

www.fiscalmania.es

NOTICIAS QUE DEBEMOS CONOCER

En rojo las noticias que favorecen a la Administración y en verde las que favorecen a los obligados tributarios

Se aprueba el Real Decreto-ley 4/2013, de 22 de febrero, de apoyo al emprendedor y de estímulo al crecimiento y a la creación de empleo

La grave situación de la economía española ha obligado al Gobierno a adoptar nuevas medidas de incentivo para la realización de actividades económicas por cuenta propia tanto desde la perspectiva de la contratación laboral y las cotizaciones a la Seguridad Social como desde **la perspectiva fiscal mediante la introducción de nuevos beneficios fiscales en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades** vinculados con la realización de actividades económicas por cuenta propia.



Ampliación de la exención por las prestaciones por desempleo capitalizadas

Desde hace muchos años la regulación del IRPF ha contemplado una exención aplicable a las prestaciones de desempleo percibidas por el contribuyente que son objeto de capitalización con el objeto de iniciar el desarrollo de una actividad económica por cuenta propia de acuerdo con lo previsto en el Real Decreto 1044/1985, de 19 de junio, por el que se regula el abono de la prestación por desempleo en su modalidad de pago único. Esta exención estaba limitada en cuanto a su importe y en cuanto al tipo de actividades en las que se podía invertir el importe de la prestación. **Con ocasión de esta reforma de la regulación del IRPF se elimina el límite cuantitativo que era de 15.500 euros y se amplía el objeto posible de la inversión ya no sólo puede incluir a las sociedades laborales y sociedades cooperativas de trabajo asociado sino también a las sociedades mercantiles.**

Redacción anterior	Redacción en vigor desde el 1 de enero de 2013
<p>n. Las prestaciones por desempleo reconocidas por la respectiva entidad gestora cuando se perciban en la modalidad de pago único establecida en el Real Decreto 1044/1985, de 19 de junio, por el que se regula el abono de la prestación por desempleo en su modalidad de pago único, con el límite de 15.500 euros, siempre que las cantidades percibidas se destinen a las finalidades y en los casos previstos en la citada norma.</p> <p>El límite establecido en el párrafo anterior no se aplicará en el caso de prestaciones por desempleo percibidas por trabajadores que sean personas con discapacidad que se conviertan en trabajadores autónomos, en los términos del artículo 31 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del</p>	<p>n. Las prestaciones por desempleo reconocidas por la respectiva entidad gestora cuando se perciban en la modalidad de pago único establecida en el Real Decreto 1044/1985, de 19 de junio, por el que se regula el abono de la prestación por desempleo en su modalidad de pago único, siempre que las cantidades percibidas se destinen a las finalidades y en los casos previstos en la citada norma.</p>

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



Se introduce una reducción en el rendimiento por el inicio de la actividad económica

Para los contribuyentes que inicien una actividad económica a partir del 1 de enero de 2013 se introduce una reducción del rendimiento neto positivo del 20 por ciento si se cumplen las siguientes condiciones:

- a) El ejercicio de la actividad económica debe haberse iniciado a partir del 1 de enero de 2013. Se entiende que se inicia una actividad económica cuando no se hubiera ejercido actividad económica alguna en el año anterior a la fecha de inicio de la misma, sin tener en consideración aquellas actividades en cuyo ejercicio se hubiera cesado sin haber llegado a obtener rendimientos netos positivos desde su inicio.

- b) Los contribuyentes han de realizar una actividad económica por la que determinen el rendimiento neto de la misma con arreglo al método de estimación directa normal o simplificada pero no por el método de estimación objetiva por índices, signos o módulos.
- c) No resultará aplicable la reducción en el período impositivo en el que más del 50 por ciento de los ingresos del mismo procedan de una persona o entidad de la que el contribuyente hubiera obtenido rendimientos del trabajo en el año anterior a la fecha de inicio de la actividad.

