



SEPTIEMBRE 2013

APUNTES DE ACTUALIDAD FISCAL

SUMARIO

1. NOVEDADES FISCALES CONTEMPLADAS EN LA LEY DE MEDIDAS DE APOYO AL EMPRENDEDOR Y DE ESTÍMULO DEL CRECIMIENTO Y DE LA CREACIÓN DE EMPLEO

Mediante la Ley de Medidas de Apoyo al Emprendedor se establecen modificaciones en los Impuestos sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. TRIBUTACIÓN DE LAS COSTAS EN PROCESOS JUDICIALES

La Dirección General de Tributos aclara la situación del condenado en cuanto a su no sujeción por IVA ni IRPF, aclarando que el obligado tributario es el destinatario de los servicios.

3. OPERACIONES INMOBILIARIAS. MODIFICACIÓN DEL CONCEPTO DE SUELO URBANIZADO

Con efectos desde el 28 de junio pasado, se ha modificado el Texto Refundido de la Ley del Suelo.

4. NOVACIONES HIPOTECARIAS. TRIBUTACIÓN POR ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS CUANDO AUMENTA LA RESPONSABILIDAD HIPOTECARIA

Dos consultas vinculantes evacuadas por la Dirección General de Tributos con pocos días de diferencia establecen criterios distintos en cuanto a la base imponible del impuesto.



5. TRATAMIENTO FISCAL DE LA PÉRDIDA POR DETERIORO EN LA TRANSMISIÓN DE LA PARTICIPACIÓN EN EMPRESAS DEL GRUPO, MULTIGRUPO O ASOCIADAS

La Dirección General de Tributos cambia de criterio en la pérdida por deterioro en los supuestos de transmisión de participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

6. TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS DE UN SWAP O PERMUTA FINANCIERA DE TIPO DE INTERÉS

Los rendimientos de una permuta financiera de tipo de interés se califican como ganancias o pérdidas patrimoniales salvo que constituyan cobertura de una operación principal desarrollada en el ámbito de una actividad económica.

1. NOVEDADES FISCALES CONTEMPLADAS EN LA LEY DE MEDIDAS DE APOYO AL EMPRENDEDOR Y DE ESTÍMULO DEL CRECIMIENTO Y DE LA CREACIÓN DE EMPLEO

Mediante la Ley 11/2013, de 26 de julio, de Medidas de Apoyo al Emprendedor y de Estímulo del Crecimiento y de la Creación de Empleo, con efectos a partir del 28 de julio de 2013, se establecen modificaciones en impuestos, que seguidamente comentamos.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Tipo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades para las entidades de nueva creación

Las entidades de nueva creación, constituidas a partir de 1 de enero de 2013, que realicen actividades económicas tributarán en el primer periodo impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, con arreglo a la escala siguiente, excepto si tuvieran que tributar a un tipo diferente al general:



- a) Por la base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros, al tipo del 15 por 100.
- b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 20 por 100.

Como novedad, se extiende esta escala de gravamen reducida a las cooperativas de nueva creación, tanto respecto de los resultados cooperativos como de los extracooperativos.

No se entenderá iniciada una actividad económica:

- a) Cuando la actividad económica hubiera sido realizada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas y transmitida, por cualquier título jurídico, a la entidad de nueva creación.
- b) Cuando la actividad económica hubiera sido ejercida, durante el año anterior a la constitución de la entidad, por una persona física que ostente una participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad de nueva creación superior al 50 por 100.

No tendrán la consideración de entidades de nueva creación aquellas que formen parte de un grupo en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

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

Desde el uno de enero de 2013 las prestaciones por desempleo percibidas de la respectiva entidad gestora en la modalidad de pago único, están exentas sin limitación alguna, ya que desaparece el límite de 15.500 euros previsto hasta el 31 de diciembre de 2012.

Esta exención estará condicionada al mantenimiento de la acción o participación durante el plazo de cinco años, en el supuesto de que el contribuyente se hubiera integrado en sociedades laborales o cooperativas de trabajo asociado o hubiera realizado una aportación al capital social de una entidad mercantil, o al mantenimiento, durante idéntico plazo, de la actividad en el caso del trabajador autónomo.



