

NOVEDADES TRIBUTARIAS SEPTIEMBRE 2013

INDICE

I. ANÁLISIS NORMATIVO.

A) Breves comentarios al Proyecto de Ley por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

0. Introducción.....	3
1. Impuesto sobre Sociedades.....	3
2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.	10
3. Impuesto sobre la Renta de no Residentes.....	10
4. Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.	11
5. Tributos Locales.....	14
6. Tributos Especiales.....	15

B) Breves cometarios al Proyecto de Real Decreto que modifica los Reglamentos de IVA, de Revisión, de Aplicación de los tributos y de Facturación.

0. Introducción.....	15
1. Modificaciones en el Reglamento del IVA.	16
2. Modificaciones en el Reglamento de revisión en vía administrativa.	22
3. Modificación en el Reglamento de aplicación de los tributos.....	22
4.Reglamento de facturación.....	24

II. DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA. NOVEDADES.

➤ Valoración de vivienda arrendada, en el Impuesto sobre la Renta, si se produce un cambio de vivienda en enero de 2013. D.G.T. Nº V1268-13, 15 de abril de 2013.....	24
--	----

- **Tributación, en el Impuesto sobre el Valor Añadido, de la transmisión de un despacho de asesoría fiscal y laboral a un tercero.
D.G.T. Nº V1693-13, 22 de mayo de 2013.....25**
- **Exención, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de la novación de créditos hipotecarios.
T.E.A.C. Resolución Nº 2180/2011, de 16 de mayo de 2013. 25**
- **La interposición de un recurso contra un acto de liquidación no invalida el embargo que realiza la Administración.
Audiencia Nacional, Recurso Nº 455/2011 de 25 de marzo de 2013.26**
- **Momento de la exigibilidad del Impuesto sobre el Valor Añadido.
Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Asunto C-169/2012, de 30 de mayo de 2013.....26**

I. ANÁLISIS NORMATIVO.

A) Breves comentarios al Proyecto de Ley por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

0. Introducción.

En lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades hay que destacar la supresión de la deducibilidad del deterioro de las participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades así como la eliminación de la deducción fiscal de las pérdidas habidas en el ejercicio por las filiales del grupo, multigrupo o asociadas.

Se prorrogan algunas de las medidas que nacieron con carácter temporal como la limitación de la compensación de las bases imponibles negativas, la reducción del porcentaje del fondo de comercio e intangibles, o la elevación del importe a pagar de los pagos fraccionados para las grandes empresas.

En cuanto al Impuesto sobre la Renta, se introducen diversas modificaciones en sintonía con otras que se recogen en el Impuesto sobre Sociedades, así como las relacionadas con las “cuentas ómnibus”. También se regulan algunos aspectos en la tributación local y se crea el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.

Por último, se modifica la Ley que regula las Instituciones de Inversión Colectiva en lo referente a la comercialización interna de cuentas globales de fondos de inversión constituidos en España.

1. Impuesto sobre Sociedades.

Régimen especial de contratos de arrendamiento financiero (disposición transitoria trigésima TRLIS)

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2012 se prorroga hasta el año 2015 la excepción al carácter constante o creciente de las cuotas de arrendamiento financiero para que no sean expulsadas de este régimen especial muchas empresas que se ven obligadas a alargar los plazos de estos contratos.¹

¹Recordamos que la Ley 11/2009, de 26 de octubre, reguló la excepción de las cuotas constantes o crecientes para los contratos vigentes con períodos anuales de duración iniciados en 2009, 2010 y 2011.

Gastos deducibles por pérdidas de participadas del grupo, multigrupo y asociadas (artículo 12.3 y disposición transitoria cuadragésima primera.1 TRLIS)

Para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2013 se suprime la deducción fiscal de las pérdidas de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, desapareciendo, por lo tanto, esta diferencia negativa y su reversión.

Naturalmente, la reversión del gasto fiscalmente deducible de ejercicios iniciados antes del 1 de enero de 2013 habrá de integrarse en la base mediante un ajuste positivo cuando las filiales vayan dando beneficios.

Pérdidas por deterioro de cartera (artículo 14.1.j y disposición transitoria cuadragésima primera.1 TRLIS)

- ✓ Dejan de ser deducibles las pérdidas contables por los deterioros de las carteras de inversión en acciones o participaciones en entidades, tanto si cotizan como si no cotizan.²
- ✓ Se regula un régimen transitorio para la imputación de la reversión de los deterioros correspondientes a las pérdidas realizadas con anterioridad a 1 de enero de 2013 correspondientes a participaciones en entidades que no cotizan en bolsa:
 - El ingreso de la reversión se integrará en la base imponible del período en el que el valor de los fondos propios al cierre del ejercicio exceda al del inicio. Se aclara que la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios al cierre y al inicio del ejercicio se corresponde, en primer lugar, con pérdidas por deterioro que han resultado fiscalmente deducibles.
 - Como hasta ahora, no deberá imputarse el ingreso de la reversión cuando no se pudo aplicar la deducción por doble imposición, por ejemplo, cuando el deterioro es consecuencia de la distribución de un dividendo o cuando el

Hasta este Proyecto ninguna norma prorrogó este beneficio. Por este motivo los contribuyentes que quieran aplicar este incentivo en ejercicios iniciados en 2012 como ya habrán presentado la declaración del Impuesto antes de la entrada en vigor de esta norma, deberán solicitar la rectificación de la declaración correspondiente a dicho período.

²Con esta nueva limitación solo va a ser deducible, con carácter residual, los deterioros contables de activos financieros correspondientes a valores representativos de deuda admitidos a cotización, con el límite de la pérdida global.

deterioro contable no ha resultado fiscalmente deducible en el ámbito de la deducción por doble imposición internacional.

- ✓ Régimen transitorio para las acciones en entidades que cotizan en bolsa: el ingreso de la reversión se integrará en la base imponible del período impositivo en que se produzca la recuperación de su valor en el ámbito contable.

