

Circular 1-2013

7 de enero

Principales medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica

Ley 16/2012 de 27 de diciembre

Impuesto de la Renta

1. Eliminación de la deducción por inversión en vivienda habitual.

Se elimina la deducción por adquisición de vivienda habitual desde el 1 de enero de 2013 salvo para quienes la hubiesen adquirido con anterioridad a esa fecha que mantendrá la deducción. Por lo tanto, a partir del 1 de enero de 2013, la compra de una vivienda habitual deja de contar con beneficios fiscales en el IRPF y ello con independencia de la renta del contribuyente.

Podrán mantener la deducción los contribuyentes que hubieran satisfecho cantidades con anterioridad a 1 de enero de 2013 por obras de rehabilitación o ampliación de la vivienda habitual, siempre que las obras estén terminadas antes de 1 de enero de 2017.

Igualmente, los contribuyentes que hubieran satisfecho cantidades para la realización de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual de las personas con discapacidad con anterioridad a 1 de enero de 2013 mantendrán la deducción siempre y cuando los trabajos estén concluidos antes de 1 de enero de 2017.

En paralelo a la supresión de la deducción por adquisición, también se elimina el beneficio fiscal para las cuentas-vivienda aunque, quienes hubiesen depositado cantidades con anterioridad al 1 de enero de 2013 podrán seguir manteniendo.

Los contribuyentes que con anterioridad a 1 de enero de 2013 hubieran depositado cantidades en cuentas vivienda destinadas a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años desde la apertura de la cuenta, y no vayan a realizar la inversión, podrán sumar a la cuota líquida estatal y a la cuota líquida autonómica devengadas en el ejercicio 2012 las deducciones practicadas hasta el ejercicio 2011, sin intereses de demora.

El nuevo régimen de tributación de la adquisición de vivienda genera que se eliminen todas las referencias a la misma salvo la que se refiere a la obligatoriedad de presentar la autoliquidación (modelo 100), en todo caso, para quien siga aplicando la deducción de forma transitoria y en la previsión de una Disposición adicional vigésima tercera para definir el concepto de vivienda habitual a los efectos de determinadas exenciones

2. Modificación del régimen fiscal aplicable a las ganancias en el juego.

Se elimina la exención total en el IRPF para los premios de determinados juegos. En su lugar, se crea un gravamen especial del 20% del importe de los premios que superen los 2.500 euros. Estos premios estarán sujetos a retención por el pagador y deberán ser objeto de autoliquidación por el contribuyente premiado, por lo que pueden resultar aplicables las infracciones por no presentar autoliquidaciones. Debe tenerse en cuenta, también, la aplicación de las reglas de individualización de rentas para los supuestos en los que el premio sea compartido.

Con efectos desde el 1 de enero de 2012 se establece la posibilidad de computar, como pérdida patrimonial, las pérdidas en el juego si bien hasta el límite de las ganancias obtenidas de la misma fuente. No obstante, se establece que no tendrán la consideración de pérdidas las derivadas de la participación en juegos cuyos premios sujetos al gravamen del 20%.

3. Modificación del régimen fiscal aplicable a las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales que hubieran permanecido menos de un año en el patrimonio del contribuyente.

Se redefine la renta del ahorro para incluir, en el caso de rentas derivadas de transmisiones, a las que tienen su origen en bienes o derechos adquiridos con más de un año de antelación a la fecha de la venta. También se incluye la venta de los derechos de suscripción preferente de acciones con más de un año.

De este modo, la renta derivada de la transmisión de elementos patrimoniales o de derechos de suscripción preferente, con menos de un año de antigüedad, tributará al tipo marginal correspondiente mientras que si se supera dicho periodo formará parte de la base del ahorro y se le aplicarán los tipos del 21 al 27 %.

➡ Régimen transitorio de integración y compensación de las pérdidas patrimoniales correspondientes a períodos impositivos 2009, 2010, 2011 y 2012, pendientes de compensación a 1 de enero de 2013.

Con carácter general, se reduce el importe compensable en la renta general que pasa del 25% al 10%. De este modo, una pérdida pendiente de compensar de otro periodo sólo se puede compensar con el 10% del saldo positivo de las rentas generales.

Las pérdidas de los periodos 2009 a 2012 seguirán compensándose de acuerdo con el anterior régimen y, por tanto, con el límite del 25%. Ahora bien, no podrán exceder, junto con las generadas a partir del 1 de enero de 2013, del 25% de las rentas generales.

4. Modificación de la regla especial de valoración de la retribución en especie derivada de la utilización de la vivienda.