Reducción en el rendimiento neto por inicio de una actividad económica

Los contribuyentes que inicien el ejercicio de una actividad económica y determinen el rendimiento neto de la misma con arreglo al método de estimación directa, podrán reducir en un 20 por 100 el rendimiento neto positivo declarado con arreglo a dicho método, minorado, en su caso por las reducciones previstas en los apartados uno y dos del artículo 32 de la Ley del IRPF, en el primer periodo impositivo en que el mismo sea positivo y en el periodo impositivo siguiente.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se entenderá que se inicia una actividad económica cuando no se hubiera ejercido actividad económica alguna en el año anterior a la fecha de inicio de la misma, sin tener en consideración aquellas actividades en cuyo ejercicio se hubiera cesado sin haber llegado a obtener rendimientos netos positivos desde su inicio.

Cuando con posterioridad al inicio de la actividad se inicie otra sin haber cesado en el ejercicio de la primera, la reducción prevista se aplicará sobre los rendimientos netos obtenidos en el primer periodo impositivo en que los mismos sean positivos y en el periodo impositivo siguiente, a contar desde el inicio de la primera actividad.

La cuantía de los rendimientos netos sobre los que se aplicará la reducción no podrá superar el importe de los 100.000 euros anuales.

No resultará de aplicación la reducción prevista, en el periodo impositivo en el que más del 50 por 100 de los ingresos del mismo procedan de una persona o entidad de la que el contribuyente hubiera obtenido rendimientos del trabajo en el año anterior a la fecha de inicio de la actividad.

2. TRIBUTACIÓN DE LAS COSTAS EN PROCESOS JUDICIALES

La Dirección General de Tributos en su consulta vinculante V1223-13 del pasado 11 de abril, aclara la situación del condenado en costas en cuanto a su no sujeción por IVA ni IRPF, concretando que el obligado tributario es el destinatario de los servicios.

En el supuesto en que la parte perdedora de un proceso es condenada en costas, la interpretación de la tributación del pago que venían haciendo los distintos actores en el proceso ha sido muy variada.



La Dirección General de Tributos en la consulta enunciada, ha salido al paso de esta cuestión, y en su resolución, confirma que la condena de costas en un proceso judicial se equipara a una indemnización en favor de la parte ganadora en el proceso, por lo que:

- En cuanto al IVA, y en tanto que las indemnizaciones son operaciones no sujetas este impuesto no procede repercusión por el mismo por parte de la parte ganadora del pleito a la perdedora.
- Respecto al IRPF, la parte perdedora de la condena de costas no debe retener a la parte ganadora, por cuanto no está satisfaciendo rendimientos profesionales sino una indemnización.

En todo caso, se deberá valorar en cada caso cuál es el objeto de facturación para la correcta repercusión o no del impuesto.

3. OPERACIONES INMOBILIARIAS. MODIFICACIÓN DEL CONCEPTO DE SUELO URBANIZADO

La Ley 8/2013, de 26 de junio, de rehabilitación, regeneración y renovación urbanas, con efectos desde el 28 de junio de 2013 ha modificado el texto refundido de la Ley del Suelo, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2008.

Entre las modificaciones establecidas, está la definición de las situaciones básicas del suelo en lo que respecta al suelo urbanizado, quedando el nuevo concepto como sigue:

Suelo urbanizado: Se encuentra en esta situación el que, estando legalmente integrado en una malla urbana conformada por una red de viales, dotaciones y parcelas propia del núcleo o asentamiento de población del que forme parte, cumpla alguna de las siguientes condiciones:

- a) Haber sido urbanizado en ejecución del correspondiente instrumento de ordenación.
- b) Tener instaladas y operativas, conforme a lo establecido en la legislación urbanística aplicable, la infraestructura y los servicios necesarios, mediante su



conexión en red, para satisfacer la demanda de los usos y edificaciones existentes o previstos para la ordenación urbanística o poder llegar a contar con ellos sin otras obras que las de conexión con las instalaciones preexistentes. El hecho de que el suelo sea colindante con carreteras de circunvalación o con vías de comunicación interurbanas no comportará, por sí mismo, su consideración como suelo urbanizado.

c) Estar ocupado por la edificación, en el porcentaje de los espacios aptos para ella que determine la legislación de ordenación territorial o urbanística, según la ordenación propuesta por el instrumento de planificación correspondiente.

