

11-2012
Diciembre, 2012

NOVEDADES FISCALES DE LA LEY DE PRESUPUESTOS PARA 2013 Y DE LA LEY DE MEDIDAS TRIBUTARIAS

Con fecha 28 de diciembre de 2012 se han publicado en el Boletín Oficial del Estado la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (en adelante, Ley de Medidas Tributarias) y la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2013.

Se describen continuación las principales novedades tributarias que incluyen ambas leyes.

1. RÉGIMEN LEGAL Y FISCAL DE LAS SOCIMI

Una de las novedades de mayor trascendencia que se incluyen en la Ley de Medidas Tributarias es la reforma de las denominadas *Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión el Mercado Inmobiliario* (en adelante, "SOCIMI"), que tiene por objeto simplificar y flexibilizar su régimen legal y fiscal y equipararlo al de otros países de nuestro entorno. Recordemos que los principales rasgos de las SOCIMI son el objeto social consistente en el arrendamiento de bienes inmuebles de naturaleza urbana y la obligación de distribuir anualmente un porcentaje determinado de sus beneficios.

El nuevo régimen fiscal de las SOCIMI también resulta aplicable a las denominadas "SOCIMI no cotizadas", que son entidades residentes con el mismo objeto social y política de distribución de dividendos que las SOCIMI, y que están íntegramente participadas por otras SOCIMI o por REIT extranjeros.

Por su trascendencia, el nuevo régimen fiscal de las SOCIMI es objeto de un Boletín Fiscal monográfico sobre el mismo (Novedades Mercantil/Fiscal 1/2012). No obstante, a continuación se resumen algunos de los cambios con respecto al régimen anterior que tienen mayor relevancia:

- Las SOCIMI pasan a tributar del 19% al 0%, siempre que los accionistas que posean una participación igual o superior al 5% en el capital social de las mismas tributen sobre los dividendos distribuidos a un tipo igual o superior al 10%. En caso contrario, la SOCIMI estará sometida a un gravamen especial del 19% sobre el importe de los dividendos distribuidos a los socios con participaciones de al menos el 5% que no cumplan el mencionado requisito de tributación.

- En caso de incumplimiento de los requisitos para la aplicación del régimen, las rentas generadas afectadas por este incumplimiento tributarán conforme al régimen general en el Impuesto sobre Sociedades (30%) en todos los periodos impositivos en los que hubiera resultado de aplicación el régimen especial.
- En el caso de las SOCIMI no cotizadas, participadas íntegramente por REIT extranjeros o por otras SOCIMI, el requisito de tributación del 10% se refiere a los propios REIT o a los accionistas de estos últimos.
- Se reduce el porcentaje de distribución obligatoria de dividendos del 90% al 80% de los beneficios procedentes de las rentas de alquiler y de los dividendos de participaciones afectas a su objeto social, manteniendo la obligación de distribuir el 50% de las ganancias obtenidas en la transmisión de inmuebles.
- Los accionistas de las SOCIMI pasan a tributar de la siguiente forma:
 - Personas físicas residentes: integrarán los dividendos procedentes de las SOCIMI en la base imponible de la renta del ahorro del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) sin derecho a la exención sobre los primeros 1.500 euros. Las ganancias patrimoniales tributarán según las reglas generales del IRPF.
 - Personas jurídicas residentes: integrarán los dividendos y ganancias patrimoniales procedentes de las SOCIMI en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, sin deducción por doble imposición.
 - Inversores no residentes: los dividendos que perciban quedan sometidos al régimen general de retenciones en la medida en que los beneficios de los que proceden hayan quedado sometidos al gravamen especial del 19%, si bien no resultará de aplicación la exención que el régimen general establece para los primeros 1.500 euros.

En caso contrario, los dividendos no estarán sometidos a retención. Las ganancias patrimoniales por la transmisión de acciones de las SOCIMI tributarán en el régimen general (i.e. 21% salvo que un Convenio para evitar la doble imposición disponga otra cosa), si bien no resultará de aplicación la exención prevista para las ganancias patrimoniales obtenidas en la venta de valores en mercados secundarios españoles.
- Se reduce el importe del capital social mínimo de 15 millones a 5 millones de euros.
- Se introduce el requisito de que las acciones de las SOCIMI sean nominativas.
- Se flexibiliza el requisito de cotización en mercados regulados para admitir también la negociación de los títulos en sistemas multilaterales de negociación (por ejemplo, en España, el Mercado Alternativo Bursátil o MAB).
- Se elimina el requisito de diversificación de la inversión en al menos tres inmuebles.
- Se elimina la limitación del volumen de endeudamiento del 70% del valor de los activos.

2. RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES DEDICADAS AL ARRENDAMIENTO DE VIVIENDAS

Se flexibilizan, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2013, los requisitos para la aplicación del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda en el Impuesto sobre Sociedades. En concreto:

- Se reduce de 10 a 8 viviendas el número mínimo de viviendas que deben estar arrendadas u ofrecidas en arrendamiento en cada periodo para la aplicación del régimen especial.
- Se elimina el requisito relativo a la superficie máxima construida por vivienda.
- Se reduce de 7 a 3 años el número de años mínimo en el que las viviendas deben permanecer arrendadas u ofrecidas en arrendamiento.
- Se flexibilizan las condiciones para la aplicación del régimen fiscal especial a aquellas entidades que desarrollen actividades complementarias a la actividad económica principal de arrendamiento de viviendas.

Así, podrá aplicarse el régimen especial (i) no solo cuando el 55% de las rentas del periodo –excluidas las derivadas de la transmisión de los inmuebles arrendados transcurrido el periodo de mantenimiento- puedan beneficiarse de las bonificaciones del régimen especial (como sucedía hasta el momento), (ii) sino también, como novedad, cuando al menos el 55% del valor del activo sea susceptible de generar rentas que tengan derecho a la aplicación del régimen especial.

3. ACTUALIZACIÓN DE BALANCES

La Ley de Medidas Tributarias ha regulado una actualización fiscal, con carácter voluntario, con un gravamen del 5% sobre el importe revalorizado. Las características de esta actualización se describen en detalle a continuación.

3.1 Sujetos que se pueden acoger a la actualización

Se pueden acoger a esta opción (i) los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades; (ii) los contribuyentes del IRPF 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 (iii) los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) que operen en territorio español a través de un establecimiento permanente.

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que tributen en el régimen de consolidación fiscal que se acojan a esta opción, deberán practicar las operaciones de actualización en régimen individual.

3.2 Elementos patrimoniales susceptibles de actualización

Serán actualizables:

- Los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias situados tanto en España como en el extranjero.
- Los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias adquiridos en régimen de arrendamiento financiero, condicionado, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra.
- Los elementos patrimoniales correspondientes a acuerdos de concesión registrados como activo intangible por las empresas concesionarias que deban aplicar los criterios contables establecidos por la Orden EHA/3362/2010.

Los elementos patrimoniales actualizables son los que figuran en el primer balance cerrado con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley de Medidas Tributarias, esto es el 28 de diciembre de 2012. Por lo tanto, las entidades cuyo ejercicio social coincida con el año natural, deberán considerar el balance cerrado a 31 de diciembre de 2012. Los contribuyentes del IRPF aplicarán la actualización sobre los elementos que estén en los libros registros a 31 de diciembre de 2012 cuando estén obligados a su llevanza.

En relación con estos elementos susceptibles de actualización la Ley matiza lo siguiente:

- No se aplican estos coeficientes sobre los elementos patrimoniales que estén totalmente amortizados a esa fecha. A estos efectos se tomarán, como mínimo, las amortizaciones que debieron realizarse con dicho carácter.
- La actualización se referirá necesariamente a todos los elementos susceptibles de acogerse y a las correspondientes amortizaciones. Sin embargo, en caso de que se trate de inmuebles, se podrá optar por su actualización de forma independiente para cada uno de ellos. En este último caso se deberá distinguir entre el valor del suelo y el de la construcción.
- En el caso de contribuyentes del IRPF, los elementos actualizables deberán estar afectos a la actividad económica; y en el de los del IRNR, deberán estar afectos al establecimiento permanente español.
- La actualización no afecta a las operaciones de incorporación de elementos patrimoniales no registrados en los libros de contabilidad, o en los libros registros correspondientes, o de eliminación de pasivos inexistentes.

3.3 Cálculo de la actualización

La actualización se calcula (i) aplicando sobre los elementos y sus correspondientes amortizaciones unos coeficientes en función del año en que se produjeron o se adquirieron y en el que se dedujeron las dotaciones a las amortizaciones; (ii) restando a la diferencia entre los valores anteriores el valor neto del elemento sobre el que se aplicaron

los coeficientes; y (iii) multiplicando ese resultado por un coeficiente de endeudamiento. El importe obtenido de esta forma será el saldo de la cuenta “reserva de actualización”.

Los coeficientes de actualización son los siguientes:

	COEFICIENTE
Con anterioridad a 1 de enero de 1984	2,2946
En el ejercicio 1984	2,0836
En el ejercicio 1985	1,9243
En el ejercicio 1986	1,8116
En el ejercicio 1987	1,7258
En el ejercicio 1988	1,6487
En el ejercicio 1989	1,5768
En el ejercicio 1990	1,5151
En el ejercicio 1991	1,4633
En el ejercicio 1992	1,4309
En el ejercicio 1993	1,4122
En el ejercicio 1994	1,3867
En el ejercicio 1995	1,3312
En el ejercicio 1996	1,2679
En el ejercicio 1997	1,2396
En el ejercicio 1998	1,2235
En el ejercicio 1999	1,2150
En el ejercicio 2000	1,2089
En el ejercicio 2001	1,1839
En el ejercicio 2002	1,1696
En el ejercicio 2003	1,1499
En el ejercicio 2004	1,1389
En el ejercicio 2005	1,1238
En el ejercicio 2006	1,1017
En el ejercicio 2007	1,0781
En el ejercicio 2008	1,0446
En el ejercicio 2009	1,0221
En el ejercicio 2010	1,0100
En el ejercicio 2011	1,0100
En el ejercicio 2012	1,0000

Se prevé especialmente lo siguiente:

- Si se trata de elementos patrimoniales actualizados de acuerdo con lo previsto en la anterior actualización (Real Decreto-ley 7/1996), los coeficientes se aplicarán sobre el precio de adquisición y sobre las amortizaciones que fueron fiscalmente deducibles de dichos elementos, sin tomar en consideración el importe del incremento neto de valor resultante de aquellas operaciones de actualización.
- En el caso de entidades de crédito y aseguradoras, no se tendrán en cuenta las revalorizaciones de inmuebles que se hayan podido realizar, como consecuencia de

la primera aplicación de sus normas contables sectoriales y que no tuvieron incidencia fiscal.

