planartús
Assessors d'empresa

CIRCULAR 10/11

NOTA sobre el Real Decreto-ley 9/2011, de 19 de agosto, de medidas para la mejora de la calidad y cohesión del sistema nacional de salud, de contribución a la consolidación fiscal, y de elevación del importe máximo de los avales del Estado para 2011 (BOE del 20/08/2011)

El pasado 19 de agosto el Consejo de Ministros aprobó el Real Decreto-ley 9/2011 (en adelante, RDL) en el que, entre otras, se contienen distintas medidas tributarias las cuales entraron en vigor el mismo día de su publicación en el BOE, esto es el 20 de agosto de 2011.

Según se expone en la exposición de motivos, la finalidad primordial del RDL es continuar y reforzar las medidas fiscales y presupuestarias que el Gobierno ha puesto en marcha para la consecución de los objetivos de *reducción de déficit público*, prioridad ineludible de la política económica del gobierno. Para ello, las medidas introducidas persiguen una reducción del gasto público, a través de la *racionalización del gasto sanitario*; así como una mejora de los ingresos fiscales, a través del *Impuesto sobre Sociedades*.

Por otro lado, el RDL introduce una reducción temporal del IVA aplicable -del 8% al 4%- para la adquisición de viviendas.

El RDL contiene, además, medidas encaminadas a la mejora de la calidad y cohesión del sistema nacional de salud: *medidas de austeridad en la prestación farmacéutica y aplicación en los sistemas de información sanitaria de las nuevas tecnologías* (prescripción por principio activo, precios de referencia, deducción del 15% en medicamentos genéricos, financiación selectiva, adecuación de envases y dispensación personalizada,…), que no se tratan en este documento.

En concreto, las medidas introducidas en el ámbito fiscal son las siguientes (artículo 9 y disposición transitoria cuarta del RDL):

Miembro de AEDAF Asociación Española de Asesores Fiscales

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

El artículo 9 del RDL contempla las siguientes medidas en el ámbito del IS:

MEDIDAS CON EFECTOS EXCLUSIVAMENTE PARA LOS PERÍODOS IMPOSITIVOS QUE SE INICIEN DENTRO DE LOS AÑOS 2011, 2012 y 2013:

1) Se modifica el régimen legal del IS de las ***"más grandes empresas"***, en la medida que la nueva redacción de la norma distingue entre:

- ✓ Las que facturan ***más de 20 millones de euros***.
- ✓ Las que facturan ***más de 60 millones de euros***.

2) Se eleva el porcentaje de cálculo de los **pagos fraccionados** que deben realizar las ***grandes empresas.***

PORCENTAJES DEL PAGO FRACCIONADO 2P y 3P/11, 2012 y 2013		
VOLUMEN DE OPERACIONES *	**PORCENTAJE A QUE SE REFIERE EL APARTADO 4 DEL ART. 45 (PAGO FRACCIONADO)**	**PORCENTAJE REDONDEADO DE CADA PAGO FRACCIONADO**
≤ 6.010.121,04 euros	CINCO SÉPTIMOS (X) TIPO DE GRAVAMEN	17%
> 6.010.121,04 euros < 20.000.000,00 euros	CINCO SÉPTIMOS (X) TIPO DE GRAVAMEN	17%** / 21%
≥ 20.000.000, 00 euros < 60.000.000,00 euros	OCHO DÉCIMOS (X) TIPO DE GRAVAMEN	24%
≥ 60.000.000,00 euros	NUEVE DÉCIMOS (X) TIPO DE GRAVAMEN	27%

* Calculado de acuerdo con el artículo 121 de la Ley 37/1992 del IVA y referido a los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2011, 2012 ó 2013.

** Aplicable a PYMES (facturación superior a 6.010.121,04 euros e inferior a 10MM).

Miembro de AEDAF Asociación Española de Asesores Fiscales

3) Se establecen límites de aplicación temporal a la **compensación de bases imponibles negativas** procedentes de ejercicios anteriores.

VOLUMEN DE OPERACIONES *	PORCENTAJE DE COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS DE EJERCICIOS ANTERIORES
≤ 6.010.121,04 euros	**100%** de la base imponible previa a la compensación
> 6.010.121,04 euros < 20.000.000,00 euros	**100%** de la base imponible previa a la compensación
≥ 20.000.000, 00 euros < 60.000.000,00 euros	**75%** de la base imponible previa a la compensación
≥ 60.000.000,00 euros	**50%** de la base imponible previa a la compensación

***** Calculado de acuerdo con el artículo 121 de la Ley 37/1992 del IVA y referido a los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2011, 2012 ó 2013.

