

Novedades fiscales

Número 7. Enero 2010

Foro jurídico

En el presente número destacamos las novedades aparecidas en nuestro ordenamiento fiscal en la finalización del año, contenidas, entre otras normas, en la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, en la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario o en la Resolución de 23 de diciembre de 2009 de la Dirección General de Tributos, norma que, como señalaremos posteriormente, ha venido a dar cobertura normativa, mientras se aprueba el Proyecto de Ley en trámite, a la aplicación de las Directivas Europeas dictadas en el ámbito de la imposición indirecta.

Las novedades tributarias introducidas guardan, en términos generales, relación directa con la coyuntura económica actual, desdoblándose en modificaciones normativas con clara vocación recaudatoria y en medidas de estímulo de la economía.

El incremento de presión fiscal que afecta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (subida de tipos en los rendimientos procedentes del ahorro, limitación de la deducción de 400 Euros que se introdujo en 2008 o endurecimiento del régimen de impatriados) o al IVA (subida de tipos prevista para julio de 2010) se encuentra en el primer grupo.

Por el contrario, las reducciones fiscales en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para empresas que mantengan o creen empleo, la ampliación del límite de renta exenta en este último impuesto en los supuestos de despidos en EREs o por causas objetivas o la introducción de medidas de flexibilización (régimen del leasing en el Impuesto sobre Sociedades u operaciones incobrables con pagos aplazados en el Impuesto sobre el Valor Añadido) se encontrarían dentro del segundo bloque.

Además, conviene destacar, entre otras novedades, la transposición al ordenamiento interno de las Directivas europeas en materia de imposición indirecta, lo que ha venido a denominarse Paquete IVA, la cual se ha servido, aun con carácter provisional, de un instrumento inusual, como es una Resolución administrativa, ante la falta de aprobación a tiempo del Proyecto de Ley regulador de esta materia.

Coordinador: Fernando Virseda



Sumario

- 04 **Modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades**
- 11 **Modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido**
- 16 **Modificaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**
- 20 **Modificaciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**
- 20 **Modificaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**
- 21 **Modificaciones en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes**
- 21 **Modificaciones en el Impuesto General Indirecto Canario**
- 21 **Otras novedades**

Coordinador: Fernando Vírveda. **Colaborador:** Alberto Camarero

Abreviaturas

IGIC	Impuesto General Indirecto Canario
IIC	Instituciones de Inversión Colectiva
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ITP y AJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LIRNR	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo, 5/2004, de 5 de marzo.
LIRPF	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
LIS	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.
LIVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido
TRLITP y AJD	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

Nuevas normas

Las medidas que son objeto de mención en este número de novedades fiscales están contenidas en las siguientes normas:

- **Real Decreto-Ley 3/2009**, de 27 de marzo, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y concursal.
- **Ley 11/2009**, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.
- **Ley 22/2009**, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.
- **Ley 26/2009**, de 23 de diciembre, de Presupuesto Generales del Estado (en adelante, Ley de Presupuestos).
- **Resolución de 23 de diciembre de 2009**, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación e interpretación de determinadas directivas comunitarias en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- **Ley 27/2009**, de 30 de diciembre, de medidas urgentes para el mantenimiento y el fomento del empleo y la protección de las personas desempleadas.

Modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades

Tipo de gravamen reducido por mantenimiento o creación de empleo.

Con el objeto de estimular la actividad económica, La Ley de Presupuestos¹ ha incorporado una reducción del Impuesto sobre Sociedades² para los ejercicios iniciados en 2009, 2010 y 2011, aplicable a las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en dichos períodos sea inferior a 5 millones de euros y su plantilla media en los mismos sea inferior a 25 empleados, siempre que mantenga el nivel de empleo de la entidad.

Las entidades que se encuentren en la mencionada situación tributarán conforme a la siguiente escala:

- Por la parte de base comprendida entre 0 y 120.202,41 euros, al tipo del 20%.
- Por la base imponible restante, al tipo del 25%.

Esta reducción de 5 puntos porcentuales en la tributación aplicable a estas entidades está condicionada a que durante los 12 meses siguientes al inicio de cada uno de los períodos impositivos antes indicados, la plantilla media de la entidad no sea inferior a 1 y, además, tampoco sea inferior a la plantilla media de los 12 meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009.

La nueva medida tiene en cuenta los dos casos especiales siguientes:

- Si la entidad se hubiese constituido dentro de ese plazo anterior de 12 meses, se tomará la plantilla media que resulte de ese período.
- Si la entidad se hubiese constituido dentro de los años 2009, 2010 ó 2011 y la plantilla media en los 12 meses siguientes al inicio del primer período impositivo sea superior a 0 e inferior a 1, la escala reducida a la que nos hemos referido se aplicará en el período impositivo de constitución de la entidad a condición de que en los 12 meses posteriores a la conclusión de ese período impositivo la plantilla media no sea inferior a 1.

En el supuesto de que se incumpla la condición referente a la plantilla, deberá ingresarse junto con la cuota del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento el importe resultante de aplicar el 5 % a la base imponible del referido primer período impositivo, además de los intereses de demora.

La nueva escala no será de aplicación en la cuantificación de los pagos fraccionados que se determinen en la modalidad prevista en el artículo 45.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Pérdida por deterioro del valor de entidades del grupo, multigrupo y asociadas

La nueva redacción del artículo 12.3 de la LIS disipa las dudas sobre la posibilidad de aplicar la deducción por deterioro de entidades respecto de las cuales no tuviera participación directa la entidad que pretende dotarse un gasto fiscal por el referido deterioro.

El texto introducido por la Ley 11/2009³, aplicable a partir de 1 de enero de 2008, permite la realización del mencionado ajuste, si bien limita dicha deducción al señalar expresamente que a fin de determinarla, el importe de los fondos propios de la entidad participada se reducirá o aumentará, por el importe de las deducciones y los ajustes positivos, respectivamente, que esta última entidad haya practicado en concepto de deducción por deterioro correspondientes a las participaciones tenidas en otras entidades del grupo, multigrupo y asociadas.



1 Art. 77
2 Disp. Adic. 12ª
3 Disp. Final 1ª

Contratos de arrendamiento financiero

Para ser de aplicación el régimen fiscal especial referente a contratos de arrendamiento financiero, resulta preceptivo que las cuotas de leasing correspondientes a la recuperación del coste del bien permanezcan igual o tengan carácter creciente a lo largo del período contractual.

Con el fin de que las renegociaciones de contratos de leasing motivadas por la actual coyuntura económica no impidan la aplicación del régimen fiscal especial, mediante la Ley 11/2009⁴ se ha introducido una modificación en la regulación de la LIS⁵ por la cual, en los contratos de arrendamiento financiero vigentes cuyos períodos anuales de duración se inicien dentro de los años 2009, 2010 y 2011, no será exigido el mencionado requisito.

En el intento de evitar que esta medida coyuntural no sea utilizada con fines distintos a los pretendidos por la norma, esta nueva medida viene acompañada de una limitación en su aplicación, consistente en fijar un máximo en el importe anual de la parte de las cuotas correspondientes a recuperación del coste del bien en los períodos anuales que se inicien en 2009, 2010 y 2011, el cual no podrá exceder del 50 % del coste del bien, caso de bienes muebles, o del 10 % de dicho coste, tratándose de bienes inmuebles o establecimientos industriales.

Consolidación fiscal

La Ley 11/2009⁶ ha incrementado el perímetro de consolidación fiscal para sociedades cotizadas. Con la nueva redacción, el porcentaje de dominio, directo o indirecto, de, al menos, el 75% se reduce al 70% cuando se trate de acciones admitidas a negociación en un mercado regulado.⁷

Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario

Si bien se ha hecho referencia a esta figura en el número 6 de nuestra revista Foro Jurídico, conviene poner de manifiesto que la Ley 11/2009 ha introducido la regulación legal de las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (en adelante, las SOCIMI), configurándolas como aquellas sociedades anónimas cotizadas que cumpliendo con los requisitos establecidos en su normativa específica, tengan por objeto social principal:

- La adquisición y promoción de bienes inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento.
- La tenencia de participaciones en el capital de otras SOCIMI o en el de otras entidades residentes o no residentes que tengan el mismo objeto social que aquéllas y que estén sometidas a un régimen similar al establecido para las SOCIMI.
- La tenencia de acciones o participaciones de Instituciones de Inversión Colectiva Inmobiliaria.