El nuevo valor del elemento patrimonial obtenido por la aplicación de los coeficientes de actualización se deberá minorar en el importe de su valor neto anterior, y al resultado se le aplicará un coeficiente de endeudamiento que vendrá determinado por la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{Patrimonio neto}}{\text{Patrimonio neto} + \text{Pasivo total} - \text{Derechos de crédito y tesorería}}$$

Para determinar los parámetros del cociente se tendrán en cuenta las magnitudes habidas durante el tiempo de tenencia del elemento patrimonial o en los cinco ejercicios anteriores a la fecha del balance de actualización, si este último plazo fuera menor, a elección del sujeto pasivo o contribuyente.

Este coeficiente no se aplicará si resulta superior a 0,4. Tampoco lo deberán tener en cuenta los contribuyentes del IRPF.

El importe que resulte se minorará en el incremento neto de valor derivado de las operaciones de actualización del Real Decreto-ley 7/1996.

La diferencia positiva así determinada es el importe de la depreciación monetaria o incremento neto de valor del elemento patrimonial actualizado. Dicho importe se abonará a la cuenta “reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre” (en adelante en esta reseña, para simplificar, se le denomina Reserva de Revalorización) y, sumado al valor anterior a la realización de las operaciones de actualización, determinará el nuevo valor del elemento patrimonial actualizado.

- La Reserva de Revalorización no podrá tener carácter deudor, ni en relación con el conjunto de las operaciones de actualización ni en relación a la actualización de algún elemento patrimonial.
- La Reserva de Revalorización formará parte de los fondos propios. Para los contribuyentes del IRPF obligados a llevar los libros registros de su actividad económica, el importe de la revalorización contable deberá reflejarse en el libro registro de bienes de inversión.
- El valor del elemento patrimonial actualizado no podrá exceder de su valor de mercado, teniendo en cuenta su estado de uso en función de los desgastes técnicos y económicos y de la utilización que de ellos se haga por el sujeto pasivo o contribuyente.

La actualización deberá realizarse (i) en el caso de personas jurídicas, desde la fecha de cierre del balance y hasta el día en que termine el plazo para su aprobación (el balance actualizado deberá estar aprobado por el órgano social competente); y (ii) en el caso de contribuyentes del IRPF, entre el 31 de diciembre de 2012 y la fecha de finalización del

plazo de presentación de la declaración por dicho impuesto correspondiente al período impositivo 2012.

3.4 Efectos fiscales de la actualización

Las consecuencias fiscales de las operaciones de actualización son las siguientes:

- Se somete a un gravamen único del 5% sobre el saldo acreedor de la Reserva de Revalorización para las personas jurídicas o sobre el incremento neto de valor de los elementos patrimoniales actualizados para los contribuyentes del IRPF que estuvieran obligados a llevar los libros registros de su actividad económica.

El importe del gravamen único no tendrá la consideración de cuota del Impuesto sobre Sociedades, ni de IRPF, ni de IRNR. Su importe se cargará en la Reserva de Revalorización y no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible de los citados Impuestos, sino de deuda tributaria.

- La Reserva de Revalorización no se integrará en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, del IRPF ni del IRNR.
- 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.
- En el caso de que se produzca una pérdida en la transmisión o deterioro de valor de los elementos patrimoniales actualizados, a efectos de la integración de dicha pérdida o deterioro en la base imponible, se minorará el importe de la Reserva de Revalorización que corresponda a esos elementos. Esta previsión no resulta de aplicación a los contribuyentes del IRPF.

3.5 Gravamen único del 5%

El hecho imponible del gravamen único se entiende producido (i) en el caso de personas jurídicas, cuando el balance actualizado se apruebe por el órgano competente; y, (ii) en el caso de personas físicas, cuando se formule el balance actualizado. Para los contribuyentes del IRPF, obligados a llevar los libros registros de su actividad económica, el hecho imponible se entenderá realizado el día 31 de diciembre de 2012.

Será exigible (i) el día que se presente la declaración relativa al período impositivo al que corresponda el balance en el que constan las operaciones de actualización; y (ii) para los contribuyentes del IRPF, el día que se presente la declaración correspondiente al período impositivo 2012.

Este gravamen se autoliquidará e ingresará conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades o del IRNR relativa al período impositivo al que corresponda el balance en el que constan las operaciones de actualización, o del IRPF correspondiente

al período impositivo 2012. En dicha declaración constará el balance actualizado junto con la información complementaria que se determine reglamentariamente. La presentación de la declaración fuera de plazo será causa invalidante de las operaciones de actualización.

3.6 Indisponibilidad y destino de la Reserva de Revalorización

La Reserva de Revalorización será indisponible hasta que sea comprobada y aceptada por la Administración tributaria; la comprobación deberá realizarse dentro de los tres años siguientes a la fecha de presentación de la declaración. A estos efectos, no se entenderá que se ha dispuesto en los casos de separación de socios, o como consecuencia de la realización de alguna operación de reestructuración acogida al régimen de neutralidad fiscal o cuando se haya aplicado en virtud de una obligación de carácter legal.

En caso de que tras la comprobación administrativa se minore el saldo de la cuenta, se devolverá, de oficio, el importe del gravamen único que corresponda al saldo minorado. Esta misma regla se aplicará en caso de minoración del incremento neto del valor, tratándose de personas físicas.

Una vez efectuada la comprobación o transcurrido el plazo para la misma, el saldo de la cuenta podrá destinarse a:

- La eliminación de resultados contables negativos.
- La ampliación de capital social.
- Transcurridos diez años contados a partir de la fecha de cierre del balance en el que se reflejaron las operaciones de actualización, a reservas de libre disposición. No obstante, el referido saldo sólo podrá ser objeto de distribución cuando los elementos patrimoniales actualizados estén totalmente amortizados, hayan sido transmitidos o dados de baja en el balance.

Estas reservas darán derecho a la deducción por doble imposición de dividendos del artículo 30 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Igualmente, darán derecho a la exención de 1.500 euros del artículo 7. y) de la Ley del IRPF.

La aplicación del saldo de la Reserva de Revalorización a finalidades distintas de las anteriores o antes de efectuarse la comprobación o de que transcurra el plazo para efectuar la misma, determinará la integración del saldo en la base imponible del período impositivo en que dicha aplicación se produzca, no pudiendo compensarse con dicho saldo las bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.

Estas previsiones acerca de la indisponibilidad y destino de la Reserva de Revalorización no resultan de aplicación a los contribuyentes del IRPF.

3.7 Menciones a la Reserva de Revalorización en la memoria

En la memoria de las cuentas anuales correspondientes a los ejercicios en que los elementos actualizados se hallen en el patrimonio de la entidad deberá incluirse información relativa a ellos, los criterios de actualización, el importe de la actualización y su efecto sobre la amortización, así como los movimientos de la cuenta.

El incumplimiento de estas obligaciones tendrá la consideración de infracción tributaria grave y, en caso de incumplimiento sustancial, dará lugar a la integración del saldo de la Reserva de Revalorización en la base imponible del primer período impositivo más antiguo de entre los no prescritos en que dicho incumplimiento se produzca, no pudiendo compensarse con dicho saldo las bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.

4. IMPUESTO SOBRE LOS DEPÓSITOS EN LAS ENTIDADES DE CRÉDITO

La Ley incluye la creación del llamado “Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito”, que tiene por objeto gravar los depósitos constituidos en las entidades de crédito, cualquiera que sea su naturaleza, en todo el territorio nacional y que resultará exigible para los periodos iniciados a partir del 1 de enero de 2013:

- El periodo impositivo coincide con el año natural y se define como contribuyente a las entidades de crédito (definidas en el artículo 1 del Real Decreto Legislativo 1298/1986, de 28 de junio) y a las sucursales en territorio español de entidades de crédito extranjeras.
- Constituye el hecho imponible del impuesto el mantenimiento de fondos de terceros por estas entidades y sucursales, que comporten la obligación de restitución, a excepción de los fondos mantenidos en sucursales fuera del territorio español.
- La base imponible viene determinada por el importe resultante de promediar aritméticamente el saldo final de cada trimestre natural del periodo impositivo, correspondiente a las partida 4 “Depósitos de la clientela” del Pasivo del Balance reservado de las entidades de crédito, incluidos en los estados financieros individuales, minorándose en las cuantías de los “Ajustes por Valoración”.
- La cuota tributaria será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen del 0 por ciento¹, de la que se deducirá el pago a cuenta realizado en su caso para la obtención de la cuota diferencial.

¹ Si bien el tipo de gravamen puede ser modificado en ejercicios posteriores a través de la Ley de Presupuestos, la creación del impuesto con un tipo del 0 % responde a la intención del legislador de reservar para el Estado la competencia para gravar los depósitos bancarios.

- La autoliquidación se presentará en el mes de julio del año siguiente al periodo impositivo, existiendo la obligación de realizar un pago a cuenta en el mes de julio de cada ejercicio por el importe del 50 % de la cuota resultante de aplicar el tipo vigente en ese periodo impositivo a la base imponible del periodo impositivo anterior. En cualquier caso, no existe obligación de presentar autoliquidación ni pago a cuenta cuando la cuota íntegra sea igual a cero euros.
- Se habilita la modificación de la cuota tributaria y el pago a cuenta a través de la Ley de Presupuestos Generales del Estado.
- Se prevé la exención del pago del Impuesto para el Banco de España, el Banco Europeo de Inversiones, el Banco Central Europeo y el Instituto de Crédito Oficial.