Rentas negativas de establecimientos permanentes en el extranjero (EP) (artículo 14.1.k y disposición transitoria cuadragésima primera.3 TRLIS)

- ✓ Las entidades residentes ya no podrán deducir las rentas negativas obtenidas en el extranjero por sus EP's, salvo cese de la actividad o transmisión del establecimiento. En este último caso la renta negativa se minorará con las rentas positivas obtenidas por el establecimiento permanente con anterioridad a la transmisión (artículos 22.2 y 31.5 TRLIS).
- ✓ Respecto a las rentas negativas obtenidas de un EP, correspondientes a períodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2013, se regula el momento y la manera de aplicar la exención o la deducción por doble imposición internacional, según proceda, cuando la entidad residente ha integrado en su base imponible, en ejercicios iniciados antes de 1 de enero de 2013, rentas negativas obtenidas por el EP. La exención o, en su caso, la deducción se aplicarán sobre las rentas positivas que se obtengan desde el 1 de enero de 2013, y a partir del momento en que las mismas superen la cuantía de las rentas negativas.

Rentas negativas obtenidas por empresas miembros de UTE's que operan en el extranjero (artículo 14.1.l y disposición transitoria cuadragésima primera.5 TRLIS)

- ✓ Tampoco se van a deducir las rentas negativas obtenidas por empresas miembros de una unión temporal de empresas (UTE) que opere en el extranjero salvo, como en el caso anterior, que se transmita la participación en la misma o se produzca su extinción.
- ✓ Si las rentas negativas de la UTE en el extranjero han sido incorporadas en las bases imponibles de las entidades miembros en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, se

imputarán, con carácter positivo, en los ejercicios en que la UTE obtenga renta positiva, con el límite del importe de dicha renta positiva³.

Diferimiento de las rentas negativas obtenidas por la transmisión de participaciones o de un EP si los adquiere una entidad del grupo mercantil (artículos 19.11 y 19.12 TRLIS)

Cuando una entidad transmita acciones, participaciones o un establecimiento permanente a otra del mismo grupo, obteniendo una renta negativa, ésta se imputará en el período impositivo en que los valores, participaciones o el EP se transmitan a un tercero ajeno al grupo, o bien, cuando alguna de las entidades intervinientes en la transmisión deje de formar parte del grupo. Esta regla no se aplica en el supuesto de extinción de la entidad transmitida.

Deducción para evitar la doble imposición interna e internacional

- ✓ Debido a la proyección de la no deducibilidad de las pérdidas de cartera se modifica la norma que regula los supuestos de excepción a la no aplicación de la deducción por doble imposición en los casos tasados por la Ley.
- ✓ Doble imposición interna (artículos 30.6 TRLIS): cuando la entidad pruebe que un importe equivalente al dividendo o participación en beneficios se ha integrado en la base imponible en concepto de renta, por los tenedores anteriores de la participación con ocasión de su transmisión, no se integrará el dividendo o participación en beneficios cuando su distribución haya producido una pérdida contable por deterioro de la participación. El dividendo o participación en beneficios minorará el valor fiscal de la participación y será de aplicación la deducción por doble imposición interna.
- ✓ Doble imposición interna e internacional (artículos 21.5, 30.7 y 32.6 TRLIS): si se obtiene una renta negativa como consecuencia de la transmisión de participaciones de una entidad, ya sea de una sociedad residente o no residente, dicha renta se minorará en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos de la participada, durante el tiempo de tenencia de la participación, siempre que tales dividendos o participaciones en beneficios no hayan disminuido el valor de adquisición.

³Mismo régimen que existe en la actualidad. Las empresas miembros podrán computarse en la base imponible las pérdidas de la UTE. No obstante, en los posteriores períodos impositivos en los que la renta procedente del extranjero obtenida por la UTE fuera positiva, las empresas miembros deberá integrar con carácter positivo la menor de las dos cantidades siguientes: el importe de la renta negativa de períodos anteriores integrada en sus bases imponibles o el importe de la renta positiva obtenida en dicho período.

Grupos Fiscales (artículo 71.4 TRLIS)

- ✓ Cuando se transmiten participaciones de una sociedad del grupo, que deja de formar parte del mismo, obteniendo una renta negativa, esta se minorará en el importe de las bases imponibles negativas generadas dentro del grupo fiscal por la entidad transmitida que hayan sido compensadas en el mismo.
- ✓ Se deroga el artículo correspondiente a las incorporaciones de la eliminación de la corrección de valor de la participación de las sociedades del grupo fiscal cuando se dejaba de pertenecer al grupo (artículo 73.3 TRLIS).

Operaciones de reestructuración empresarial (artículos 89.3 y 92 y disposición transitoria cuadragésima primera.4, 6.a) y b) TRLIS)

- ✓ El importe de la diferencia de fusión⁴ se minorará en el importe de las bases imponibles negativas pendientes de aplicar en la transmitente, que puedan ser compensadas por la adquirente, y que se hayan generado durante el período de tiempo en que la entidad adquirente participe en la transmitente.
- ✓ Cuando se transmite un EP, situado en algún territorio de un Estado miembro de la UE, a favor de entidades que residan en ellos, y se obtiene una renta positiva, la transmitente integrará en su base imponible dicha renta en el momento en que la misma supere el importe de las rentas negativas que obtuvo el establecimiento permanente transmitido.
- ✓ Se establece un régimen transitorio por el cual la base imponible de la entidad que transmite el EP se incrementará en el importe del exceso de las rentas negativas sobre las positivas imputadas por el establecimiento permanente en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, con el límite de la renta positiva derivada de la transmisión del mismo.

⁴Cuando en las operaciones de reestructuración empresarial la entidad adquirente participa en el capital de la transmitente, en al menos, un 5%, el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y los fondos propios se imputará a los bienes y derechos adquiridos y la parte de aquella diferencia que no hubiera sido imputada será fiscalmente deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la centésima parte de su importe para períodos impositivos iniciados de 2012 hasta el 2015.