Con independencia de su tratamiento fiscal, al que a continuación nos referiremos, interesa destacar las características más relevantes de la regulación de las SOCIMI. Son las siguientes:

- Contabilización separada para cada inmueble con el fin de poder determinar la renta individualizada, en cualquiera de las actividades que realicen.
- Junto a la actividad económica principal, las SOCIMI podrán desarrollar otras actividades accesorias, no pudiendo alcanzar éstas el 20 % de las rentas de la sociedad en cada período impositivo.

- Inversión mínima del 80 % del valor del activo en inmuebles de naturaleza urbana destinados al arrendamiento, en terrenos para la promoción de bienes inmuebles que vayan a destinarse a dicha finalidad siempre que la promoción se inicie dentro de los tres años siguientes a su adquisición, así como en participaciones en el capital o patrimonio de otras entidades cuya inversión forma parte de su objeto social.
- Al menos el 80 % de las rentas del período impositivo correspondientes a cada ejercicio, excluidas las derivadas de la transmisión de las participaciones y de los bienes inmuebles afectos ambos al cumplimiento de su objeto social principal, deberá provenir del arrendamiento de bienes inmuebles y de dividendos o participaciones en beneficios procedentes de dichas participaciones.
- Permanencia mínima de 3 años de arrendamiento de los bienes inmuebles que integren el activo de la sociedad, o de 7 años si los bienes inmuebles hubieran sido promovidos por la sociedad. A efectos del cómputo se sumará el tiempo que los inmuebles hayan estado ofrecidos en arrendamiento, con un máximo de un año.
- Mínimo de 3 inmuebles en el activo, sin que ninguno de ellos pueda representar más del 40 % del activo de la entidad en el momento de la adquisición.

⁴ Disp. Final 1ª

⁵ Disp. Transitoria 30ª

⁶ Disp. Final 1ª

⁷ Art. 67.2 LIS

⁸ Hasta el 31 de diciembre de 2010, el período de arrendamiento de 3 años será de 2 ó 1 año para aquellos bienes inmuebles que hubieran permanecido en el activo de la sociedad y hubieran estado arrendados u ofrecidos en arrendamiento en los 5 ó 10 años anteriores, respectivamente, a la fecha de la opción por la aplicación del régimen fiscal especial de las SOCIMI.

- Obligación de negociación en un mercado regulado español o en el de cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo de forma ininterrumpida durante todo el período impositivo.
- Capital social mínimo de 15 millones de euros.
- Obligación de distribuir dividendo, en los porcentajes que señala la Ley, para la SOCIMI que opten por la aplicación del régimen fiscal especial.
- Límite de financiación ajena del 70% del activo de la entidad.

Por lo que al régimen fiscal de las SOCIMI se refiere, contiene las siguientes particularidades:

- Es optativo.
- Están exentas en el 20% las rentas procedentes del arrendamiento de viviendas siempre que más del 50% del activo de la sociedad esté formado por viviendas.
- La liquidación del Impuesto tiene en cuenta la proporción existente entre dividendo acordado y beneficio obtenido en el ejercicio.
- El tipo de gravamen de estas sociedades será del 19%⁹, si bien tributarán al tipo general de gravamen las rentas procedentes:
 - a. De la transmisión de los inmuebles o participaciones afectos a su objeto social principal cuando se haya incumplido el requisito de permanencia, el adquirente sea una entidad vinculada que forma parte del mismo grupo o resida en un país o territorio con el que no exista efectivo intercambio de información tributaria.

b. Del arrendamiento de dichos inmuebles cuando el arrendatario sea una entidad que forme parte del mismo grupo o resida en un país o territorio con el que no exista efectivo intercambio de información tributaria.

c. De operaciones que no determinen un resultado por aplicación de la normativa contable.

- La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios se aplicará exclusivamente respecto de las transmisiones de inmuebles y participaciones afectos a su objeto social principal realizadas una vez transcurridos los plazos de mantenimiento señalados, constituyendo la deducción el importe que resulte de aplicar el 6% a la renta generada en esas operaciones que se haya integrado en la base imponible de la sociedad como consecuencia de la distribución de dividendos correspondiente a los beneficios derivados de esas operaciones.
- Los pagos fraccionados se determinan de acuerdo con la modalidad establecida en el artículo 45.2 de la LIS.
- El incumplimiento del requisito de permanencia de 3 ó 7 años, según corresponda, en el arrendamiento implicará en el período impositivo en el que se produzca dicho incumplimiento, una cuota adicional del 11% o, tratándose de rentas parcialmente exentas, del 15%, calculado sobre las rentas generadas por dichos inmuebles que formaron parte de la base imponible de la totalidad de los períodos impositivos en los que hubiera resultado de aplicación el régimen fiscal especial, sin perjuicio de los intereses de demora que resultaran procedentes.

La renta procedente del arrendamiento de dichos inmuebles devengada en el período impositivo en el que se produce el incumplimiento, tributará al tipo general de gravamen, así como la renta correspondiente a los beneficios no distribuidos derivada del arrendamiento de esos inmuebles en ejercicios anteriores, que se integrará en la autoliquidación del período impositivo en el que se produce el incumplimiento.

- Idéntica regularización procederá cuando la sociedad pase a tributar por otro régimen distinto en el Impuesto sobre Sociedades antes de que se cumpla el referido plazo de 3 ó 7 años, según corresponda.
- Los dividendos distribuidos por la sociedad no están sometidos a retención o ingreso a cuenta, cualquiera que sea la naturaleza del socio que perciba los dividendos.
- La renta para cada inmueble o participación se determina por el ingreso íntegro obtenido, minorado en los gastos directamente relacionados con la obtención de dicho ingreso y en la parte de los gastos generales que correspondan proporcionalmente al citado ingreso.
- El impuesto se devengará el día del acuerdo de la junta general de accionistas de distribución de los beneficios del ejercicio correspondiente al período impositivo y, en su caso, de las reservas de ejercicios anteriores en los que se aplicó el régimen fiscal especial.

⁹ El tipo inicial era el 18%, pero ha sido modificado por la Ley de Presupuestos (Disp. Final 15^a)

No obstante, el impuesto se devengará el último día del período impositivo, haya o no acuerdo de distribución de beneficios, por las rentas sujetas al tipo general del gravamen, así como cuando la sociedad haya obtenido pérdidas, no haya beneficio repartible o disponga de reservas de forma diferente a su distribución.

En cuanto al régimen fiscal de los socios de las SOCIMI, cabe destacar las siguientes características:

- Los dividendos distribuidos con cargo a beneficios o reservas de ejercicios en los que haya sido de aplicación el régimen fiscal especial establecido en esta Ley, recibirán el siguiente tratamiento:
 - Cuando el perceptor sea un sujeto pasivo del IS o contribuyente del IRNR con establecimiento permanente, la renta a integrar en la base imponible correspondiente al dividendo distribuido con cargo a beneficios o reservas procedentes de rentas sujetas al tipo de gravamen del 19%, será el resultado de multiplicar el importe percibido por el cociente 100/81.
 - Sobre dicha renta no será de aplicación la deducción para evitar la doble imposición.
 - De la cuota íntegra podrá deducirse el 19%, o el tipo de gravamen del sujeto pasivo de ser inferior, de la renta integrada en la base imponible.
 - Por el contrario, a los dividendos distribuidos con cargo a beneficios procedentes de rentas sujetas al tipo general de gravamen, se aplicará el régimen general de dicho Impuesto.
 - Cuando el perceptor sea un contribuyente del IRPF, el dividendo percibido se considera renta exenta de dicho impuesto.

- Cuando el perceptor sea un contribuyente del IRNR sin establecimiento permanente, el dividendo percibido se considerará renta exenta de dicho impuesto, excepto que resida en un país o territorio con el que no exista efectivo intercambio de información tributaria.

- Las rentas obtenidas en la transmisión de la participación en el capital de las sociedades que tributen en el régimen fiscal especial, tendrán el siguiente tratamiento:

- Cuando el transmitente sea un sujeto pasivo del IS o un contribuyente del IRNR con establecimiento permanente, podrá aplicarse en la cuota íntegra la deducción para evitar la doble imposición¹⁰ sobre la parte de plusvalía que se corresponda, en su caso, con los beneficios no distribuidos generados por la sociedad durante todo el tiempo de tenencia de la participación transmitida procedentes de rentas sujetas al tipo general de gravamen. En relación con la parte de plusvalía que se corresponda, en su caso, con los beneficios no distribuidos generados por la sociedad durante todo el tiempo de tenencia de la participación transmitida procedentes de rentas que estarían sujetas al tipo de gravamen del 19%, la renta a integrar en la base imponible será el resultado de multiplicar el importe de esos beneficios por el cociente 100/81, pudiéndose deducir de la cuota íntegra el 19%, o el tipo de gravamen del sujeto pasivo de ser inferior, del importe que resulte de dicha integración.