Se modifica el tratamiento tributario de la renta en especie consistente en la cesión de vivienda al trabajador. Si la vivienda es propiedad del pagador, la valoración será del 10% del valor catastral. En caso contrario, será el coste para el pagador aunque no podrá ser inferior a la aplicación del 10% sobre el valor catastral.

La Disposición Transitoria Vigésimocuarta establece un régimen transitorio para el periodo 2013 y aplicable a aquellos supuestos en los que ya se venía satisfaciendo esta renta con anterioridad al 4 de octubre de 2012. En estos casos se podrá seguir valorando, en todo caso, la utilización de vivienda en el 10% del valor catastral.

5. Prórroga de la reducción del rendimiento neto de actividades económicas por creación o mantenimiento de empleo.

Se mantiene, para el periodo impositivo 2013, la reducción del 20% sobre el rendimiento de actividad económica para los supuestos de mantenimiento o creación de empleo por un empresario individual o por un profesional. Ello requiere que la cifra de negocios sea inferior a 5 millones de euros y que la plantilla no supere los 25 trabajadores.

6. Prórroga del tratamiento fiscal de los gastos e inversiones para habitar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información.

Se amplía al periodo impositivo 2013 el tratamiento, como gasto de formación y por lo tanto como renta del trabajo no sujeta, la formación en nuevas tecnologías para los trabajadores.

Impuesto sobre Sociedades

7. Limitación a las amortizaciones fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades.

La amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias correspondiente a los periodos impositivos que se inicien dentro de los años 2013 y 2014 para aquellas entidades que, en los mismos, no cumplan los requisitos de Empresa de Reducida Dimensión, será fiscalmente deducible en un 70% de la que hubiera resultado deducible de no ser aplicable esta limitación, es decir, el 70% del importe contabilizado cuando éste cumpla los requisitos de los apartados 1 y 4 del artículo 11.

Igualmente se aplicará esta limitación a las amortizaciones realizadas según los artículos 111, 113 y 115, cuando el sujeto pasivo no cumpla los requisitos de Empresa de reducida dimensión en ese ejercicio, pero esté aplicando los incentivos por sí cumplirlos en el momento en que realizó la inversión o por darse alguno de los supuestos del apartado 4 del artículo 108.

8. Prórroga del tipo de gravamen reducido en el Impuesto sobre Sociedades por mantenimiento o creación de empleo.

Con efectos para los periodos impositivos iniciados durante el año 2013 se prorroga su aplicación.

IRPF, IS, IRNR

9. Actualización de balances

- ☒ La actualización tendrá carácter voluntario.
- ☒ Podrán acogerse a ella:
 - los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades,
 - los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realicen actividades económicas, que lleven su contabilidad conforme al Código de Comercio o estén obligados a llevar los libros registros de su actividad económica, y
 - los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente.
- ☒ Serán actualizables los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias situados tanto en España como en el extranjero. Tratándose de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, los elementos actualizables deberán estar afectos a dicho establecimiento permanente.

- ☑ También serán actualizables los elementos patrimoniales correspondientes a acuerdos de concesión registrados como activo intangible por las empresas concesionarias que deban aplicar el Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas.
- ☑ La actualización se referirá necesariamente a todos los elementos susceptibles de la misma y a las correspondientes amortizaciones, salvo en el caso de los inmuebles, respecto a los cuales podrá optarse por su actualización de forma independiente para cada uno de ellos. En el caso de inmuebles, la actualización deberá realizarse distinguiendo entre el valor del suelo y el de la construcción.
- ☑ El incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización se amortizará, a partir del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2015, durante aquellos que resten para completar la vida útil del elemento patrimonial, en los mismos términos que corresponde a las renovaciones, ampliaciones o mejoras.
- ☑ Los sujetos pasivos o los contribuyentes que practiquen la actualización deberán satisfacer un gravamen único del 5 por ciento.

Impuesto Patrimonio

10. Prórroga del restablecimiento temporal del Impuesto sobre el Patrimonio.

Se prorroga durante el ejercicio 2013 la vigencia del Impuesto sobre el Patrimonio, restablecido con carácter temporal, para los años 2011 y 2012, por el Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, pues aquella permitirá contribuir al reforzamiento de los ingresos públicos

Impuesto Renta No Residentes

11. Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas.

El artículo 11 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre y con efectos desde 1 de enero de 2013, añade una disposición adicional quinta en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, sometiendo a un gravamen especial, los premios de las loterías y apuestas organizadas por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y por los órganos o entidades de las Comunidades Autónomas, así como de los sorteos organizados por la Cruz Roja Española y de las modalidades de juegos autorizadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles.

