

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC064886

DGT: 12-04-2017

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0933/2017

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Delimitación. Actividades empresariales. *Operaciones que se facturan en moneda extranjera.* La contribuyente trabaja por cuenta propia y emite facturas en moneda extranjera por encontrarse sus clientes fuera de la UE. En la cuenta bancaria en euros de la contribuyente, le son ingresadas las cantidades al tipo de cambio del día de cobro. Dichos ingresos pueden producirse en un trimestre diferente al de emisión de la factura. Para el tratamiento tributario de las diferencias que puedan surgir como consecuencia de la fluctuación de la moneda extranjera respecto del euro, se ha de tener en cuenta la norma de registro y valoración 11ª del RD 1514/2007 (PGC), que determina que una transacción en moneda extranjera es aquella cuyo importe se denomina o exige su liquidación en una moneda distinta de la funcional. Toda transacción en moneda extranjera se convertirá a moneda funcional, mediante la aplicación del tipo de cambio de contado, es decir, el utilizado en las transacciones con entrega inmediata, entre ambas monedas, en la fecha de la transacción. Con lo cual, las posibles diferencias que, por aplicación de los criterios de valoración establecidos en la normativa contable, puedan surgir como consecuencia de la fluctuación de la moneda extranjera en la que se facturan las operaciones realizadas en el ejercicio de una actividad económica, originadas entre el momento del reconocimiento contable de la transacción y su posterior liquidación en euros (cuando ambas tengan lugar en el mismo ejercicio económico), o entre el momento del reconocimiento contable de la transacción y la fecha de cierre del ejercicio y entre el valor ajustado a dicha fecha de cierre y el momento de liquidación de la operación (cuando la transacción y su liquidación tengan lugar en distintos ejercicios), tienen la consideración de un ingreso o un gasto que se integra en la determinación del rendimiento de la actividad económica.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 28 y 99.

RD 439/2007 (Rgto IRPF), art. 110.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 10.

RD 1514/2007 (PGC), norma 11ª.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante trabaja por cuenta propia y emite facturas en moneda extranjera por encontrarse sus clientes fuera de la Unión Europea. En la cuenta bancaria (en euros) de la consultante, le son ingresadas las cantidades al tipo de cambio del día de cobro. Dichos ingresos pueden producirse en un trimestre diferente al de emisión de la factura.

Cuestión planteada:

En relación con los pagos fraccionados (modelo 130) y la declaración anual del Impuesto, a qué tipo de cambio debe indicar las cantidades facturadas en moneda extranjera.

Contestación:

El modelo 130 (al que hace referencia, en su escrito, la consultante) se encuentra regulado en la Orden EHA/672/2007, de 19 de marzo, por la que se aprueban los modelos 130 y 131 para la autoliquidación de los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes, respectivamente, a actividades económicas en estimación directa y a actividades económicas en estimación objetiva, el modelo 310 de declaración ordinaria para la autoliquidación del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, se

determinan el lugar y forma de presentación de los mismos y se modifica en materia de domiciliación bancaria la Orden EHA/3398/2006, de 26 de octubre (BOE de 22 de marzo).

Al respecto, el artículo 99.7 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 (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, dispone que “los contribuyentes que ejerzan actividades económicas estarán obligados a efectuar pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, autoliquidando e ingresando su importe en las condiciones que reglamentariamente se determinen”.

Al importe de los pagos fraccionados se refiere el artículo 110 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF, el cual establece lo siguiente:

“1. Los contribuyentes a que se refiere el artículo anterior ingresarán, en cada plazo, las cantidades siguientes:

a) Por las actividades que estuvieran en el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, el 20 por ciento del rendimiento neto correspondiente al período de tiempo transcurrido desde el primer día del año hasta el último día del trimestre a que se refiere el pago fraccionado.

De la cantidad resultante por aplicación de lo dispuesto en esta letra se deducirán los pagos fraccionados que, en relación con estas actividades, habría correspondido ingresar en los trimestres anteriores del mismo año si no se hubiera aplicado lo dispuesto en la letra c) del apartado 3 de este artículo.

(...).

2. Los porcentajes señalados en el apartado anterior se dividirán por dos para las actividades económicas que tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto.