La pérdida generada en la transmisión de la participación no será deducible en el caso de que se hubiese adquirido a una persona o entidad vinculada, hasta el importe de la renta exenta que obtuvo dicha persona o entidad en la transmisión de esa participación.

- Cuando el transmitente sea un contribuyente del IRPF, la ganancia o pérdida patrimonial se determinará de acuerdo con lo previsto en la LIRP, con las siguientes especialidades:

Si resultase una ganancia patrimonial, estará exenta con el límite de la diferencia positiva entre el resultado de multiplicar el 10 % del valor de adquisición por el número de años de tenencia de la participación durante los que la entidad ha aplicado el régimen fiscal, y el importe de los dividendos exentos que se hayan percibido durante el tiempo de tenencia de la participación transmitida.

No obstante lo anterior, la ganancia patrimonial generada en la transmisión de la participación no estará exenta en el caso de que se hubiese adquirido a una entidad vinculada, hasta el importe de la pérdida que obtuvo dicha entidad en la transmisión de esa participación.

Si resultase una pérdida patrimonial, sólo se computará la parte que exceda del importe de los dividendos exentos que se hayan percibido durante el año anterior a la transmisión de la participación.

¹⁰ En las condiciones establecidas en el art. 30.5 LIS

- Cuando el transmitente sea un contribuyente del IRNR sin establecimiento permanente, la renta exenta se determinará en la forma establecida en el supuesto anterior, excepto que resida en un país o territorio con el que no exista efectivo intercambio de información tributaria. El resto de renta estará sujeta en los términos establecidos en dicho Impuesto.

Por lo que a obligaciones de información se refiere, cabe destacar las siguientes notas características:

- La memoria de las cuentas anuales deberá contener el apartado denominado *Exigencias informativas derivadas de la condición de SOCIMI*, Ley 11/1990, con información relativa a beneficios, dividendos, inmuebles reservas de la sociedad, en los términos previstos en esa ley.
- Las SOCIMI deberán aportar, a requerimiento de la Administración tributaria, la información detallada sobre los cálculos efectuados para determinar el resultado de la distribución de los gastos entre las distintas fuentes de renta.
- Siempre que hayan optado por el régimen especial, deberán facilitar a sus socios la información necesaria para que éstos puedan cumplir con el régimen fiscal establecido en la Ley, que deberá ser suministrada conjuntamente con el pago del dividendo. En caso de pérdida del régimen fiscal especial, este hecho deberá ser comunicado a los socios en el propio período impositivo en que se produzcan las circunstancias que determinan dicha pérdida.
- En el ámbito sancionador, la Ley 11/2009 prevé sanciones específicas por comisión de infracción grave en caso de incumplimiento de las obligaciones de información.

La Ley 11/2009 prevé, asimismo, las consecuencias tributarias aplicables a sociedades que opten por el régimen fiscal especial de las SOCIMI en lo concerniente a bases negativas y deducciones pendientes de compensar o aplicar, respectivamente, o a rentas derivadas de transmisión de inmuebles poseídos con anterioridad.

De igual manera, la Ley prevé los efectos aplicables a sociedades que estuviesen tributando por el régimen fiscal especial y pasen a tributar por otro régimen distinto, en cuanto a bases imponibles negativas pendientes de compensación, bases imponibles que se correspondan con beneficios no distribuidos generados durante la aplicación del régimen fiscal especial, rentas derivadas de la transmisión de inmuebles poseídos durante la aplicación del régimen de las SOCIMI, deducciones pendientes de aplicar o renta generada en la transmisión de participaciones.

Por lo que a operaciones de reestructuración se refiere, la Ley introduce la presunción de que las operaciones de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores acogidas al régimen especial establecido en el Capítulo VIII del Título VII de la LIS, se efectúan con un motivo económico válido cuando la finalidad de dichas operaciones sea la creación de una o varias sociedades susceptibles de acogerse al régimen fiscal especial de las SOCIMI, o bien la adaptación, con la misma finalidad, de sociedades previamente existentes.

Por último, se establecen las condiciones de pérdida del régimen fiscal especial, que tendrá lugar en el propio período impositivo en el que se manifieste alguna de las circunstancias siguientes:

- a. La exclusión de negociación en mercados regulados.

- b. Incumplimiento sustancial de las obligaciones de información, excepto que en la memoria del ejercicio inmediato siguiente se subsane ese incumplimiento.

- c. La falta de acuerdo de distribución y pago, total o parcial, de los dividendos en los términos y plazos a los que se la Ley. En este caso, la tributación por el régimen general tendrá lugar en el período impositivo correspondiente al ejercicio de cuyos beneficios hubiesen procedido tales dividendos.

- d. La renuncia a la aplicación del régimen fiscal especial.

- e. El incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en la Ley para que la entidad pueda aplicar el régimen fiscal especial, excepto que se reponga la causa de incumplimiento dentro del ejercicio inmediato siguiente. El incumplimiento del plazo mínimo de arrendamiento de 3 ó 7 años, según se trate, no supondrá la pérdida del régimen fiscal especial.

La pérdida del régimen implicará que no se pueda optar de nuevo por la aplicación del régimen fiscal especial, mientras no haya transcurrido al menos 5 años desde la conclusión del último período impositivo en que fue de aplicación dicho régimen.



Corrección monetaria

La Ley de Presupuestos¹¹ actualiza los coeficientes de corrección monetaria de los valores de adquisición de elementos patrimoniales del activo fijo o que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta, que tengan la naturaleza de bienes inmuebles, a fin de integrar las rentas positivas que se generen como consecuencia de la transmisión de los mismos.

Para 2010 los coeficientes a los que alude el artículo 15.9 LIS se incrementan en un 1,2% con el objeto de corregir el efecto de la inflación.

Pagos fraccionados

En 2010¹² se seguirán aplicando las mismas reglas de determinación de los pagos fraccionados, no habiendo sufrido variación respecto del ejercicio anterior.

Así, en la modalidad del artículo 45.2 LIS se aplicará el 18%.

Por el contrario, en la modalidad del artículo 45.3 LIS el porcentaje de pago fraccionado consistirá en el resultado de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto. De esta forma, para las sociedades que tributen al 30%, el porcentaje de pago fraccionado será el 21%.

Como ya se ha advertido anteriormente, las sociedades que apliquen los tipos reducidos por mantenimiento o creación de empleo (20/25%) no tendrán en cuenta estos tipos reducidos para calcular los pagos fraccionados.

Porcentajes de retención

Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2010,¹³ el porcentaje de retención aplicable con carácter general será el 19%, que sustituye al 18% que se aplicaba hasta ahora.

Gravamen de las IIC Inmobiliarias

Las Instituciones de Inversión Colectiva Inmobiliarias seguirán tributando al 1%. Las dos modificaciones que introduce la Ley 11/2009¹⁴ consisten en que no se exigirá que al menos el 50% del activo esté compuesto por viviendas, residencias de estudiantes y residencias de la tercera edad (intento de equiparación con las SOCIMI), como hasta ahora sucedía, y en el mandato de que los estatutos prevean la no distribución de dividendos.

Deducciones

Deducciones por inversiones

A continuación exponemos un cuadro resumen de los porcentajes de deducción por inversiones, indicando el porcentaje de deducción que corresponde en función de la fecha de inicio del ejercicio fiscal respectivo:

Concepto	I+D Gastos período	I+D Gastos personal: Investigadores cualificados	I+D Proyectos encargados	I+D Inversiones inmovilizado	I+D Proyectos encargados	IT Conceptos tasados
01/01/2006	30% - 50%	20%	20%	10%	15%	10%
01/01/2007	27% - 46%	18%	18%	9%	13%	9%
01/01/2008	25% - 42%	17%	-	8%	-	8%
01/01/2009	25% - 42%	17%	-	8%	-	8%
01/01/2010	25% - 42%	17%	-	8%	-	8%
01/01/2011	25% - 42%	17%	-	8%	-	8%
01/01/2012	25% - 42%	17%	-	8%	-	8%
01/01/2013	25% - 42%	17%	-	8%	-	8%
01/01/2014	25% - 42%	17%	-	8%	-	8%

11 Art. 74
 12 Art. 75 Ley Presupuestos
 13 Art. 76 Ley Presupuestos
 14 Disp. Final 1ª

Concepto	Fomento TICs	Actividades Exportadoras	Patrimonio histórico	Largometrajes cinematográficos	Edición de libros	Sistemas de navegación	Acceso discapacitados	Educación Infantil
01/01/2006	15%	25%	15%	20% - 5%	5%	10%	10%	10%
01/01/2007	12%	12%	14%	18% - 5%	5%	8%	8%	8%
01/01/2008	9%	9%	12%	18% - 5%	4%	6%	6%	6%
01/01/2009	6%	6%	10%	18% - 5%	4%	4%	4%	4%
01/01/2010	3%	3%	8%	18% - 5%	3%	2%	2%	2%
01/01/2011	-	-	6%	18% - 5%	2%	-	-	-
01/01/2012	-	-	4%	-	2%	-	-	-
01/01/2013	-	-	2%	-	1%	-	-	-
01/01/2014	-	-	-	-	-	-	-	-