También se encuentra en la situación de suelo urbanizado, el incluido en los núcleos rurales tradicionales legalmente asentados en el medio rural, siempre que la legislación de ordenación territorial y urbanística les atribuya la condición de suelo urbano o asimilado y cuando, de conformidad con ella, cuenten con las dotaciones, infraestructuras y servicios requeridos al efecto.

4. NOVACIONES HIPOTECARIAS. TRIBUTACIÓN POR ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS CUANDO AUMENTA LA RESPONSABILIDAD HIPOTECARIA

En dos consultas vinculantes evacuadas por la Dirección General de Tributos con pocos días de diferencia, concretamente las números V1764-13 de fecha 29 de mayo de 2013 y la V1935-13 de fecha 10 de junio de 2013, se establecen criterios en cuanto a la base imponible para la tributación por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del ITP y AJD en el supuesto de una novación hipotecaria en la que se contemple además de la ampliación del capital del préstamo primitivo, la novación tanto del plazo como del tipo de interés y del sistema de amortización.

En la primera consulta referenciada, de fecha 29 de mayo de 2013 se concluye que:

Primero: La escritura pública que documente la novación modificativa de un préstamo hipotecario que se refiera a las condiciones del tipo de interés, inicialmente pactado o vigente, a la alteración de plazo o a ambas estará exenta de la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales del ITP y AJD.



Segundo: La escritura pública que además de lo anterior, modifique el método o sistema de amortización y cualesquiera otras condiciones financieras del préstamo, no estará exenta de la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITP y AJD.

Tercero: La escritura pública que documente la ampliación de un préstamo hipotecario tampoco estará exenta de la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITP y AJD, **si bien la base imponible estará constituida por el importe ampliado (valor declarado).**

En la segunda consulta, la de fecha 10 de junio, los criterios en cuanto a exención de tributación en los casos de modificación del tipo de interés y alteración del plazo, son parejos si bien el criterio en el supuesto de que la escritura pública documente la novación modificativa de un préstamo hipotecario en cuanto a las condiciones del tipo de interés, plazo de amortización y sistema de amortización o método de amortización es de que **estará sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITP y AJD, no sólo en cuanto al importe de la responsabilidad hipotecaria aumentada a resultas de la ampliación del préstamo, sino por la total responsabilidad, incluyendo tanto la resultante de la ampliación como la anteriormente pendiente**, sin que resulte por tanto, de aplicación, la exención prevista tan sólo para la novación modificativa de un préstamo hipotecario que se refiera a las condiciones del tipo de interés, a la alteración del plazo o a ambas, pero no a la ampliación o reducción de capital o a la modificación del método o sistema de amortización.

De la lectura de las conclusiones de ambas consultas vinculantes, se desprende lo siguiente:

- Si la escritura contempla únicamente la modificación de las condiciones del tipo de interés, inicialmente pactado o vigente y la alteración del plazo, opera la exención en AJD.
- Si la escritura de novación hipotecaria contempla además de la modificación del tipo de interés, el plazo de amortización y el método de amortización (por ejemplo del sistema francés a un método de amortización con cuotas crecientes), la operación queda sujeta a AJD, siendo la base imponible la totalidad de la responsabilidad hipotecaria.



- Si la escritura contempla una ampliación del préstamo, conjuntamente con la modificación del tipo de interés, el plazo de amortización y el sistema de amortización, la base imponible estará integrada por la totalidad de la responsabilidad hipotecaria, tanto la inicial como la ampliación.
- Si la escritura contempla únicamente una ampliación del capital prestado, la base imponible en AJD será la responsabilidad hipotecaria de dicha ampliación.

También conviene recordar que a través del Real Decreto-ley 6/2012 de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, se estableció la exención en AJD para los deudores incluidos en el umbral de exclusión de un crédito o préstamo garantizado con hipoteca sobre su vivienda habitual que, por la situación profesional y patrimonial en la que se encuentren, no puedan hacer frente al cumplimiento de sus obligaciones hipotecarias y a las elementales necesidades de subsistencia.

