

Real Decreto-ley 9/2011, de 19 de agosto, de medidas para la mejora de la calidad y cohesión del sistema nacional de salud, de contribución a la consolidación fiscal, y de elevación del importe máximo de los avales del Estado para 2011 (BOE del 20.08.11).

Antecedente: RDL aprobado en **CONSEJO DE MINISTROS** de 19.08.11

Disposición final cuarta. Entrada en vigor.

Las medidas tributarias contenidas en el RDL entrarán en vigor el día de su publicación en el BOE (20.08.11).

Finalidad primordial: continuar y reforzar las medidas fiscales y presupuestarias que el Gobierno ha puesto en marcha para la consecución de los objetivos de **reducción de déficit público**, prioridad ineludible de la política económica del gobierno.

El RDL introduce medidas que persiguen:

- Una **reducción del gasto público**, a través de la **racionalización del gasto sanitario**.
- Una **mejora de los ingresos fiscales**, a través del **Impuesto sobre Sociedades**.

La necesidad de **consolidar las finanzas públicas** como objetivo imprescindible para asegurar la estabilidad de nuestra economía y favorecer la recuperación y el empleo aconseja la **adopción de medidas tributarias que refuercen los ingresos públicos**.

Por otro lado, introduce una **reducción temporal del IVA** aplicable -del 8% al 4%- para la **adquisición de viviendas**.

El RDL contiene, además, medidas –también aprobadas en el Consejo de Ministros de 10.08.11- en relación con la **mejora de la calidad y cohesión del sistema nacional de salud: medidas de austeridad en la prestación farmacéutica y aplicación en los sistemas de información sanitaria de las nuevas tecnologías** (prescripción por principio activo, precios de referencia, deducción del 15% en medicamentos genéricos, financiación selectiva, adecuación de envases y dispensación personalizada,...), que no se tratan en este documento.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES:

Las medidas que cabe adoptar se regulan en el **artículo 9 del RDL**.

- Se trata de medidas que:
 - Sólo tienen **carácter temporal**.

 - Sólo afectan a las **entidades jurídicas más grandes (las “más grandes empresas”) y que presentan beneficios**, quienes tienen capacidad para colaborar especialmente en el levantamiento de las cargas públicas y la consecución de los objetivos de déficit público que nuestro país tiene comprometidos.

- En cuanto a la figura jurídica a través de la cual se aprueba esta medida, debe destacarse que se adoptan modificaciones que:
 - **No afectan de modo sustancial a la obligación de contribuir**.

 - **No suponen incrementos impositivos**.

 - **Únicamente implican una diferente periodificación temporal de los ingresos tributarios** para anticipar la recaudación del tributo y favorecer el cumplimiento de los objetivos de reducción del déficit público en el corto plazo (se trata de una “*aportación temporal adicional*”).

- Se modifica el régimen legal del IS de las “***más grandes empresas***”, diferenciando:
 - Las que facturan ***más de veinte millones de euros***.

 - Las que facturan ***más de sesenta millones de euros***.

- **Medidas:**

- 1.- **Elevar el porcentaje de cálculo de los pagos fraccionados** que deben realizar las **grandes empresas**.
- 2.- Se establecen **límites de aplicación temporal** a la **compensación de bases imponibles negativas** procedentes de ejercicios anteriores.
- 3.- Se extiende el **plazo máximo para la compensación de bases imponibles negativas de quince a dieciocho años**, lo que garantiza el efecto meramente temporal de esta medida tributaria.
 - **Nota:** esta **ampliación del plazo** para la compensación de bases negativas **es una medida de la que se beneficiarán todo tipo de entidades, incluidas las Empresas de Reducida Dimensión (ERD)**.
- 4.- Se establece un **límite de aplicación temporal, a la deducción del fondo de comercio financiero**, que durante **tres años** podrá deducirse a un **ritmo inferior al habitual** pero que, dada la redacción legal, no impedirá la deducción definitiva de esas cantidades en un momento posterior.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

En la **Disposición transitoria cuarta** del RDL, se adopta una medida que tiene **carácter temporal** que se encamina a ofrecer una ventaja fiscal para las **adquisiciones de viviendas** que se realicen durante lo que resta de este año 2011 (**de 20.08.11 a 31.12.11**).