Concepto	Inversiones medioambientales	Gastos formación profesional	Creación empleo minusválidos	Reinversión beneficios extraordinarios	Contribuciones a planes de pensiones
01/01/2006	10%	5% - 10%	6.000	20%	10%
01/01/2007	8%	4% - 8%	6.000	14,5%	8%
01/01/2008	6%	3% - 6%	6.000	12%	6%
01/01/2009	4%	2% - 4%	6.000	12%	4%
01/01/2010	2%	1% - 2%	6.000	12%	2%
01/01/2011	-	-	6.000	12%	-
01/01/2012	-	-	6.000	12%	-
01/01/2013	-	-	6.000	12%	-
01/01/2014	-	-	6.000	12%	-

Debemos destacar que a través del RDL 3/2009 se mantiene el carácter indefinido de la deducción por I+D+i.¹⁵

¹⁵ Art. 2 Real Decreto-Ley 3/2009, que deroga la Disp. Adic. 23ª LIRPF

Modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido

El Impuesto sobre el Valor Añadido, quizá el impuesto que por su importancia recaudatoria y su carácter indirecto mayor impacto tenga sobre los contribuyentes, ha sufrido importantes cambios en su normativa para este año 2010.

A continuación exponemos los cambios normativos que han afectado al IVA.

Modificación de la base imponible por operaciones incobrables

Debido a la situación económica en la que actualmente nos encontramos, cada vez es mayor el número de impagos producidos en el ámbito empresarial. Ante tal circunstancia, el legislador ha querido proteger al contribuyente y facilitarle la recuperación de todas aquellas cuotas relativas a créditos incobrables, llevando a cabo una serie de medidas tendentes a tal pretensión.

Con la entrada en vigor de la Ley 4/2008¹⁶, la normativa ya redujo el plazo que tenía que transcurrir desde el devengo del impuesto repercutido hasta la modificación de la base imponible, el cual de 2 años pasó a ser de 1 año.

A este respecto es importante señalar que a partir de la finalización de este plazo, en la actualidad de 1 año, comienza a computarse el plazo de 3 meses para poder realizarse la modificación de la base imponible, desapareciendo definitivamente a la finalización de este plazo dicha posibilidad del contribuyente para realizar tal modificación de la base imponible.

Con la medida establecida recientemente por la Ley 11/2009¹⁷, la cual transcurre en el mismo sentido de ayuda al contribuyente, la normativa ha pretendido que todos aquellos empresarios que realicen operaciones cuyos pagos se hagan efectivos de forma aplazada, que no anticipada, no se vieran perjudicados por la reducción de este plazo.

Hasta la inclusión de este cambio normativo, cabía la posibilidad de que para las operaciones con pago aplazado, el período del año y tres meses expirara desde el devengo del impuesto hasta que se produjera el impago y por tanto, el contribuyente no podía proceder a la modificación de la base imponible por encontrarse fuera de plazo.

En consecuencia, el legislador permite que en estos casos el cómputo del año se realice desde la finalización de cada uno de los plazos impagados, siendo suficiente instar el cobro de uno de ellos mediante reclamación judicial al deudor, para poder proceder a la modificación de la base imponible en la proporción que corresponda por el plazo o plazos impagados.

Inversión del sujeto pasivo en determinadas prestaciones de servicio

Como medida preventiva para la lucha contra el fraude fiscal, a partir del 28 de octubre¹⁸, fecha de entrada en vigor de la Ley 11/2009, determinadas prestaciones de servicios, en concreto, todas aquellas que tengan por objeto derechos de emisión, reducciones certificadas de emisiones y unidades de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero¹⁹, tributarán en el IVA a través del mecanismo de inversión del sujeto pasivo, convirtiéndose el destinatario del servicio en sujeto pasivo y por tanto, debiendo éste autorrepercutir las correspondientes cuotas de IVA.

Modificación del tipo impositivo de arrendamientos con opción de compra

Como no podía ser de otra manera, finalmente el legislador ha ajustado el desequilibrio y corregido el perjuicio financiero que se producía en este tipo de operaciones.

Los arrendamientos de viviendas con opción de compra, fórmula inmobiliaria que en la actual situación de crisis podría resultar atractiva tanto para los potenciales adquirentes de viviendas, presentes o futuros, como para los promotores de las mismas, tributaban al tipo impositivo general durante su etapa de arrendamiento, para posteriormente tributar al tipo reducido en el momento de la compra de la citada vivienda.

En este sentido, el desequilibrio financiero que se ponía de manifiesto se solventaba a través de la regularización, en el momento de la compra, de las cuotas del IVA soportadas durante el arrendamiento de la vivienda por el adquirente de la misma.

Con la modificación introducida por la Ley 11/2009²⁰, los arrendamientos con opción de compra de edificios o parte de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se arrienden conjuntamente, tributarán al tipo impositivo reducido en el IVA²¹.

¹⁶ Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria

¹⁷ Apartado Uno Disp. Final 3ª Ley 11/2009, que modifica el art. 80 LIVA

¹⁸ Apartado dos Disp. Final Tercera Ley 11/2009, que introduce la letra d del artículo 84.2 de la LIVA.

¹⁹ Referidas en a que se refieren la Ley 1/2005, de 9 de marzo, por la que se regula el régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero y el Real Decreto 1031/2007, de 20 de julio, por el que se desarrolla el marco de participación en los mecanismos de flexibilidad del Protocolo de Kioto.

²⁰ Apartado tres Disp. Final Tercera

²¹ Art. 91.Uno.2, núm. 17, de la LIVA

Como consecuencia de esta modificación y considerando la operación desde un punto de vista global, definitivamente estas operaciones adquieren la lógica que anteriormente les faltaba y cuya regularización generaba un perjuicio financiero por el importe de las cuotas de IVA que el adquirente tenía que anticipar.

Conviene destacar que en estas situaciones el tratamiento del IVA no era nada favorable para el contribuyente ya que, por lo general, el adquirente coincidía con una persona que debido a la actual situación económica no podía acceder a un crédito hipotecario para la compra de la correspondiente vivienda, teniendo que acudir a fórmulas inmobiliarias como la descrita.

Por lo tanto, con la armonización de los tipos impositivos de ambas operaciones (primera entrega de edificaciones realizadas por el promotor y arrendamiento de viviendas con opción de compra) el arrendatario y futuro comprador estará soportando durante toda la operación el mismo tipo impositivo reducido, sin necesidad de realizar ningún tipo de regularización.

Adicionalmente citar que, el tratamiento de los arrendamientos con opción de compra de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se arrienden conjuntamente, tributarán al tipo impositivo superreducido²² en consonancia con lo anteriormente expuesto, al tributar por este tipo impositivo las primeras entregas de esta clase de edificaciones.

Modificación del tipo impositivo de determinados servicios

Se aplicará el tipo impositivo superreducido a los servicios de reparación de los vehículos para personas con movilidad reducida, de las sillas de ruedas para uso exclusivo de personas con minusvalía, de adaptación de los autotaxis y autoturismos para personas con minusvalías y de los vehículos a motor destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con minusvalía en silla de ruedas, independientemente de quien sea el conductor de los mismos.

Elevación de los tipos impositivos

Sin ningún tipo de duda el cambio cuantitativo más relevante que la Ley del IVA ha sufrido es la elevación de los tipos impositivos general y reducido, los cuales pasan, con efectos a partir del 1 de julio de 2010, del 16% al 18%²³ y del 7% al 8%²⁴, respectivamente.

Según la Exposición de Motivos de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, la razón por la que esta elevación de los tipos impositivos tendrá efectos a partir del 1 de julio de 2010, se debe a que su fin no es tanto la suficiencia recaudatoria a corto plazo cuanto garantizar la sostenibilidad de las finanzas públicas a medio y largo plazo, de manera que su repercusión cuantitativa será bastante limitada en el próximo ejercicio.

En relación con esta subida de tipos impositivos, con total seguridad se producirán diversas situaciones en las que surgirán dudas sobre qué tipos impositivos se deberán aplicar, para lo cual, sin perjuicio del merecido estudio que merecerán cada una de las situaciones, deberemos tener presente que el tipo impositivo que se debe aplicar es el que se encuentra vigente en el momento del devengo de la operación.