- ✓ Otros regímenes transitorios para determinadas operaciones de reestructuración realizadas antes de 1 de enero de 2013:
 - Canje de valores. Pérdida del socio de la condición de residente: si el socio pierde la condición de residente⁵deberá corregir la renta diferida, que ahora integra, por el importe de las pérdidas por deterioro del valor que hayan sido fiscalmente deducibles en los períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013.
 - Compensación de pérdidas de la entidad transmitente: no se podrán compensar las pérdidas sufridas por la transmitente que hayan originado la depreciación de la participación de la adquirente en el capital de la transmitente, o la depreciación de la participación de otra entidad en esta última cuando todas formen parte de un grupo mercantil, si cualquiera de las referidas depreciaciones se ha producido en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013.

Prórroga de medidas temporales

- ✓ Se prorrogan a 2014 y 2015 las siguientes medidas temporales:
 - La limitación a la compensación de las bases imponibles negativas (artículo 25 TRLIS).
 - La deducibilidad de los fondos de comercio e intangibles de vida útil indefinida (artículos 12.5, 12.6 y 12.7 TRLIS).
 - El límite sobre la cuota de la suma de las deducciones por incentivos (artículo 44.1 TRLIS).
 - Respecto de los pagos fraccionados (artículo 45.4 TRLIS):
 - Los tipos incrementados.
 - La inclusión del 25% de los dividendos y rentas procedentes de transmisiones que están exentos.

⁵ Para aplicar el régimen de diferimiento de la renta que obtiene el socio al realizar un canje de valores acogido al régimen especial de reestructuración, es necesario que el socio tenga su residencia en territorio español para que llegado el momento de la tributación la base imponible quede en dicho territorio. Por este motivo si se cambia de residencia se obliga al socio a integrar la renta diferida en dicho momento.

- El pago mínimo determinado por un porcentaje sobre el resultado contable para las grandes empresas.
- También se prorroga la limitación del 40-20% de las cantidades pendientes de aplicar de la libertad de amortización, con o sin mantenimiento de empleo, para las empresas que no eran consideradas de reducida dimensión en el momento en que efectuaron las inversiones (disposición transitoria trigésima séptima TRLIS).

Deducción de producciones cinematográficas y series audiovisuales (artículo 38.2 TRLIS)

- ✓ Se da vigencia indefinida a la deducción fijando los porcentajes en el 18% para el productor y en el 5% para el coproductor.
- ✓ Se amplía la base de la deducción a los gastos para la obtención de copias y los gastos de publicidad a cargo del productor, hasta el límite del 40% de los costes de producción, minorados, como antes, en la parte financiada por el coproductor financiero.

Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla (artículo 33 TRLIS)

Se modifica la regulación de la bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla, equiparándola a la aplicable en el Impuesto sobre la Renta y clarificándola desde el punto de vista técnico.

- ✓ Se especifica que a estos efectos el arrendamiento de inmuebles situados en dichos territorios cumple con el requisito de ser rentas obtenidas en Ceuta y Melilla.
- ✓ Son consideradas rentas obtenidas en Ceuta y Melilla las que provengan de actividades que posean, como mínimo, un lugar fijo de negocios en dichos territorios, hasta un importe de 50.000 € por persona empleada con contrato laboral y a jornada completa que ejerza funciones en Ceuta y Melilla, con un límite máximo de 400.000 €.
- ✓ También se entienden obtenidas en dichos territorios las rentas que procedan del comercio al por mayor cuando esta actividad se organice, dirija, contrate y facture a través de un lugar fijo de negocios situado en dichos territorios, contando con medios materiales y personales.
- ✓ Las entidades españolas domiciliadas fiscalmente en Ceuta y Melilla que tengan su sede de dirección efectiva en dichos territorios y las entidades extranjeras no residentes en España, que operen efectiva y

materialmente en dichos territorios mediante un EP durante un plazo no inferior a 3 años, podrán aplicar la bonificación en los períodos impositivos que finalicen una vez transcurrido dicho plazo cuando, al menos, la mitad de sus activos estén situados allí. Quedan exceptuadas las rentas que procedan del arrendamiento de inmuebles situados fuera de dichos territorios.

2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Rentas obtenidas en estimación directa (artículo 30.2.6ª LIRPF)

Se exceptúa de la no deducibilidad de las rentas negativas obtenidas por la participación en UTE's que operan en el extranjero a los miembros de las mismas que tributen por este impuesto.

Obligación de declarar (artículo 96.2.b LIRPF)

Como sabemos los contribuyentes con rentas de capital mobiliario y ganancias patrimoniales sometidos a retención que no superen los 1.600 euros no están obligados a presentar declaración. A partir de 2014 esta excepción no se aplicará respecto de las ganancias procedentes de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva (IIC) en las que la base de retención no se determine por la cuantía a integrar en la base imponible.

Retención (artículo 100.4 LIRPF)

Se amplía el abanico de obligados a comunicar ciertas operaciones a la Administración tributaria. En concreto a las sociedades gestoras de IIC y a las entidades comercializadoras que deberán informar de las acciones y participaciones en dichas instituciones incluidas en sus registros de accionistas o partícipes.

3. Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Declaración (artículo 28.3 TRLIRNR)

Aunque no se exige a los contribuyentes que presenten la declaración por las rentas no sometidas a retención o ingreso a cuenta, a partir de enero de 2014 no es de aplicación para las ganancias patrimoniales derivadas del reembolso de participaciones en fondos de inversión de IIC, cuando la retención practicada haya resultado inferior a la cuota tributaria.

Retención (artículo 53.4 TRLIRNR)

Se amplía el abanico de obligados a comunicar ciertas operaciones a la Administración tributaria. En concreto a las sociedades gestoras de IIC y a las entidades comercializadoras que deberán informar de las acciones y participaciones en dichas instituciones incluidas en sus registros de accionistas o partícipes.

4. Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.

Se crea un impuesto indirecto sobre los gases fluorados de efecto invernadero que recae sobre el consumo de los mismos y grava, en fase única, la puesta a consumo según su potencial de calentamiento, fijando para cada uno de ellos un tipo en euros/kg. Los contribuyentes serán los fabricantes, importadores, o adquirentes intracomunitarios y los empresarios revendedores que realicen las ventas o entregas o las operaciones de autoconsumo sujetas.

Naturaleza

Es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de aquellos productos comprendidos en su ámbito objetivo y grava, en fase única, la puesta a consumo de estos productos atendiendo al potencial de calentamiento atmosférico.