Si se cumplen las condiciones anteriores se tendrá derecho al siguiente beneficio fiscal:

- a) **Reducción del 20 por ciento del rendimiento neto positivo declarado en el primero período impositivo en que el mismo sea positivo y en el período impositivo siguiente.** El rendimiento neto positivo que sirve de base de cálculo para la reducción se determina después de haber aplicado la reducción por rendimientos irregulares y por la realización de actividades económicas de forma económicamente dependiente.
- b) La cuantía de los rendimientos netos sobre la que se aplicará la reducción no podrá superar el importe de 100.000 euros anuales.
- c) Cuando con posterioridad al inicio de la actividad se inicie una nueva actividad sin haber cesado en el ejercicio de la primera, la reducción prevista se aplicará sobre los rendimientos netos obtenidos en el primer período impositivo en que los mismos sean positivos y en el período impositivo siguiente, a contar desde el inicio de la primera actividad.



Medida en el Impuesto sobre Sociedades

Se crean unos tipos reducidos para las entidades de nueva creación

Para los sujetos pasivos de nueva creación constituidos a partir del 1 de enero de 2013 se introduce unos tipos de gravamen sobre la base imponible especialmente reducidos si se cumplen las siguientes condiciones:

- a) Se ha de tratar de entidades de nueva creación, constituidas a partir de 1 de enero de 2013, que realicen actividades económicas. No tendrán la consideración de entidades de nueva creación aquellas que forman parte de un grupo en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.
- b) El ejercicio de la actividad económica debe haberse iniciado a partir del 1 de enero de 2013. No se entenderá iniciada la actividad económica cuando la actividad económica hubiera sido realizada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas y transmitida, por cualquier título jurídico, a la entidad de nueva creación o cuando la actividad económica hubiera sido ejercida, durante el año anterior a la constitución de la entidad, por una persona física que ostente una participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad de nueva creación superior al 50 por ciento.
- c) Las entidades constituidas no han de tributar por un tipo impositivo diferente al tipo general.

Si se cumplen las condiciones anteriores se tendrá derecho al beneficio fiscal consistente en la aplicación de los siguientes tipos impositivos:

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

Cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, la parte de base imponible que tributará al tipo del 15 por ciento será la resultante de aplicar a 300.000 euros la proporción en la que se hallen el número de días del período impositivo entre 365 días, o la base imponible del período impositivo cuando esta sea inferior.

Modificación de la Ley 10/2012, de 20 de noviembre, por la que se regulan determinadas tasas en el ámbito de la administración de justicia

La Ley 10/2012, de 20 de noviembre, incrementó sustancialmente el importe de las tasas exigidas para acceder al servicio público de justicia y amplió el ámbito subjetivo de las mismas a las personas físicas y a las empresas de reducida dimensión. Las protestas y críticas que se han efectuado a esta cuestión por lo que la exigencia de la tasa como condición de acceso a la jurisdicción puede significar de vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva han impulsado unas modificaciones en la regulación inicial a través del Real Decreto-ley 3/2013, de 22 de febrero, por el que se modifica el régimen de tasas en el ámbito de la Administración de Justicia (BOE de 23 de febrero de 2013).



Modificación de las exenciones objetivas

- a) **Se suprime la exención aplicable de los procesos regulados en el capítulo IV del título I del libro IV de la Ley de Enjuiciamiento Civil que no se inicien de mutuo acuerdo o por una de las partes con el consentimiento de la otra**, aun cuando existan menores, salvo que las medidas solicitadas versen exclusivamente sobre éstos.
- b) Se introduce la exención relativa a la **interposición de ejecución de laudos dictados por las Juntas Arbitrales de Consumo**.
- c) Se introduce la exención relativa a las acciones que, **en interés de la masa del concurso y previa autorización del Juez de lo Mercantil, se interpongan por los administradores concursales**.

- d) **Los procedimientos de división judicial de patrimonios, salvo en los supuestos en que se formule oposición o se suscite controversia sobre la inclusión o exclusión de bienes,** devengando la tasa por el juicio verbal y por la cuantía que se discuta o la derivada de la impugnación del cuaderno particional a cargo del opositor, y si ambos se opusieren a cargo de cada uno por su respectiva cuantía.

Bonificación de la cuota a pagar por funcionarios públicos

En el ámbito del orden contencioso-administrativo cuando los funcionarios públicos actúen en defensa de sus derechos estatutarios tendrán **una bonificación del 60 por ciento en la cuantía de la tasa que les corresponda por la interposición de los recursos de apelación y casación.** Con anterioridad, no existía una medida como ésta.