La tributación se establece para los contribuyentes no residentes sin establecimiento permanente en términos similares a los señalados para los sujetos pasivos del IRPF, pero con las algunas diferencias:

➤ Estos premios estarán siempre sujetos a retención o ingreso a cuenta del IRNR, aún cuando el premio esté exento en virtud de lo dispuesto en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable al contribuyente no residente.

➤ Cuando se hubieran soportado retenciones a cuenta por este gravamen especial, en cuantías superiores a las que se deriven de la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición, se podrá solicitar dicha aplicación y la devolución consiguiente, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

En el proyecto de Orden Ministerial en tramitación, se dispone que las solicitudes de devolución de las retenciones que se le hubieran practicado y que, en su caso, tenga derecho el contribuyente no residente (en la mayor parte de los casos por tributar estos premios de manera exclusiva en el país de residencia), se efectuarán como solicitudes de devolución por este concepto en el modelo 210 "Impuesto sobre la Renta de no Residentes. No residentes sin establecimiento permanente".

La Agencia Tributaria podrá facilitar al Estado de residencia del contribuyente los datos incluidos en dicha solicitud de devolución, en los términos y con los límites establecidos en la normativa sobre asistencia mutua.

IVA

12. Entrega de bienes. Supuesto especial de adjudicación de terrenos o edificaciones promovidos por una comunidad de bienes a favor de los comuneros.

Se aclara que tendrá consideración de entrega de bienes la adjudicación de terrenos o edificaciones promovidos por una comunidad de bienes realizada a favor de los comuneros, en proporción a su cuota de participación, recogiendo así en la norma legal el criterio administrativo consolidado, entre otras, consulta vinculante número 0735-10 de 10 de abril de 2010.

13. Modificación de la base imponible

Cuando se trate de operaciones a plazo en los que haya transcurrido un año desde el vencimiento del plazo o plazos impagados, resultará suficiente instar el cobro de uno de los plazos mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial para proceder a la modificación en la proporción que corresponda por el plazo o plazos impagados.

Si se ha modificado la base imponible, si el destinatario no actúa como empresario o profesional, y con posterioridad a la modificación se cobra toda o parte de la deuda, deberá rectificarse al alza, ya que el destinatario no resulta deudor frente a la Hacienda Pública por esa deuda, como sí sucedería en el caso de destinatario empresario o profesional, en cuyo caso no debe modificarse la base imponible.

Otras Medidas tributarias

Impuesto sobre Sociedades

14. Gastos derivados de la extinción de relaciones laborales o mercantiles.

La Ley incluye como novedad en el IRPF, la no aplicación de la reducción del 40% a las indemnizaciones por despido que superen los 1.000.000 euros.

En sintonía con la modificación que se introduce en el IRPF, se modifica la fiscalidad de las indemnizaciones en el IS, que tendrán consideración de no deducibles la parte que exceda del importe de 1.000.000 € por perceptor, aún cuando se satisfagan en varios periodos impositivos, o en caso de resultar superior del importe que esté exento por aplicación del artículo 7.e) cuando se trate de una relación laboral, común o especial, o del artículo 17.2.e) cuando se trate de una relación mercantil, de la LIRPF.

➔ Régimen transitorio aplicable a las relaciones laborales o mercantiles extinguidas con anterioridad a 1 de enero de 2013.

Al igual que en el IRPF se añade una Disposición transitoria – la trigésimo octava – de forma que este nuevo tratamiento no será aplicable a las extinciones de las relaciones laborales o mercantiles producidas con anterioridad a 1 de enero de 2013.

15. Retenciones e ingresos a cuenta de los premios de loterías y apuestas sujetos y no exentos del gravamen especial de determinadas loterías y apuestas.

En el caso de premios de loterías y apuestas que, por su cuantía, estuvieran sujetos y no exentos del gravamen especial, la retención aplicable será del 20%.

16. Pago fraccionado.

No deberán efectuar el pago fraccionado ni estarán obligadas a presentar la correspondiente declaración:

- a) Las sociedades de inversión de capital variable reguladas por la Ley 35/2003 (...)
- b) Los fondos de inversión de carácter financiero (...)
- c) Las sociedades de inversión inmobiliaria y los fondos de inversión inmobiliaria regulados (...)
- d) Las sociedades de inversión inmobiliaria y los fondos de inversión inmobiliaria (...)
- e) El fondo de regulación del mercado hipotecario (...), ni los fondos de pensiones regulados en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (...)