Ámbito objetivo

A los efectos de este Impuesto, tienen la consideración de gases fluorados de efecto invernadero los siguientes:

- ✓ Hidrofluorocarburos.
- ✓ Perfluorocarburos.
- ✓ Hexafluoruro de azufre.
- ✓ Preparados que contengan dichas sustancias, incluso regenerados y reciclados en ambos casos, excluyéndose las sustancias.

Hecho imponible

La puesta a consumo de los gases fluorados y preparados de efecto invernadero con potencial de calentamiento atmosférico superior a 150 dentro del territorio de aplicación del impuesto.

Exenciones

La primera venta o entrega efectuada a empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero:

- ✓ A su reventa en el ámbito territorial de aplicación del Impuesto.
- ✓ A su envío fuera del ámbito territorial de aplicación del Impuesto.
- ✓ Como materia prima para su transformación química en un proceso en el que estos gases son enteramente alterados en su composición.

- ✓ A su incorporación en equipos o aparatos con sistemas sellados herméticamente, y etiquetados como tales, incluidos los sistemas de aire acondicionado de vehículos.
- ✓ A su incorporación en equipos o aparatos con sistemas precargados hasta 3 kilogramos.
- ✓ Importados o adquiridos en equipos o aparatos con sistemas sellados herméticamente y etiquetados como tales, incluidos los sistemas de aire acondicionado de vehículos.
- ✓ Importados o adquiridos en equipos o aparatos con sistemas precargados hasta 3 kilogramos.

Devengo

Con carácter general en el momento de la puesta de los productos objeto del impuesto a disposición de los adquirentes o, en su caso, en el de su autoconsumo.

Contribuyentes

Los fabricantes, importadores, o adquirentes intracomunitarios de gases fluorados de efecto invernadero y los empresarios revendedores que realicen las ventas o entregas o las operaciones de autoconsumo sujetas al Impuesto.

Base imponible

Estará constituida por el peso de los productos objeto del Impuesto, expresada en kilogramos.

Tipo impositivo

- ✓ Tarifa 1ª

- Estará constituido por el resultado de aplicar el coeficiente 0,020 al potencial de calentamiento atmosférico que corresponda a cada gas fluorado, con el máximo de 100 euros por kilogramo, conforme a los siguientes epígrafes:

Epígrafe	GFEI	PCA	Tipo €/kg
1.1.	Hexafluoruro de azufre	22.200	100
1.2.	HFC - 23	12.000	100
1.3.	HFC - 32	550	11
1.4.	HFC - 41	97	-
1.5.	HFC - 43 -10mee	1.500	30
1.6.	HFC -125	3.400	68
1.7.	HFC -134	1.100	22
1.8.	HFC -134a	1.300	26
1.9.	HFC - 152a	120	-
1.10.	HFC - 143	330	6,6
1.11.	HFC - 143a	4.300	86
1.12.	HFC - 227ea	3.500	70
1.13.	HFC - 236 cb	1.300	26
1.14.	HFC - 236 ea	1.200	24
1.15.	HFC - 236 fa	9.400	100
1.16.	HFC - 245 ca	640	12,8
1.17.	HFC - 245 fa	950	19
1.18.	HFC - 365 mfc	890	17,8
1.19.	Perfluorometano	5.700	100
1.20.	Perfluoroetano	11.900	100
1.21.	Perfluoropropano	8.600	100
1.22.	Perfluorobutano	8.600	100
1.23.	Perfluoropentano	8.900	100
1.24.	Perfluorohexano	9.000	100
1.25.	Perfluorociclobutano	10.000	100

GFEI= Gas fluorado de efecto invernadero

PCA = Potencial de calentamiento atmosférico

- ✓ Tarifa 2ª. Epígrafe 2.1 Preparados: el tipo impositivo estará constituido por el resultado de aplicar el coeficiente 0,020 al potencial de calentamiento atmosférico con el máximo de 100 euros por kilogramo.
- ✓ Tarifa 3ª.
 - Epígrafe 3.1 Gases regenerados y reciclados de la Tarifa 1ª: el tipo impositivo estará constituido por el resultado de aplicar el coeficiente de 0,20 al tipo establecido en la tarifa 1ª

- Epígrafe 3.2 Preparados regenerados y reciclados de la tarifa 2ª: el tipo impositivo estará constituido por el resultado de aplicar el coeficiente de 0,20 al tipo establecido en la tarifa 2ª

Cuota íntegra

La cuota íntegra es la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen.

Repercusión

- ✓ Los contribuyentes deberán repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los productos objeto del Impuesto, quedando estos obligados a soportarlas.
- ✓ La repercusión de las cuotas devengadas se efectuará en la factura separadamente del resto de conceptos comprendidos en ella.
- ✓ Cuando se trate de operaciones no sujetas o exentas, se hará mención de dicha circunstancia en el referido documento, con indicación del precepto de este artículo en que se basa la aplicación de tal beneficio.

Deducciones y devoluciones

Tendrán derecho a una deducción de 7 euros por kilogramo, con el límite del importe de la cuota que corresponda, los contribuyentes reconocidos como gestores de residuos por la Administración pública competente, que acrediten la destrucción de los productos objeto del Impuesto, conforme a los controles y documentación requeridos por la legislación sectorial de residuos.

Gestión

Los contribuyentes estarán obligados a presentar trimestralmente una autoliquidación comprensiva de las cuotas devengadas, así como a efectuar, simultáneamente, el pago de la deuda tributaria.

5. Tributos locales.

Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (artículos 108.5 y 6TRLHLL)

- ✓ Se permite aplicar a los Ayuntamientos una bonificación potestativa de hasta el 95% para los que desarrollen actividades declaradas de especial interés o utilidad municipal, como ya ocurre en otros tributos municipales.

Impuesto sobre el Bienes Inmuebles (artículos 68.4 y 69TRLHLL)

- ✓ Reducción en la base imponible: cuando por aplicación de los coeficientes regulados en la Ley de Presupuestos la actualización de los

valores catastrales determine un decremento de la base imponible, el componente individual de la reducción será la diferencia positiva entre el valor catastral resultante de dicha actualización y su valor base. La diferencia se dividirá por el último coeficiente reductor aplicado. En estos casos el valor base de la reducción será la base liquidable del ejercicio inmediatamente anterior a dicha actualización.