Modificaciones respecto de la cuantía de las tasas

- a) En el caso de las resoluciones sancionadoras se ha limitado el importe de la tasas de forma que la cuantía de la tasa, incluida la cantidad variable, **no podrá exceder del 50 por ciento del importe de la sanción económica impuesta.**
- b) Se han previsto dos formas de cálculo de la parte variable de la tasa. Uno del 0,5 y del 0,25 por ciento de la base imponible hasta un máximo de 10.000 euros para las personas jurídicas y **otro del 0,10 por ciento de la base imponible con el límite de la cuantía variable de 2.000 euros.**

Aspectos procedimentales

Con anterioridad, en caso de no acompañar el escrito procesal del justificante del pago de la tasa, el Secretario no daba curso al documento y los plazos procesales seguían transcurriendo sin suspensión alguna. **Con la reforma se ha previsto un trámite de requerimiento de aportación del justificante de pago de diez días por parte del Secretario judicial al interesado.**

Devolución de la tasa

Se devolverá el 60 por ciento de la tasa cuando tenga lugar el allanamiento total o se alcance un acuerdo que ponga fin al litigio y en aquellos supuestos en los que la **Administración demandada reconozcise totalmente en vía administrativa las pretensiones del demandante**. A estos efectos, se va a aprobar el modelo 695 de solicitud de devolución por solución extrajudicial del litigio.



RESOLUCIONES Y SENTENCIAS QUE DEBEMOS CONOCER

En verde el contenido favorable al obligado tributario y en rojo el contenido favorable a la Administración

Impuesto sobre Sociedades

Los gastos por desplazamiento o atenciones a clientes son deducibles si se prueba la realidad de tales gastos

La deducción en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de los gastos incurridos en relaciones públicas o en atenciones a clientes ha sido una cuestión que ha dado lugar a numerosos conflictos entre la Administración y los contribuyentes.

El planteamiento general es el siguiente: **el concepto de gasto deducible va ligado a la necesidad y oportunidad del gasto para la obtención de los ingresos, además de estar documentalmente justificado y haber sido reflejado contablemente**. El gasto deducible habrá de imputarse a la base imponible del ejercicio de su procedencia.

Con la introducción del artículo 14 en la Ley 43/1995, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y en el Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se ha modificado sustancialmente el tratamiento fiscal de los pagos por atenciones a clientes o a empleados.

Concretamente, lo que ha previsto tal artículo es que se consideran gastos necesarios:

- 1º) Los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores.
- 2º) Los gastos que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa.
- 3º) Los gastos realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes o la prestación de servicios, y
- 4º) Los gastos que se hallen correlacionados con los ingresos.



Sin embargo, el incumplimiento del requisito de que el sujeto pasivo acredite la realidad y el importe del gasto efectuado supondrá el incumplimiento de las condiciones legales para tener derecho a la deducción del gasto incurrido a efectos de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y se perderá el derecho a la deducibilidad del gasto. Este es el parecer de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 31 de enero de 2013 (recurso 155/2010).



Impuesto sobre el Valor Añadido

El derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas se elimina cuando el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA

Una de las cuestiones que se ha planteado en los últimos tiempos en relación con la aplicación del IVA estriba en determinar cuál ha de ser la reacción por parte de la normativa de este gravamen en los supuestos de la realización de adquisiciones de bienes y servicios por parte de un sujeto pasivo que conocía o debía conocer que el proveedor no iba a proceder al ingreso de las cuotas de IVA repercutidas.

En este sentido, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha dicho que, si la operación realizada por el sujeto pasivo no es en sí misma constitutiva de fraude, su derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado no puede verse afectado por el dato de que, sin su conocimiento o sin que pueda tenerlo, en la cadena de entregas de la que formen parte de su operación otra, anterior o posterior, sea constitutiva de fraude de IVA.

También ha quedado establecido que **la Sexta Directiva autoriza a un Estado miembro a considerar a una persona responsable solidaria del impuesto sobre el valor añadido cuando, en el momento en que se efectuó la operación en que participó, sabía o tendría que haber sabido que el impuesto sobre el valor añadido correspondiente a dicha operación, o a una operación anterior o posterior, quedaría impagado y a establecer presunciones a este respecto.**

En el supuesto planteado en la **Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de enero de 2013 (recurso 3272/2010)**, en la que una empresa se había autorepercutido y autodeducido las cuotas de IVA correspondientes a facturas en la que aparecía como **proveedora una empresa sin contenido real, con la que no había contratado**, se concluye con la exclusión del derecho a deducir las cuotas de IVA de la empresa respecto de la cual ha quedado demostrado que sabía que participaba en un fraude en el impuesto sobre el valor añadido.



