



MAYO 2013

## APUNTES DE ACTUALIDAD FISCAL

### SUMARIO

**1. DECLARACIONES RENTA Y PATRIMONIO 2012**

Reseñamos brevemente las principales novedades para 2012 de ambos impuestos.

**2. OPERACIONES VINCULADAS. RELEVANCIA DE LA CORRELACIÓN ENTRE EL SERVICIO PRESTADO Y SU COSTE**

Una Sentencia de la Audiencia Nacional incide en el nexo entre el servicio prestado y su coste real en las operaciones vinculadas.

**3. INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN LAS EJECUCIONES DE OBRA INMOBILIARIA**

La Dirección General de Tributos en una consulta vinculante expone los criterios para la aplicación de la inversión del sujeto pasivo en las operaciones de ejecución de obra inmobiliaria.

**4. PROYECTOS NORMATIVOS. NOVEDADES FISCALES PREVISTAS EN EL PROGRAMA NACIONAL DE REFORMAS**

El Consejo de Ministros del día 27 de abril ha aprobado medidas fiscales.



## **1. DECLARACIONES RENTA Y PATRIMONIO 2012**

El día 24 de abril se inició el plazo de presentación de las declaraciones de Renta y Patrimonio correspondientes al año 2012 que se prolongará hasta el día 1 de julio si es por vía telemática. Debemos remarcar que, en caso de domiciliar el importe a ingresar, el plazo finaliza el día 26 de junio.

Desde el día 2 de abril ya es posible descargar los datos fiscales y, en su caso, el borrador de la declaración del IRPF para modificarlo o confirmarlo.

En cuanto al borrador de la declaración, la Agenda Tributaria lo enviaba a contribuyentes que hubieran obtenido únicamente rendimientos del trabajo, de capital mobiliario sujetos a retención, ganancias patrimoniales sujetas a retención, subvenciones para la adquisición de la vivienda habitual y que fueran titulares, como máximo de dos inmuebles no arrendados. A partir de 2012, también recibirán el borrador los siguientes contribuyentes:

- Que tengan imputación de rentas inmobiliarias hasta ocho inmuebles.
- Que hayan tenido pérdidas patrimoniales derivadas de la venta de fondos de inversión.
- Perceptores de la Renta Básica de Emancipación.
- Perceptores de subvenciones no destinadas a actividades económicas.
- Que hayan recibido rendimientos de capital mobiliario o inmobiliario de entidades en régimen de atribución de rentas (comunidades de bienes, sociedades civiles, etc.).

Detallamos seguidamente las principales novedades aplicables a las declaraciones de 2012:

### **IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS**

#### **1. Rendimientos de Actividades Económicas**

La libertad de amortización de los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias ha quedado suprimida desde el 31 de marzo de 2012, estableciéndose un régimen transitorio para poder integrar las cantidades pendientes en dicha fecha.



Se mantiene la reducción del 20 por 100 del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo.

El empresario o profesional que se haya acogido a la actualización de balances deberá presentar junto a la declaración del IRPF, la autoliquidación del Gravamen único sobre revalorización de activos.

## **2. Pérdidas patrimoniales debidas al juego**

A partir de 2012 se permite compensar las pérdidas derivadas del juego con las ganancias del juego obtenidas en el mismo periodo y hasta el límite de estas últimas. No se computan las pérdidas derivadas de la participación en juegos organizados por la Sociedad Estatal de Loterías y Apuestas del Estado, Comunidades Autónomas, ONCE, Cruz Roja Española y entidades análogas de carácter europeo.

## **3. Ganancias patrimoniales por ventas de inmuebles**

Las ganancias patrimoniales derivadas de la venta de inmuebles urbanos adquiridos entre el 12 de mayo de 2012 y el 31 de diciembre de 2012, tienen derecho a un 50 por 100 de exención.

## **4. Deducción por adquisición de vivienda habitual**

Esta deducción permanece vigente para las viviendas adquiridas con anterioridad a uno de enero de 2013, si bien se ha suprimido para las adquiridas a partir de dicha fecha.

La base de la deducción está constituida por las cantidades satisfechas en el periodo impositivo para la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, con un máximo de 9.040 €. El tipo estatal aplicable sobre la misma es del 7,5 por 100, igual que el tipo autonómico salvo que la respectiva Comunidad Autónoma lo haya fijado diferente.

A señalar que se ha eliminado la compensación fiscal para las viviendas adquiridas antes del 20 de enero de 2006 que permitía aplicar de forma transitoria el régimen de deducción anterior cuando resultaba más favorable.