- ✓ Se prorroga a 2014 el incremento del tipo impositivo para inmuebles urbanos.

6. Tributos especiales.

Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (artículo 66.1.gTRLHLL)

Se establece la exención para las embarcaciones de recreo o de deportes náuticos destinados por las empresas al alquiler exclusivamente, cualquiera que sea su eslora.

B) Breves cometarios al Proyecto de Real Decreto que modifica los Reglamentos de IVA, de Revisión, de Aplicación de los tributos y de Facturación.

0. Introducción.

Este proyecto de Real Decreto, que el Ministerio remitió al Consejo General de Economistas para la realización de observaciones, en el trámite de información pública, contiene modificaciones reglamentarias de indudable importancia.

Quizás lo más relevante sea el desarrollo del régimen especial de criterio de caja en IVA, cuya cobertura legal se encuentra en tramitación parlamentaria en el seno del Proyecto de Ley de apoyo a los emprendedores y su internacionalización. Además, se desarrollan los nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo en el IVA que estableció la Ley 7/2012 o se desarrolla la forma de realizar la presentación de dos declaraciones, por los concursados, dentro del periodo de liquidación normal, una anterior y otra posterior a la declaración del concurso.

Asimismo se modifica la declaración de operaciones con terceras personas (modelo 347) en el sentido de ampliar los obligados tributarios y las operaciones sobre las que se informa.

En cuanto a la parte positiva, lo más destacable es que se abandona la idea de generalizar la obligación de informar de las operaciones de los libros registros, por todos aquellos obligados a presentar telemáticamente sus declaraciones, dejando esta obligación, única y exclusivamente, para los sujetos pasivos del IVA o del IGIC que estén incluidos en el registro de devolución mensual.

Por lo que se refiere a su entrada en vigor, en general será al día siguiente de su publicación, si bien el desarrollo del régimen especial del criterio de caja en IVA surtirá efectos a partir de 1 de enero de 2014.

Al texto íntegro de esta norma se puede acceder desde nuestra web, www.reaf.es, en el apartado de Documentos.

1. Modificaciones en el Reglamento del IVA.

Entidad o establecimiento privado de carácter social (se deroga el artículo 5 y se modifica el art. 6 RIVA)

Como consecuencia de la modificación legal consistente en la aplicación de las exenciones de los servicios prestados por estas entidades cuando reúnen unos requisitos determinados, con independencia de la obtención de la calificación como tales y del reconocimiento administrativo de la exención, se suprime el artículo 5 del Reglamento (regulaba el reconocimiento de estas exenciones) y se modifica el artículo 6 en el sentido de dar la posibilidad de obtener la calificación, y no como en la redacción anterior en la que se obligaba a obtenerla para aplicar la exención.

Requisitos para aplicar la exención a los servicios relacionados directamente con las exportaciones (art. 9.1.5º.c) RIVA)

Para aplicar la exención de esos servicios se han de cumplir una serie de requisitos, entre los que se encuentra justificar la salida de los bienes, lo cual podía y podrá hacerse por cualquier medio de prueba admitido en derecho, si bien se proyecta suprimir una serie de medios concretos que se enuncian en el texto vigente.

Exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones (art. 10.1.5º y 6º RIVA)

Se aclara que el obligado a acreditar que los objetos se han incorporado a los buques o que se han puesto los productos de avituallamiento a bordo de estos, en el plazo de los 3 meses siguientes a su adquisición, mediante el correspondiente documento aduanero, es el proveedor, si bien lo realizará con la copia de dicho documento que, en su caso, le remitirá el titular de los medios de transporte.

Exenciones relativas a zonas y depósitos francos y a regímenes suspensivos (arts. 11.3 y 12.1.2º)

Para la aplicación de la exención se obliga al adquirente o destinatario de los bienes o de los servicios a que entregue al transmitente o prestador una declaración suscrita por él en la que manifieste la situación de los bienes que justifique la exención. En el texto vigente se establece otro sistema en el que se comunica a la AEAT.

Exención de los servicios relacionados con las importaciones (art. 19 RIVA)

Si el texto reglamentario vigente prevé que se justifique la exención con cualquier prueba admitida en derecho, y en particular alude a certificación administrativa y a un documento normalizado aprobado por la AEAT, lo que se proyecta es que se pueda justificar con una copia del DUA de importación y la documentación que justifique que el importe del servicio ha sido incluido en la base imponible declarada en el DUA.

Modificaciones relacionadas con los concursos (arts. 24.1 y 2, y 71.4 RIVA)

- ✓ Se prevé que la expedición y remisión de las facturas rectificativas se deba realizar, además de al concursado, a la administración concursal.
- ✓ Tanto para créditos de concursados como en créditos incobrables, la modificación de la base imponible se comunicará por el acreedor por vía electrónica mediante un formulario de la AEAT (hasta ahora no se exigía vía electrónica). Entre los documentos que se han de acompañar se suprime el auto de declaración de concurso.
- ✓ La comunicación por el destinatario de las operaciones de que ha recibido la factura rectificativa se tendrá que realizar por vía electrónica y también con formulario de la AEAT.
- ✓ Se prevé donde se han de hacer constar las cuotas rectificadas en los casos de concursos: en las declaraciones de los periodos en que se hubiera ejercitado el derecho a la deducción de las mismas, salvo en 2 casos en los que habrán de incluirse en la declaración-liquidación relativa a los hechos imponibles anteriores a la declaración del concurso:

- Cuando el destinatario no tuviera derecho a deducir toda la cuota soportada y en relación a la parte de cuota rectificada que no sea deducible.
 - Cuando el destinatario tuviera derecho a la deducción de la cuota y hubiera prescrito el derecho de la AEAT a determinar la deuda tributaria del periodo de liquidación en que se hubiera deducido.
- ✓ Se determina que el plazo para presentar al rectificación de las declaraciones sea el mismo que el del período en el que se hayan recibido las facturas rectificativas.
 - ✓ Estas obligaciones de presentar las declaraciones rectificadas recaen, en caso de concurso, si está en régimen de intervención, en el concursado o, en defecto de éste, en la administración concursal y, en esta en todo caso si se hubieran suspendido las facultades de administración y disposición.
 - ✓ Se recoge la reciente previsión legal de que el concursado, en el período de liquidación en el que se declare el concurso, presente dos autoliquidaciones, una por los hechos imposables anteriores a la declaración y otra por los posteriores. Además, se prevé que, si de la primera de las mismas resulta un saldo a favor del sujeto pasivo, pueda compensarse en la segunda pero, si no ejerce dicha opción, dicho saldo seguirá las normas generales de compensación o devolución.