En el caso de inversión del sujeto pasivo en la adquisición de servicios el derecho a la deducción de las cuotas de IVA no puede quedar sometido a la condición formal de la emisión de la autofactura

Con mucha frecuencia, se han planteado supuestos en los que se produce la inversión del sujeto pasivo por la adquisición de servicios prestados por sujetos pasivos establecidos en otros Estados en los que no se ha emitido la autofactura. En tales supuestos los órganos de la Inspección han sido proclives a exigir intereses de demora por el tiempo que transcurre entre el momento en el que se produce el devengo del IVA autorepercutido y el momento en el que se emite el documento de autofactura. En la actualidad este problema ya no se plantea ante la inexistencia de la obligación desde el 1 de enero de 2011 de emitir tal documento.

Son varias **las Sentencias del Tribunal Supremo como las de 25 de marzo de 2009, 12 de noviembre de 2009, 28 de enero de 2011, 3 de junio de 2011 y 30 de enero de 2013 (recurso 3645/2009)** que han contemplado esta cuestión y **han admitido la posibilidad de compensar inmediatamente las cuotas de IVA autorepercutidas pese a la inexistencia de documento habilitante y la imposibilidad por parte de la Administración de exigir intereses moratorios por el tiempo que hubiera transcurrido entre la autorepercusión y la emisión de la autofactura.**

Para llegar a esta conclusión se utilizan varios argumentos. Uno de ellos es la diferencia estructural entre los supuestos de inversión del sujeto pasivo y los supuestos generales de repercusión-deducción ya que en estos últimos intervienen dos sujetos pasivos con sus propias autoliquidaciones y con posibilidades de diferencias en cuanto a los plazos de presentación de las declaraciones. Otro de los argumentos consiste en la defensa del principio de neutralidad (elemento fundamental en el funcionamiento del IVA) por el cual **se ha de conceder la deducción de la cuota soportada al sujeto pasivo si se cumplen los requisitos materiales aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales.** Es decir, que la vulneración de las formalidades no debe conducir a privar al sujeto pasivo del derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas.

En 2004 adquirí una vivienda mediante préstamo hipotecario, la cual constituye mi vivienda habitual. En 2009 realicé una novación de éste para ampliar la vida del préstamo y modificar el tipo de interés de referencia aplicable para el cálculo de la cuota (de IRPH a Euribor). Consecuentemente, aplico las desgravaciones correspondientes por el pago de las cuotas en mi declaración.

En relación con el ejercicio 2011 la Agencia Tributaria me requiere para que aporte el contrato de compraventa de 2004 y el contrato de préstamo hipotecario también de 2004. Dado que los documentos si no me equivoco deben conservarse 5 años ¿estoy obligada a presentar estos para atender el requerimiento?

También sucede que soy madre de un hijo de 12 años exclusivamente a mi cargo y el padre del niño no convive con nosotros ¿cómo puedo justificar que en mi declaración de la renta me desgrave yo sola a mi hijo?

El artículo 104.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece la obligación de los contribuyentes de conservar durante el plazo de prescripción, los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones, rentas, gastos, ingresos, reducciones y deducciones de cualquier tipo que deban constar en las declaraciones. Por lo tanto, la obligación de conservación de la documentación queda limitada temporalmente al período de prescripción que es de cuatro años contado desde el día siguiente al final del plazo voluntario de presentación de las declaraciones.



A su vez, el artículo 106.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria dispone que en aquellos supuestos en los que las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicio prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones y los oportunos soportes documentales. A la vista del contenido de esta norma se ha de entender que la Administración pueda exigir la aportación de documentos como la escritura de compraventa y la de constitución de hipoteca fechadas en 2004 ya que los datos presentes en las mismas servirán para la aplicación de la deducción correspondiente al ejercicio 2011.