Finalmente, se prevé la compensación a las Comunidades Autónomas que hubieran creado el Impuesto a través de una Ley aprobada con anterioridad a 1 de diciembre de 2012.

5. TRIBUTACIÓN DE LAS INDEMNIZACIONES POR DESPIDO O CESE

Tal y como ha venido anunciándose, con efectos a partir de 1 de enero de 2013 se endurece la tributación de las indemnizaciones por despido o cese de “cuantía muy elevada”. Las modificaciones se producen tanto en la tributación de sus perceptores como en la de los pagadores de las correspondientes indemnizaciones, que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

5.1 En el Impuesto sobre Sociedades del pagador

Serán no deducibles los gastos derivados de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil (administradores o miembros del Consejo de Administración), “o de ambas”, que excedan, para cada perceptor, del importe de 1.000.000 de euros o, en caso de resultar superior, del importe que esté exento en el IRPF, aun cuando se satisfagan en varios periodos impositivos.

En definitiva:

- Si la indemnización exenta para un determinado perceptor es superior a 1.000.000 de euros y asciende, por ejemplo, a 1.500.000 euros y se satisface una indemnización de 2.000.000, será deducible el gasto solo hasta los 1.500.000 euros exentos, siendo el resto no deducible;
- Si la indemnización exenta es inferior al referido 1.000.000 de euros pero la indemnización satisfecha es superior a dicho importe, por ejemplo 2.000.000, será deducible el gasto hasta 1.000.000 de euros, siendo el exceso no deducible.

Para determinar el límite deducible se computarán las cantidades satisfechas por otras entidades que formen parte de un mismo grupo de sociedades en los términos del artículo 42 del Código de Comercio.

La limitación expuesta no será de aplicación a los gastos que se deriven de relaciones laborales o mercantiles que se hayan extinguido con anterioridad a 1 de enero de 2013.

5.2 En el IRPF del perceptor

Se modifica el tratamiento de las indemnizaciones cuando sean rentas irregulares, estableciéndose que en el caso de cese de la relación laboral o mercantil (de administradores o miembros del Consejo de Administración) la reducción del 40%² será aplicable de la siguiente forma:

- Se mantiene, como regla general, que dicha reducción podrá aplicarse sobre un máximo de 300.000 euros anuales.
- Si la indemnización está comprendida entre 700.000,01 euros y 1.000.000 de euros, la reducción del 40% se aplicará sobre la cantidad que resulte de minorar 300.000 euros en la diferencia entre la cuantía del rendimiento y 700.000 euros.

De esta forma, si la cuantía de la indemnización fuera igual o superior a 1.000.000 de euros, no podrá aplicarse la reducción.

Aunque la norma no lo establece claramente, la inserción de esta regla en la normativa separadamente de la regulación de las rentas exentas, debería llevar a que este régimen de rentas irregulares se aplicara solo sobre la parte no exenta de las indemnizaciones. Así, para una indemnización de, por ejemplo, 900.000 euros, estando exentos 300.000, debe entenderse que, dado que la indemnización no exenta es de 600.000 euros, inferior a 700.000 euros, la reducción será aplicable considerando el límite general de 300.000 euros. Sin embargo, si en este ejemplo, la cantidad no exenta fuera de 800.000 euros, la reducción del 40% sería aplicable sobre el importe máximo de 200.000 euros.

Estas modificaciones no resultarán aplicables a los rendimientos del trabajo que deriven de extinciones producidas con anterioridad a 1 de enero de 2013.

6. NUEVO RÉGIMEN FISCAL APLICABLE A LAS GANANCIAS DEL JUEGO

Con efectos desde 1 de enero de 2013, queda suprimida la exención en el IRPF aplicable a las ganancias obtenidas de los premios y loterías (ONCE, Cruz Roja, Loterías y Apuestas del Estado, etc.), aunque su importe no se integrará en la base imponible del impuesto.

² Prevista en la normativa reguladora del IRPF para indemnizaciones que se entiendan generadas en más de dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente o que se califiquen reglamentariamente como obtenidas de forma notoriamente irregular.

Se crea, paralelamente, un gravamen especial para esos premios, es decir, para:

- (i) Los premios de loterías y apuestas organizadas por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado, por los órganos o entidades de las Comunidades Autónomas y los derivados de los sorteos de la Cruz Roja y de los juegos autorizados a la ONCE; y
- (ii) Los premios de loterías, apuestas y sorteos organizados por organismos públicos o entidades que realicen actividades de carácter social o asistencial sin ánimo de lucro de otros Estados de la UE o del Espacio Económico Europeo (con idénticos objetivos a los de los organismos indicados en la letra (i) anterior).

Se trata de un gravamen exigible por décimo, fracción o cupón premiado (y no por cotitular) exigible a los premios superiores a 2.500 euros y solo por la parte que exceda de este importe. No obstante, si la cuantía del décimo, fracción o cupón, o de la apuesta, es inferior a 0,50 euros, la cuantía exenta máxima se reducirá proporcionalmente.

La base imponible está constituida por el importe del premio no exento. En caso de premios en especie, la base imponible será el valor de mercado del premio, minorado en el ingreso a cuenta y en el importe exento de 2.500 euros.

La cuota será el resultado de aplicar a la base imponible un tipo del 20%, menos las retenciones e ingresos a cuenta practicados. En este sentido, los premios estarán sometidos a retención o ingreso a cuenta a un tipo del 20% (que se aplicará sobre la base imponible del gravamen especial). Los sujetos estarán obligados a presentar una autoliquidación por el gravamen especial, salvo que el premio sea inferior al importe exento o se haya practicado retención o ingreso a cuenta.

Dicho gravamen, que se devenga cuando se satisfaga o abone el premio, no resultará de aplicación a los premios derivados de juegos celebrados con anterioridad a 1 de enero de 2013.

El gravamen especial será también aplicable a los contribuyentes del IRNR sin mediación de establecimiento permanente (para los premios descritos en el punto (i) anterior), en similares términos y condiciones.

En este caso, la retención o ingreso a cuenta del 20% se practicarán incluso aunque el premio se encuentre exento en virtud de lo dispuesto en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable. No obstante, en este caso, podrá solicitarse la aplicación del Convenio y la devolución consiguiente.

Para estos contribuyentes, los premios indicados solo podrán estar gravados por el indicado gravamen especial.

Los referidos premios también tributarán en el Impuesto sobre Sociedades, estando sometidos a retención o ingreso a cuenta del 20% sobre la parte sujeta y no exenta.

Finalmente, con efectos 1 de enero de 2012, se modifica en el IRPF la regla que establece que no se computan (como pérdidas patrimoniales) las pérdidas debidas al juego. La nueva redacción establece que no se computarán dichas pérdidas, obtenidas en el período

impositivo, en la medida que excedan de las ganancias obtenidas en el juego en el mismo período impositivo. No obstante, en ningún caso se computarán las pérdidas derivadas de la participación en los juegos sometidos al gravamen especial.

7. OTRAS MODIFICACIONES EN EL IRPF

7.1 Reglas de imputación temporal: cambio de residencia

La Ley establece que cuando un contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, deberá integrar en la base imponible del último período impositivo sus rentas pendientes de imputación. Esta imputación requerirá, en algunos casos, la presentación de autoliquidación complementaria de dicho período, pero sin sanción, ni intereses de demora, ni recargos.

Como novedad, se señala ahora que cuando el traslado se produzca a otro Estado miembro de la UE, podrán imputarse dichas rentas conforme a lo indicado en el párrafo anterior pero también, a opción del sujeto, podrán declararse a medida que se vayan obteniendo mediante la presentación de autoliquidaciones complementarias de la del último período de residencia (también sin sanción, ni intereses de demora ni recargos).

7.2 Valoración de la cesión del uso de vivienda

La cesión de uso de vivienda se ha valorado a los efectos de su consideración como retribución en especie hasta la fecha por el 5% ó 10% del valor catastral de la vivienda (dependiendo de si el mismo está o no revisado con anterioridad a 1 de enero de 1994), con el límite del 10% de las restantes retribuciones del trabajo.

A partir de 1 de enero de 2013 esta regla de valoración solo será aplicable a los casos en que la vivienda sea propiedad del pagador.

En el resto de los casos, la retribución en especie se valorará por el coste para el pagador (incluyendo los tributos que graven la operación), sin que, además, esa valoración pueda ser inferior a la que hubiera correspondido de aplicarse la regla anterior correspondiente a viviendas propiedad del pagador.

No obstante lo anterior, durante 2013 podrá seguir aplicándose la normativa anterior para aquellas viviendas que no sean propiedad del pagador pero en las que la entidad empleadora ya viniera cediendo su uso con anterioridad al 4 de octubre de 2012.

7.3 Obligación de imputar las aportaciones a los compromisos por pensiones

La Ley del Impuesto establece que determinadas contribuciones o aportaciones satisfechas por los empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones son de imputación voluntaria. La falta de imputación de dichas contribuciones o aportaciones ha venido permitiendo que los trabajadores no tributen por este tipo de rentas en tanto no perciban las correspondientes prestaciones.

En concreto, la imputación es voluntaria en el caso de contratos de seguro colectivo distintos de los planes de previsión social empresarial, exigiéndose únicamente que la decisión que se adopte se mantenga respecto del resto de primas que se satisfagan hasta la extinción del contrato de seguro. La imputación no es voluntaria sino obligatoria, en cambio, en los contratos de seguro de riesgo salvo que se cubran conjuntamente las contingencias de jubilación y de fallecimiento o incapacidad.

La novedad que ahora se introduce, con efectos 1 de enero de 2013, es que la imputación será siempre obligatoria por el importe que exceda de 100.000 euros anuales por contribuyente, respecto del mismo empresario, salvo en los seguros colectivos contratados en el marco de despidos colectivos.

Esta modificación no operará en el caso de contratos de seguro colectivos contratados con anterioridad a 1 de diciembre de 2012 siempre que en ellos (i) figuren primas de importe determinado expresamente y (ii) el importe anual de éstas supere el límite de 100.000 euros. En estos casos no es obligatoria la imputación por ese exceso.

