

MF/mf

Santander, 5 de octubre de 2011

ASUNTO: NOVEDADES FISCALES INTRODUCIDAS POR EL REAL DECRETO-LEY 9/2011, DE 19 DE AGOSTO

Las novedades introducidas en la norma citada afectan al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Valor Añadido en determinadas entregas de viviendas en las que sea de aplicación el Impuesto.

I. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES:**1. Pagos Fraccionados:**

Se modifica al alza el cálculo de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los **ejercicios iniciados dentro de los años 2011, 2012 y 2013 únicamente para aquellos sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones supere los 20.000.000 Euros.**

El volumen de operaciones deberá calcularse conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, del IVA, lo que determina que deberá considerarse el importe total de las entregas y prestaciones de servicios, incluidas las exentas, devengadas según las reglas del IVA, excluido el propio impuesto excepto las entregas ocasionales de inmuebles, bienes de inversión y de operaciones financieras no habituales.

El volumen de operaciones se determinará de forma individualizada para cada empresa (no se suman las cifras de negocios de las sociedades integrantes de un grupo mercantil o/y fiscal).

Todas las sociedades cuyo volumen de operaciones es superior a 6.010.121,04 Euros (y aquellas otras que, sin alcanzar dicha cantidad, opten voluntariamente por ello) calculan sus pagos fraccionados partiendo de las Bases Imponibles del período de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año.

Sobre dichas bases imponibles, se aplica el resultado -redondeado por defecto- de multiplicar el tipo de gravamen correspondiente (que, para grandes empresas, es el 30 %) por una fracción que, hasta la entrada en Vigor del Real Decreto-Ley, era de 5/7 en todo caso.

Desde la aprobación del Real Decreto-Ley, la situación pasa ser la siguiente:

- A) Las sociedades cuya cifra de negocios sea inferior a 20.000.000 Euros: el tipo de gravamen de los pagos fraccionados continúa multiplicándose por 5/7.
- B) Las sociedades cuya cifra de negocios sea igual o superior a 20.000.000 Euros pero inferior a 60.000.000 Euros: el tipo de gravamen de los pagos fraccionados se multiplicará por 8/10.
- C) Las sociedades cuya cifra de negocios sea igual o superior a 60.000.000 Euros: el tipo de gravamen de los pagos fraccionados se multiplicará por 9/10.

En consecuencia, durante los ejercicios 2011 (a excepción del 1º P), 2012 y 2013:

- **Las sociedades cuyo volumen de operaciones se encuentre por debajo de los 6.010.121,04 Euros**, calcularán sus pagos fraccionados multiplicando sus correspondientes bases imponibles por **17 %**.
- **Las sociedades cuyo volumen de operaciones se encuentre entre los 6.010.121,04 y los 20.000.000 Euros**, calcularán sus pagos fraccionados multiplicando sus correspondientes bases imponibles por **21 %**.
- **Las sociedades cuyo volumen de operaciones se encuentre entre los 20.000.000 y los 60.000.000 Euros**, calcularán sus pagos fraccionados multiplicando sus correspondientes bases imponibles por **24 %**.
- **Las sociedades cuyo volumen de operaciones sea igual o superior a 60.000.000 Euros**, calcularán sus pagos fraccionados multiplicando sus correspondientes bases imponibles por **27 %**.

2. Compensación de Bases Imponibles Negativas:

Esta modificación afecta únicamente a aquellas sociedades cuya **cifra de negocios sea superior a 20.000.000 Euros** y también se circunscribe a los **periodos impositivos que se inicien dentro de los años 2011, 2012 y 2013**.

Consiste en aplicar un límite a la deducibilidad de las bases imponibles negativas que, en el caso de entidades cuya cifra de negocios se encuentre comprendida entre los 20.000.000 y los 60.000.000 Euros, será del 75 por 100 de la base imponible previa a la compensación.

Ejemplo:

Si la base imponible previa del 2011 es = 10.000 y la empresa tiene bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensar a 1 de enero de 2011 de 15.000. La restricción establecida determinará que la base imponible del ejercicio 2011 (una vez efectuada la compensación de bases negativas permitida) será de 2.500. Cuando en ausencia de la restricción establecida la base imponible del ejercicio sería cero.

Para las que superan los 60.000.000 Euros, el límite será del 50%.

Ejemplo:

Si la base imponible previa del 2011 es = 10.000 y la empresa tiene bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensar a 1 de enero de 2011 de 15.000. La restricción establecida determinará que la base imponible del ejercicio 2011 (una vez efectuada la compensación de bases negativas permitida) será de 5.000. Cuando en ausencia de la restricción establecida la base imponible del ejercicio sería cero.

3. Correcciones de Valor: Pérdida de valor de los elementos patrimoniales:

También con efecto para los **ejercicios iniciados en los años 2011, 2012 y 2013**, pero que aunque sea **aplicable a todos los sujetos pasivos** del Impuesto sobre Sociedades son muy pocos los casos en los que será de aplicación.

Consiste en que la deducción de la diferencia a que se refiere el **art.12.5 del TRLIS** (*Correcciones de valor: pérdida por deterioro elementos patrimoniales- valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes en territorio español, cuyas rentas puedan acogerse a la exención establecida en el art. 21 de esta Ley*), que se deduzca de la base imponible en los períodos impositivos iniciados dentro de los referidos años, pasará a estar sujeta al límite anual máximo de la centésima parte de su importe (en lugar de la veinteaava parte).