Una madre soltera, viuda, divorciada o separada legalmente puede formar unidad familiar no matrimonial junto con su hijo menor (art.82.1.1º.b) Ley 35/2006). En el caso de que el otro progenitor del hijo menor no conviva con ellos, tendrán derecho a una reducción por tributación conjunta de 2.150 euros. En el caso de que el otro progenitor del hijo menor conviva con ellos, no tendrán derecho a reducción alguna por tributación conjunta.

En relación con la aplicación del mínimo familiar por descendientes, en el caso de que el convenio regulador fije que la guarda y custodia pertenece a la madre, la madre tendrá derecho a aplicarse la deducción de forma íntegra. Si no existe convenio regulador se aplicará un criterio material y tendrá derecho a la deducción de forma íntegra el progenitor con el cual viva el hijo menor. Si el progenitor afirma que convive con la madre y el hijo, Hacienda puede entender que ambos progenitores pueden deducirse el mínimo por descendientes por mitades.



Un albañil construye una rampa para acceso de minusválidos a una comunidad de propietarios en propiedad horizontal. ¿La factura que emita debe llevar IVA? ¿A qué tipo?

La factura enviada por un albañil a una comunidad de propietarios en división horizontal por la construcción de una rampa debe incluir la repercusión del IVA. No se aplica el artículo 84.Uno.2.f) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido que establece un supuesto de inversión del sujeto pasivo cuando el destinatario de la obra es un promotor ya que la comunidad de propietarios en división horizontal no actúa como promotor ni como sujeto pasivo del IVA sino como consumidor final.

La cuestión que se plantea a continuación es la de determinar cuál es el tipo impositivo de IVA aplicable. De acuerdo con el artículo 91.Uno.dos.10 de la Ley 37/1992 se aplica el tipo de IVA del 10% a la siguiente prestación de servicios:

“Las ejecuciones de obra de renovación y reparación realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a. Que el destinatario sea persona física, no actúe como empresario o profesional y utilice la vivienda a que se refieren las obras para su uso particular.*

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, también se comprenderán en este número las citadas ejecuciones de obra cuando su destinatario sea una comunidad de propietarios.

- b. Que la construcción o rehabilitación de la vivienda a que se refieren las obras haya concluido al menos dos años antes del inicio de estas últimas.*
- c. Que la persona que realice las obras no aporte materiales para su ejecución o, en el caso de que los aporte, su coste no exceda del 40 % de la base imponible de la operación.”*

En el presente supuesto se cumplen las condiciones previstas en a) y b). Para saber si se cumple la condición c) ha de conocerse cuál es el coste de los materiales suministrados por el servicio de albañilería. Si el coste de los materiales no supera el 40% de la base imponible de la operación, se aplicará el tipo del 10%.

PENSANDO...

El IVA ¿impuesto plurifásico?

A efectos de diseñar un sistema de imposición general sobre el consumo que sometiera la capacidad económica de las personas físicas y de las familias medida a través de los actos de consumo de bienes y servicios, las soluciones aportadas por **el diseño del Impuesto sobre el Valor Añadido efectuado por las Directivas Comunitarias fueron especialmente destacables por las innovaciones que aportaron.**

La tributación en cada una de las fases del proceso productivo por el valor añadido incorporado en cada uno de los eslabones suponía un cambio trascendental respecto de las soluciones que se habían adoptado hasta ese momento. De forma tradicional los impuestos sobre el consumo no habían sido generalistas sino sobre determinados consumos que se consideraban de lujo o que estaban vistos con desconfianza por el poder tributario (pólvora, naipes, bebidas refrescantes, aparatos de radio) y se aplicaban en fase minorista. Siempre han sido impuestos en los que los sujetos pasivos que habían de relacionarse con la Administración mediante el ingreso de las cuotas eran los empresarios y profesionales que proveían de los bienes y servicios al mercado.

En algunos países estos sistemas evolucionaron hacia impuestos minoristas sobre la mayoría de consumos (*sales tax*).



En otros países evolucionaron hacia impuestos sobre la mayoría de consumos de carácter plurifásico en cascada lo que suponía una importante falta de neutralidad ya que la carga impositiva crecía en función del número de fases del proceso productivo.

Frente a estos modelos el IVA se caracterizaba por los siguientes rasgos: impuesto general sobre el consumo de bienes y servicios; **la presión fiscal incide sobre los consumidores finales que pagan lo mismo cualquiera que sea el número de fases del proceso productivo**. Desde el punto de vista de los empresarios y profesionales sujetos pasivos del mismo **es un impuesto plurifásico y neutral gracias al mecanismo de repercusión-deducción**. Para la Administración tributaria se controlan únicamente a los empresarios y profesionales y se obtiene un importante nivel de cruce de informaciones.