Elevación de la compensación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca

Como una lógica consecuencia de la subida de los tipos impositivos descrita en el anterior apartado, la compensación para los empresarios que puedan acogerse al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca se ve incrementada a partir del 1 de julio de 2010.²⁵

En concreto la compensación a tanto alzado será la cantidad resultante de aplicar, al precio de venta de los productos o de los servicios especificados por la norma, el porcentaje que proceda de entre los que se indican a continuación:

- El 10 % (9% vigente en la actualidad), en las entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones agrícolas o forestales y en los servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones.
- El 8,5 % (7,5% vigente en la actualidad), en las entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones ganaderas o pesqueras y en los servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones.

Para la determinación de los precios, no se computarán los tributos indirectos que graven las citadas operaciones, ni los gastos accesorios o complementarios a los mismos cargados separadamente al adquirente, tales como comisiones, embalajes, portes, transportes, seguros, financieros u otros.

En las operaciones realizadas sin contraprestación dineraria, los referidos porcentajes se aplicarán sobre el valor de mercado de los productos entregados o de los servicios prestados.

²² Apartado cuatro Disp. Final Tercera Ley 11/2009, que modifica el art. 91.Dos.2 de la LIVA

²³ Art. 79.Uno Ley de Presupuestos

²⁴ Art. 79.Dos Ley de Presupuestos

²⁵ Art. 79.Tres Ley de Presupuestos

El porcentaje aplicable en cada operación será el vigente en el momento en que nazca el derecho a percibir la compensación.

Nuevas reglas de localización de prestaciones de servicios

La falta de aprobación antes de 2010 del Proyecto de Ley cuyo objeto es la trasposición al derecho interno de las Directivas europeas que regulan lo que ha venido a denominarse el Paquete IVA,²⁶ unido a la obligación de aplicar dicha normativa europea en 2010, ha motivado la aprobación por la Dirección General de Tributos de la Resolución de 23 de diciembre de 2009, relativa a la aplicación e interpretación de determinadas directivas comunitarias en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Esta Resolución, que presenta no pocas interrogantes sobre la seguridad jurídica que proporciona atendido el rango normativo de la misma, y publicada en el Boletín Oficial del Estado el 29 de diciembre de 2009, no tiene otro objeto que arbitrar provisionalmente, hasta que la aprobación de la Ley tenga lugar, un conjunto de criterios interpretativos que permitan dar cumplimiento al mandato contenido en las directivas que conforman el llamado *Paquete IVA* en la parte que afecta a la Ley 37/1992.

Los cambios establecidos en esta Resolución, los cuales entraron en vigor desde el 1 de enero de 2010, podemos dividirlos en tres bloques:

El primero de ellos se refiere a las nuevas reglas de localización en las prestaciones de servicios.

La idea fundamental de este cambio podría resumirse con la siguiente frase, “La excepción a la regla general se convierte en la regla general”.

Hasta la entrada en vigor de esta Resolución, la regla general de localización de las prestaciones de servicios se establecía en el lugar en el que radicaba la sede su prestador. Debido al gran número de excepciones que la normativa establecía a la norma general, un gran número de prestaciones de servicios se localizaban en destino y no en origen, convirtiéndose la excepción, en la práctica, la regla general.

A partir del 1 de enero de 2010, se mantiene la localización de las prestaciones de servicios en la sede o establecimiento del prestador para los servicios prestados a consumidores finales, quedando localizados en la sede o establecimiento del destinatario cuando este último sea empresario o profesional.

A estos efectos, destacamos a continuación, en particular, las reglas de localización de las prestaciones de servicios que con la anterior normativa se contemplaban como excepción a la regla general, tal y como hemos descrito anteriormente:

1. Regla general

- Servicios de asesoramiento, ingeniería, consultoría o servicios financieros. Si el destinatario es empresario o profesional se localizarán en destino, siendo a la inversa si el destinatario es consumidor final.

2. Reglas especiales

- Servicios relacionados con inmuebles. La localización se mantiene invariable, quedando sujetos los mismos en el lugar donde radique el citado inmueble. Con la nueva normativa se han incluido en este tipo de servicios los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario.

- Servicios de transporte de bienes (intracomunitarios o no). Cuando el destinatario es empresario o profesional, ya no es necesario facilitar el número de identificación del IVA que se requería en determinados supuestos con la legislación anterior para que la prestación del servicio se localice en destino.
- Servicios de transportes intracomunitarios de bienes. Cuando el destinatario no sea empresario o profesional se localizan en origen si el transporte se inicia en el territorio de aplicación del Impuesto.
- Servicios de transporte de pasajeros (con independencia de que el destinatario sea empresario o profesional) y bienes, excepto los transportes intracomunitarios. Cuando el destinatario sea consumidor final, se localizarán en proporción a la parte del trayecto que discurra por el territorio de aplicación del Impuesto.
- Servicios culturales, recreativos, científicos o similares. Se mantiene en el lugar donde se presten materialmente, con independencia de que el destinatario del servicio sea empresario o profesional.

²⁶ En particular: (i) Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios, (ii) Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del IVA, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro, y (iii) Reglamento 143/2008, del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por el que se modifica el Reglamento 1793/2003, en lo que se refiere a la introducción de modalidades de cooperación administrativa y al intercambio de información en relación con las normas sobre el lugar de prestación de los servicios, los regímenes especiales y el procedimiento de devolución del IVA.

- Servicios de restauración y catering.
Se localizarán en el lugar donde se presten materialmente, estableciéndose para los servicios prestados a bordo de buques, aeronaves o trenes en un transporte intracomunitario, su sujeción al IVA español si el transporte se inicia en territorio de aplicación del Impuesto.
- Servicios accesorios a los transportes y trabajos sobre bienes muebles, informes periciales, etc.
Se localizan en el lugar de prestación material, incluyéndose los servicios de carga y descarga, transbordo, manipulación y servicios similares cuando el destinatario sea consumidor final.
- Servicios de mediación.
Si el destinatario es consumidor final se localizan en función del lugar de realización de la operación para la cual se presta el citado servicio, tributando en destino si el destinatario es un empresario o profesional.
- Servicios de telecomunicaciones, radiodifusión, televisión y los prestados por vía electrónica.
Mantienen invariables sus reglas de localización, incluyéndose dentro de la regla general de localización en destino. La excepción a la regla general establecida en la nueva normativa es la relativa a la prestación de servicios por operadores no comunitarios a consumidores domiciliados en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los servicios se utilicen o exploten en el citado territorio. Asimismo también se incluye como regla especial, la no sujeción de los servicios a consumidores finales no domiciliados en la Comunidad Europea.

- Servicios consistentes en el arrendamiento a corto plazo (cesión durante un período ininterrumpido no superior a treinta días, noventa días en el caso de los buques) de medios de transporte.
Se localizan en el lugar donde se pongan en posesión del destinatario, con independencia de la condición del mismo.

Es importante destacar que se mantiene la regla de localización²⁷ por la que quedan sujetas a IVA español las prestaciones de servicios de asesores, ingenieros, consultores, contables, los de seguro y financieros, publicidad o derechos de propiedad industrial o intelectual, etc. y los de mediación en nombre y por cuenta ajena, cuando el destinatario en los casos anteriores sea empresario, los servicios de telecomunicaciones y los de arrendamiento de medios de transporte, cualquiera que sea la condición del destinatario, si conforme a las reglas anteriores no se localizan en la Comunidad Europea, Canarias, Ceuta o Melilla siempre que su utilización o explotación efectivas tenga lugar en el territorio de aplicación del Impuesto.

Devoluciones a no establecidos

Los cambios normativos en relación con en este punto se refieren al procedimiento de devolución de las cuotas soportadas en otros Estados miembros por empresarios establecidos en el territorio español de aplicación del Impuesto y a su vez, las devoluciones en España a empresarios comunitarios no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto.

1. Empresarios o profesionales que soporten cuotas de IVA en otros Estados miembros: Desde el 1 de enero de 2010 el procedimiento para la devolución de las cuotas soportadas de IVA a partir de esta fecha, se deberá

instar mediante la presentación por vía electrónica de la solicitud a través de la web de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, la cual acusará recibo de la solicitud y la remitirá al Estado miembro correspondiente en un plazo de quince días a menos que el solicitante no sea empresario o profesional, haya realizado exclusivamente operaciones que no originen el derecho a la deducción total de Impuesto o realice exclusivamente actividades que tributen por lo regímenes especiales de agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia.

