

## CIRCULAR N° 3 / 2011

Una vez más la penosa coyuntura económica nacional e internacional ha propiciado la adopción de medidas de urgencia (sólo así puede justificarse la utilización del mecanismo normativo escogido, Real Decreto-Ley) por parte del ejecutivo, las cuales han encontrado su refrendo parlamentario sólo cuatro días después de su adopción (BOE de 3 de Septiembre de 2011).

Así, el pasado 19 de agosto (BOE del día siguiente) se aprobó el Real Decreto-Ley 9/2011, 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. En dicho texto encontramos disposiciones con trascendencia tributaria, en particular en su artículo noveno, referido a modificaciones concernientes al impuesto sobre sociedades, y en la disposición transitoria cuarta, la cual contempla la reducción del tipo de gravamen el impuesto sobre el valor añadido para el caso de entregas de viviendas.

Al decir del preámbulo del Real Decreto-Ley, las medidas adoptadas se justifican en la necesidad de consolidar las finanzas públicas, recayendo, en lo concerniente al impuesto sobre sociedades, sobre entidades que presentan beneficios y tienen en estos momentos una mayor capacidad económica para realizar una aportación temporal adicional que contribuya a las sostenibilidad de nuestras finanzas públicas. Por su parte, la reducción del tipo impositivo del IVA para el caso de entregas de viviendas constituye una medida de política fiscal que persigue obtener efectos durante el reducido período de algo más de cuatro meses.

En materia de impuesto sobre sociedades, la norma aprobada incorpora modificaciones temporales en tres ámbitos:

- a) Incrementando el importe del pago fraccionado de las sociedades con mayor cifra de negocio,

- b) Constriñendo las facultades de compensación de pérdidas fiscales procedentes de ejercicios anteriores, si bien amortiguando el efecto pernicioso que ello puede tener para las sociedades mediante el paralelo incremento del período en el cuál dichas pérdidas pueden ser compensadas, y
- c) Limitando la deducibilidad del fondo de comercio financiero.

En lo concerniente al Impuesto sobre el Valor Añadido el Real Decreto-Ley se limita a minorar el tipo de gravamen para las entregas de viviendas desde el 8 por ciento hasta el 4 por ciento, pero sólo para las entregas realizadas desde el 20 de agosto hasta el próximo 31 de diciembre de 2011.

Veamos con algo más de detalle las modificaciones introducidas:

## 1.- IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

### ➤ **MODIFICACIÓN DE LA CUANTÍA DEL PAGO FRACCIONADO A SATISFACER POR ENTIDADES CON VOLUMEN DE OPERACIONES SUPERIOR A 20 MILLONES DE EUROS.**

Exclusivamente para los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011 (pagos fraccionados a realizar a partir del día 20 de agosto de dicho año), 2012 y 2013, aquellas sociedades cuyo volumen de operaciones durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien dichos períodos impositivos alcance los 20 millones de euros verán incrementado el porcentaje de sus pagos fraccionados según el siguiente detalle:

- a) Si el INCN de referencia es igual o superior a 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros, el pago fraccionado se calculará aplicando un porcentaje equivalente a ocho décimos del tipo impositivo de la entidad. Ello supone, para las entidades que tributan al tipo general de gravamen del 30 por ciento y que se encuentren en dicha horquilla de cifra de negocio, que su pago fraccionado pasará a ser del 24 por ciento (frente al 21 por ciento anterior).
- b) Si el INCN de referencia es igual o superior a 60 millones de euros, el pago fraccionado se calculará aplicando un porcentaje equivalente a nueve décimos

del tipo impositivo de la entidad. Ello supone, para las entidades que tributan al tipo general de gravamen del 30 por ciento y que alcancen dicha cifra de negocio, que su pago fraccionado pasará a ser del 27 por ciento (frente al 21 por ciento anterior).

- c) Las demás entidades no ven alterados los porcentajes para el cálculo de sus pagos fraccionados. Lo anterior significa que todos aquellos sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades cuyo INCN no alcance los 20 millones de euros durante los doce meses anteriores a los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012 y 2013, y que tengan obligación de presentar dichos pagos por la modalidad del artículo 45.3 TRLIS, o que no teniendo tal obligación hayan optado por ello, liquidarán sus pagos fraccionados aplicando a la base de los mismos, como hasta ahora, un porcentaje equivalente a cinco séptimas partes de su tipo de gravamen. Ello supone que las entidades sometidas al tipo de gravamen general aplicarán a la base de sus pagos fraccionados un tipo del veintiuno por ciento.

Las modificaciones expresadas serán de aplicación ya en el pago fraccionado a presentar el próximo mes de octubre de 2011.

➡ **LIMITACIONES A LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS PROCEDENTES DE EJERCICIOS ANTERIORES**

También exclusivamente para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2011, 2012 y 2013 se introducen limitaciones de carácter temporal en la compensación de bases imponibles procedentes de ejercicios anteriores a que se refiere el artículo 25 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Dichas limitaciones se hacen depender, como en el caso anterior, del volumen de operaciones durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro de los años señalados. Así,

- a) Si el volumen de operaciones de referencia es igual o superior a 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros, el importe de bases imponibles

negativas susceptibles de compensación queda reducida al 75 por ciento de la base imponible previa a tal compensación.

- b) Cuanto el importe neto de la cifra de negocio alcance o supere los 60 millones de euros, la compensación de bases imponibles negativas queda limitada al 50 por ciento de la base imponible previa a dicha compensación.
- c) Las demás entidades sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades no ven alterado el importe de las bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores susceptibles de compensación.

Al mismo tiempo, y como contrapartida, la norma modifica el párrafo primero del artículo 25 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, incrementando desde los 15 hasta los 18 años el período en el cual pueden compensarse las bases imponibles negativas, extendiendo dicha modificación ya 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.