Desarrollo de los nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo (art. 24 quater RIVA)

- ✓ Segundas o ulteriores entregas de inmuebles en las que se produzca la renuncia a la exención:
 - El empresario o profesional que realiza la entrega deberá comunicar fehacientemente al adquirente la renuncia.
 - Dicha renuncia solo podrá efectuarse si el adquirente le acredita ser sujeto pasivo con derecho a deducción total del IVA soportado en la adquisición del inmueble. Asimismo, en el apartado 6 de este artículo se da la posibilidad al adquirente de acreditar bajo su responsabilidad, mediante declaración escrita firmada, que tiene derecho a la deducción total del IVA de la operación.
- ✓ Entregas de inmuebles en ejecución de garantías: los destinatarios deben comunicar expresa y fehacientemente al empresario o profesional que realiza la entrega que están actuando en dichas operaciones como empresarios o profesionales. Asimismo el apartado 6 de este artículo da la

posibilidad al adquirente de acreditar bajo su responsabilidad, mediante declaración escrita firmada, que están actuando en dichas operaciones como empresarios o profesionales.

- ✓ Ejecuciones de obra o 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: los destinatarios deben comunicar expresa y fehacientemente al contratista o contratistas principales lo siguiente:
 - Que están actuando en dichas operaciones como empresarios o profesionales.
 - Que las operaciones se realizan en un proceso de urbanización de terrenos, o en uno de construcción o rehabilitación de edificaciones.
 - Asimismo el apartado 6 de este artículo da la posibilidad al adquirente de acreditar bajo su responsabilidad, mediante declaración escrita firmada, las dos circunstancias anteriores.
- ✓ Ejecuciones de obra o cesiones de personal de subcontratistas a contratistas principales o a otros subcontratistas en el marco de procesos de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones: los destinatarios deben comunicar que las operaciones se realizan en un proceso de urbanización de terrenos, o en uno de construcción o rehabilitación de edificaciones. Asimismo el apartado 6 de este artículo da la posibilidad al adquirente de acreditar bajo su responsabilidad, mediante declaración escrita firmada, ese hecho.
- ✓ Se establece un supuesto de responsabilidad solidaria sobre la deuda tributaria para los destinatarios de las operaciones anteriores que por acción u omisión dolosa o culposa eludan la correcta repercusión del impuesto.

Tipo del 4% de las entregas de vehículos para el transporte de personas con movilidad reducida (art. 26.bis.Dos.1 y 2 RIVA)

- ✓ Se permite la aplicación de este tipo especial aun cuando se adquiriera otro vehículo similar antes de que transcurran 4 años desde la adquisición a tipo reducido de uno anterior si se destinan a transportar “distintos grupos definidos de personas o a su utilización en distintos ámbitos territoriales de los que dieron lugar a adquirir los anteriores”, debiendo el adquirente de justificar estas condiciones diferentes.
- ✓ Para considerar que una persona, a estos efectos, tiene movilidad reducida, con la norma en vigor se exige que sea titular de una tarjeta de estacionamiento para discapacitados, proyectando exigir, de manera

adicional, que el titular de dicha tarjeta cuente con certificado o resolución expedido por el IMSERSO o el órgano de la Comunidad Autónoma competente que acredite la movilidad reducida.

Opción por la prorrata especial (art. 28.1.1º y 2 RIVA)

Con el texto reglamentario vigente la opción se debe ejercitar en el mes de diciembre del año anterior al que se quiere que surta efecto. Ahora se proyecta que se pueda optar en la última declaración-liquidación de cada año natural. En dicha declaración se regularizarán las deducciones de todo el año.

Este cambio tan positivo lleva como contrapartida que la opción vinculará al sujeto pasivo por la prorrata especial a un mínimo de 3 años.

La revocación de esta opción también se puede realizar en la última declaración del año y regularizando las cuotas del mismo, sin que ello impida, en el año siguiente, volver a optar por la prorrata especial de nuevo.

En 2013, según la D.T. única del proyecto de Real Decreto, podrá optarse por la prorrata especial mediante declaración censal presentada en el mes de diciembre de 2013.

Momento en el que surte efectos la exclusión del régimen simplificado (art. 36.2 RIVA)

- ✓ Se explicita que la exclusión del régimen por la exclusión del régimen de estimación objetiva en el IRPF surte efectos en el mismo año en que se produzca esta.
- ✓ La exclusión por realizar operaciones que tributen en regímenes especiales del IVA distintos del simplificado, agricultura ganadería y pesca o recargo de equivalencia surtirá efectos a partir del año inmediato posterior al que se produzca, excepto que el sujeto pasivo no realizara actividades, en cuyo caso surte efectos desde el inicio.

Opción por el nivel avanzado dentro del régimen de grupo de entidades (61 bis.3 RIVA)

Con el texto reglamentario vigente la opción se debe ejercitar en el mes de diciembre del año anterior al que se quiere que surta efecto. Según lo proyectado se podrá optar en la última declaración-liquidación de cada año natural, en la que se regularizarán las deducciones de todo el año, si bien la aplicación tendrá una validez mínima de 3 años.

Como ocurre con la opción por la prorrata especial, la revocación también se realiza, transcurridos los 3 años, en la última declaración del año en el que ha de surtir efecto.