Los titulares de cuentas vivienda no perderán las deducciones ya practicadas por este concepto si adquieren su vivienda en los cuatro años siguientes a la apertura de la cuenta, aunque esta fecha sea posterior al uno de enero de 2013, si bien no podrán aplicarse la deducción por adquisición de vivienda habitual.



#### **5. Deducción por obras de mejora en viviendas propiedad del contribuyente**

Dan derecho a aplicar esta deducción, que desaparece a partir de 2013, las obras de mejora de la eficiencia energética, la higiene, salud y protección del medio ambiente, la utilización de energías renovables, la seguridad y la estanqueidad de los edificios, así como las obras de instalación de infraestructuras de telecomunicación que permitan el acceso a internet y a servicios de televisión digital.

El importe de la deducción es de un 20 por 100 sobre la base con el límite de 6.750€.

#### **IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO**

Las principales novedades con respecto al ejercicio anterior son las siguientes:

La vivienda habitual continúa exentas hasta los 300.000 euros por contribuyente.

Cada Comunidad Autónoma ha establecido los mínimos exentos y los tipos de gravamen aplicables.

## **2. OPERACIONES VINCULADAS. RELEVANCIA DE LA CORRELACIÓN ENTRE EL SERVICIO PRESTADO Y SU COSTE**

En una Sentencia de la Audiencia Nacional, número 728/2012 de fecha 23 de febrero de 2012, se analiza la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de los gastos generales que son objeto de reparto por parte de la entidad matriz entre todas las entidades filiales.

Uno de los criterios mantenidos a los efectos de refacturar costes generales soportados por la matriz entre entidades vinculadas ha sido imputarlos en función de unos criterios racionales (cifra de negocios, horas de dedicación, habitaciones hoteleras, etc.). Pues bien a través de la Sentencia referenciada, la Audiencia Nacional establece que dichos criterios aún y cuando puedan ser aceptables, deben superar un análisis previo: la correlación entre coste soportado por la filial respecto del servicio recibido.



Es destacable que en dicha Sentencia, no se cuestiona la valoración y racionalidad del reparto de costes matriz/filial, sino que se centra en resolver la cuestión atendiendo a “la efectividad del servicio”. En definitiva: ni se cuestiona la contabilización del gasto ni la razonabilidad del gasto globalmente calculado sino la exacta correlación entre el servicio prestado y el coste real del mismo.

Así, puesto que la Sociedad no demuestra suficientemente, a juicio del alto tribunal, la individualización de los gastos objeto de revisión y, por ende, el nexo entre el servicio prestado y su coste real, acuerda desestimar el recurso y confirmar la resolución adoptada por la Inspección de los Tributos.

Si bien la Sentencia se refiere a la normativa vigente hasta 2007, los criterios expuestos serán plenamente aplicables a los supuestos actuales, máxime cuando la norma vigente también requiere que el destinatario pruebe que los servicios intragrupo son reales y que generan un beneficio a su actividad.

### **3. INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN LAS EJECUCIONES DE OBRA INMOBILIARIA**

La Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, introdujo con efectos desde el 31 de octubre de 2012 la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo en las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, y en las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y contratista, que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones, así como en las ejecuciones de obra y cesiones de personal efectuadas para el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas.

En los Apuntes del pasado mes de marzo, expusimos una batería de cuestiones frecuentes publicada por la Agencia Tributaria que complementamos seguidamente con los criterios de la DGT en su consulta vinculante V0372/13 del pasado 8 de febrero, por considerar de importancia y novedoso este nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo en el Impuesto sobre el Valor Añadido.



### **Condición de empresario o profesional del destinatario de las operaciones**

Para que resulte de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo es necesario que el destinatario de las operaciones actúe con la condición de empresario o profesional.

Este precepto es de aplicación general y, por tanto, también se aplicará a los entes públicos, a las personas físicas, a las asociaciones, cooperativas y demás entidades sin ánimo de lucro o a las sociedades mercantiles que, consecuentemente tendrán la condición de empresarios cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad.

En el caso de los entes públicos, las personas físicas, las asociaciones, las cooperativas y las demás entidades sin ánimo de lucro, será necesario que éstos comuniquen expresa y fehacientemente al contratista principal que están adquiriendo el bien o servicio en su calidad de empresario o profesional. La comunicación no será necesaria cuando los citados no actúen con la condición de empresario o profesional, en cuyo caso no operará el supuesto de inversión del sujeto pasivo.