4) Se modifica el límite de aplicación temporal de la **deducción del fondo de comercio financiero en participaciones de entidades no residentes** (art. 12.5 Ley IS) de manera que durante tres años podrá deducirse a un ritmo inferior al habitual pero que, dada la redacción legal, no impedirá la deducción definitiva de esas cantidades en un momento posterior.

- Límite anual máximo de la centésima parte de su importe (en lugar de la veinteava parte que establecía la redacción anterior).

MEDIDAS CON EFECTOS PARA LOS PERÍODOS IMPOSITIVOS QUE SE INICIEN A PARTIR DE 1 DE ENERO DE 2012:

Con efectos para los **períodos impositivos** que se inicien **a partir de 1/01/2012** se extiende el *plazo máximo para la* ***compensación de bases imponibles negativas*** **de 15 a 18 años**, lo que garantiza el efecto meramente temporal de esta medida tributaria.

Miembro de AEDAF Asociación Española de Asesores Fiscales

- Nota: esta ampliación del plazo para la compensación de bases negativas es una medida de la que se beneficiarán todo tipo de entidades, incluidas las Empresas de Reducida Dimensión (ERD).
- Norma transitoria: DT 35ª: «El plazo de dieciocho años para la compensación de bases imponibles negativas establecido en el artículo 25 de esta Ley, será también de aplicación a las bases imponibles negativas que estuviesen pendientes de compensar al inicio del primer período impositivo que hubiera comenzado a partir de 1 de enero de 2012.»

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

En la Disposición transitoria cuarta del RDL, se adopta una medida que tiene **carácter temporal** que se encamina a ofrecer una ventaja fiscal en el ámbito del IVA para las **adquisiciones de viviendas** que se realicen **durante lo que resta de este año 2011**. En concreto, la redacción de la disposición transitoria cuarta es la siguiente:

"*Con efectos desde la entrada en vigor de este Real Decreto-ley y vigencia exclusivamente hasta el 31 de diciembre de 2011, se aplicará el tipo reducido del 4 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas de bienes a las que se refiere el número 7.º del apartado uno.1, del artículo 91 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadidd*".

A los efectos de analizar con mayor profundidad la modificación producida, a continuación reproducimos la redacción del citado artículo 91 de la Ley del IVA (LIVA):

REDACCIÓN ANTERIOR	MODIFICACIÓN INTRODUCIDA POR DISPOSICIÓN TRANSITORIA CUARTA RD LEY 9/2011
Artículo 91. Tipos impositivos reducidos. Uno. Se aplicará el tipo del **8%** a las operaciones siguientes: 1. Las **entregas**, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a	**Artículo 91. Tipos impositivos reducidos.** Se aplicará el tipo del **4%** a las operaciones recogidas en apartado 7º del punto uno.1 del presente artículo: 1. Las **entregas**, adquisiciones intracomunitarias

Miembro de AEDAF Asociación Española de Asesores Fiscales

continuación: (…) 7º. Los edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como **viviendas**, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente. En lo relativo a esta Ley no tendrán la consideración de anexos a viviendas los locales de negocio, aunque se transmitan conjuntamente con los edificios o parte de los mismos destinados a viviendas. No se considerarán edificios aptos para su utilización como viviendas las edificaciones destinadas a su demolición a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 22, parte A, letra c de esta Ley. (…)	o importaciones de los bienes que se indican a continuación: (…) 7º. Los edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como **viviendas**, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente. En lo relativo a esta Ley no tendrán la consideración de anexos a viviendas los locales de negocio, aunque se transmitan conjuntamente con los edificios o parte de los mismos destinados a viviendas. No se considerarán edificios aptos para su utilización como viviendas las edificaciones destinadas a su demolición a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 22, parte A, letra c de esta Ley. (…)

En consecuencia, con vigencia exclusiva **desde el 20/08/2011 y hasta el 31/12/2011,** las **entregas** (no arrendamientos) de inmuebles destinados a **vivienda** se beneficiarán de la tributación al **tipo superreducido del 4%** en lugar del 8% aplicable hasta la modificación. A tales efectos, y según se desprende de la redacción literal de la norma, en nuestra opinión, conviene hacer las siguientes aclaraciones y comentarios al respecto:

- Debe tratarse de una vivienda nueva (primera transmisión), puesto que la segunda o ulteriores entregas están exentas del IVA en los términos del art. 20.Uno.22 de la LIVA.
  - Esta medida afecta exclusivamente al IVA, puesto que no se ha modificado el tipo impositivo en el ámbito del ITP y AJD.
- Debe entenderse que se aplica a todo tipo de viviendas, ya sea vivienda habitual o no.
- Incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente con la vivienda.
- NO se aplica a locales de negocio.
- Debe tratarse de ENTREGAS**,** no de arrendamientos u otras operaciones expresamente recogidos en el art. 11 LIVA "prestaciones de servicios" (cesiones

Miembro de AEDAF Asociación Española de Asesores Fiscales

del uso o disfrute de bienes, traspasos de locales de negocio, etc.). En relación a este extremo, y dada su trascendencia, a continuación analizaremos la aplicabilidad de este tipo superreducido para el supuesto concreto de ejecuciones de obra sobre edificaciones así como en arrendamientos de inmuebles con opción de compra:

- Deben entenderse incluidas en el concepto de entregas las *ejecuciones de obra por construcción o rehabilitación de una edificación* (art. 8.Dos.1º LIVA) "… *cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 33% de la base imponible*" .