3. De la cantidad resultante por aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores, se podrán deducir, en su caso:

a) Las retenciones practicadas y los ingresos a cuenta efectuados correspondientes al período de tiempo transcurrido desde el primer día del año hasta el último día del trimestre al que se refiere el pago fraccionado, cuando se trate de:

1.º Actividades profesionales que determinen su rendimiento neto por el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades.

(...)”.

Para la determinación del correspondiente rendimiento neto de la actividad económica, a efectos de su inclusión en la declaración anual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la consultante como de la determinación del importe de los pagos fraccionados que deba realizar, deberá atender a las normas reguladoras del método de estimación directa, que, según se deduce de su escrito aplica la consultante.

Por lo que se refiere al tratamiento tributario de las diferencias que puedan surgir como consecuencia de la fluctuación de la moneda extranjera respecto del euro en las operaciones realizadas en el ejercicio de una actividad económica, cabe indicar, con carácter general, lo siguiente:

Conforme a lo dispuesto en el artículo 28.1 de la LIRPF, “el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva”.

Esta remisión genérica a las normas del Impuesto sobre Sociedades para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas conduce al artículo 10 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del día 28), en adelante LIS, cuyo apartado 3 establece que “en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el

resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.”

La Norma de registro y valoración 11ª “Moneda extranjera” del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, se refiere en su apartado 1 a las transacciones en moneda extranjera, señalando que “una transacción en moneda extranjera es aquella cuyo importe se denomina o exige su liquidación en una moneda distinta de la funcional”, siendo la moneda funcional: “la moneda del entorno económico principal en el que opera la empresa. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la moneda funcional de las empresas domiciliadas en España es el euro.”

La letra a) del citado apartado 1 de dicha Norma 11ª se refiere a las “Partidas monetarias”, definiendo como tales “el efectivo, así como los activos y pasivos que se vayan a recibir o pagar con una cantidad determinada o determinable de unidades monetarias. Se incluyen, entre otros, los préstamos y partidas a cobrar, los débitos y partidas a pagar y las inversiones en valores representativos de deuda que cumplan los requisitos anteriores.”

En cuanto a la valoración inicial, el apartado 1.1 de la misma Norma establece:

“Toda transacción en moneda extranjera se convertirá a moneda funcional, mediante la aplicación al importe en moneda extranjera, del tipo de cambio de contado, es decir, del tipo de cambio utilizado en las transacciones con entrega inmediata, entre ambas monedas, en la fecha de la transacción, entendida como aquella en la que se cumplan los requisitos para su reconocimiento.

Se podrá utilizar un tipo de cambio medio del periodo (como máximo mensual) para todas las transacciones que tengan lugar durante ese intervalo, en cada una de las clases de moneda extranjera en que éstas se hayan realizado, salvo que dicho tipo haya sufrido variaciones significativas durante el intervalo de tiempo considerado.”

El apartado 1.2.1 de la reiterada Norma 11ª se refiere a la valoración posterior de las “Partidas monetarias”, estableciendo respecto a las que no tienen el carácter de activos financieros lo siguiente:

“Al cierre del ejercicio se valorarán aplicando el tipo de cambio de cierre, entendido como el tipo de cambio medio de contado, existente en esa fecha.

Las diferencias de cambio, tanto positivas como negativas, que se originen en este proceso, así como las que se produzcan al liquidar dichos elementos patrimoniales, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en el que surjan.”

De acuerdo con la normativa expuesta, las posibles diferencias que, por aplicación de los criterios de valoración establecidos en la normativa contable, puedan surgir como consecuencia de la fluctuación de la moneda extranjera en la que se facturan las operaciones realizadas en el ejercicio de una actividad económica, originadas entre el momento del reconocimiento contable de la transacción y su posterior liquidación en euros (cuando ambas tengan lugar en el mismo ejercicio económico), o entre el momento del reconocimiento contable de la transacción y la fecha de cierre del ejercicio y entre el valor ajustado a dicha fecha de cierre y el momento de liquidación de la operación (cuando la transacción y su liquidación tengan lugar en distintos ejercicios), tienen la consideración de un ingreso o un gasto que se integra en la determinación del rendimiento de la actividad económica.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.