de mayor seguridad en la planificación de sus proyectos empresariales.

Asimismo se produce la supresión del mandato previsto para el último semestre del año 2011 al Ministerio de Economía y Hacienda, para la presentación al Gobierno de un estudio relativo a la eficacia de las diferentes ayudas e incentivos a las actividades de Investigación y Desarrollo e Innovación Tecnológica durante los años 2007 a 2011, y, en su caso, la adecuación de las mismas a las necesidades de la economía española, respetando la normativa comunitaria.

### **Novedades en los procedimientos concursales**

Sin perjuicio de que en el futuro sea necesario revisar en profundidad la legislación concursal a la luz de la intensa experiencia vivida en los tribunales como consecuencia de la crisis, se acometen una serie de reformas en aquellos aspectos concretos cuyo tratamiento normativo se ha revelado más inconveniente.

Así, muchas de estas medidas se aplicarán no sólo a los procedimientos concursales que se declaren a partir de 1 de abril de 2009, sino también a los procedimientos concursales que se estén tramitando a dicha fecha.

Las medidas adoptadas en materia concursal afectan, entre otros aspectos a:

- la publicidad del concurso
- la administración concursal
- reintegración de la masa y acuerdos de refinanciación
- reconocimiento y subordinación de créditos
- convenio
- liquidación anticipada y
- normas procesales.

## **2. MODIFICACIONES ESTRUCTURALES DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES. LA INCIDENCIA EN LAS APORTACIONES NO DINERARIAS**

*Mediante la Ley 3/2009, de 3 de abril, B.O.E. del día 4 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles se abordan una serie de modificaciones para responder adecuadamente al creciente proceso de internacionalización de los operadores económicos a la vez que se unifica y amplía el régimen jurídico de las denominadas “modificaciones estructurales”, entendidas como aquellas alteraciones de la sociedad que van más allá de las simples modificaciones estatutarias para afectar a la estructura patrimonial o personal de la sociedad y que, por tanto, incluyen la transformación, la fusión, la escisión y la cesión global del activo y del pasivo.*

*También se regula el traslado internacional del domicilio social.*

*Su entrada en vigor será a los tres meses de su publicación en el B.O.E (4 de julio de 2009), salvo las modificaciones relativas a fusiones transfronterizas intracomunitarias que han entrado en vigor el día 4 de abril.*

*Seguidamente analizamos los aspectos fundamentales de dicha Ley.*

### **Aportaciones no dinerarias a sociedades anónimas**

- Se exige que el experto independiente que elabore un informe sobre las mismas tenga competencia profesional, designado por el Registro Mercantil del domicilio social.
- El valor que se dé a la aportación en la escritura social no podrá ser superior a la valoración realizada por los expertos.
- Se regula la responsabilidad del experto frente a la sociedad, a los accionistas y a los acreedores por los daños causados por la valoración.
- Se establece la excepción a la exigencia del informe para los siguientes casos:
  - En la aportación no dineraria de valores mobiliarios que coticen en un mercado secundario oficial o en otro mercado regulado o en instrumentos de mercado monetario, indicando la forma de valorarlos.
  - En la aportación de bienes distintos de los señalados en el punto anterior cuyo valor razonable se hubiera determinado, dentro de los seis meses anteriores a la fecha de realización efectiva de la aportación, por experto independiente con competencia profesional.
- Se introduce la regulación del informe de los administradores cuando no sea necesario el informe del experto independiente y de la publicidad de los informes.

### **Transformación de sociedades mercantiles**

Se amplía y actualiza el régimen actual de transformación contenido en la legislación de las sociedades anónimas y limitadas, aumentando los supuestos:

- Se incluyen las agrupaciones de interés económico y las sociedades cooperativas, que hasta ahora sólo se preveían con respecto a las sociedades de responsabilidad limitada.
- Se asegura la debida información a los socios sobre la realización de estas operaciones de transformación y, en su caso, de su derecho de separación.