7.4 Gastos e inversiones para habitar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información

Se extiende para 2013 el tratamiento de los gastos e inversiones para habitar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información, de forma que los mismos seguirán teniendo la consideración de gastos de formación, y, por lo tanto, generarán rentas no sujetas en el IRPF.

En consonancia con ello, darán derecho a la aplicación de la deducción de gastos de formación en el Impuesto sobre Sociedades, que prorrogará su vigencia para dichos gastos a 2013.

7.5 Rendimientos de actividades económicas: reducción del rendimiento neto por creación o mantenimiento de empleo

Se extiende para el ejercicio 2013 la vigencia de la reducción del rendimiento neto de actividades económicas por creación o mantenimiento de empleo. Recordemos que esta reducción, del 20% del rendimiento neto positivo declarado, minorado en determinadas reducciones, es aplicable a los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios para el conjunto de sus actividades sea inferior a 5 millones de euros y con una plantilla media inferior a 25 empleados, cuando mantengan o creen empleo.

7.6 Coeficientes de actualización del valor de adquisición para transmisiones de inmuebles

La Ley de Presupuestos fija para 2013, como todos los años, los coeficientes de actualización del valor de adquisición aplicables en el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial correspondiente a las transmisiones de bienes inmuebles no afectos a actividades económicas (recordemos que desde el año 1999 estos coeficientes se aplican solamente en la transmisión de bienes inmuebles).

Los coeficientes para 2013 son los siguientes:

	COEFICIENTE
1994 y anteriores ⁽¹⁾	1,3167
1995	1,3911
1996	1,3435
1997	1,3167
1998	1,2912
1999	1,2680
2000	1,2436
2001	1,2192
2002	1,1952
2003	1,1719
2004	1,1489
2005	1,1263
2006	1,1042
2007	1,0826
2008	1,0614
2009	1,0406
2010	1,0303
2011	1,0201
2012	1,0100
2013	1,0000

⁽¹⁾ Cuando los bienes inmuebles hubieran sido adquiridos el 31 de diciembre de 1994, el coeficiente será 1,3911.

Los coeficientes aplicables a los bienes inmuebles afectos a actividades económicas serán los previstos para el Impuesto sobre Sociedades, indicados en el apartado correspondiente de este Boletín.

7.7 Transmisión de elementos patrimoniales con menos de un año de antigüedad

Se modifica el tratamiento de las alteraciones patrimoniales, quedando éste de forma muy similar, aunque no idéntica, al que existía con anterioridad a la reforma del año 2006.

A partir de 1 de enero de 2013 vuelven a clasificarse las alteraciones patrimoniales en tres categorías:

- (i) Las no derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales;
- (ii) Las derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas en dichos elementos con más de un año de antelación a la transmisión, o de derechos de suscripción de valores adquiridos con la misma antelación.

(iii) Las anteriores pero generadas en un año o menos.

Sólo las indicadas en el punto (ii) anterior formarán parte de la base del ahorro, es decir, tributarán a los tipos fijos de gravamen. El resto de alteraciones se integrará en la base imponible general, tributando al tipo marginal.

Esta modificación va acompañada de un cambio en el régimen de integración y compensación de rentas. Queda de la siguiente manera:

- Las alteraciones generadas en un período de hasta un año pasan a integrarse con aquellas que no deriven de la transmisión o mejora de elementos patrimoniales.
- Si tras dicha integración resulta un saldo negativo, su importe se compensará con el saldo positivo resultante de la integración y compensación de los rendimientos e imputaciones de renta, hasta un 10% (antes era un 25%) de dicho saldo positivo.
- Si resulta finalmente un saldo negativo, se compensará en los cuatro años siguientes, conforme a las reglas generales de compensación.

Como medida transitoria, se permite:

- Que las pérdidas patrimoniales generadas en un plazo no superior a un año no prescritas y pendientes de compensación a 1 de enero de 2013 (es decir, generadas entre 2009 y 2012, ambos inclusive), se puedan seguir compensando con el saldo positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales del ahorro.
- Que las pérdidas que no deriven de la transmisión de elementos patrimoniales (o su mejora) correspondientes a los ejercicios 2009 a 2012, se puedan compensar con los rendimientos e imputaciones de renta de la base general con el límite anterior del 25% (no el nuevo del 10%) del saldo positivo resultante de la integración y compensación de dichos rendimientos e imputaciones. En todo caso, la compensación así efectuada, junto con la que corresponda a pérdidas de igual naturaleza generadas desde 1 de enero de 2013, no podrán exceder del 25% del referido saldo positivo.

7.8 Deducción por inversión en vivienda habitual

Se suprime la deducción por inversión en vivienda habitual a partir de 1 de enero de 2013.

No obstante, se establece un régimen transitorio para los contribuyentes que con anterioridad al 1 de enero de 2013 hubieran (i) adquirido su vivienda habitual, o (ii) satisfecho cantidades para su construcción; o (iii) satisfecho cantidades para obras de rehabilitación o ampliación de la vivienda habitual, o, finalmente (iv) satisfecho cantidades para obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual de las personas con discapacidad. En estos dos últimos casos, las obras deberán estar terminadas antes de 1 de enero de 2017.

En tales circunstancias se podrá aplicar la deducción por adquisición de vivienda habitual conforme a la redacción vigente a 31 de diciembre de 2012.

En todo caso, se exige que el contribuyente haya practicado la deducción en relación con las cantidades satisfechas en un período devengado antes de 1 de enero de 2013, salvo que hubieran resultado de aplicación las limitaciones establecidas para sujetos (i) que hubieran aplicado la deducción por viviendas anteriores o (ii) que hubieran aplicado la exención por reinversión de una vivienda anterior o (iii) ambos.

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

7.9 Compensación en 2012 por percepción de rendimientos del capital mobiliario con período de generación superior a dos años

La Ley 35/2006 eliminó la aplicación de la reducción del 40% o del 75%, según el caso, para los rendimientos del capital mobiliario irregulares. A fin de que esta medida no perjudicara a los contribuyentes con instrumentos financieros adquiridos antes de 20 de enero de 2006, la Ley de Presupuestos regula anualmente una compensación de la que cabe destacar lo siguiente:

- La compensación se aplica a los siguientes rendimientos:
 - Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios procedentes de instrumentos financieros contratados con anterioridad a 20 de enero de 2006, a los que hubiera resultado de aplicación el porcentaje de reducción del 40% previsto en el Texto Refundido de la Ley del IRPF, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, por haber tenido un período de generación superior a dos años.
 - Rendimientos derivados de percepciones en forma de capital diferido procedentes de seguros de vida o invalidez contratados con anterioridad a 20 de enero de 2006 y a los que hubieran resultado de aplicación los porcentajes de reducción del 40% o del 75% previsto en el citado Texto Refundido.
- La cuantía de la compensación será la diferencia positiva entre la cantidad resultante de aplicar los tipos de gravamen del ahorro al saldo positivo que resulte de integrar y compensar entre sí el importe total de los rendimientos netos anteriormente señalados y el importe teórico de la cuota íntegra.

Este importe teórico de la cuota íntegra se calculará del siguiente modo:

- Cuando el saldo resultante de integrar y compensar entre sí los citados rendimientos, aplicando los correspondientes porcentajes de reducción previstos en la normativa anteriormente vigente, sea cero o negativo, el importe teórico de la cuota íntegra será cero.

- Cuando dicho saldo sea positivo, el importe teórico de la cuota íntegra será la diferencia positiva entre (i) la cuota resultante de aplicar a la suma de la base liquidable general y del saldo positivo señalado, la escala de gravamen prevista en la normativa actual y (ii) la cuota resultante de aplicar dicha escala de gravamen a la base liquidable general.

Para determinar el saldo, cuando se trate de prestaciones de seguros de vida e invalidez, solamente se aplicarán las reducciones que correspondan a primas satisfechas hasta el 19 de enero de 2006. No obstante, se aplicará también a las posteriores cuando se trate de primas ordinarias previstas en la póliza original del contrato de seguro.

- A efectos de determinar la parte del rendimiento total obtenido que corresponde a cada prima del contrato de seguro de capital diferido, se multiplicará el rendimiento total por el coeficiente de ponderación que resulte del siguiente cociente:
 - En el numerador, el resultado de multiplicar la prima correspondiente por el número de años transcurridos desde que fue satisfecha hasta el cobro de la percepción.
 - En el denominador, la suma de los productos resultantes de multiplicar cada prima por el número de años transcurridos desde que fue satisfecha hasta el cobro de la percepción.

La entidad aseguradora deberá comunicar al contribuyente el importe de los rendimientos netos derivados de percepciones en forma de capital diferido procedentes de seguros de vida e invalidez correspondientes a cada prima, calculados conforme a lo previsto en los párrafos anteriores.

- La cuantía de esta compensación, calculada conforme a las reglas anteriormente señaladas, deberá restarse de la cuota líquida total, después de la deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas cuando resulte aplicable.

8. MODIFICACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

8.1 Limitación a las amortizaciones fiscalmente deducibles

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien en 2013 y 2014, la amortización contable del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias solo será deducible hasta el 70% de aquella que hubiera resultado fiscalmente deducible de acuerdo con los apartados 1 y 4 del artículo 11 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Esto también afecta a las amortizaciones de que procedan según el régimen especial de contratos de arrendamiento financiero.

La amortización contable que no resulte fiscalmente deducible por la aplicación de esta limitación no tendrá la consideración de deterioro y se deducirá a partir del primer período impositivo que se inicie dentro del año 2015, de forma lineal durante un plazo de 10 años o durante la vida útil del elemento patrimonial, a opción del sujeto pasivo.

No resulta de aplicación esta limitación a:

- Las “entidades de reducida dimensión”; es decir, aquellas en las que el importe neto de su cifra de negocios del período impositivo anterior sea inferior a 10 millones de euros. Estas entidades seguirán pudiendo deducir sus amortizaciones sin limitación, como lo vienen haciendo hasta ahora.