Con vigencia exclusiva hasta el 31 de diciembre de 2011 las **entregas** (no arrendamientos) de inmuebles destinados a **vivienda** (no a locales; sea habitual o no; siempre que sea vivienda nueva o primera transmisión) se beneficiarán de la tributación al **tipo superreducido del 4%** en lugar del 8% habitual.

Se trata de una medida de política fiscal que incide sobre una situación concreta y que persigue obtener efectos sensibles durante el período sobre el que desplegará su vigencia, sin vocación de afectar con carácter permanente la estructura de tipos impositivos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

CONTENIDO DEL TÍTULO II del RDL 9/2011

Medidas fiscales: art. 9 (IS) y DT 4ª (IVA)

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

1.- PAGO FRACCIONADO

Artículo 9. Modificaciones relativas al Impuesto sobre Sociedades.

Primero.—Con efectos exclusivamente para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2011, 2012 y 2013, se introducen las siguientes modificaciones en el régimen legal del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo:

Uno. El porcentaje a que se refiere el apartado 4 del artículo 45 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, para la modalidad prevista en el apartado 3 de dicho artículo, será:

a) *Tratándose de sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, no haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2011, 2012 ó 2013, según corresponda, el resultado de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto.*

b) *Tratándose de sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2011, 2012 ó 2013.*

— *El resultado de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto, cuando en esos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea inferior a veinte millones de euros.*

— *El resultado de multiplicar por ocho décimos el tipo de gravamen redondeado por defecto, cuando en esos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos veinte millones de euros pero inferior a sesenta millones de euros.*

— *El resultado de multiplicar por nueve décimos el tipo de gravamen redondeado por defecto, cuando en esos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos sesenta millones de euros.*

Estarán obligados a aplicar la modalidad a que se refiere el apartado 3 del artículo 45 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2011, 2012 ó 2013.

Lo establecido en este apartado no será de aplicación a los pagos fraccionados cuyo plazo de declaración haya vencido a la entrada en vigor del presente Real Decreto-ley.

(...)

REFERENCIAS NORMATIVAS RELACIONADAS:

TRLIS, Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo Artículo 45. El pago fraccionado.

1. En los primeros 20 días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre, los sujetos pasivos deberán efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso el día 1 de cada uno de los meses indicados.

2. La base para calcular el pago fraccionado será la cuota íntegra del último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el primer día de los 20 naturales a que hace referencia el apartado anterior, minorado en las deducciones y bonificaciones a que se refieren los capítulos II, III y IV de este título, así como en las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a aquél.

Cuando el último período impositivo concluido sea de duración inferior al año se tomará también en cuenta la parte proporcional de la cuota de períodos impositivos anteriores, hasta completar un período de 12 meses.

3. Los pagos fraccionados también podrán realizarse, a opción del sujeto pasivo, sobre la parte de la base imponible del período de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural determinada según las normas previstas en esta Ley.

Los sujetos pasivos cuyo período impositivo no coincida con el año natural realizarán el pago fraccionado sobre la parte de la base imponible correspondiente a los días transcurridos desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior al inicio de cada uno de los períodos de ingreso del pago fraccionado a que se refiere el apartado 1. En estos supuestos, el pago fraccionado será a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso el día anterior al inicio de cada uno de los citados períodos de pago.

Para que la opción a que se refiere este apartado sea válida y produzca efectos, deberá ser ejercida en la correspondiente declaración censal, durante el mes de febrero del año natural a partir del cual deba surtir efectos, siempre y cuando el período impositivo a que se refiera la citada opción coincida con el año natural.

En caso contrario, el ejercicio de la opción deberá realizarse en la correspondiente declaración censal, durante el plazo de dos meses a contar desde el inicio de dicho período impositivo o dentro del plazo comprendido entre el inicio de dicho período impositivo y la finalización del plazo para efectuar el primer pago fraccionado correspondiente al referido período impositivo cuando este último plazo fuera inferior a dos meses.

El sujeto pasivo quedará vinculado a esta modalidad del pago fraccionado respecto de los pagos correspondientes al mismo período impositivo y siguientes, en tanto no se renuncie a su aplicación a través de la correspondiente declaración censal que deberá ejercitarse en los mismos plazos establecidos en el párrafo anterior.