Régimen especial del criterio de caja (arts. 61 septies a 61 undecies RIVA)

✓ Opción y renuncia al régimen:

- Si se inicia la actividad, al tiempo de la declaración de comienzo.
- Si es de una actividad que se está ejerciendo, en el mes de diciembre del año anterior al que debe surtir efecto.
- Se entiende tácitamente prorrogada mientras no se renuncie.
- La opción es global, por todas las operaciones que no estén excluidas.
- La renuncia también se realiza en el mes de diciembre anterior al inicio del año en que debe surtir efectos y con efectos mínimos de 3 años.

✓ Exclusión:

- Volumen de operaciones del año > 2.000.000 euros (en caso de inicio elevación al año).
- Cobros en efectivo, respecto de un mismo destinatario, en el año > 100.000 euros.
- La exclusión tiene efectos al año siguiente al que se haya superado uno de los límites y, cuando vuelva a estar dentro de ellos, puede volver a optar.

✓ Obligaciones registrales:

- Libro registro de factura expedidas (para los sujetos pasivos acogidos al régimen): fechas de cobro de la operación, importe cobrado en cada una de ellas y cuenta o medio de cobro utilizada.
- Libro registro de facturas recibidas (para sujetos pasivos acogidos y para sujetos no acogidos pero que sean destinatarios de operaciones de caja): fechas de pago e importe de cada una y medio de pago utilizado.

✓ Obligaciones de facturación: los sujetos acogidos al régimen tendrán que mencionar en las facturas que emitan “régimen especial del criterio de caja”.

Plazo para la presentación de las declaraciones-liquidaciones del IVA (art. 71.4 RIVA)

Si hasta ahora para los sujetos pasivos con obligación de presentar declaraciones mensuales se establecía un plazo especial, para la correspondiente al mes de julio, en los primeros 20 días del mes de septiembre, en la nueva redacción proyectada se suprime esta excepción. Por lo tanto la declaración de julio, como si se tratara la de otro mes cualquiera, se presentaría en los primeros 20 días de agosto.

2. Modificación en el Reglamento de revisión en vía administrativa.

Legitimación de la persona que haya soportado la repercusión del IVA para pedir la devolución de las cuotas que le han sido indebidamente repercutidas (art. 14.2.c Rrev.)

Como es sabido, para que el que ha soportado las cuotas indebidamente pueda solicitar su devolución se han de cumplir una serie de requisitos como que exista factura o que no hayan podido deducirse totalmente las mismas y, lo que ahora se va a modificar, que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas.

Hasta ahora, se entiende que han sido ingresadas simplemente cuando el que las repercutió las consignó en su declaración.

Si se aprueba el proyecto que comentamos, en los casos de autoliquidaciones a ingresar sin ingreso efectivo de la autoliquidación, solo se devolverá la cuota indebidamente repercutida que exceda del resultado de la autoliquidación pendiente de ingreso, si bien no se le exigirá el ingreso no efectuado al que repercutió indebidamente.

3. Modificaciones en el reglamento de aplicación de los tributos.

Declaración de operaciones con terceras personas (mod. 347) (art. 31.1, 32.b y 33 Raplic.)

✓ Nuevas operaciones a informar:

- Las adquisiciones de bienes o servicios, efectuadas al margen de las actividades económicas (aunque no realicen estas) por las comunidades de vecinos y por las entidades o establecimientos privados de carácter social. Sin embargo, no tendrán que declarar las operaciones de

- suministro de agua, energía eléctrica, combustibles o las derivadas de seguros.
- Los sujetos pasivos que realizan operaciones en el régimen simplificado del IVA incluirán las adquisiciones de bienes y servicios que deban anotar en el libro registro de facturas recibidas.
 - Además de las subvenciones otorgadas también habrá de informarse de las subvenciones recibidas.
- ✓ Inclusión de operaciones por los sujetos acogidos al criterio de caja y destinatarios de las operaciones realizadas por ellos (se declaran separadamente del resto de operaciones): deben incluir en la declaración informativa anual los importes devengados en el año natural según las reglas de este régimen especial.
 - ✓ Excepciones al suministro de información de operaciones agrupada por trimestres: solo suministrarán la información de operaciones agrupadas anualmente los sujetos pasivos acogidos a criterio de caja, los destinatarios de operaciones realizadas por estos, respecto de esas operaciones, y las comunidades de vecinos.
 - ✓ Las Administraciones Públicas: deberán relacionar a todas las personas o entidades a las que hayan satisfecho subvenciones o ayudas cualquiera que sea su importe (aunque no hayan llegado a los 3.005,06 euros que se establece como límite general).

Obligación de informar de operaciones en libros registro de IVA (art. 36.1 Raplic.)

A partir de 1 de enero de 2014, si no se regulara nada al respecto, todas las entidades obligadas a presentación telemática de sus declaraciones quedarían sometidas a esta obligación de información.

Si se aprueba el mencionado precepto, en los términos proyectados, la citada obligación solo se exigirá a los empresarios o profesionales inscritos en el registro de devolución mensual que, por otra parte, en la actualidad son los únicos que han de cumplir con la misma.

Aclaración de las actuaciones en supuestos de concurso (art. 108.2 Raplic.)

- ✓ Si las facultades del concursado no están suspendidas: las actuaciones administrativas se entenderán con el concursado, añadiéndose en el proyecto “o con su representante”.
- ✓ Si están suspendidas: se entenderán con el concursado por medio de la administración concursal.

4. Reglamento de facturación.

Operaciones financieras y de seguros (art. 3.2 Rfacturas)

En estas operaciones se obliga a expedir factura cuando se localicen en la península, Canarias, Ceuta o Melilla, estén exentas y se realicen por empresarios o profesionales que no pertenezcan a esos sectores.

Otras modificaciones

Se realizan para incluir las referencias al régimen especial del criterio de caja en IVA.

II. DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA. NOVEDADES.

Valoración de vivienda arrendada, en el Impuesto sobre la Renta, si se produce un cambio de vivienda en enero de 2013.

Hasta 31 de diciembre de 2012 la retribución en especie por la utilización de vivienda se valoraba en el 10% o el 5% del valor catastral, dependiendo de que dicho valor no hubiera sido revisado o se hubiera revisado a partir de 1 de enero de 1994, siendo indiferente que la vivienda fuera o no propiedad de la empresa. A partir de 1 de enero de 2013 se aplica la misma valoración si la vivienda es propiedad del empleador pero, si no lo es, se tomará como valor el coste para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación.