2. Empresarios o profesionales no establecidos en España que soporten cuotas de IVA en el territorio español de aplicación del Impuesto: Los empresarios o profesionales indicados en este apartado deberán presentar sus solicitudes de devolución mediante el formulario del portal electrónico que a estos efectos habiliten sus propias Administraciones Tributarias.

El plazo para la presentación de la referida solicitud de devolución será el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas, no pudiendo ser inferior a 400 euros si la solicitud es trimestral o 50 euros si es anual.

El plazo general de resolución de la devolución es de cuatro meses, a menos que se haya solicitado información o documentación adicional, en cuyo caso la Administración dispone de dos meses adicionales desde la recepción de la citada documentación.

²⁷ Art. 70.2 LIVA

En el caso de que fuera necesaria la aportación de más documentación, el plazo máximo para la resolución de la solicitud de devolución será de ocho meses, entendiéndose desestimada en caso de no resolución expresa y cabiendo la posibilidad de recurrir la misma por la vía de revisión administrativa regulada en la Ley General Tributaria.

Por último señalar que, desde la fecha en que se reconozca el derecho a la devolución de las cuotas soportadas, el abono deberá realizarse en los diez días siguientes a la finalización de los plazos anteriormente indicados.

Nueva información a incluir en la Declaración Recapitulativa de Operaciones Intracomunitarias (Modelo 349)

Como gran novedad, la nueva normativa establece que deberán incluirse en el modelo 349 de Declaración Recapitulativa de Operaciones Intracomunitarias las prestaciones de servicios intracomunitarias, es decir, las que conforme a las reglas de localización aplicables a las mismas, no se entiendan prestadas en el territorio de aplicación del Impuesto, estén sometidas a gravamen en otro Estado miembro y que el sujeto pasivo sea el destinatario.

A estos efectos, el empresario o profesional deberá actuar como tal y radicar la sede de su actividad económica en el Estado miembro correspondiente, o tener en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, o que dicho destinatario sea una persona jurídica que no actuando como empresario o profesional tenga asignado un número de identificación a efectos del Impuesto suministrado por ese Estado miembro.

El citado modelo 349 con carácter general deberá presentarse de forma mensual los veinte primeros días naturales del mes inmediato siguiente al que haga

referencia, salvo el correspondiente al mes de julio que podrá presentarse durante el mes de agosto y los veinte primeros días naturales al mes de septiembre. En todo caso, la declaración recapitulativa correspondiente al último período del año deberá presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes de enero.

El plazo de presentación puede ser trimestral o anual si no se superan ciertos límites relativos a los importes totales de entrega de bienes y prestaciones de servicios que deben consignarse en el referido modelo 349.

Número de identificación fiscal IVA

Los empresarios o profesionales que realicen o sean destinatarios de servicios cuya tributación se localice en destino deberán obtener un Número de Identificación Fiscal IVA, inscribiéndose en el Registro de Operadores Intracomunitarios a través de la correspondiente declaración censal.

Otras modificaciones

Consideración de empresario o profesional

Se considerarán empresarios, a los efectos de determinar el lugar de realización de las prestaciones de servicios, actuando como tales respecto de todos los servicios que les sean prestados si una persona o entidad desarrolla actividades económicas junto con otras que no estén sujetas al Impuesto. Idéntico criterio para los empresarios o profesionales que no actúen como tal pero tengan asignado un Número de Identificación Fiscal IVA.

Devengo de operaciones llevadas a cabo de forma continuada

Se devengarán, salvo prueba en contrario, el 31 de diciembre de cada año las prestaciones de servicios que se lleven de forma continuada durante más de un año y en las que el destinatario sea sujeto pasivo del Impuesto, siempre que no existan pagos anticipados

Regla de inversión del sujeto pasivo

La regla de tributación de inversión del sujeto pasivo se amplía para todos los casos en los que el prestador de servicios no esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto y el destinatario de los mismos sea un empresario o profesional, establecido o no. Esta regla también se aplicará para los casos en los que prestador del servicio sea una entidad no establecida en el territorio de aplicación del Impuesto, independientemente de que las personas jurídicas destinatarias de las operaciones sujetas al Impuesto actúen o no como empresarios o profesionales.

Consideración de empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del Impuesto

Será obligatorio para el prestador del servicio que opere en España mediante establecimiento permanente la repercusión del Impuesto, solamente cuando el citado establecimiento intervenga en la prestación del servicio, es decir, cuando exista ordenación de medios materiales o humanos atribuidos al establecimiento con la finalidad de realizar la operación.

Modelo 340

La obligación de presentación del modelo 340 (Libros Registro del IVA) se difiere a 2012 para los sujetos pasivos distintos de los que se encuentren en el Registro de devoluciones mensuales.²⁸

Modificaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Reducción del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento de empleo

Al tiempo que se introduce una reducción de la carga fiscal del IS, ligada a la creación o mantenimiento de plantilla, el legislador ha optado por no discriminar al empleador persona física respecto del empleador sociedad y, así, establece que los contribuyentes del IRPF que perciban rendimientos de actividades económicas podrán aplicar en cada uno de los períodos impositivos 2009, 2010 y 2011 una reducción del 20% del rendimiento neto positivo declarado, cuando mantengan o creen empleo.²⁹

Para la aplicación de la reducción se exige que el importe neto de la cifra de negocios para el conjunto de las actividades económicas sea inferior a 5 millones de euros y tengan una plantilla media inferior a 25 empleados.

A efectos de la aplicación de la reducción, se entenderá que el contribuyente mantiene o crea empleo cuando, en cada uno de los citados períodos impositivos, la plantilla media utilizada en el conjunto de sus actividades económicas no sea inferior a la unidad y a la plantilla media del período impositivo 2008.

Esta reducción tiene un límite. Viene constituido por el 50% del importe de las retribuciones satisfechas en el ejercicio al conjunto de sus trabajadores.

Conviene tener en cuenta los siguientes casos especiales:

- Cuando el contribuyente no viniese desarrollando ninguna actividad económica anterior al 1 de enero de 2008 e inicie su ejercicio en el período impositivo 2008, la plantilla media correspondiente al mismo se calculará tomando en consideración el tiempo transcurrido desde el inicio de la misma.
- Cuando el contribuyente no viniese desarrollando ninguna actividad económica con anterioridad a 1 de enero de 2009 e inicie su ejercicio con posterioridad a dicha fecha, la plantilla media correspondiente al período impositivo 2008 será 0.
- Cuando el contribuyente no viniese desarrollando ninguna actividad económica con anterioridad a 1 de enero de 2009 e inicie su ejercicio en 2009, 2010 ó 2011, y la plantilla media correspondiente al período impositivo en el que se inicie la misma sea superior a 0 e inferior a 1, la reducción se aplicará en el período impositivo de inicio de la actividad a condición de que en el período impositivo siguiente la plantilla media no sea inferior a 1.

El incumplimiento del requisito mencionado motivará la no aplicación de la reducción en el período impositivo de inicio de su actividad económica, debiendo presentar una autoliquidación complementaria, con los correspondientes intereses de demora, en el plazo que medie entre la fecha en que se incumpla el requisito y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

Exenciones en las indemnizaciones por despido

La Ley 27/2009³⁰ ha modificado el régimen de indemnizaciones exentas por despido con el objeto de ampliar su ámbito. La nueva regulación del IRPF³¹ afecta a las siguientes situaciones:

- a. Despido o cese consecuencia de expedientes de regulación de empleo, tramitados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores y previa aprobación de la autoridad competente, o
- b. Despido o cese producidos por las causas objetivas previstas en la letra c del artículo 52 del citado Estatuto,

En ambas, siempre que se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores para el despido improcedente.

La referida modificación será de aplicación a los despidos derivados de los expedientes de regulación de empleo aprobados a partir de 8 de marzo de 2009³² así como a los despidos por causas objetivas desde esta misma fecha.³³

Exención de las prestaciones de desempleo en la modalidad de pago único

Con efectos a partir de 1 de enero de 2010³⁴ se incrementa el límite exento de la prestación por desempleo en la modalidad de pago único, que pasa de 12.020 a 15.500 Euros.



²⁹ Art. 77 de la Ley de Presupuestos, que introduce una Disp. Adic. 27ª en la LIRPF

³⁰ Disp. Adic. 13ª

³¹ Art. 7.e LIRPF

³² Fecha de entrada en vigor del Real Decreto-Ley 2/2009, de 6 de marzo

³³ Disp. Transitoria 3ª Ley 27/2009

³⁴ Art. 65 Ley Presupuestos

Corrección monetaria

La Ley de Presupuestos³⁵ incrementa en un 1% los coeficientes de actualización del valor de adquisición de bienes inmuebles no afectos a actividades económicas a efectos del cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial producida con la transmisión de los mismos.