4. La cuantía del pago fraccionado será el resultado de aplicar a las bases previstas en los dos apartados anteriores el porcentaje que se establezca en la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

En la modalidad prevista en el apartado anterior, de la cuota resultante se deducirán las bonificaciones del capítulo III del presente título, otras bonificaciones que le fueren de aplicación al sujeto pasivo, las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos del sujeto pasivo, y los pagos fraccionados efectuados correspondientes al período impositivo.

5. El pago fraccionado tendrá la consideración de deuda tributaria.

Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011. Artículo 73. Pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades.

*Respecto de los períodos impositivos que se inicien durante el año 2011, el porcentaje a que se refiere el **apartado 4 del artículo 45 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades**, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, será el 18 % para la modalidad de pago fraccionado prevista en el apartado 2 del mismo. Las deducciones y bonificaciones a las que se refiere dicho apartado incluirán todas aquellas otras que le fueren de aplicación al sujeto pasivo.*

*Para la modalidad prevista en el **apartado 3 del artículo 45 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades**, el porcentaje será el resultado de **multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen** redondeado por defecto.*

***Estarán obligados a aplicar la modalidad a que se refiere el párrafo anterior los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones**, calculado conforme a lo dispuesto en el **artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido**, **haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros** durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2011.*

NUEVO PORCENTAJE DEL PAGO FRACCIONADO DEL IS EN 3T/11, 2012 Y 2013

VOLUMEN DE OPERACIONES	PORCENTAJE A QUE SE REFIERE EL APARTADO 4 DEL ARTÍCULO 45 (PAGO FRACCIONADO)	PORCENTAJE REDONDEADO DE CADA PAGO FRACCIONADO
≤ 6.010.121,04 euros	CINCO SÉPTIMOS (X) TIPO DE GRAVAMEN	21%
> 6.010.121,04 euros < 20.000.000,00 euros	CINCO SÉPTIMOS (X) TIPO DE GRAVAMEN	21%
≥ 20.000.000, 00 euros < 60.000.000,00 euros	OCHO DÉCIMOS (X) TIPO DE GRAVAMEN	24%
≥ 60.000.000,00 euros	NUEVE DÉCIMOS (X) TIPO DE GRAVAMEN	27%

2.- COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

Artículo 9. Modificaciones relativas al Impuesto sobre Sociedades.

Primero.—Con efectos exclusivamente para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2011, 2012 y 2013, se introducen las siguientes modificaciones en el régimen legal del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo:

(...)

Dos. Para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2011, 2012 ó 2013, en la compensación de bases imponibles negativas a que se refiere el artículo 25 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades se tendrán en consideración las siguientes especialidades:

– La compensación de bases imponibles negativas está limitada al 75 por ciento de la base imponible previa a dicha compensación, cuando en esos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos veinte millones de euros pero inferior a sesenta millones de euros.

– La compensación de bases imponibles negativas está limitada al 50 por ciento de la base imponible previa a dicha compensación, cuando en esos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos sesenta millones de euros.

(...)

NUEVO TRATAMIENTO DE LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS EN 2011, 2012 Y 2013

VOLUMEN DE OPERACIONES	PORCENTAJE DE COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS DE EJERCICIOS ANTERIORES
≤ 6.010.121,04 euros	100% de la base imponible previa a la compensación
> 6.010.121,04 euros < 20.000.000,00 euros	100% de la base imponible previa a la compensación
≥ 20.000.000, 00 euros < 60.000.000,00 euros	75% de la base imponible previa a la compensación
≥ 60.000.000,00 euros	50% de la base imponible previa a la compensación

3.- CORRECCIONES DE VALOR: PÉRDIDA DE VALOR DE LOS ELEMENTOS PATRIMONIALES

Artículo 9. Modificaciones relativas al Impuesto sobre Sociedades.

Primero.—Con efectos exclusivamente para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2011, 2012 y 2013, se introducen las siguientes modificaciones en el régimen legal del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo:

(...)

Tres. La deducción de la diferencia a que se refiere el apartado 5 del artículo 12 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que se deduzca de la base imponible en los períodos impositivos iniciados dentro del año 2011, 2012 ó 2013, está sujeta al límite anual máximo de la centésima parte de su importe.