  En conclusión, la consideración de "entrega de bienes", y consecuente aplicación del tipo superreducido del 4%, está en función de quien aporta los materiales utilizados en la realización de la obra sobre el inmueble:

  - Si los aporta sólo el empresario, las ejecuciones de obra tendrán la consideración de entregas de bienes: 4%.
  - Si los aporta sólo el cliente, las ejecuciones de obra tendrán la consideración de prestaciones de servicios: no 4%.
  - Si los aporta el empresario y el cliente, sólo tendrá la consideración de entregas de bienes cuando la aportación del empresario represente más del 33% de la base imponible de la obra: 4%.

  La aplicación del 4% estará condicionada a que la entrega de la obra se realice antes del 31/12/2011.

- Supuesto de arrendamiento con opción de compra (art. 8.Dos.5º LIVA): *"También se considerarán entregas de bienes: (…) 5º. Las cesiones de bienes en virtud de contratos de arrendamiento-venta y asimilados. A efectos de este Impuesto, se asimilarán a los contratos de arrendamiento-venta los de arrendamiento con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercitar dicha opción y, en general, los de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes".*

  - ✓ Consultas Vinculantes de la DGT, V2770-10, de 20/12/10 y V1960-08 de 28/10/08: "*La entrega de la vivienda por el promotor al arrendatario que la viene ocupando, en virtud de un contrato de arrendamiento con*

Miembro de AEDAF Asociación Española de Asesores Fiscales

opción de compra, tiene la consideración siempre de primera entrega conforme a lo establecido anteriormente, por lo que el arrendamiento con opción de compra será una operación no exenta. No ha existido una entrega anterior por el hecho de que el promotor haya afectado al arrendamiento con opción de compra las viviendas inicialmente destinadas a la venta, pues, como se ha explicado anteriormente, estas operaciones no tienen la consideración de autoconsumo".

- ✓ Consulta Vinculante de la DGT V2226/10, de 6/06/10: "*…Debe significarse que el precepto (artículo 20.uno.22º LIVA, según el cual estarán exentas "las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación"), se refiere de forma expresa a uso, entre otros, en virtud de contratos sin opción de compra; quiere ello decir que el uso en virtud de contratos con opción de compra, por muy dilatados o sucesivos en el tiempo que sean, no pueden agotar nunca la primera entrega. Este último aspecto es de gran importancia, ya que es determinante de que por más contratos que se sucedan de arrendamiento con opción de compra, seguirá siendo de aplicación la exclusión de la letra d´) del artículo 20.uno.23º de la Ley 37/1992, y, por tanto, estos arrendamientos seguirán estando sujetos y no exentos del Impuesto como vía de traslado al consumo final del valor añadido de la promoción inicial.*

  En consecuencia, dado que la entrega de la vivienda por el promotor al arrendatario que la viene ocupando, en virtud de un contrato de arrendamiento con opción de compra, tiene la consideración siempre de primera entrega conforme a lo establecido anteriormente, el arrendamiento con opción de compra será una operación no exenta (…)"

La aplicación del 4% estará condicionada a que el ejercicio de la opción de compra se realice antes del 31/12/2011.

- La ENTREGA de la vivienda y, por tanto, el devengo del IVA debe producirse antes del 31/12/11. El devengo del IVA en la entrega se produce, como regla general, en el momento de la puesta en poder y posesión del adquirente de la vivienda. Si se hubiese otorgado escritura pública, la puesta en poder y posesión se entiende realizada en el momento de su otorgamiento.

Miembro de AEDAF Asociación Española de Asesores Fiscales

Cuando de la misma escritura resulta o se deduce claramente un momento distinto de puesta en poder y posesión de la vivienda entregada, el devengo se producirá en el momento en que efectivamente tenga lugar dicha puesta en poder y posesión del adquirente.

En el supuesto de pagos anticipados anteriores a la entrega del inmueble (art. 75.Dos LIVA -Devengo), se aplicará el tipo superreducido en la medida que la entrega definitiva se realice antes del 31/12/2011.

Es opinión del que suscribe, que somete a otra más autorizada.

Barcelona, 1 de septiembre de 2011.

Miembro de
AEDAF
Asociación Española de Asesores Fiscales