Por el contrario, sí se les aplicará la limitación a aquellas entidades que habiendo dejado de cumplir los requisitos para ser “entidades de reducida dimensión” continúan aplicando este régimen especial durante los tres períodos impositivos siguientes. En estos casos, la limitación del 70% también se aplicará a las amortizaciones aceleradas previstas en este régimen para inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y en elementos patrimoniales objeto de reinversión.

- Los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de un procedimiento específico de comunicación o de autorización, por parte de la Administración tributaria, en relación con su amortización.

8.2 Prórroga del tipo de gravamen reducido por mantenimiento o creación de empleo

Se extiende al período impositivo iniciado en 2013 la aplicación del tipo reducido de gravamen para entidades (i) cuyo importe neto de la cifra de negocios en el período sea inferior a 5 millones de euros, (ii) tengan una plantilla media en el período inferior a 25 empleados y (iii) creen o mantengan empleo (en los términos regulados en la propia normativa).

Así, estas entidades también podrán aplicar en el período que inicien en 2013 un tipo del 20% para los primeros 300.000 euros. La parte restante de la base imponible tributará al 25%.

8.3 Coeficientes de corrección monetaria para el año 2013 para la transmisión de inmuebles

La Ley de Presupuestos ha aprobado, como todos los años, los coeficientes de corrección monetaria que han de aplicarse para calcular el importe de la renta a integrar en la base imponible, como consecuencia de las transmisiones de inmuebles que tengan lugar en los períodos impositivos que se inicien en 2013.

Los nuevos coeficientes, aplicables sobre el precio de adquisición o coste de producción y sobre las amortizaciones contabilizadas, son los siguientes:

	COEFICIENTE
Con anterioridad a 1 de enero de 1984	2,3130
En el ejercicio 1984	2,1003
En el ejercicio 1985	1,9397
En el ejercicio 1986	1,8261
En el ejercicio 1987	1,7396
En el ejercicio 1988	1,6619
En el ejercicio 1989	1,5894
En el ejercicio 1990	1,5272
En el ejercicio 1991	1,4750
En el ejercicio 1992	1,4423
En el ejercicio 1993	1,4235
En el ejercicio 1994	1,3978
En el ejercicio 1995	1,3418
En el ejercicio 1996	1,2780
En el ejercicio 1997	1,2495
En el ejercicio 1998	1,2333
En el ejercicio 1999	1,2247
En el ejercicio 2000	1,2186
En el ejercicio 2001	1,1934
En el ejercicio 2002	1,1790
En el ejercicio 2003	1,1591
En el ejercicio 2004	1,1480
En el ejercicio 2005	1,1328
En el ejercicio 2006	1,1105
En el ejercicio 2007	1,0867
En el ejercicio 2008	1,0530
En el ejercicio 2009	1,0303
En el ejercicio 2010	1,0181
En el ejercicio 2011	1,0181
En el ejercicio 2012	1,0080
En el ejercicio 2013	1,0000

La nueva Ley de Presupuestos reitera las reglas contenidas en normas precedentes para realizar el cálculo de la plusvalía gravable en el caso de transmisiones de elementos que hubiesen sido actualizados al amparo del Real Decreto-ley 7/1996 (básicamente consistentes en no tomar en consideración el importe del incremento neto de valor resultante de la actualización).

8.4 Pagos fraccionados

Los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades para los períodos impositivos que se inicien durante 2013 han de realizarse en los 20 primeros días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre de cada año y calcularse de la siguiente manera:

- En la modalidad de pago fraccionado que toma como base la cuota íntegra (minorada en deducciones y bonificaciones y en las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes) del último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el primer día de los meses de abril, octubre y diciembre, el porcentaje a aplicar sobre la base es del 18%.
- Para la modalidad que parte de la base imponible del período de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada ejercicio, el porcentaje será el siguiente:

- Si el importe neto de la cifra de negocios de la entidad en los doce meses del ejercicio anterior es inferior a 10 millones de euros, el porcentaje aplicable será el que resulte de multiplicar por 5/7 el tipo de gravamen redondeado por defecto.

Para entidades que tributen conforme al tipo general, el porcentaje de pago fraccionado se mantendrá, por tanto, en el 21%. Este es el porcentaje asimismo aplicable para las entidades cuyo volumen de operaciones no haya excedido de 6.010.121,04 euros.

- Si el importe neto de cifra de negocios de la entidad en los doce meses del ejercicio anterior es, al menos, de 10 millones de euros, pero inferior a 20 millones de euros, el porcentaje del pago fraccionado aplicable será el que resulte de multiplicar por quince veinteavos el tipo de gravamen redondeado por exceso.

Para entidades que tributen conforme al tipo general, el porcentaje de pago fraccionado se incrementará, por tanto, al 23%.

- Si el importe neto de cifra de negocios de la entidad en los doce meses del ejercicio anterior es, al menos, de 20 millones de euros, pero inferior a 60 millones de euros, el porcentaje del pago fraccionado aplicable será el que resulte de multiplicar por diecisiete veinteavos el tipo de gravamen redondeado por exceso.

Para entidades que tributen conforme al tipo general, el porcentaje de pago fraccionado se incrementará, por tanto, al 26%.

- Si el importe neto de cifra de negocios de la entidad en los doce meses del ejercicio anterior es, al menos, de 60 millones de euros, el porcentaje del pago fraccionado aplicable será el que resulte de multiplicar por diecinueve veinteavos el tipo de gravamen redondeado por exceso.

Para entidades que tributen conforme al tipo general, el porcentaje de pago fraccionado se incrementará, por tanto, al 29%.

En esta modalidad se permite minorar de la cuota resultante las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados correspondientes al período impositivo así como las bonificaciones correspondientes (bonificaciones por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla, por actividades exportadoras de producciones cinematográficas o audiovisuales, de libros, fascículos, etc. y otras) pero no las deducciones.

Esta modalidad de cálculo del pago fraccionado continúa siendo obligatoria para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones haya superado los 6.010.121,04 euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2013.

Asimismo, recordar que, como consecuencia las modificaciones introducidas por los Reales Decretos-ley 9/2011 , 12/2012 y 20/2012 (a los que se remite la Ley de Presupuestos) habrán de tenerse en cuenta cuestiones tales como que:

- Se integrará en la base imponible del periodo el 25% del importe de los dividendos y las rentas devengadas a los que resulte de aplicación el artículo 21 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- Hay un pago pago fraccionado mínimo aplicable a los sujetos pasivos cuyo importe neto de cifra de negocios en los doce meses del ejercicio anterior sea al menos de 20 millones de euros.

No obstante, se excluye a determinadas entidades de la obligación de realizar este pago fraccionado mínimo. En concreto, (i) a las entidades a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo; (ii) a las referidas en la Ley 11/2009, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario y (iii) a las sociedades de inversión de capital variable, los fondos de inversión, las sociedades de inversión inmobiliaria, el fondo de regulación del mercado hipotecario y los fondos de pensión (entidades que tributan a los tipos del 1% y del 0%).

A estas últimas entidades (que tributan a los tipos del 1% y del 0%) se les exime tanto de ingresar pagos fraccionados como de presentar la declaración correspondiente a los pagos fraccionados.

8.5 Nuevo régimen fiscal para las operaciones de reestructuración y resolución de entidades de crédito

Con efectos a partir del 15 de noviembre de 2012, se añade una Disposición adicional al Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Conforme a dicha disposición, resulta de aplicación el régimen especial de fusiones y escisiones del Capítulo VIII del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, incluidos sus efectos en los demás tributos, a las transmisiones del negocio o de activos o pasivos realizadas por entidades de crédito (en cumplimiento de planes de reestructuración o planes de resolución de entidades de crédito) a favor de otra entidad de crédito, al amparo de la normativa de reestructuración bancaria y reforzamiento de los recursos propios de las entidades de crédito, aun cuando no se correspondan con las operaciones reguladas en el referido régimen especial de fusiones.

8.6 Régimen del arrendamiento financiero

La Ley regula un régimen especial para los contratos de arrendamiento financiero. Básicamente, este régimen permite una amortización acelerada de los activos en régimen de arrendamiento financiero, e incluso anticipada (es decir, con inicio de la amortización, no con la entrada en funcionamiento del bien, sino desde el inicio de su construcción) en determinados casos, atendiendo a las peculiaridades del período de contratación o construcción de los activos o a las singularidades de su utilización económica.

La combinación de este régimen con el de las entidades navieras en función del tonelaje a través de ciertas estructuras *complejas* (a decir de la Comisión Europea), llevó a iniciar el procedimiento de Ayuda de Estado nº SA. 21233 (2011/C) (ex 2011/NN).

Aun cuando dicho procedimiento aún no ha finalizado, España ha notificado una versión modificada del artículo 115 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto, en el que se regula la mencionada amortización anticipada y acelerada, habiendo resuelto la Comisión Europea favorablemente a la propuesta del Gobierno Español. En virtud de ello, se modifica ahora el régimen fiscal de los contratos de arrendamiento financiero de la siguiente manera:

- Se elimina el régimen de autorización por el que el Ministerio debía determinar el momento temporal (previo a la puesta en condiciones de funcionamiento del activo) en el que podrá iniciarse su amortización. Esta potestad de decisión es la que se entendía que se estaba utilizando, hasta la fecha, para autorizar esta anticipación solo para determinados tipos de activos.
- Se sustituye dicho régimen de autorización por un régimen de opción por el que cualquier arrendatario podrá optar (mediante una comunicación al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas) por establecer el momento de inicio de la amortización en el de inicio de la construcción del activo; para ello deben cumplirse simultáneamente diversos requisitos:
 - Debe tratarse de activos del inmovilizado material objeto de un contrato de arrendamiento financiero, en el que las cuotas se satisfagan significativamente antes de la finalización de su construcción.
 - La construcción debe prolongarse al menos durante 12 meses.
 - Debe tratarse de activos que reúnan requisitos técnicos y de diseño singulares y que no se correspondan con producciones en serie.
- Se elimina el requisito de que los activos objeto del contrato de arrendamiento financiero deban ser arrendados a terceros no vinculados con la agrupación de interés económico que lo afecte a su actividad y que sus socios (los de la agrupación de interés económico) mantengan su participación hasta la finalización del período impositivo en el que concluya el arrendamiento.