Reducción por obtención de rendimientos del trabajo y de actividades económicas

La Ley de Presupuestos mantiene, con vigencia exclusiva para 2010, el importe de las reducciones por obtención de rendimientos del trabajo y de actividades económicas³⁶.

Mínimo personal y familiar

La Ley de Presupuestos³⁷ mantiene para 2010 esencialmente los importes mínimos exentos por contribuyente, descendientes, ascendientes y por discapacidad aplicables en 2009.

Escala de gravamen

La escala de gravamen para 2010³⁸ no sufre alteraciones a nivel de escala de gravamen consolidada, independientemente de la distribución de la carga tributaria entre la escala general y la complementaria.³⁹

Tipos de gravamen del ahorro

Con efectos desde 1 de enero de 2010 y vigencia indefinida, la Ley de Presupuestos⁴⁰ establece la siguiente escala de gravamen consolidada en la base liquidable de ahorro del IRPF, que integra a los rendimientos de capital mobiliario, en general, y a las ganancias patrimoniales generadas por transmisión de elementos patrimoniales.

Parte de la base liquidable	Tipo aplicable
Euros	Porcentaje
Hasta 6.000 euros	19%
Desde 6.000,01 euros en adelante	21%

Esta nueva tarifa supone un incremento respecto del tipo hasta ahora aplicable del 18%.⁴¹

Deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas

La deducción de 400 Euros introducida en 2008 se mantiene únicamente para los contribuyentes cuya base imponible sea inferior a 12.000 Euros que obtengan rendimientos del trabajo o de actividades económicas, de acuerdo a la siguiente escala.⁴²

- Cuando la base imponible sea igual o inferior a 8.000 Euros anuales: 400 Euros.
- Cuando la base imponible esté comprendida entre 8.000 y 12.000 Euros anuales: 400 Euros menos el resultado de multiplicar por 0,1 la diferencia entre la base y 8.000 Euros.

Tipos de retención

La Ley de Presupuestos⁴³ introduce determinadas modificaciones en los tipos de retención⁴⁴ los cuales quedan configurados de la manera siguiente:

IRPF	Retención 2009	Retención 2010
Rendimientos trabajo		
General	Tarifa	Tarifa
Administradores	35%	35%
Cursos, conferencias	15%	15%
Contratos duración inferior al año (mínimo)	2%	2%
Relación laboral carácter especial (mínimo)	15%	15%
Rend. Capital Mobiliario		
General	18%	19%
Rend. Act. Económicas		
General	15%	15%
Estimación objetiva	1%	1%
Agrícola, forestal y ganadera gral.	2%	2%
Ganancias patrimoniales		
Acciones y Participaciones IIC	18%	19%
Premios	18%	19%
Otras		
Arrendamientos	18%	19%
Propiedad intelectual...	18%	19%
Cesión derechos de imagen	24%-18%	24%-19%

35 Art. 64

36 Art. 66 Ley Presupuestos

37 Art. 76

38 Art. 68 Ley Presupuestos

39 Pese a no tener relevancia práctica para el contribuyente, cabe advertir cierta discrepancia entre la regulación introducida por la Ley de Presupuestos y la establecida por la Ley 22/2009 de Cesión de Tributos.

40 Art. 69

41 Con el fin de superar las diferencias de reparto de cuota estatal y autonómica existentes con la Ley de Cesión de Tributos, se aprueba una Disp. Adic. 28ª a cuyo tenor, la escala del ahorro aplicable para la determinación de la cuota íntegra estatal y autonómica será la resultante de aplicar a la escala prevista en la LIRP el porcentaje de reparto entre el Estado y la Comunidad Autónoma que derive del modelo de financiación existente en la Comunidad Autónoma en la que el contribuyente tenga su residencia habitual.

42 Art. 70

43 Art. 71

44 Art. 101 LIRPF

Trabajadores desplazados a territorio español

La Ley de Presupuestos⁴⁵ ha optado, en trámite parlamentario, por la introducción de una reforma que limita considerablemente la aplicación del régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español. Dicha modificación se traduce en un nuevo requisito necesario para la aplicación del régimen, por el cual las retribuciones previsible derivadas del contrato de trabajo en cada uno de los períodos impositivos en los que se aplique este régimen especial no deben superar la cuantía de 600.000 Euros anuales.⁴⁶

La reforma, además de la controversia originada por su iniciativa, presenta dificultades de redacción al utilizar el concepto de retribuciones previsible, el cual puede dar lugar a situaciones de inseguridad jurídica.

Por último, con el fin de no perjudicar situaciones anteriores, la Ley de Presupuestos introduce una disposición con efectos de 1 de enero de 2010⁴⁷ por la cual, los contribuyentes que se hubieran desplazado a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2010 podrán aplicar el régimen especial de trabajadores desplazados conforme a la redacción legal en vigor a 31 de diciembre de 2009.

Rendimientos derivados de préstamos a entidades vinculadas

Con efectos desde el 1 de enero de 2009, la Ley de Presupuestos⁴⁸ ha vuelto a modificar, en trámite parlamentario, el régimen relativo a los rendimientos derivados de la cesión de capitales propios a entidades vinculadas.

La nueva redacción⁴⁹ introduce un límite a la restricción absoluta de ser consideradas rentas del ahorro este tipo de rendimientos, cuya única excepción eran los rendimientos obtenidos por personas vinculadas a entidades de crédito.

Con la nueva redacción, formarán parte de la renta general los rendimientos del capital mobiliario correspondientes al exceso del importe de los capitales propios cedidos a una entidad vinculada respecto del resultado de multiplicar por 3 los fondos propios, en la parte que corresponda a la participación del contribuyente, de esta última.

En consecuencia, formarán parte de la renta de ahorro los rendimientos correspondientes al importe de los capitales cedidos a una entidad vinculada hasta el límite antes indicado.

A efectos de computar el referido exceso, se tendrán en consideración los presupuestos siguientes:

- El importe de los fondos propios de la entidad vinculada reflejados en el balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto
- El porcentaje de participación del contribuyente existente en esa fecha.

Por lo que al ámbito de vinculación se refiere, el nuevo texto establece que en los supuestos en los que la vinculación no se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, el porcentaje de participación a considerar será el 5%, lo cual puede provocar situaciones de duda en los que a relaciones vinculadas con sociedades cotizadas se refiere, en las que la relación de vinculación se fija en el 1%.

Compensación fiscal por deducción en adquisición de vivienda habitual

La LIRPF⁵⁰ habilita a la Ley de Presupuestos con el fin de que determine el procedimiento y condiciones para la percepción de compensaciones fiscales en relación con los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad a 20 de enero de 2006, con el objeto de que no se vean perjudicados por la desaparición de los coeficientes de deducción incrementados en los casos de financiación ajena.

En su virtud, la Ley de Presupuestos ha regulado esta materia⁵¹ en los mismos términos que en años anteriores.



45 Disp. Final 13ª
46 Art. 93.f LIRPF
47 Disposición Transitoria 13ª
48 Disp. Final 7ª
49 Art. 46 LIRPF
50 Disp. Transitoria 13ª
51 Disp. Transitoria 5ª

Compensación fiscal por percepción de determinados rendimientos del capital mobiliario con período de generación superior a 2 años

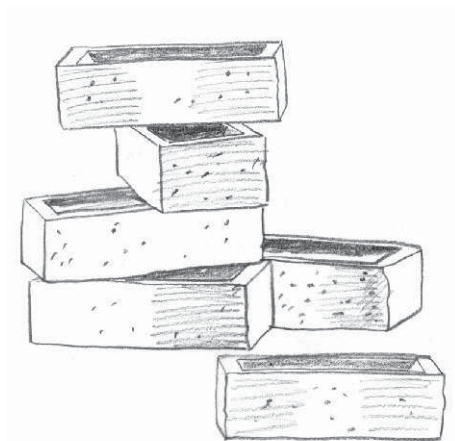
La LIRPF⁵² habilita a la Ley de Presupuestos para que determine el procedimiento y condiciones para la percepción de compensaciones fiscales en relación con los contribuyentes que perciban un capital diferido derivado de un contrato de seguro de vida o invalidez generador de rendimientos de capital mobiliario contratado con anterioridad a 20 de enero de 2006 o rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios procedentes de instrumentos financieros contratados con anterioridad a 20 de enero de 2006, en el supuesto, en ambos casos, de que el régimen fiscal vigente les resulte menos favorable que el aplicable en su día, cuando se contrataron tales contratos o instrumentos.