En cada una de las fases del proceso productivo el empresario o profesional ha de ingresar la diferencia entre el IVA repercutido a sus clientes empresarios o no y las cuotas de IVA soportadas. De esta forma, cada uno de los sujetos pasivos ingresa una cuota relativamente poco elevada y se permiten los controles por cruce de datos entre proveedores y clientes.



Desde hace unos años, se puede contemplar como en el seno de las operaciones interiores, el IVA está dejando de ser un impuesto plurifásico ya que están apareciendo cada vez más sectores de actividad que no tienen la obligación de repercutir el IVA a otros empresarios. Así, se pueden destacar las siguientes operaciones interiores por las cuales **los empresarios o profesionales que las realizan no quedan obligados a la repercusión de las cuotas de IVA y son los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al IVA los sujetos pasivos (inversión del sujeto pasivo)**:

- Entregas de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro, de ley igual o superior a 325 milésimas.
- Entregas de desechos nuevos de la industria, desperdicios y desechos de fundición, residuos y demás materiales de recuperación constituidos por metales férricos y no férricos, sus aleaciones, escorias, cenizas y residuos de la industria que contengan metales o sus aleaciones y las operaciones de selección, corte, fragmentación y prensado que se efectúen sobre los productos anteriores.
- Entregas de desperdicios o desechos de papel, cartón o vidrio.
- Entregas de productos semielaborados resultantes de la transformación, elaboración o fundición de los metales no férricos referidos con anterioridad, con excepción de los compuestos por níquel.
- Prestaciones de servicios que tengan por objeto derechos de emisión, reducciones certificadas de emisiones y unidades de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero a que se refieren la Ley 1/2005, de 9 de marzo, por la que se regula el régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero y el Real Decreto 1031/2007, de 20 de julio, por el que se desarrolla el marco de participación en los mecanismos de flexibilidad del Protocolo de Kioto.
- Entregas de bienes como consecuencia de un proceso concursal.
- Entregas exentas a que se refieren los apartados 20º y 22º del artículo 20.Uno (entregas de terrenos rústicos y segundas y ulteriores entradas de edificaciones) en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.
- Entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles o por negocios de dación en pago.
- Ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como 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. También se aplica cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones anteriores.

De esta forma es el empresario que se encuentra al final del proceso productivo, es decir, el que se relaciona con consumidores finales quien ha de proceder a repercutir e ingresar las cuotas de IVA repercutidas tras la deducción de las cuotas de IVA soportadas. **El hecho de que algunos de sus proveedores no le hayan repercutido el IVA supondrá que estas cuotas de IVA soportadas serán relativamente reducidas por**

lo que la cantidad a ingresar se incrementará notablemente. La opción por reducir las autoliquidaciones de IVA a ingresar se explica por la voluntad del legislador de evitar la desaparición de algunos sujetos pasivos con cuotas de IVA a ingresar (*missing trader*).

El resto de empresarios incluidos en proceso productivo (en especial en el de la promoción inmobiliaria o en el reciclaje de residuos) realizarán operaciones por las cuales no habrán de repercutir el IVA mediante factura (que deberá indicar “inversión del sujeto pasivo”) por lo que **en el momento de presentar la autoliquidación existirán muchas posibilidades que la operación resulte a devolver.** Ante la necesidad de adelantar las devoluciones se adherirán al sistema de declaración mensual.

Desde el punto de vista de **la Administración tributaria, en lugar de existir varios sujetos pasivos con ingresos de IVA correspondientes al valor añadido incorporado en esa fase del proceso productivo, existe un único sujeto pasivo con declaración a ingresar (en consecuencia, más fácil de identificar y controlar) y otros sujetos pasivos más numerosos con declaraciones a devolver a los que se podrá controlar antes de efectuar la devolución.** La cuestión que habrá de plantearse es si estas medidas que suponen una mayor presión fiscal indirecta para los empresarios que se adhieren al sistema de devolución mensual evitan el fraude fiscal y no crean mayores cargas para la Agencia y para los ciudadanos.