### **Ámbito subjetivo de la aplicación de la inversión del sujeto pasivo**

Para la aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo es necesario que concurren, además del requisito subjetivo estos tres requisitos objetivos:

- a. Que se trate de operaciones que se realicen en el marco de un proceso de urbanización de terrenos, en construcción o rehabilitación de edificaciones.
- b. Que las operaciones realizadas tengan la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, incluida la cesión de personal necesario para su realización.
- c. Que dichas operaciones sean consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el o los contratistas principales.

Adicionalmente, y reuniéndose los requisitos anteriores, el mecanismo de inversión del sujeto pasivo también se aplicará a las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales cuyos destinatarios sean, a su vez, el contratista principal u otros subcontratistas involucrados en el contrato principal formalizado entre el promotor y el contratista o contratistas principales.



A estos efectos, será necesario que el contratista principal y, en su caso, los sucesivos subcontratistas destinatarios de las operaciones de ejecución de obra o de cesión de personal, comuniquen expresa y fehacientemente al proveedor o prestador que las mismas se integran en el seno de un contrato principal, promotor-contratista, que tiene por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

### **Requisito de que las operaciones realizadas tengan la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra**

Tienen tal consideración, entre otras, las siguientes operaciones:

- Instalación de fontanería, calefacción, electricidad, etc. así como la instalación de muebles de cocina y baño, incluidas las bancadas o encimeras de los mismos de cualquier material, y armarios empotrados.
- Suministro de bienes objeto de instalación y montaje, tales como puertas, ventanas, ascensores, sanitarios, calefacción, aire acondicionado, equipos de seguridad, equipos de telecomunicaciones así como el vibrado y extendido de hormigón u otros materiales.
- Construcción de depuradoras, plantas potabilizadoras, instalaciones solares voltaicas, carreteras, ferrocarriles, ajardinamientos, etc.
- Movimientos de tierras para la ejecución de cualquier tipo de obra de construcción de edificación o urbanización de terrenos.
- La demolición de edificaciones.

No tienen la consideración de ejecuciones de obras, entre otras:

- Arrendamiento de grúas y demás maquinaria pesada con operarios especializados así como el arrendamiento de medios de transporte con o sin conductor, salvo que de conformidad con los acuerdos contractuales el prestador del servicio se comprometa a ejecutar la totalidad o parte de una obra, responsabilizándose del resultado de la misma.
- Operaciones de mantenimiento de instalaciones en cualquiera de las modalidades contractuales bajo las que se realicen.
- Operaciones de mantenimiento periódico de ascensores, cerrajería, calderas y sistemas de calefacción, limpieza, video porteros, instalaciones de TV, bombas de grupos de presión de agua, placas solares, puertas de garaje, piscinas, jardines, grupos de incendios, extintores, tuberías de desagüe, desinfecciones, y de canales de tejados en edificio, aun cuando se produzca la sustitución o reparación de los materiales en mal estado o averiados.
- Servicios de seguridad y vigilancia de la obra, dirección de obras, redacción de proyectos, servicios de arquitectos, ingenieros o asistencia técnica de seguridad en la obra.



- Gestión de residuos.
- Suministro e instalación de equipos que no forman parte de la propia obra ejecutada, tales como casetas de obra, elementos de protección o andamios.
- Suministro de materiales que no sean objeto de instalación y montaje.

#### **Tratamiento de los llamados contratos “mixtos”**

En relación con los llamados contratos “mixtos”, en los que a cambio de un precio único el contratista o subcontratista se obliga a prestar servicios y realizar ejecuciones de obra en el marco del mismo contrato o subcontrato hay que tener en cuenta las sentencias del TJUE.

Dicho Tribunal ha señalado que, en relación con la consideración de una operación como prestación única o como varias prestaciones principales distintas de la principal, hay que considerar si uno o varios elementos constituyen la prestación principal o, a la inversa, si uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el trato fiscal de la prestación principal. Una prestación debe ser considerada accesorio de una prestación principal, cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.

A modo de ejemplo, un contrato que tenga por objeto la construcción de una nave industrial pero en el que se incluyan en el mismo precio, otros servicios tales como la redacción del proyecto de obra, la supervisión de las obras de ejecución de obra inmobiliaria, podrá considerarse, con carácter general, que los servicios de la redacción del proyecto de obra y de supervisión de la obra son accesorios a la ejecución inmobiliaria aplicándose, por tanto, la inversión del sujeto pasivo a la totalidad de la operación.