En su virtud, la Ley de Presupuestos⁵³ establece que tendrán derecho a deducción los contribuyentes que en el período impositivo 2009 integren en la base imponible del ahorro cualquiera de los siguientes rendimientos del capital mobiliario:

- a. Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios procedentes de instrumentos financieros contratados con anterioridad a 20 de enero de 2006 y a los que les hubiera resultado de aplicación el porcentaje de reducción del 40%,⁵⁴ por tener un período de generación superior a dos años.
- b. Rendimientos derivados de percepciones en forma de capital diferido procedentes de seguros de vida o invalidez contratados con anterioridad a 20 de enero de 2006 y a los que les hubiera resultado de aplicación los porcentajes de reducción del 40 ó 75%.⁵⁵

La cuantía de la deducción será la diferencia positiva entre la cantidad resultante de aplicar el tipo de gravamen del 18% al saldo positivo resultante de integrar y compensar entre sí el importe total de los rendimientos netos y el importe teórico de la cuota íntegra que hubiera resultado de haber integrado dichos rendimientos en la base liquidable general con aplicación de los porcentajes antes indicados.

La regulación se completa con las normas tendentes a determinar el importe teórico de la cuota íntegra antes referida.



⁵² Disp. Transitoria 13ª

⁵³ Disp. Transitoria 6ª

⁵⁴ Previsto en el artículo 24.2.a del texto refundido de la LIRPF, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

⁵⁵ Previstos en los artículos 24.2.b y 94 del texto refundido de la LIRPF

Modificaciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

La gran novedad en este impuesto es la modificación del concepto de residencia fiscal como punto de conexión en el ISD,⁵⁶ y cuya determinación identificará la normativa de la Comunidad Autónoma aplicable.

Con anterioridad a este cambio normativo, si una persona no había transcurrido durante más de cinco años en una Comunidad Autónoma no consolidaba su residencia fiscal en dicha Comunidad, acudiendo de forma residual como normativa aplicable a efectos del ISD a la estatal.

A partir del 1 de enero de 2010 se considera que una persona física residente en territorio español lo es en el territorio de una Comunidad Autónoma, cuando permanezca en ella un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, computándose como fecha de finalización de este período el día anterior a la fecha de devengo del ISD.

Como consecuencias más importantes cabe destacar el acortamiento del plazo de mantenimiento de la residencia y la desaparición de la regla residual por la que, en el caso de que una persona no hubiera

adquirido la residencia en una Comunidad Autónoma al no haber todavía transcurridos los cinco años, la normativa aplicable era la estatal.

Por último señalar que con la modificación descrita se hace coincidir la Comunidad Autónoma que se atribuye el rendimiento con la que determina la normativa aplicable.

Modificaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

La Ley 11/2009⁵⁷ introduce un cambio a la hora de realizar el cómputo del 50% del activo constituido por inmuebles, al que hace referencia el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores,⁵⁸ a través del cual no se deben incluir en el cómputo del mismo las concesiones administrativas y los elementos patrimoniales afectos a las mismas.

Esta modificación resulta de aplicación a las adquisiciones de valores cuyo devengo a efectos del ITP y AJD se produzcan a partir del 29 de marzo de 2009.

Asimismo la Ley 11/2009⁵⁹ prevé los siguientes beneficios fiscales en referencia al impuesto mencionado:

- En relación con las instituciones de inversión colectiva inmobiliaria que, con el carácter de instituciones de inversión colectiva no financieras, tengan por objeto social exclusivo la adquisición y la promoción, incluyendo la compra de terrenos, de

cualquier tipo de inmueble de naturaleza urbana para su arrendamiento, se establece la exención en la modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD para las operaciones de constitución y aumento de capital, así como para las aportaciones no dinerarias a dichas entidades.⁶⁰

Del mismo modo, dichas instituciones gozarán de una bonificación del 95 % de la cuota de este impuesto por la adquisición de viviendas destinadas al arrendamiento y por la adquisición de terrenos para la promoción de viviendas destinadas al arrendamiento, siempre que, en ambos casos, cumplan los requisitos específicos sobre mantenimiento de los inmuebles previstos en la LIS,⁶¹ salvo que, con carácter excepcional, medie la autorización expresa de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

- En relación con las SOCIMI, se establece la exención en la modalidad de operaciones societarias para las operaciones de constitución y aumento de capital de este tipo de sociedades, así como para las aportaciones no dinerarias a dichas sociedades, quedarán exentas en la modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD.⁶²

Asimismo, gozarán de una bonificación del 95% de la cuota de este impuesto por la adquisición de viviendas destinadas al arrendamiento y por la adquisición de terrenos para la promoción de viviendas destinadas al arrendamiento, siempre que, en ambos casos, cumplan el requisito específico de mantenimiento establecido en la Ley 11/2009.⁶³

⁵⁶ Art. 28 Ley 22/2009

⁵⁷ Disp. Final 6ª

⁵⁸ Ley 24/1988, de 17 de julio, del Mercado de Valores

⁵⁹ Disp. Final 2ª

⁶⁰ Art. 45.1.B.20.3 TRLITPyAJD

⁶¹ Art. 28.5, letras c) y d) de la LIS

⁶² Art. 45.1.B.22 TRLITPyAJD

⁶³ Art. 3.3 Ley 11/2009

Modificaciones en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes

En consonancia con el incremento en los tipos de ahorro aprobados por el IRPF, Ley de Presupuestos⁶⁴ eleva el tipo impositivo aplicable del 18% al 19%⁶⁵ para las siguientes rentas obtenidas por no residentes sin mediación de establecimiento permanente:

- Dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad.
- Intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.
- Ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales

De la misma manera se eleva al 19% el gravamen complementario sobre establecimientos permanentes de entidades no residentes cuando las rentas obtenidas por los mismos se transfieran al extranjero.



Modificaciones en el Impuesto General Indirecto Canario

Por lo general las modificaciones del IVA suelen aplicarse de forma paralela en el IGIC, hecho que no ha podido seguirse con los criterios expuestos en la Resolución de 23 de diciembre de 2009, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación e interpretación de determinadas directivas comunitarias en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que el IGIC no es un impuesto armonizado y depende absolutamente del legislador estatal.

La Ley 11/2009⁶⁶, por su parte, adapta la normativa del IGIC a las modificaciones en el IVA en cuanto a la modificación de determinados impagados, al tipo de arrendamientos de inmuebles con opción de compra y a la inversión del sujeto pasivo para determinadas prestaciones de servicios.

Otras novedades

Es conveniente destacar que para 2010⁶⁷ el tipo de interés legal del dinero queda establecido en un 4% y el de demora en un 5%.

64 Art. 73 Ley de Presupuestos
65 Art. 25.1.f LIRNR
66 Disp. Final 4ª
67 Disp. Adicional Decimioctava Ley de Presupuestos

Asesoramiento

Estamos aquí para ayudarle. Para recibir información adicional y consejo sobre alguna situación concreta de su empresa, por favor, contacte con su oficina de **Audihispana Grant Thornton** más próxima.

BARCELONA

Tres Torres, 7
08017 BARCELONA
T +34 93 206 39 00
E bcn@ahgt.es

BILBAO

Gran Vía, 38
48009 BILBAO
T +34 94 423 74 92
E bio@ahgt.es

CÁDIZ

Ana de Viya, 3
11009 CÁDIZ
T +34 956 26 50 52
E cadiz@ahgt.es

CASTELLÓN

Gasset, 10
12001 CASTELLÓN
T +34 964 22 72 70
E cas@ahgt.es

MADRID

José Abascal, 56
28003 MADRID
T +34 91 576 39 99
E mad@ahgt.es

MURCIA

Juan Carlos I, 55. Pta 14
30100 MURCIA
T +34 968 22 03 33
E mur@ahgt.es

PAMPLONA

Etxesakan, 5
31180 ZIZUR MAYOR
T +34 948 26 64 62
E pamplona@ahgt.es

VALENCIA

Avda. Aragón, 12
46021 VALENCIA
T +34 96 337 23 75
E val@ahgt.es

ZARAGOZA

Camino de las torres, 24
50008 ZARAGOZA
T +34 976 22 67 46
E zgz@ahgt.es



www.ahgt.es

Audihispana Grant Thornton es una firma miembro de Grant Thornton International Ltd (Grant Thornton International). Grant Thornton International y sus firmas miembro no forman una sociedad internacional única. Los servicios son prestados por las firmas miembro de manera independiente.

Esta publicación tiene un carácter meramente informativo. Le aconsejamos acudir a cualquiera de nuestras oficinas a fin de obtener un asesoramiento especializado acorde a sus necesidades. Audihispana Grant Thornton no asume responsabilidad alguna por las decisiones adoptadas tras la lectura de esta publicación.

© 2010 Audihispana Grant Thornton