REDACCIÓN ANTERIOR	REDACCIÓN ACTUAL
<p>Artículo 12. Correcciones de valor: pérdida de valor de los elementos patrimoniales.</p> <p>(...)</p> <p>5. Cuando se adquieran valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes en territorio español, cuyas rentas puedan acogerse a la exención establecida en el artículo 21 de esta Ley, el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y el patrimonio neto de la entidad participada a la fecha de adquisición, en proporción a esa participación, se imputará a los bienes y derechos de la entidad no residente en territorio español, aplicando el método de integración global establecido en el artículo 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo, y la parte de la diferencia que no hubiera sido imputada será deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe, salvo que se hubiese incluido en la base de la deducción del artículo 37 de esta Ley, sin perjuicio de lo establecido con la normativa contable de aplicación.</p> <p>La deducción de esta diferencia será compatible, en su caso, con las pérdidas por deterioro a que se refiere el apartado 3 de este artículo.</p> <p>La deducción establecida en este apartado no será de aplicación a las adquisiciones de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, realizadas a partir de 21 de diciembre de 2007.</p> <p>(...)</p>	<p>Artículo 12. Correcciones de valor: pérdida de valor de los elementos patrimoniales.</p> <p>(...)</p> <p>5. Cuando se adquieran valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes en territorio español, cuyas rentas puedan acogerse a la exención establecida en el artículo 21 de esta Ley, el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y el patrimonio neto de la entidad participada a la fecha de adquisición, en proporción a esa participación, se imputará a los bienes y derechos de la entidad no residente en territorio español, aplicando el método de integración global establecido en el artículo 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo, y la parte de la diferencia que no hubiera sido imputada será deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la centésima parte de su importe, salvo que se hubiese incluido en la base de la deducción del artículo 37 de esta Ley, sin perjuicio de lo establecido con la normativa contable de aplicación.</p> <p>La deducción de esta diferencia será compatible, en su caso, con las pérdidas por deterioro a que se refiere el apartado 3 de este artículo.</p> <p>La deducción establecida en este apartado no será de aplicación a las adquisiciones de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, realizadas a partir de 21 de diciembre de 2007.</p> <p>(...)</p>

4.- PLAZO DE COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

Artículo 9. Modificaciones relativas al Impuesto sobre Sociedades.

(...)

Segundo.– Con efectos para los períodos impositivos que se inicien **a partir de 1 de enero de 2012**, se introducen las siguientes modificaciones en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo:

Uno. Se modifica el **apartado 1 del artículo 25**, que queda redactado de la siguiente forma:

«1. Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los **18 años** inmediatos y sucesivos.»

(...)

AMPLIACIÓN DEL PLAZO DE COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

(A partir de 1.01.12)

(APLICABLE A TODO TIPO DE ENTIDADES, INCLUIDAS LAS EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN -ERD-)

REDACCIÓN ANTERIOR	REDACCIÓN ACTUAL
<p>Artículo 25. Compensación de bases imponibles negativas.</p> <p>1. Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos.</p> <p>(...)</p>	<p>Artículo 25. Compensación de bases imponibles negativas.</p> <p>«1. Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos.»</p>

5.- PLAZO DE COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS: NORMA TRANSITORIA

Artículo 9. Modificaciones relativas al Impuesto sobre Sociedades.

(...)

Dos. Se añade la disposición transitoria trigésimo quinta, que queda redactada de la siguiente forma:

«Disposición transitoria trigésimo quinta. Bases imponibles negativas pendientes de compensar.

El plazo de dieciocho años para la compensación de bases imponibles negativas establecido en el artículo 25 de esta Ley, será también de aplicación a las bases imponibles negativas que estuviesen pendientes de compensar al inicio del primer período impositivo que hubiera comenzado a partir de 1 de enero de 2012.»

* * *

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Disposición transitoria cuarta. Tipo impositivo aplicable del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas de viviendas.

Con efectos desde la entrada en vigor de este Real Decreto-ley y vigencia exclusivamente hasta el 31 de diciembre de 2011, se aplicará el tipo reducido del 4 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas de bienes a las que se refiere el número 7.º del apartado uno.1, del artículo 91 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido

REDACCIÓN ANTERIOR	REDACCIÓN ACTUAL
<p>Artículo 91. Tipos impositivos reducidos.</p> <p>Uno. Se aplicará el tipo del 8 % a las operaciones siguientes:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación: <p>(...)</p> <ol style="list-style-type: none">7. Los edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente. <p>En lo relativo a esta Ley no tendrán la consideración de anexos a viviendas los locales de negocio, aunque se transmitan conjuntamente con los edificios o parte de los mismos destinados a viviendas.</p> <p>No se considerarán edificios aptos para su utilización como viviendas las edificaciones destinadas a su demolición a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 22, parte A, letra c de esta Ley.</p> <p>(...)</p>	<p>Artículo 91. Tipos impositivos reducidos.</p> <p>Uno. Se aplicará el tipo del 4 % a las operaciones siguientes:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación: <p>(...)</p> <ol style="list-style-type: none">7. Los edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente. <p>En lo relativo a esta Ley no tendrán la consideración de anexos a viviendas los locales de negocio, aunque se transmitan conjuntamente con los edificios o parte de los mismos destinados a viviendas.</p> <p>No se considerarán edificios aptos para su utilización como viviendas las edificaciones destinadas a su demolición a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 22, parte A, letra c de esta Ley.</p> <p>(...)</p>

NOTAS y COMENTARIOS sobre la aplicación temporal del tipo superreducido a la entrega de viviendas:

- Es una **MEDIDA TEMPORAL**: entregas realizadas desde **30.08.11 a 31.12.11**
- Se trata de **VIVIENDAS**, incluidas las **plazas de garaje**, con un máximo de dos unidades, y **anexos** en ellos situados que se transmitan conjuntamente.
 - o **NO se trata de locales de negocio, inmuebles afectos a actividades empresariales o profesionales** o viviendas destinadas a su uso como despacho, gabinete, consulta, etc., ni otro tipo de inmuebles (ver art. 6 LIVA.- Concepto de edificaciones).
- Debe entenderse que se aplica a **TODO TIPO DE VIVIENDAS**, ya sean **vivienda habitual o segunda o ulterior vivienda**.
- Se trata de **ENTREGAS**, no de arrendamiento u otras operaciones distintas a la entrega.
 - o Deben entenderse **incluidas** en el concepto de entregas las **ejecuciones de obra por construcción o rehabilitación** en los términos del **art. 8.2.1 LIVA**, que establece que se considerarán **entregas de bienes** *“Las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del artículo 6 de esta Ley, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 33 % de la base imponible”* (Redacción según RDL 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo).
 - o **Supuesto de arrendamiento con opción de compra**. *“También se considerarán entregas de bienes: (...) 5º. Las cesiones de bienes en virtud de contratos de arrendamiento-venta y asimilados. A efectos de este Impuesto, se asimilarán a los contratos de arrendamiento-venta los de arrendamiento con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercitar dicha opción y, en general, los de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes.”* (art. 8.2.5 LIVA)
 - *“La entrega de la vivienda por el promotor al arrendatario que la viene ocupando, en virtud de un contrato de arrendamiento con opción de compra, tiene la consideración siempre de primera entrega conforme, por lo que el arrendamiento con opción de compra será una*

operación no exenta. No ha existido una entrega anterior por el hecho de que el promotor haya afectado al arrendamiento con opción de compra las viviendas inicialmente destinadas a la venta, pues, como se ha explicado anteriormente, estas operaciones no tienen la consideración de autoconsumo” (**Consultas Vinculantes de la DGT, V2770-10, de 20.12.10 y V1960-08 de 28.10.08**).

- “...Debe significarse que el precepto (artículo 20.uno.22º LIVA, según el cual estarán exentas “las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación”), se refiere de forma expresa a uso, entre otros, en virtud de contratos sin opción de compra; quiere ello decir que el uso en virtud de contratos con opción de compra, por muy dilatados o sucesivos en el tiempo que sean, no pueden agotar nunca la primera entrega. Este último aspecto es de gran importancia, ya que es determinante de que por más contratos que se sucedan de arrendamiento con opción de compra, seguirá siendo de aplicación la exclusión de la letra d’) del artículo 20.uno.23º de la Ley 37/1992, y, por tanto, estos arrendamientos seguirán estando sujetos y no exentos del Impuesto como vía de traslado al consumo final del valor añadido de la promoción inicial.