5. TRATAMIENTO FISCAL DE LA PÉRDIDA POR DETERIORO EN LA TRANSMISIÓN DE LA PARTICIPACIÓN EN EMPRESAS DEL GRUPO, MULTIGRUPO O ASOCIADAS

A través de sendas consultas vinculantes fechadas el pasado 12 de marzo, con referencia V0757-13 y V0758-13 que sustituyen en todo su contenido a otras anteriores con referencia V2100-12 y V2101-12, la Dirección General de Tributos cambia de criterio y establece que en la transmisión de la participación sin que se hayan realizado los ajustes por aplicación de la corrección fiscal del valor de la participación en empresas del grupo, multigrupo y asociadas de ejercicios anteriores, los mismos deben tenerse en cuenta para la determinación de la renta a integrar en la base imponible.

La Ley del Impuesto sobre Sociedades, en su artículo 12.3 establece que en el caso de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, la corrección del valor de la participación deducible se calcula en proporción al porcentaje de participación y con independencia de la existencia o no de un gasto por deterioro del valor contable de esta participación, por la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio de la entidad participada, teniendo en cuenta las



aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él, siempre que el valor de la participación, minorado por las cantidades deducidas en periodos impositivos anteriores, exceda del valor de los fondos propios de la entidad participada al cierre del ejercicio que corresponda a la participación, corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el de la valoración, de forma que la cuantía de la diferencia deducible no puede superar el importe del referido exceso.

En el propio artículo se establece un **régimen fiscal especial para los ejercicios iniciados a partir de uno de enero de 2008**, para el deterioro de las participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas cuando establece que la diferencia que da lugar a la corrección de valor de la participación será fiscalmente deducible en proporción a la participación, **sin necesidad de su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias**. Esto es, la provisión por deterioro fiscal debe efectuarse directamente como ajuste en base imponible prescindiendo del deterioro contabilizado que se neutralizará mediante ajuste positivo en la base imponible de impuesto.

El criterio por parte de la Administración Tributaria de considerar un régimen fiscal especial para el deterioro de dichas participaciones ya quedó recogido en consulta vinculante V0623-09 de 30 de marzo de 2009, cuando en ella se concretó que la redacción dada por el artículo 12.3 del TRLIS por la Ley 4/2008 en sus párrafos cuarto a séptimo, **no establece un régimen alternativo, sino especial para determinar la corrección fiscal** del valor de las participaciones tenidas en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, de manera que **se regula un tratamiento fiscal específico para este tipo de participaciones al margen de su tratamiento contable**, todo ello por aplicación del “principio de especialidad”, es decir, por el principio general del derecho de prevalencia de la norma especial sobre la general.

Al respecto, la Dirección General de Tributos en las consultas vinculantes del pasado mes de marzo referenciadas establece:

- Si se ha contabilizado una pérdida por deterioro de la participación, aquélla no es deducible, por lo que debe realizarse un ajuste extracontable positivo para la determinación de la base imponible.
Así, si coincide el importe del deterioro contable y de la corrección fiscal del valor de la participación, en la declaración del Impuesto sobre Sociedades debe consignarse un ajuste positivo y otro negativo a la base imponible por el mismo importe.

- Para la aplicación del límite del precio de adquisición, la referencia efectuada por la normativa a las cantidades deducidas en periodos impositivos anteriores, debe interpretarse como a cantidades que hubieran podido deducirse en periodos anteriores, con independencia de que se hubieran o no deducido.
- Para la deducción de esta corrección fiscal del valor de la participación en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, correspondiente a ejercicios anteriores **es necesario instar la rectificación de su autoliquidación.**
- El cálculo de la diferencia entre los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio debe realizarse en función de los valores recogidos en los últimos balances formulados o aprobados por el órgano de administración de la sociedad participada antes de que finalice el plazo voluntario de declaración de la sociedad que aplica la corrección fiscal del valor de la participación en empresas del grupo, multigrupo y asociadas. Si en ese plazo no se hubiesen formulado o aprobado los balances del último ejercicio, se tomarán los del ejercicio inmediato anterior a este último.