### **Fusión y escisión de sociedades**

La principal novedad radica en la distinción entre la fusión en general y las fusiones transfronterizas intracomunitarias.

- Cuando las fusiones se realicen entre empresas españolas se regirán por la Ley española 3/2009 que estamos comentando, mientras que las que se hagan entre sociedades de distinta nacionalidad se regirán por sus respectivas leyes.
- Se incrementa de manera sensible la participación y protección que tienen los socios, trabajadores y acreedores en el caso de producirse fusiones entre sociedades domiciliadas en diferentes Estados del Espacio Económico Europeo.
- Además de los supuestos de escisión total o parcial, se contemplan los casos de segregación.

### **Cesión global de activo y pasivo**

- Se establece un régimen propio para este tipo de operaciones.
- Se permite que una sociedad pueda transmitir en bloque todo su patrimonio a otras sociedades por sucesión universal, a cambio de una contraprestación que no podrá consistir en acciones, participaciones o cuotas del cesionario.
- La tutela del socio se conseguirá mediante la información que se facilita en el proyecto de cesión global y a través del sometimiento a algunos requisitos que se establecen en la Ley.
- La tutela de los acreedores se articula a través del derecho de oposición y de la responsabilidad solidaria del cesionario.

## **3. RECUPERACIÓN DEL IVA REPERCUTIDO A CLIENTES MOROSOS. EXTENSIÓN AL CASO DE CLIENTES EN CONCURSO DE ACREEDORES**

*La Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido permite la recuperación de la cuota repercutida en operaciones realizadas con clientes que devienen morosos o que ven incursos en concurso de acreedores, analizando seguidamente el procedimiento a seguro en ambos supuestos.*

### **Supuesto general de clientes morosos**

En el artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (Modificación de la base imponible), se contempla la posibilidad de recuperación del IVA repercutido en las facturas emitidas a clientes morosos, cuando se den las siguientes condiciones:

- 1ª Que haya transcurrido un año desde el devengo del impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro total o parcial del crédito derivado del mismo.
- 2ª Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los libros registros exigidos para este impuesto.
- 3ª Que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de aquella, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, sea superior a 300 euros.
- 4ª Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor.

La modificación deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del periodo de un año a que se refiere la condición 1ª anterior.

El sujeto pasivo deberá expedir y remitir al destinatario de las operaciones una nueva factura en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida.

El acreedor tendrá que comunicar a la Delegación o Administración de la AEAT correspondiente a su domicilio fiscal, en el plazo de un mes contado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa, la modificación de la base imponible practicada, y hará constar que dicha modificación no se refiere a créditos garantizados, afianzados o asegurados, a créditos entre personas o entidades vinculadas, a créditos adeudados o afianzados por entes públicos ni a operaciones cuyo destinatario no está establecido en el territorio de aplicación del impuesto ni en Canarias, Ceuta o Melilla.

A esta comunicación deberá acompañarse copia de las facturas rectificativas, en las que se consignarán las fechas de expedición de las correspondientes facturas rectificadas.

Una vez practicada la reducción de la base imponible, ésta no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación, salvo cuando el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional, en cuyo caso se entenderá que el IVA está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación percibida.

No obstante, cuando el sujeto pasivo desista de la reclamación judicial al deudor, deberá modificar nuevamente la base imponible al alza, mediante la emisión, en el plazo de un mes a contar desde el desistimiento, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente.

### **Supuesto de cliente incurso en concurso de acreedores**

En una consulta vinculante de fechas 29 de diciembre de 2008, evacuada por la Dirección General de Tributos, se especifica el modo de proceder para la recuperación de las cuotas repercutidas en facturas cuando el cliente se vea incurso en concurso de acreedores.

No podrá modificarse siguiendo el procedimiento señalado para el supuesto general de que la deuda resulte total o parcialmente incobrable, cuando se haya dictado auto de declaración de concurso.