Los elementos patrimoniales respecto de los cuales se haya obtenido la correspondiente autorización administrativa en un período impositivo iniciado antes de 1 de enero de 2013, se registrarán por la normativa vigente a 31 de diciembre de 2012.

Paralelamente a las modificaciones anteriores, se derogan los artículos reglamentarios (49 y 50.3 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades) que regulaban (i) el régimen de autorización para la anticipación de la amortización acelerada y (ii) la previsión de que, en la entrada en el régimen de tonelaje, no tendrían la consideración de buques usados los que hubieran sido adquiridos mediante el ejercicio de la opción de compra de un contrato de arrendamiento financiero cuyos efectos fiscales hubieran sido objeto de una autorización previa por la Administración tributaria

8.7 Medidas de fomento a la producción de largometrajes

Se extiende hasta los periodos impositivos iniciados antes del 1 de enero de 2015 la aplicación de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas. Esta deducción quedará derogada a partir de dicha fecha.

Las deducciones pendientes de aplicación al comienzo del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2015, podrán aplicarse en el plazo y con los requisitos establecidos en la normativa, según redacción vigente a 31 de diciembre de 2014. Dichos requisitos son aplicables también para consolidar las deducciones practicadas en periodos impositivos iniciados antes de aquella fecha.

9. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO E IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

Se introducen numerosas modificaciones en el IVA y el IGIC, en este último caso, en general, para adaptarlo a las ya introducidas en el IVA por normas anteriores.

9.1 Concepto de entrega de bienes (IVA/IGIC)

Para ambos impuestos se amplía el concepto de entrega de bienes a las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del IVA y del IGIC de elementos de su patrimonio empresarial o profesional, no solo a sociedades o comunidades de bienes, sino también a cualquier otro tipo de entidades.

Además, se aclara que se califica como entrega de bienes la adjudicación de inmuebles promovidos por comunidades de bienes a sus comuneros en proporción a su participación (la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en ausencia de una disposición específica, consideraba que no existía tal hecho imponible).

9.2 Hecho imponible (IGIC)

En relación con la delimitación del hecho imponible del IGIC, y como consecuencia de las modificaciones introducidas en el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores mediante la Ley 7/2012, se elimina, al igual que se eliminó en la normativa del IVA, la

excepción de la incompatibilidad existente entre el IGIC y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en los supuestos de transmisión de valores a los que resulte de aplicación la regulación del citado artículo.

9.3 Exenciones (IVA)

9.3.1 Exención de los servicios prestados por las uniones y agrupaciones de interés económico a sus miembros

Se modifica la exención aplicable a las uniones y agrupaciones de interés económico, ampliando su aplicación a los casos en los que los miembros desarrollen una actividad exenta o no sujeta sin derecho a la deducción, aun cuando tal actividad no sea la “esencial” que requería el texto hasta ahora vigente, siempre que los servicios prestados por la agrupación se utilicen directa y exclusivamente en tal actividad.

A los efectos de la delimitación de la actividad exenta, la norma establece un límite cuantitativo, en la línea de la regulación previa por la que, para su consideración como tal, su prorrata de deducción no puede exceder del 10%. Los servicios prestados por la agrupación no pueden utilizarse directa y exclusivamente en las operaciones que originen en el derecho a la deducción.

Se elimina el requisito de previo reconocimiento de la exención por el órgano competente de la Administración tributaria, manteniéndose en esencia el resto de requisitos para su procedencia.

Asimismo se establece la posibilidad de que las entidades o establecimientos de carácter social que cumplan determinados requisitos soliciten de la Administración tributaria su calificación como tales, la cual será vinculante para la Administración. Esta certificación sustituye al reconocimiento previo (que desaparece).

No obstante lo anterior, con independencia de la obtención de la calificación a que se refiere el párrafo anterior, las exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social se aplicarán siempre que se cumplan las condiciones aplicables en cada caso.

9.3.2 Limitación de la no exención en los contratos de arrendamiento financiero

Se mantiene la calificación como no exenta de las entregas de bienes inmuebles en el ejercicio de la opción de compra en un contrato de arrendamiento financiero pero se establece una duración mínima de 10 años para que los contratos se califiquen como tales a estos efectos. Con ello se da carácter legal a la interpretación de que la cancelación anticipada del contrato adquiriendo el inmueble se calificaría como segunda entrega de edificaciones.

9.4 Reglas de localización de las entregas de bienes (IGIC)

- En las entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente, se establece que quedarán sujetas al IGIC cuando la expedición o transporte se inicie en el territorio de aplicación del citado Impuesto (antes se establecía que se entenderían realizadas en el lugar en que se encontraban los bienes al tiempo de iniciarse la expedición o transporte).
- Se modifica la regla de localización de las entregas de bienes objeto de instalación o montaje en el sentido de que tales entregas se entenderán sujetas al IGIC únicamente cuando la instalación o montaje que se ultime en el territorio de aplicación del Impuesto implique la inmovilización de los bienes entregados y su coste exceda del 15% de la contraprestación total de la entrega de los bienes instalados.
- Se introduce una nueva regla de localización en relación con las entregas de bienes a los pasajeros efectuadas a bordo de un buque o de un avión, en virtud de la cual tales entregas estarían sujetas al IGIC cuando el lugar de inicio y finalización se encuentre en el territorio de aplicación del IGIC y siempre y cuando no efectúe escala en puertos o aeropuertos situados fuera del citado territorio. A estos efectos, se aclara que debe entenderse como de lugar de inicio.

Asimismo, se establece que, en los casos de transporte de ida y vuelta, el trayecto de vuelta se considerará como un transporte distinto.

- Se establece una nueva regla de localización respecto a las entregas de gas natural mediante redes situadas en el territorio de aplicación del IGIC, de electricidad y de calor o frío, conforme a la cual tales entregas se entenderán sujetas al IGIC cuando se efectúen a un empresario o profesional revendedor que tenga la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o su domicilio en el citado territorio y dichas entregas tengan por destinatario a dicha sede, establecimiento permanente o domicilio.

A estos efectos, se aclara que se entenderá por empresario o profesional revendedor aquél cuya actividad principal respecto de las copras de gas, electricidad, calor o frío, consista en su reventa y el consumo propio de los mismos sea insignificante.

9.5 Devengo

9.5.1 En el IVA

Se establece que en los suministros que constituyan entregas o transferencias de bienes intracomunitarias en los que no se haya pactado precio, o cuando habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad o se haya establecido con una periodicidad superior al mes natural, el devengo del Impuesto se producirá el último día de cada mes por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación o desde el anterior devengo hasta la citada fecha.

Asimismo, en el resto de entregas o transferencias de bienes intracomunitarias distintas de las del párrafo anterior, el devengo se producirá el día 15 del mes siguiente a aquel en que se inicie la expedición o el transporte de los bienes con destino al adquirente. Se exceptúan aquellos casos en los que con anterioridad a esa fecha se hubiera expedido factura, en cuyo caso, el devengo se producirá en la fecha de expedición de la misma.

9.5.2 En el IGIC

- **Entregas de bienes:** Se establece que en los contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el IGIC cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente.
- **Prestaciones de servicios:** Se establece como novedad que en las operaciones gravadas en las que el destinatario sea el sujeto pasivo que se lleven a cabo de forma continuada durante un plazo superior a un año y que no den lugar a pagos anticipados durante dicho periodo, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación o desde el anterior devengo hasta la citada fecha, en tanto no se ponga fin a dichas prestaciones de servicios.

Como excepción a lo anterior, en las ejecuciones de obra con aportación de materiales el IGIC se devengará en el momento en que los bienes a que se refieran se pongan a disposición del dueño de la obra.

- **Ejecuciones de obra con o sin aportación de materiales:** En estas operaciones, cuando los destinatarios sean las Administraciones Públicas, el Impuesto se devengará en el momento de su recepción.
- **Arrendamientos, suministros y, en general, operaciones de tracto sucesivo o continuado:** Se establece, como excepción a la regla general de devengo en el momento de la exigibilidad, que en caso que no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo se producirá el 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

9.6 Base imponible

Se incluyen las siguientes novedades en la determinación de la base imponible del IGIC en las entregas de bienes y prestaciones de servicios:

- Se completa la regla general de que la base del Impuesto está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

- En relación con las subvenciones vinculadas al precio, se incluye una definición de las mismas, en base a la cual se consideran vinculadas directamente al precio las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación.
- Se incluyen dos nuevos conceptos que formarían parte de la contraprestación:
 - El importe de los envases y embalajes, incluso los susceptibles de devolución, cargado a los destinatarios de la operación, cualquiera que sea el concepto por el que dicho importe se perciba.
 - El importe de las deudas asumidas por el destinatario de las operaciones sujetas como contraprestación total o parcial de las mismas.
- Se establece que si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del Impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido.
- En cuanto a las reglas especiales de la base imponible del IGIC en las entregas de bienes y prestaciones de servicio, se introducen las siguientes novedades:
 - En las operaciones cuya contraprestación no sea dineraria se considerará como base imponible la acordada en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes.
 - Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.

Esta regla no se aplicará cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de las prestaciones accesorias de otra principal sujeta al Impuesto.
- Por último, se añade que en la base imponible del IGIC de las operaciones respecto de las cuales la norma establece reglas especiales se deberá, en cuanto proceda, incluir o excluir los gastos o componentes previstos en la regla general de determinación de la base imponible.

En el ámbito de la lucha contra la morosidad, tanto en el IVA como en el IGIC, y con efectos desde la entrada en vigor de la Ley de Medidas Tributarias, se incorporan medidas concretas en relación con las situaciones de morosidad, por las que se dispone que en las operaciones a plazo bastará con instar el cobro (vía reclamación judicial o requerimiento notarial) de uno de los plazos para poder rectificar la base imponible, en proporción al plazo o plazos impagados y se aclara que los destinatarios que no actúen como empresarios o profesionales y cuyas facturas hayan sido rectificadas por impago, no se convertirán en deudores del impuesto en los supuestos de pago parcial o total a posteriori del crédito.