La deducibilidad del fondo de comercio financiero se reduce a la centésima parte de su importe en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012 o 2013. Por ello, su importe se deducirá en estos ejercicios por centésimas partes y no por veinteaavas partes como en el resto de los períodos impositivos. Sin embargo, se trata de un simple diferimiento de impuestos ya que los importes no deducidos, como consecuencia de la limitación impuesta en los citados períodos, podrán ser deducidos en ejercicios posteriores.

4. Plazo de compensación de Bases imponibles Negativas:

Con efectos para los **ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2012**, y con efectos para **todos los sujetos pasivos** del Impuesto sobre Sociedades, se eleva el límite temporal de compensación de BINs desde los 15 años actuales hasta los 18 años (incluyendo las bases imponibles que, a dicha fecha, estuviesen pendientes de compensar).

Como vemos las **bases imponibles negativas** a las que les resulta aplicable la extensión del plazo son las que estuviesen **pendientes de compensar a 1 de enero de 2012**, luego aquellas **bases imponibles cuyo plazo de compensación, de acuerdo con la normativa vigente finaliza en 2011, sin haber podido ser compensadas, no les sería de aplicación la extensión del plazo a 18 años.**

Puede deducirse que las restricciones establecidas a la compensación de bases imponibles negativas, a las que nos hemos referido en el apartado 2 anterior, **puede ocasionar la pérdidas del derecho a compensar bases imponibles negativas cuyo plazo de compensación de 15 años finalizase en 2011** si nos atenemos a la literalidad de la norma.

II. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO:

Reducción del Tipo Impositivo aplicable a las entregas de viviendas:

Se reduce temporalmente el tipo impositivo en las entregas de edificios o parte 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 **que pasa del 8% al 4%**.

La aplicación de este nuevo tipo impositivo se produce con efectos **sólo desde el 20 de agosto de 2011 hasta el 31 de diciembre de 2011**.

Puntualizaciones a tener en cuenta:

- A) La entrega de la vivienda debe efectuarse por un empresario.**
- B) La reducción únicamente afecta a entregas de viviendas terminadas.**
- C) La reducción afecta a las primeras entregas de vivienda (la realizada por el promotor),** puesto que las segundas o ulteriores entregas (viviendas usadas) están exentas del IVA.
- D) Es necesario que los edificios o partes de los mismos que se transmiten sean aptos para su utilización como vivienda; se incluirán dos plazas de garaje y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente con la vivienda.**
- E) El IVA se devenga en el momento de la entrega,** por lo que no hay duda de que el tipo superreducido se aplicará a las entregas de vivienda que tengan lugar entre el 20 de agosto y el 31 de diciembre.

Sin embargo, en las operaciones que originen **pagos anteriores a la realización del hecho imponible** (cantidades a cuenta o pagos anticipados), **el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio** por los importes efectivamente percibidos.

Esto tiene dos efectos:

- **Los anticipos o entregas a cuenta recibidos antes del 20 de agosto tributarán al 8 %**, aunque la entrega de la vivienda tenga lugar entre el 20 de agosto y el 31 de diciembre. Este es el criterio de la AEAT recogido en su página web, es decir, la no posibilidad de rectificar, estas cuotas repercutidas al tipo del 8%, al tipo del 4%. De confirmarse por la Dirección General de Tributos este criterio, se restaría mucho la efectividad de este incentivo

- **Los anticipos o entregas a cuenta recibidos desde el 20 de agosto de 2011 hasta el 31 de diciembre de 2011, devengarán el tipo superreducido del 4%, aunque la entrega de la vivienda se produzca en 2012.**

La aplicación de este tipo reducido presenta una variada casuística entre la que puede destacarse:

- Que el tipo reducido es aplicable (criterios de la AEAT recogidos en su página web) al destino realizado por promotores de viviendas por ellos construidas al arrendamiento sin opción de compra (autoconsumo) y a la entrega de viviendas rehabilitadas cuando dicha rehabilitación cumpla con los requisitos previstos en la normativa del IVA.
- No es preciso que el inmueble transmitido se destine a la vivienda habitual del comprador, lo importante es que disponga de cédula de habitabilidad y, objetivamente considerado, sea susceptible de utilizarse como vivienda. Por ello, el tipo reducido sería aplicable a la entrega de una vivienda que se va a destinar a oficina.
- El tipo aplicable a las entregas de viviendas de protección oficial de régimen especial o promoción pública se mantiene en el 4%.
- El tipo reducido del 4% no sería aplicable a:
 - Los arrendamientos con opción de compra.
 - Las entregas de viviendas que van a ser objeto de demolición.
 - Las entregas de viviendas en construcción.

En definitiva, la casuística en la aplicación de este incentivo hace necesario el pronunciamiento vinculante de la Dirección General de Tributos especialmente en la aplicación temporal del incentivo.

Para cualquier duda que se le plantee o consulta que desee formular en relación con estos asuntos puede dirigirse a los profesionales de este Despacho que le atienden habitualmente.

a s e s o r e s