El procedimiento concreto para los casos en que el deudor se vea incurso en concurso de acreedores será el siguiente:

El plazo para llevar a cabo la modificación de la base imponible es el previsto en el artículo 21.1.5º de la Ley Concursal, esto es, un mes desde el último de los anuncios que deben publicarse con carácter obligatorio del auto de declaración de concurso. Fuera de este plazo, no se podrá proceder a dicha modificación y en particular, no procederá la modificación siguiendo el procedimiento “general” de clientes morosos.

El modo de efectuar la modificación de la base imponible es expidiendo una factura rectificativa en el plazo señalado (dentro del mes a contar desde la última de las publicaciones del auto concursal). Es condición para proceder a la disminución de la base imponible que la factura en la que se rectifique la cuota repercutida se remita al destinatario de las operaciones.

Cumplido lo anterior, el sujeto pasivo podrá minorar el importe del IVA cuya repercusión ha rectificado en la declaración-liquidación del periodo de liquidación correspondiente al momento en que hubiera expedido esta factura rectificativa o en los posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación.

Finalmente, la modificación de la base imponible deberá comunicarse a la Delegación o a la Administración de la AEAT correspondiente al domicilio fiscal del sujeto pasivo en el plazo de un mes desde la fecha de expedición de la factura rectificativa, sin que resulte necesaria autorización administrativa, expresa o presunta, para proceder a dicha modificación.

En el supuesto de que se produzca el sobreseimiento del concurso de acreedores, el deudor tendría que modificar de nuevo al alza la base imponible modificada a través de la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota precedente.

#### **Factura rectificativa de cuotas incobrables cuando se ha procedido judicialmente contra el deudor. Consulta vinculante de la D.G.T. de 26/11/08**

En Consulta Vinculante de fecha 26 de noviembre de 2008, la Dirección General de Tributos, precisa el contenido de las facturas rectificativas cuando se ha procedido judicialmente contra el deudor (no se contempla el caso de que el deudor esté incurso en concurso de acreedores), indicando que además de los requisitos generales de las facturas rectificativas, lo más adecuado es que la factura rectificativa mantenga el dato relativo a la base imponible en los términos en que se procedió a la expedición de la factura original, consignando corregido el dato de cuota tributaria que se deja de repercutir al cliente precisamente como consecuencia de la modificación de la base imponible, dejando claro que dicho dato se hace igual a cero.

En el supuesto, como se ha dicho anteriormente, de que una vez practicada la reducción de la base imponible y expedida la factura rectificativa, los sujetos pasivos lograran el cobro de la deuda que motivó la rectificación, no debe modificarse nuevamente al alza la base imponible cuando el destinatario es un empresario o profesional y por consiguiente no es preciso expedir ninguna factura rectificativa.

En el supuesto de que el destinatario de las operaciones de las que se ha obtenido el cobro de la deuda que motivó la modificación de la base imponible y la expedición de la correspondiente factura rectificativa fuera un particular, deberá modificarse nuevamente la base imponible, esta vez al alza, y expedir una nueva factura rectificativa.

#### **4. DEVENGO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN LAS CERTIFICACIONES DE OBRA**

Una Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 3 de diciembre de 2008, concluye que la presentación o expedición de las certificaciones de obras no supondrán el devengo del IVA, salvo en aquellos casos en que conlleve la puesta a disposición de los bienes, la realización de las operaciones gravadas o el pago anticipado del precio. La mera expedición de certificaciones de obras no determina por sí misma el devengo del IVA, en tanto de la misma no se deriva una transmisión del poder de disposición sobre los bienes.

Y ello se fundamenta en lo dispuesto en los artículos 8, 11 y 75 de la Ley del IVA.