9.7 Nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo (IGIC)

Al igual que hizo la Ley 7/2012 en relación con el IVA, se regula ahora para el IGIC un supuesto de inversión del sujeto pasivo para las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como para las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Se extiende también su aplicación al resto de la cadena, en particular cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas.

9.8 Ejercicio del derecho a la deducción (IGIC)

Se establece, para los casos de declaración de concurso, la posibilidad (antes se hablaba de obligación) de que el concursado o, cuando proceda, la administración concursal pueda deducir las cuotas soportadas con anterioridad a la declaración, que estuvieran pendientes de deducir, mediante la rectificación de la declaración-liquidación correspondiente al período de liquidación en el que se hubieran soportado, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años contados a partir del nacimiento del derecho a la deducción de tales cuotas.

9.9 Obligaciones en materia de facturación en el IVA

Se elimina la referencia que, en diversos artículos de la Ley reguladora del IVA, se realizaba al documento sustitutivo. Asimismo, en cuanto a la obligación de expedición de factura y la facturación por terceros, se introducen las siguientes modificaciones:

- Cuando la obligación de facturación se cumpla por un cliente del empresario o profesional, se continúa exigiendo un acuerdo previo entre las partes para ello pero se elimina la referencia a que el mismo haya sido formalizado por escrito.
- La emisión de factura por un cliente o por un tercero en nombre y por cuenta del empresario o profesional podrá realizarse se realice en papel y en formato electrónico (en este último caso, el destinatario deberá haber dado su consentimiento). La factura, en papel o electrónica, deberá garantizar su legibilidad desde la fecha de expedición y durante todo el periodo de conservación.

Esta modificación no se ha incorporado en la normativa del IGIC.

9.10 Régimen Económico y Fiscal de Canarias

Como consecuencia de la entrada en vigor el pasado 1 de julio de 2012 de la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, se establece la derogación de la normativa vigente hasta aquel momento en materia de exenciones por operaciones interiores y de tipos impositivos que ahora se regula en la citada Ley 4/2012.

En concreto, se establece que quedan derogados los artículos 10 y 27, el número 3 del artículo 58 bis, la Disposición Adicional Octava y los Anexos I, Ibis, II y VI de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, así como el artículo 24 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

10. OTRAS MODIFICACIONES

10.1 Impuesto sobre el Patrimonio

El Real Decreto-ley 13/2011 restableció el Impuesto sobre el Patrimonio con carácter temporal para los ejercicios 2011 y 2012, tras su eliminación en la práctica desde 2008, mediante la aplicación de una bonificación del 100% introducida por la Ley 4/2008.

Se amplía ahora para el ejercicio 2013 el régimen actual, de forma que la bonificación del 100% no se reestablecerá, en principio, hasta 2014.

No debemos olvidar que, si bien se trata de una modificación a nivel estatal, las Comunidades Autónomas han hecho uso de sus potestades normativas a este respecto por lo que deberá tenerse en cuenta la normativa específica de la Comunidad Autónoma de residencia.

10.2 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

- En relación con la reducción del 95% en la base imponible del Impuesto, aplicable en el caso de donaciones en favor del cónyuge, descendientes o adoptados de bienes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades autónomas, se establece que no se entenderá vulnerado el requisito de mantenimiento de lo adquirido durante diez años, cuando los bienes recibidos en donación (respecto a los que se haya aplicado la citada reducción) se donen de forma pura, simple e irrevocable a favor del Estado o demás Administraciones públicas territoriales o institucionales.
- Se incluye a la Comunidad Valenciana entre las Comunidades Autónomas en las que se establece como obligatorio el régimen de autoliquidación del Impuesto.

10.3 Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles

A partir de 1 de enero de 2013 se elimina con carácter general el gravamen especial sobre bienes inmuebles, quedando únicamente sujetas al mismo las entidades residentes en un país o territorio que tenga la consideración de paraíso fiscal, que sean propietarias o posean en España, por cualquier título, bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre éstos.

Recordemos que la base imponible es el valor catastral de los inmuebles (o el determinado con arreglo a las disposiciones del Impuesto sobre el Patrimonio, si aquél no existiera) y que el tipo es el 3%.

Se incluye la afección de los bienes al pago del impuesto en el caso de transmisión de bienes inmuebles situados en territorio español por entidades sujetas al gravamen especial.

10.4 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Con efectos desde la entrada en vigor de la Ley de Medidas Tributarias, se establece la no sujeción al impuesto en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados de los documentos administrativos relativos a las anotaciones preventivas de embargo ordenadas de oficio no solo por la autoridad judicial sino también por la administrativa competente.

Asimismo, la Ley de Presupuestos actualiza al 1%, para el año 2013, la escala de los tipos de gravamen aplicables a las transmisiones y rehabilitaciones de Grandezas y Títulos Nobiliarios.

10.5 Impuestos locales

10.5.1 Impuesto sobre Bienes Inmuebles

En relación con la exención para determinados monumentos y jardines históricos de interés cultural, se excluyen ahora a aquellos que se encuentren afectos a explotaciones económicas salvo que les resulte de aplicación alguno de los supuestos de exención previstos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre de Mecenazgo o que la sujeción al impuesto recaiga sobre el Estado, las Comunidades Autónomas o las entidades locales (entre otros).

No obstante, para estos bienes inmuebles excluidos de la exención, así como para aquellos en los que se desarrollen actividades económicas que sean declarados de especial interés o utilidad municipal, se prevé la posibilidad de que los Ayuntamientos regulen una bonificación de hasta el 95% de la cuota íntegra del impuesto.

10.5.2 Impuesto sobre Actividades Económicas

Se introduce una bonificación del 95% de la cuota para los sujetos que tributen por cuota municipal y que desarrollen actividades declaradas de especial interés o de utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración.

Asimismo, se modifica el Real Decreto Legislativo 1175/1990 por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas. Concretamente:

- Se añade una nota al epígrafe 981.3 de la sección primera “Parques de atracciones, incluidos los acuáticos y análogos, de carácter estable” para reducir la cuota al 70% de la señalada en dicho epígrafe para aquellos parques que permanezcan abiertos menos de ocho meses al año.
- En los epígrafes que prevean una reducción en la cuota mediante la aplicación de un porcentaje sobre la misma por permanecer abierto el establecimiento durante un periodo inferior al año, se establece que dicho porcentaje será también de aplicación a la superficie de los locales.
- En las actividades de temporada o cuyos establecimientos permanezcan abiertos al público durante un periodo inferior al año, se indica que la presentación de la declaración de baja en la actividad será incompatible con la aplicación de las reducciones en la cuota previstas a efectos del cálculo de la superficie de los locales.

10.5.3 Movimientos sísmicos de 2011 en Lorca

Se prorrogan para el ejercicio 2013 los beneficios fiscales respecto del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y del Impuesto sobre Actividades Económicas establecidos por el artículo 12 del Real Decreto-ley 6/2011 por el que se adoptan medidas urgentes para reparar los daños causados por los movimientos sísmicos acaecidos el 11 de mayo de 2011 en Lorca, Murcia.

10.5.4 Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

Con efectos 1 de enero de 2013, se establece que el Registro de la Propiedad no practicará inscripción de ningún documento que contenga acto o contrato determinante de las obligaciones tributarias por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sin que se acredite previamente haber presentado la autoliquidación o, en su caso, la declaración del impuesto, o la comunicación correspondiente al adquirente o a la persona a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.

10.5.5 Tributos de cobro periódico

Se establece que cuando se produzcan modificaciones de carácter general de los elementos integrantes de los tributos de cobro periódico por recibo, no será necesaria la notificación individual de las liquidaciones, salvo en los supuestos de aumento de base imponible sobre la resultante de las declaraciones.

10.6 Catastro inmobiliario

Se introducen diferentes medidas técnicas relacionadas con la formación y el mantenimiento del Catastro Inmobiliario. Así:

- Se establece la posibilidad de una tramitación abreviada del procedimiento de inspección catastral, en línea con lo establecido en la Ley General Tributaria, que permite prescindir del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución cuando se suscriban actas con acuerdo o cuando en las normas reguladoras del procedimiento esté previsto un trámite de alegaciones posterior a dicha propuesta.
- Asimismo, se dota de una mayor flexibilidad a la actualización de los valores catastrales por medio de las leyes de presupuestos generales del Estado.
- Se regula un nuevo procedimiento de regularización catastral con el objeto de luchar contra el fraude fiscal en los supuestos de incumplimiento de la obligación de declarar de forma completa y veraz las circunstancias determinantes de un alta o modificación, con el fin de garantizar la concordancia de la descripción catastral de los inmuebles con la realidad inmobiliaria.

Este procedimiento excluirá las sanciones que se hubieran podido exigir por el incumplimiento de declarar completa y verazmente las obligaciones indicadas.

Se crea además la tasa de regularización catastral, tributo de carácter estatal, cuyo hecho imponible es la referida regularización y cuyos sujetos pasivos son las personas y entes que deban tener la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles en el ejercicio en que se inicie la regularización. Se devengará con el inicio del procedimiento y su cuantía será de 60 euros por inmueble objeto del procedimiento.

10.7 Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla

Con efectos 1 de enero de 2013:

- Se establece que en las importaciones de bienes en régimen de viajeros la exención se aplicará en los mismos términos y cuantías que las previstas en la normativa reguladora del IVA.
- Hasta ahora, había una regla especial de devengo para las importaciones de vehículos de tracción mecánica, embarcaciones o aeronaves, respecto a las que dicho devengo se entendía producido en el momento de su matriculación; se elimina ahora esta regla, por lo que estas importaciones se regirán por la regla general de devengo, en virtud de la cual éste se entiende producido en el momento de admisión de la declaración para el despacho de importación o, en su defecto, en el momento de la entrada de los bienes en el territorio de sujeción, previo cumplimiento de las condiciones establecidas en la legislación aplicable.