En consecuencia, dado que la entrega de la vivienda por el promotor al arrendatario que la viene ocupando, en virtud de un contrato de arrendamiento con opción de compra, tiene la consideración siempre de primera entrega conforme a lo establecido anteriormente, el arrendamiento con opción de compra será una operación no exenta. (...)” (**Consulta Vinculante de la DGT V2226/10, de 6.06.10**)

- Por aplicación del **art. 11 LIVA** (“Concepto de prestación de servicios”), **NO deben considerarse incluidas** en el concepto de entrega de bienes los supuestos (expresamente recogidos en los apartados 2,3, 6 y 7 del art. 11 LIVA) de:
 - *Arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.*
 - *Cesiones del uso o disfrute de bienes.*
 - *Ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes con arreglo a lo dispuesto en el [artículo 8 LIVA](#).*
 - *Los traspasos de locales de negocio.*

- La medida debe entenderse referida a la **PRIMERA ENTREGA DE VIVIENDA** (vivienda nueva), puesto que la segunda o ulteriores entregas están exentas del impuesto, en los términos del art. 20.1.22 LIVA (exenciones en operaciones interiores).

Artículo 20.1.22 LIVA (Exenciones en operaciones interiores).

Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

A. Las **segundas y ulteriores entregas de edificaciones**, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, **cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación**.

A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, **se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada**.

No obstante, **no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo**.

No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de **resolución de las operaciones** en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.

Los **terrenos** en que se hallen enclavadas las edificaciones comprenderán aquéllos en los que se hayan realizado las **obras de urbanización accesorias** a las mismas. No obstante, tratándose de **viviendas unifamiliares**, los terrenos urbanizados de carácter accesorio no podrán exceder de **5.000 metros cuadrados**.

Las transmisiones no sujetas al Impuesto en virtud de lo establecido en el número 1 del artículo 7 LIVA **no tendrán, en su caso, la consideración de primera entrega** a efectos de lo dispuesto en este número.

La exención no se aplicará:

- a. A las entregas de edificaciones efectuadas en el **ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento**, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero. A estos efectos, el compromiso de ejercitar la opción de compra frente al arrendador se asimilará al ejercicio de la opción de compra.
- b. A las entregas de edificaciones para su **rehabilitación por el adquirente**, siempre que se cumplan los requisitos que reglamentariamente se establezcan.
- c. A las entregas de edificaciones que sean objeto de **demolición con carácter previo** a una nueva promoción urbanística.

B. A los efectos de la LIVA, son **obras de rehabilitación de edificaciones** las que reúnan los siguientes requisitos:

1. Que su objeto principal sea la **reconstrucción de las mismas**, entendiéndose cumplido este requisito cuando **más del 50 % del coste total del proyecto de rehabilitación** se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

2. Que el **coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 % del precio de adquisición de la edificación** si se hubiese efectuado aquélla durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del **valor de mercado que tuviera la edificación** o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.

Se considerarán **obras análogas a las de rehabilitación** las siguientes:

- a. Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.
- b. Las de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.
- c. Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.
- d. Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.
- e. Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.

Se considerarán **obras conexas a las de rehabilitación** las que se citan a continuación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisoluble y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

- a. Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.
- b. Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.
- c. Las obras de rehabilitación energética.

Se considerarán obras de rehabilitación energética las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables.

- Adicionalmente, **la medida afecta al IVA, pero no cuenta con un correlato en el ámbito del ITP y AJD.**

- **La ENTREGA** de la vivienda debe producirse hasta el **31.12.11**. El concepto “**entrega**” puede entrar en colisión con el concepto “**devengo**”, que en el IVA y en los supuestos de **pagos anticipados o entregas a cuenta**, supone –sin que haya entrega, propiamente dicha- la existencia de **devengos parciales**, en los términos del **art. 75 LIVA** (“*Devengo del impuesto*”).

Puede entenderse que la exigencia de que la entrega de la vivienda se realice hasta del 31 de diciembre de 2011 supone la puesta a disposición del adquirente de la vivienda en esa fecha, en los términos previstos en los arts. 609, 1254, 1258, 1445, 1450, 1462 y 1464 Código Civil (*teoría del título y el modo*), recogidos expresamente en la Consulta del Programa INFORMA nº 128026 y Consultas Vinculantes DGT V0290-06, de 17.02.06 y V2258-08, de 27.11.08, aplicables todas ellas al IRPF y, en este sentido y a los efectos de la modificación temporal introducida por el RDL 9/2011, entendemos que también al IVA.

Art. 75 LIVA.- Devengo del impuesto.

1. Se devengará el Impuesto:

1. En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su **puesta a disposición del adquirente** o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

*No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las entregas de bienes efectuadas en virtud de **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 Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente.*

(...)

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen **pagos anticipados anteriores** a la realización del hecho imponible **el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.**

* * *