Así, el devengo del impuesto en los contratos de obra se produce:

- Si se trata de ejecuciones de obras con aportación de materiales, cuando los bienes a que se refieren se pongan a disposición del destinatario.
- En las ejecuciones de obras sin aportación de materiales, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.
- En caso de pagos anticipados anteriores a la puesta a disposición de los bienes o prestación de servicios, en el momento del cobro total o parcial, por los importes efectivamente percibidos, no considerándose como cobradas las cantidades retenidas en garantía de la correcta ejecución de los trabajos objeto del contrato hasta que el importe de las mismas no hubiera sido hecho efectivo al empresario.

## **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.*

## CALENDARIO FISCAL PARA EL MES DE MAYO DE 2009

### SEMANALMENTE

#### **Impuestos Especiales**

? Relación de documentos de acompañamiento expedidos y recibidos en tráfico intracomunitario durante la semana anterior. Modelos 551, 552.

### HASTA EL DÍA 8

#### **Impuestos Especiales**

? Abril 2009. Todas las empresas. Modelos 511.

(\*) Los Operadores registrados y no registrados, representantes fiscales y receptores autorizados (Grandes Empresas), utilizarán para todos los impuestos el Modelo 510.

### HASTA EL DÍA 12

#### **Estadística comercio intracomunitario (Intrastat)**

? Abril 2009. Modelos N-I, N-E, O-I, O-E.

### HASTA EL DÍA 20

#### **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 en montes públicos, rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos, capital mobiliario, personas autorizadas y saldos en cuentas**

Abril 2009. Grandes empresas. Modelos 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128.

#### **Impuesto sobre el Valor Añadido**

? Abril 2009. Grandes Empresas. Modelo 303.

? Abril 2009. Operaciones asimiladas a las exportaciones. Modelo 380.

? Abril 2009. Grupo de entidades, modelo individual. Modelo 322.

? Abril 2009. Grupo de entidades, modelo agregado. Modelo 353.

#### **Impuesto sobre el valor Añadido e Impuesto General Indirecto Canario**

? Abril 2009. Declaración de operaciones incluidas en los libros registro del IVA y del IGIC. Modelo 340.

#### **Impuesto General Indirecto Canario y Entidades ZEC**

? Grandes empresas. Declaración-liquidación mes de abril. Modelo 410.

? Régimen general devolución mensual Declaración-liquidación mes de abril. Modelo 411.

- ? Declaración Ocasional: Declaración-liquidación mes de abril. Modelo 412.
- ? Régimen especial del Grupo de entidades. Mes de abril. Modelo 418.
- ? Régimen especial del Grupo de entidades. Mes de abril. Modelo 419.
- ? Grandes Empresas fabricantes o comercializadoras de labores de tabaco rubio: Declaración-liquidación mes de abril. Modelo 490
- ? Régimen general devolución mensual fabricantes o comercializadores de labores de tabaco rubio: Declaración-liquidación mes de abril. Modelo 490.

### **Impuesto sobre la Prima de Seguros**

- ? Abril 2009. Modelo 430.

### **Impuestos Especiales**

- ? Febrero 2009. Grandes Empresas. Modelos 561, 562, 563.
- ? Febrero 2009. Grandes Empresas (\*). Modelos 553, 554, 555, 556, 557, 558.
- ? Primer Trimestre 2009. Excepto Grandes Empresas. Modelos 561, 562, 563.
- ? Primer Trimestre 2009 (\*). Excepto Grandes Empresas. Modelos 554, 555, 556, 557, 558.
- ? Abril 2009. Todas las empresas. Modelos 564, 566.
- ? Abril 2009. Todas las empresas. Modelos 570, 580.
- ? Abril 2009. Grandes Empresas. Modelo 560.

(\*) Los Operadores registrados y no registrados, representantes fiscales y receptores autorizados (Grandes Empresas), utilizarán para todos los impuestos el modelo 510.

## **DESDE EL 4 DE MAYO HASTA EL 30 DE JUNIO**

### **Renta 2008**

Declaración anual. Modelo D-100.