No obstante, la importación de este tipo de bienes que, con anterioridad a 1 de enero de 2013, hubieran ya cumplido con las formalidades de importación y se encuentren pendientes de matriculación en Ceuta o Melilla, generará el devengo del impuesto en el momento en que se produzca su matriculación.

10.8 Impuestos Especiales

- Impuesto sobre Hidrocarburos: Se modifica el tipo aplicable al gas licuado de petróleo (GLP) destinado a usos distintos de los de carburante, que pasa de 0 a 15 euros por tonelada.
- Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte: Se añade un nuevo supuesto de exención del impuesto para la primera matriculación definitiva o, en su caso, la circulación o utilización en España de los vehículos automóviles matriculados en otro Estado miembro, puestos a disposición de una persona física residente en España por personas o entidades establecidas en otro Estado miembro, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:
 - Que la puesta a disposición se produzca como consecuencia de la relación laboral que se mantenga con la persona física residente, ya sea en régimen de asalariado o no.
 - Que no se destine el vehículo a ser utilizado esencialmente en el territorio de aplicación del impuesto con carácter permanente. Se entiende que se cumple este requisito cuando el vehículo es puesto a disposición de un residente en España cuyo centro de trabajo está en otro Estado miembro limítrofe y lo utiliza para ir al mismo diariamente y volver, sin perjuicio de los periodos vacacionales.
- Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos: Se establece que se considerarán realizadas a 31 de diciembre de 2012 las ventas minoristas de los productos comprendidos en el ámbito objetivo del impuesto que a dicha fecha se encuentren en los establecimientos de venta al público al por menor (salvo que a dichos productos les sea de aplicación el régimen suspensivo del Impuesto sobre Hidrocarburos).

A estos efectos, las ventas minoristas se entenderán efectuadas en la Comunidad Autónoma en la que radique el establecimiento correspondiente.

Se añade que, en relación con estas operaciones, en los 20 primeros días naturales del mes de abril de 2013 deberá presentarse autoliquidación y relación de las cuotas devengadas y, en su caso, de las operaciones exentas, que se tramitará de forma independiente de la correspondiente autoliquidación del último trimestre del año 2012.

- Impuesto sobre el Tabaco: Con carácter general, y con efectos 1 de enero de 2013, se produce un aumento de los tipos impositivos sobre los cigarrillos, cigarros y cigarrillos y la picadura para liar, previstos en el artículo 60 de la Ley 38/1992,

estableciéndose un importe mínimo del impuesto para cada epígrafe (cigarros y cigarrillos, cigarrillos y picadura de liar).

10.9 Tasas

La Ley de Presupuestos para el año 2013, como todos los años, actualiza los tipos fijos de las tasas de la Hacienda estatal, en esta ocasión en un 1%. Esta actualización se hace con la excepción de las tasas que se hayan creado o actualizado específicamente por normas dictadas en el año 2012. La Ley de Presupuestos, como es habitual, establece ciertas excepciones y especificidades para ciertas tasas.

Asimismo, se establecen modificaciones o se regulan aspectos relacionados con diversas tasas como (i) las tasas en materia de telecomunicaciones, (ii) la tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por emisión de informes de auditoría de cuentas, (iii) la tasa de aproximación, (iv) las tasas del buque, del pasaje y de la mercancía en los puertos de interés general; (v) las tasas de ocupación, del buque, del pasaje y de la mercancía (vi) las tasas aplicables al sistema portuario de interés general; o (vii) las tasas por informes y otras actuaciones previstas en el Decreto 140/1960.

También se modifican las prestaciones patrimoniales de carácter público de Aena Aeropuertos, S.A.

Destaca, entre otras, que la tasa por gestión administrativa del juego para el supuesto de actuaciones regulatorias realizadas por la Comisión Nacional del Juego sobre las actividades de juego desarrolladas por los operadores habilitados y sujetas a supervisión de dicha entidad se reduce del 1 por mil al 0,75% de los ingresos brutos de explotación

Por último, en relación con el establecimiento de tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público o para financiar nuevos servicios, la Ley ha venido exigiendo hasta la fecha que los acuerdos correspondientes deben adoptarse a la vista de informes técnico-económicos sobre el valor de mercado o la previsible cobertura del coste de aquellos, respectivamente. Se establece ahora, en la Ley de Medidas Tributarias, que dicho informe no será necesario se trate de la adopción de acuerdos motivados por revalorizaciones o actualizaciones de carácter general ni tampoco en los supuestos de disminución del importe de las tasas, salvo en el caso de reducción sustancial del coste del servicio (superior al 15 % del coste del servicio previsto en el informe técnico-económico anterior).

10.10 Modificaciones en la Ley Orgánica de represión del contrabando

Se reducen de 200 a 80 cigarrillos las exenciones fiscales previstas a efectos de IVA y de impuestos especiales para los viajeros residentes y trabajadores fronterizos de la zona fronteriza con Gibraltar (se elimina la referencia al Principado de Andorra) y en relación con las labores del tabaco que introduzcan en España con las excepciones previstas en el apartado 2 del artículo 13 de la Directiva 2007/74/CE.

10.11 Entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo

10.11.1 Acontecimientos de excepcional interés público

La Ley de Presupuestos para el año 2013 declara como acontecimientos de excepcional interés público, a efectos de lo dispuesto 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 a los siguientes acontecimientos (a continuación indicamos la denominación de dichos acontecimientos y la duración de los correspondientes programas de apoyo a los mismos):

- Celebración de la “3ª Edición de la Barcelona World Race” (desde el 1 de enero de 2013 a 30 de septiembre de 2015).
- Programa de preparación de los deportistas españoles de los juegos de “Rio de Janeiro 2016” (desde el 1 de enero de 2013 a 31 de diciembre de 2016).

En relación con este acontecimiento las cantidades satisfechas en concepto de patrocinio al Consorcio, entidades de titularidad pública o entidades a que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002, computan a los efectos del límite del 90% de la deducción prevista en el artículo 27.3 de la citada Ley.

En concreto, este artículo se refiere a la deducción en cuota (para por los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y los contribuyentes del IRPF que realicen actividades económicas en régimen de estimación directa, así como los contribuyentes del IRNR que operen en territorio español mediante establecimiento permanente) del 15 % de los gastos que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento.

En relación con esta deducción dicho artículo 27.3 establece que su importe no puede exceder del 90 % de las donaciones efectuadas a los organismos o entidades mencionados.

Adicionalmente, se especifica en la Ley de Presupuestos que dichas cantidades satisfechas en concepto de patrocinio no tendrán la consideración de gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades.

- Actos de celebración del VIII Centenario de la Peregrinación de San Francisco de Asís a Santiago de Compostela (1214-2014) (desde el 1 de julio de 2013 al 30 de junio de 2015).
- “V Centenario del Nacimiento de Santa Teresa a celebrar en Ávila en el año 2015” (desde el 1 de enero de 2013 a 31 de diciembre de 2015).

- “Año Junípero Serra 2013” (desde el 1 de enero de 2013 al 31 de diciembre de 2013).
- Evento de salida de la vuelta al mundo de vela “Alicante 2014” (desde el 1 de enero de 2013 al 31 de diciembre de 2015).
- “Año Santo Jubilar Mariano 2013-2014 en la Real Ilustre y Fervorosa Hermandad y Cofradía de Nazarenos de Nuestra Señora del Rosario, Nuestro Padre Jesús de la Sentencia y María Santísima de la Esperanza Macarena en la ciudad de Sevilla” (desde el 1 de junio de 2013 a 31 de mayo de 2014).

Esto supone la posibilidad de acogerse al conjunto de incentivos fiscales específicos aplicables a las actuaciones que se realicen para asegurar el adecuado desarrollo de estos acontecimientos.

En concreto, le Ley de Presupuestos establece que se aplicarán, respecto a todos estos acontecimientos, los beneficios fiscales máximos regulados en la citada Ley 49/2002.

10.11.2 Actividades prioritarias de mecenazgo

En la misma línea que en ejercicios anteriores, la Ley de Presupuestos para el año 2013 recoge la relación de las actividades y programas prioritarios de mecenazgo a los efectos de que se le apliquen los incentivos fiscales previstos para ellos en la Ley 49/2002.

Para estas actividades, como en 2012, los porcentajes y límites de deducciones previstos en la Ley 49/2002 se elevarán en cinco puntos porcentuales.

10.12 Indicador Público de Rentas de Efectos Múltiples

El Indicador Público de Rentas de Efectos Múltiples (IPREM) al que se remite, entre otras, la normativa del IRPF (por ejemplo, al regular la exención de las prestaciones económicas recibidas con motivo del acogimiento de menores, minusválidos o mayores de 65 años, que se limita a los casos en que el resto de las rentas no exceda del citado indicador) se fija, durante 2013, en las siguientes cifras:

- IPREM diario: 17,75 euros.
- IPREM mensual: 532,51 euros.
- IPREM anual: 6.390,13 euros.

Asimismo se establece que, cuando la referencia al salario mínimo interprofesional (SMI) haya sido sustituida por la referencia al IPREM (como ocurre en la exención antes mencionada), la cuantía anual de éste será de 7.455,14 euros, siempre que la citada referencia al SMI lo fuera en cómputo anual (salvo que se excluyeran expresamente las pagas extraordinarias; en este caso, la cuantía será de 6.390,13 euros).

10.13 Interés legal del dinero e interés de demora

Para el año 2013, y de acuerdo con lo previsto a este respecto en la Ley de Presupuestos, el tipo de interés legal del dinero queda fijado en el 4% y el tipo de interés de demora en el 5%.

11. ENTRADA EN VIGOR

Salvo en los supuestos expresamente señalados, con carácter general las novedades y modificaciones incorporadas al ordenamiento tributario por estas leyes producirán sus efectos a partir de 1 de enero de 2013.

La presente publicación contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoría jurídica.

© Diciembre 2012. J&A Garrigues, S.L.P., quedan reservados todos los derechos. Se prohíbe la explotación, reproducción, distribución, comunicación pública y transformación, total y parcial, de esta obra, sin autorización escrita de J&A Garrigues, S.L.P.