#### **Operaciones de cesión de personal**

Por lo que respecta a las operaciones de cesión de personal es necesario que concurren, además del requisito subjetivo (que el destinatario de las operaciones actúe con la condición de empresario o profesional), tres requisitos objetivos:

- a. Que las ejecuciones de obra para las que se cede el personal tengan por objeto la urbanización de terrenos o la nueva construcción o rehabilitación de edificaciones.
- b. Que se trate de cesiones de personal para la realización de operaciones que tengan la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra.
- c. Que dichas cesiones de personal sean consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista.



Adicionalmente, el mecanismo de inversión del sujeto pasivo también se aplicará a las cesiones de personal cuyos destinatarios sean, a su vez, el contratista principal u otros subcontratistas involucrados en el contrato principal formalizado entre el promotor y el contratista.

Sin embargo, no será de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo cuando el personal cedido no pueda vincularse exclusivamente con la ejecución de una obra inmobiliaria que reúna los requisitos señalados.

A título de ejemplo procedería la inversión del sujeto pasivo en las cesiones de personal que los socios, sujetos pasivos del impuesto, de una Unión Temporal de Empresas (UTE) o Agrupación de Interés Económico (AIE) efectúan a favor de estas entidades siempre que la UTE o AIE realice ejecuciones de obras en el marco de la construcción o rehabilitación de edificaciones o de un proceso de urbanización de terrenos.

#### **Devengo de operaciones**

El mecanismo de inversión del sujeto pasivo se aplicará exclusivamente a aquellas operaciones cuyo devengo se produzca desde el 31 de octubre de 2012, inclusive, sin que tenga relevancia, a estos efectos, el periodo de liquidación.

En el caso de certificaciones de obra expedidas antes del 31 de octubre de 2012 en las que únicamente se documente el estado de avance de las obras y, por tanto, no se ponga a disposición del dueño de la obra la totalidad o parte de la obra certificada, no se habrá producido el devengo del Impuesto, ya que éste se producirá únicamente cuando se realice el pago de dicha certificación. De esta forma, si el pago de dicha certificación de obra se realiza antes del 31 de octubre, se producirá el devengo antes de la entrada en vigor de la nueva regla y no se aplicará, por tanto, el mecanismo de inversión del sujeto pasivo. En el caso contrario de que se produzca el pago con posterioridad al 30 de octubre de 2012, sí procederá la aplicación del citado supuesto de inversión del sujeto pasivo, por lo que en la factura que haya de expedir el prestador del servicio no habrá de incluirse cuota repercutida alguna del Impuesto, sin perjuicio de las rectificaciones que en su caso se deban efectuar en la certificación de obra expedida, a efectos de la propia contabilidad del prestador y de otros tributos.

#### **4. PROYECTOS NORMATIVOS. NOVEDADES FISCALES PREVISTAS EN EL PROGRAMA DE ESTABILIDAD Y EL PLAN NACIONAL DE REFORMAS**

El Consejo de Ministros ha aprobado la remisión a la Unión Europea y a la Comisión Europea del Programa Nacional de Reformas 2013 y de la actualización del Programa de Estabilidad de España 2013-2016. Ambos documentos recogen la estrategia de política económica para los próximos años. En el mismo, se recogen algunas novedades en el ámbito tributario que comentamos sin perjuicio de un mayor desarrollo cuando se publiquen.

##### **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**

Se prolongará otro año, hasta el 2014 la subida fiscal que se aprobó para los años 2012 y 2013. Como se recordará, este incremento consistió en elevar entre 0,75 y 7 puntos los tipos nominales del Impuesto sobre la Renta. El incremento en el tipo de las rentas del ahorro también se mantiene en el 21 por 100.

##### **Impuesto sobre Sociedades**

En el Impuesto sobre Sociedades se harán nuevos ajustes que contribuyan al ensanchamiento de las bases imponibles y la tributación efectiva de este impuesto, y a no incentivar el apalancamiento financiero de las empresas. Con dichos ajustes, se sugiere que se recortarán las exenciones y deducciones fiscales y que se endurecerá otra vez la posibilidad de deducir los gastos financieros

##### **Impuestos indirectos**

Hacienda continuará con la reestructuración del sistema tributario de forma que se dé más peso específico a los impuestos indirectos sobre los directos.

En el IVA sólo se aplicarán modificaciones por obligación legal, que afectarán a determinados productos sanitarios y servicios realizados por los notarios, modificaciones procedentes de la legislación comunitaria y de las sentencias el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Parece probable que las lentillas, las gafas y las sillas de ruedas, empezarán a tributar en breve al 21 por 100 en lugar del 10 por 100 actual

En cualquier caso, parece muy probable que se incremente la fiscalidad sobre el tabaco y que los impuestos sobre la cerveza o las bebidas espirituosas que hasta ahora se han librado de los aumentos fiscales, también están en la lista de aumentos, aunque todavía no se haya tomado una decisión definitiva.