Lo previsto en relación con el pago mínimo para las entidades con un importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo dentro de 2012 de al menos 20 millones de euros no será de aplicación, además de a las entidades anteriores, a las entidades a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

17. Flexibilización del régimen especial Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.

Se flexibilizan los criterios específicos que permiten la aplicación del régimen fiscal especial de arrendamiento de viviendas:

- Se reduce el número mínimo de viviendas requerido, que pasa de 10 a 8;
- Se reduce el período de tiempo en que deben mantenerse las mismas en arrendamiento, que pasa de 7 a 3;
- Se suprimen los requisitos de tamaño de las viviendas, que en la redacción anterior no podía exceder de 135 m².

En el caso de entidades que desarrollen actividades complementarias a la actividad económica principal de arrendamiento de viviendas, se mantiene el requisito de que al menos el 55% de las rentas del período impositivo, excluidas las derivadas de la transmisión de los inmuebles arrendados una vez transcurrido el período mínimo de mantenimiento tengan derecho a la bonificación, y se añade la posibilidad, en caso de incumplimiento de este requisito, de que, alternativamente al menos el 55% del valor del activo de la entidad sea susceptible de generar rentas que tengan derecho a la aplicación de la bonificación de este régimen especial.

18. Régimen fiscal especial de determinados contratos de arrendamiento financiero (“tax lease”).

Se modifica el apartado 11 del artículo 115 para dar cumplimiento a la autorización recibida de la Comisión Europea, en relación con la ayuda estatal SA.34936 (2012/N), sobre la amortización anticipada de determinados activos adquiridos mediante arrendamiento financiero, medida que fue comunicada por las autoridades españolas y que ha sido considerada no selectiva, y, por tanto, no constituye ayuda a tenor del artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, es decir, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2013, las entidades arrendatarias podrán optar mediante comunicación al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas por anticipar el momento de aplicación de la amortización acelerada de bienes del inmovilizado material adquiridos mediante arrendamiento financiero, con carácter previo al a la puesta en condiciones de funcionamiento, siempre que se trate de activos que tengan un período de construcción mínimo de 12 meses y se trate de activos no fabricados en serie.

Impuesto Renta de No Residentes

19. Gravamen especial sobre bienes inmuebles

Se modifica la configuración del Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes dejando sujetas a dicho gravamen exclusivamente las entidades residentes en un país o territorio que tenga la consideración de paraíso fiscal.

IRPF

20. Imputación temporal. Reglas especiales de imputación en el caso de traslado de residencia a otro Estado de la Unión Europea.

Se modifica la normativa del impuesto para facilitar la libre circulación de personas en la Unión Europea. De este modo, los cambios de residencia a un país de la UE no implicarán, necesariamente, la imputación de las cantidades pendientes. De este modo, se podrán ir imputando a medida que se vayan obteniendo las cantidades. Es decir, se permite utilizar el criterio de caja en estos supuestos. Esta modificación fue introducida en el trámite de enmiendas en el Senado por el Grupo Parlamentario Popular en ejecución de la sentencia de 12 de julio de 2012 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que estableció como contraria a derecho comunitario una disposición que impone a los contribuyentes que trasladan su residencia a otro Estado miembro la obligación de incluir todas las rentas pendientes de imputación en la base imponible del último ejercicio fiscal en el que se les haya considerado contribuyentes residentes.

21. Rendimientos íntegros del trabajo:

a. Imputación de primas de seguros colectivos contratados con posterioridad a 1 de diciembre de 2012.

Se establece un régimen de imputación obligatoria de los seguros colectivos para el caso de que las primas superen, por empresario aportante y por contribuyente, 100.000 euros. Ello puede tener su repercusión en el IRPF, tanto en la determinación de las rentas del trabajo como en las deducciones

sobre la base, así como en los gastos deducibles del Impuesto sobre Sociedades. Por otra parte, la Disposición Transitoria Vigésimosexta limita el nuevo tratamiento a los contratos de seguro contratados a partir del 1 de enero de 2013.

b. Limitación de la aplicación de los porcentajes de reducción sobre los rendimientos del trabajo derivados de extinciones de relaciones laborales o mercantiles.

Se incluye como novedad la limitación de no aplicar la reducción del 40% a las indemnizaciones por despido que superen los 1.000.000 euros. Se establece un endurecimiento del tratamiento para las indemnizaciones superiores a 700.001 euros al minorar la base sobre la que se puede aplicar el porcentaje de reducción. Este nuevo tratamiento no será aplicable a extinciones de la relación laboral producidas con anterioridad a 1 de enero de 2013.