Existe un régimen transitorio por el que en 2013, cuando la vivienda no es propiedad del pagador, se mantiene la valoración del 5 ó el 10% del valor catastral, siempre que el empleador ya viniera satisfaciendo esa retribución en especie “en relación con dicha vivienda con anterioridad a 4 de octubre de 2012”.

En el caso planteado, en el que tanto la vivienda anterior como la arrendada en enero son alquiladas, la Dirección General interpreta que es de aplicación el régimen transitorio, ya que la norma que lo regula trata de dar continuidad en 2013 a la regla de valoración aplicable en 2012.

D.G.T. Nº V1268-13, 15 de abril de 2013.

Tributación, en el Impuesto sobre el Valor Añadido, de la transmisión de un despacho de asesoría fiscal y laboral a un tercero.

La peculiaridad de la operación consultada consiste en que la transmisión incluye el personal dependiente de la asesoría, la cartera de clientes, los derechos y obligaciones dimanantes del negocio, pero no se transmite el local donde se desarrolla la actividad, si bien se alquilará a los nuevos propietarios.

Acudiendo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea se constata que para que la transmisión no esté sujeta al Impuesto debe ocurrir que se transmita el establecimiento mercantil o una parte autónoma de la empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma. Se debe entender que los elementos transmitidos constituyen una actividad económica autónoma capaz de desarrollar la actividad por sus propios medios, analizando individualmente cada caso, estudiando si, por ejemplo, el inmueble no transmitido es necesario para el desarrollo de la actividad económica, atendiendo a la naturaleza de la actividad y a las características del inmueble.

Si como ocurre en el caso planteado parece necesaria la transmisión del inmueble, puede ser que la misma se pueda sustituir por su mera cesión o puesta a disposición.

Eso será factible cuando el adquirente pueda disponer del inmueble de forma duradera para ejercer la actividad económica.

D.G.T. Nº V1693-13, 22 de mayo de 2013.

Exención, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de la novación de créditos hipotecarios.

La Ley de Subrogación y Modificación de Préstamos Hipotecarios regula una exención, en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, para las escrituras públicas de novación modificativa de préstamos hipotecarios. La cuestión que se plantea es si las novaciones de créditos hipotecarios se encuentran exentas del Impuesto por asimilarse a los préstamos hipotecarios. La Dirección General de Tributos siempre ha negado dicha asimilación, argumentando que la Ley General Tributaria prohíbe aplicar la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones, y los préstamos y los créditos son figuras jurídicas diferentes.

El Tribunal determina que sí es de aplicación la exención a las novaciones de créditos hipotecarios. Argumenta que en el ámbito de este Impuesto existe un tratamiento unitario para las figuras de préstamo y crédito. Así se demuestra respecto de la exención que el legislador regula para la constitución de los préstamos, precepto que si bien no menciona literalmente a los créditos no ha planteado duda para su aplicación directa a los créditos bancarios. Además, la distinción entre ambas figuras jurídicas no se mantiene nítidamente respecto de

los productos crediticios modernamente ofertados por la banca a particulares y empresas. Pone por ejemplo que es habitual denominar créditos a operaciones bancarias que son verdaderos préstamos.

Por último, considera que la Ley de Subrogación y Modificación de Préstamos Hipotecarios no ha querido discriminar entre préstamos y créditos hipotecarios, dado que la exposición de motivos establece que no se discrimine regulatoriamente entre las diferentes opciones de préstamo o crédito hipotecario.

T.E.A.C. Resolución N° 2180/2011, de 16 de mayo de 2013.

La interposición de un recurso contra un acto de liquidación no invalida el embargo que realiza la Administración.

Recordamos que contra las diligencias de embargo solo son admisibles los siguientes motivos de oposición: extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago, la falta de notificación de la providencia de apremio, el incumplimiento de las normas reguladoras del embargo o la suspensión del procedimiento de recaudación.

El Tribunal considera correcta la diligencia de embargo que realiza la Administración al recurrente, ya que éste no ha acreditado que se haya producido alguno de los motivos para oponerse al embargo, y ello con independencia de que se haya interpuesto un recurso contra la liquidación que ha dado origen a la diligencia del embargo que aún se encuentra pendiente de resolver.

Se aclara que el embargo quedará sin efecto si se llegara a anular la liquidación de la deuda de la que trae causa. Concluye señalando que aunque los bienes trabados no se pueden enajenar hasta que el acto de liquidación sea firme, existen algunas excepciones a dicha regla, como por ejemplo que se trate de bienes perecederos o se produzca algún supuesto de fuerza mayor.

Audiencia Nacional, Recurso N° 455/2011 de 25 de marzo de 2013.

Momento de la exigibilidad del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En cuanto al devengo del Impuesto, la Directiva autoriza a los Estados miembros a disponer que el impuesto sea exigible, después de que se produzca el devengo, en uno de los tres momentos siguientes: en el momento de la expedición de la factura, en el del cobro del precio o, en los casos de falta de expedición o expedición tardía de la factura, en un plazo determinado a partir de la fecha de devengo.

La normativa de Polonia, para determinados servicios de transporte, opta por el criterio de caja, al posponer el devengo a la fecha de cobro del precio y, como plazo máximo, a los treinta días desde la fecha de la prestación, aunque se

haya emitido anteriormente la factura. Recordamos que el legislador español tiene previsto regular para 2014 un régimen especial de criterio de caja que difiere el devengo del Impuesto al momento del cobro total o parcial del precio o, si este no se produce, al 31 de diciembre de año inmediato posterior a aquel en que se ha realizado la operación.

El Tribunal interpreta que la Directiva se opone a una normativa nacional que establezca que el Impuesto se hace exigible, en el caso polaco respecto de los servicios de transporte y expedición, en la fecha del cobro íntegro o parcial del precio pero, como plazo máximo, a los 30 días contados desde el día de prestación de los servicios, aun cuando la factura se haya emitido antes y se prevea un plazo de pago posterior.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Asunto C-169/2012, de 30 de mayo de 2013.