Por recomendaciones de la Unión Europea se establecerán nuevos tributos medioambientales y se modificarán los impuestos especiales para introducir consideraciones medioambientales. No se subirá el impuesto especial sobre hidrocarburos.

#### **Apoyo al emprendedor y estrategia de empleo**

La Ley de apoyo al emprendedor y a la internacionalización está recogida dentro de esta segunda ola reformista del Gobierno. Ya han trascendido algunos detalles de la nueva legislación que, entre otras cosas, permitirá la constitución de una empresa en 24 horas y a partir de 40 euros. Además, recogerá ayudas y deducciones fiscales (por actividades de I+D, por ejemplo) o la aplicación del régimen de caja para pagar el IVA al cobrar la factura.



## CALENDARIO FISCAL PARA EL MES DE MAYO DE 2013

### DESDE EL DÍA 6 DE MAYO HASTA EL 2 DE JULIO

#### RENTA

- \* Presentación en entidades colaboradoras, Comunidades Autónomas y oficinas de la AEAT del borrador y de la declaración anual 2012 Modelo D-100.  
Con resultado a ingresar con domiciliación en cuenta **hasta el 26 de junio.**

#### MODELO 511. IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN

Relación mensual de notas de entrega de productos con el impuesto devengado a tipo reducido, expedidos por el procedimiento de ventas en ruta: 5 días hábiles siguientes a la finalización del mes al que corresponde la información.

#### HASTA EL DÍA 12

##### Estadística comercio intracomunitario (Intrastat)

- \* Abril 2013. Modelos N-I, N-E, O-I, O-E.

#### HASTA EL DÍA 20

##### Renta y Sociedades

**Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta, ganancias derivadas de acciones y participaciones de las instituciones de inversión colectiva, rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos, capital mobiliario, personas autorizadas y saldos en cuentas**

Abril 2013. Grandes empresas. Modelos 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128.

##### Impuesto sobre el Valor Añadido

- \* Abril 2013. Régimen General. Autoliquidación. Modelo 303.
- \* Abril 2013. Grupo de entidades, modelo individual. Modelo 322.
- \* Abril 2013. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunit. Mod.349.
- \* Abril 2013. Grupo de entidades, modelo agregado. Modelo 353.
- \* Abril 2013. Operaciones asimiladas a las importaciones. Modelo 380.



### **Impuesto sobre el valor Añadido e Impuesto General Indirecto Canario**

- \* Abril 2013. Declaración de operaciones incluidas en los libros registro del IVA y del IGIC. Modelo 340.

### **Impuesto General Indirecto Canario**

- \* Grandes empresas. Declaración-liquidación mes de abril. Modelo 410.
- \* Régimen general devolución mensual Declaración-liquidación mes de abril. Modelo 411.
- \* Declaración Ocasional: Declaración-liquidación mes de abril. Modelo 412.
- \* Régimen especial del Grupo de entidades. Mes de abril. Modelo 418.
- \* Régimen especial del Grupo de entidades. Mes de abril. Modelo 419.

### **Impuestos sobre las labores del tabaco. Canarias**

- \* Autoliquidación correspondiente al mes de abril. Modelo 460.
- \* Declaración de operaciones accesorias al modelo 460 correspondiente al mes de abril. Modelo 461.

### **Impuesto Especial sobre Combustibles derivados del petróleo (Canarias)**

- \* Autoliquidación correspondiente al mes de abril. Modelo 430.

### **Impuesto sobre la Prima de Seguros**

- \* Abril 2013. Modelo 430.

### **Impuestos Especiales de Fabricación**

- \* Febrero 2013. Grandes Empresas (\*). Modelos 553, 554, 555, 556, 557, 558.
- \* Febrero 2013. Grandes Empresas. Modelos 561, 562, 563.
- \* Abril 2013. Grandes Empresas. Modelo 560.
- \* Abril 2013. Modelos 566, 581.
- \* Abril 2013 (\*). Todas las empresas. Modelos 570, 580.
- \* Primer Trimestre 2013 (\*). Excepto Grandes Empresas. Modelos 553, 554, 555, 556, 557, 558.
- \* Primer Trimestre 2013. Excepto Grandes Empresas. Modelos 561, 562, 563.

(\*) Los destinatarios registrados, destinatarios registrados ocasionales, representantes fiscales y receptores autorizados (Grandes Empresas), utilizarán para todos los impuestos el modelo 510.