Como hemos visto, tanto en el caso de las modificaciones introducidas en los pagos fraccionados como en la aplicación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, las mismas operan sólo respecto de entidades con determinados volúmenes de negocio. En este sentido, resulta relevante recordar que el volumen de negocio debe contemplarse en los términos del artículo 121 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, lo cual significa que no procede computar en dicho cálculo las operaciones consistentes en entregas ocasionales de bienes inmuebles o de bienes de inversión, como tampoco determinadas operaciones financieras.

#### ➔ **DEDUCCIÓN DEL FONDO DE COMERCIO FINANCIERO**

Conforme a lo dispuesto en el párrafo 5 del artículo 12 del texto refundido del impuesto sobre sociedades, y con los límites contenidos en dicho precepto, el valor del fondo de comercio financiero derivado de la adquisición de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes en territorio español es deducible de la base imponible del impuesto sobre sociedades con el límite anual

máximo de la veinteava parte de su importe, esto es, a un ritmo máximo de un 5 por ciento anual.

Pues bien, para los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012, y 2013, la disposición estudiada reduce dicha deducibilidad al límite anual máximo de la centésima parte de su importe, esto es, al 1 por ciento de su valor. Lo anterior no supondrá, en términos globales, límite alguno a la deducción, de modo que dicho fondo de comercio podrá ser deducido en su totalidad en períodos posteriores.

La limitación referida en este punto no está supeditada al volumen de negocio de la entidad, por lo que resulta de aplicación a todas aquéllas cuyo activo incorpore un fondo de comercio de los contemplados en el artículo 12.5 TRLIS.

## 2.- IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

La disposición transitoria cuarta de la norma que estamos analizando establece, también con carácter temporal, la reducción del tipo impositivo aplicable a las entregas de viviendas que, de este modo, pasan de aplicar el tipo reducido del 8 por ciento al superreducido del 4 por ciento, eso sí, sólo para las operaciones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2011.

En este sentido, conviene realizar algunas puntualizaciones para mejor entendimiento de la relevancia de dicho precepto:

- Esta reducción del tipo impositivo afecta a las operaciones referidas en el número 7.º del apartado uno.1, del artículo 91 de la Ley del impuesto sobre el valor añadido, esto es, a las entregas de *“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”*, teniendo en cuenta que no tienen 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.

- Las entregas de viviendas rehabilitadas se asimilan a estos efectos a las “primeras entregas de vivienda” siempre que se cumpla con lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22ª.B) de la Ley del IVA, esto es,
  - a) que más del 50 por ciento del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación, y
  - b) que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquélla durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio.
- Por lo tanto, las ejecuciones de obra a las que se refiere el artículo 91.Uno.2.15º y 17º de la Ley del IVA no resultan afectadas por la modificación introducida y seguirán tributando al tipo reducido del 8 por ciento.
- Cabe plantearse qué ocurre en los casos en que durante el breve período de vigencia de esta modificación de tipos impositivos se produzcan pagos anticipados a cuenta de la futura entrega de viviendas, cuando tales entregas no tengan lugar hasta transcurrido dicho período, esto es, hasta 2012 ó más adelante.

A nuestro juicio, la respuesta adecuada a dicha cuestión la encontramos en el artículo 75.Dos de la Ley del impuesto en virtud de la cual *“en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos”*, puesta en relación con lo dispuesto en el artículo 90.Dos del mismo texto legal en virtud del cual el tipo impositivo aplicable a cada operación es el vigente en el momento de devengo del impuesto. En coherencia con lo anterior, en los casos en que se produzcan pagos a cuenta de una futura (primera) entrega de

edificaciones aptas para su utilización como viviendas, nos encontraremos ante un devengo anticipado del impuesto al tipo vigente en el momento en que se produzca dicho pago fraccionado, esto es, al tipo del 4 por ciento siempre que dicho pago se efectúe antes de 2012.

Supongamos un caso en que un particular haya suscrito con una promotora el 1 de enero de 2011 un contrato de adquisición de una vivienda en virtud del cual debe satisfacerse un 30% del precio de la vivienda en el momento de suscripción de dicho contrato, otro 30% el 1 de octubre de 2011, y el 40% restante en el momento de entrega de la vivienda terminada prevista para el 1 de abril de 2012. Pues bien, en tal caso el primero de los pagos efectuados supondría el devengo del impuesto al tipo del 8 por ciento, el segundo de dichos pagos al tipo del 4 por ciento y, por fin, el último de ellos una vez más al tipo reducido del 8 por ciento. Un galimatías mediante el que puede incentivarse la entrega anticipada de cantidades por parte de los destinatarios de las viviendas.

Lo anterior es así en la medida en que los pagos anticipados se refieran a una futura entrega de vivienda terminada ya que si no es así porque la entrega prevista lo es de una vivienda en construcción, en ningún caso operará el tipo superreducido del 4 por ciento.

- En el caso de vivienda de protección oficial de régimen especial o promoción pública el tipo de gravamen no resulta modificado y sigue siendo del 4 por ciento.
- Por último, como mención extrajurídica, parece claro que esta medida enfoca fundamentalmente a las entidades de crédito, ya que son éstas las que titulan la mayor parte de la vivienda nueva por vender. No olvidemos, en este sentido, que las segundas transmisiones de viviendas, que constituyen la mayoría de las transmisiones efectuadas, vienen gravadas por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y no por el impuesto sobre el valor añadido,

excepción hecha de los casos en los que quepa renunciar a la exención en este último tributo.

Septiembre de 2011

Esta comunicación reviste carácter meramente informativo y no debe considerarse opinión o asesoramiento profesional.