Como cambio de criterio, establece que la renta a integrar en la base imponible en el supuesto de la transmisión de la participación, debe tener en cuenta los ajustes que la entidad **hubiera tenido que realizar** en la declaración por el Impuesto sobre Sociedades por aplicación de la corrección fiscal del valor de participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas en el ejercicio correspondiente, con independencia de que los mismos se hayan realizado o no. A estos efectos debe tenerse en cuenta que la entidad puede rectificar sus autoliquidaciones para aplicar la mencionada corrección fiscal del valor de la participación y de esta manera, no se altera la imputación temporal de esta corrección fiscal de la participación.

6. TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS DE UN SWAP O PERMUTA FINANCIERA DE TIPO DE INTERÉS

La Dirección General de Tributos en consulta evacuada el pasado uno de abril, con referencia V1031-13, aborda el tratamiento fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que debe darse a los rendimientos de una permuta financiera o Swap, con la conclusión que seguidamente detallamos:

Dos son las posibles calificaciones que pueden tener los resultados procedentes de operaciones de futuros contratados en el mercado oficial español: su tratamiento



como componente de una actividad económica cuando constituyan cobertura de otra operación principal desarrollada en el ámbito de dicha actividad o la de ganancia o pérdida patrimonial, en los restantes casos, es decir, incluso en los supuestos en los que el derivado pueda suponer cobertura de otras operaciones, valores o activos financieros y con independencia de la calificación del rendimiento que pueda generar el elemento cubierto.

De esta manera, las rentas derivadas de la permuta financiera deben calificarse como ganancias o pérdidas patrimoniales, salvo que la operación constituyera cobertura de otras operaciones realizadas en el desarrollo de una actividad económica, en cuyo caso las rentas obtenidas de dicho instrumento se encuadrarían entre los rendimientos de actividades económicas.



CALENDARIO FISCAL PARA EL MES DE SEPTIEMBRE DE 2013

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)

- * Agosto 2013. Modelos N-I, N-E, O-I, O-E.

HASTA EL DÍA 20 S D

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

- * Julio y Agosto 2013. Grandes empresas. Modelos 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128.

Impuesto sobre el Valor Añadido

- * Julio y Agosto 2013. Régimen General. Autoliquidación. Modelo 303.
- * Julio y Agosto 2013. Grupo de entidades, modelo individual. Modelo 322.
- * Julio y Agosto 2013. Declaración recapitulativa de ops. intracomunitarias. Modelo 349.
- * Julio y Agosto 2013. Grupo de entidades, modelo agregado. Modelo 353.
- * Julio y Agosto 2013. Operaciones asimiladas a las importaciones. Modelo 380.

Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto General Indirecto Canario

- * Julio y Agosto 2013. Declaración de operaciones incluidas en los libros registro del IVA y del IGIC y otras operaciones. Modelo 340.

Impuesto General Indirecto Canario

- * Grandes empresas. Declaración-liquidación meses de julio y agosto. Modelo 410.
- * Régimen general devolución mensual Declaración-liquidación meses de julio y agosto. Modelo 411.



- * Declaración Ocasional: Declaración-liquidación julio y agosto. Modelo 412.
- * Régimen especial del Grupo de entidades. Meses de julio y agosto. Modelo 418.
- * Régimen especial del Grupo de entidades. Meses de julio y agosto. Modelo 419.

Impuestos sobre las Labores del Tabaco (Canarias)

- * Autoliquidación correspondiente a los meses de julio y agosto. Modelo 460.
- * Declaración de operaciones accesorias al modelo 460 correspondiente a los meses de julio y agosto. Modelo 461.

Impuestos Especiales de Fabricación

- * Junio 2013. Grandes Empresas (*) Modelos 553, 554, 555, 556, 557, 558.
- * Junio 2013. Grandes Empresas. Modelos 561, 562, 563.
- * Agosto 2013. Grandes Empresas. Modelo 560.
- * Agosto 2013. Todas las empresas. Modelos 566, 581.
- * Agosto 2013. Todas las empresas (*). Modelos 570, 580.

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

Impuesto sobre las Primas de Seguros

- * Julio y Agosto 2013. Modelo 430.