

## NOVEDADES FISCALES INTRODUCIDAS POR EL 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 LA ELEVACIÓN DEL IMPORTE MÁXIMO DE LOS AVALES PARA EL ESTADO PARA 2011

### **Novedades fiscales introducidas por el 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 la elevación del importe máximo de los avales para el estado para 2011**

*Novedades fiscales introducidas por el 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.*

*Se analizarán las novedades fiscales introducidas por el Real Decreto-ley de referencia que entró en vigor el pasado 20 de agosto. Se introducen modificaciones tanto en el plano de la imposición indirecta (Impuesto sobre el Valor Añadido) como en el plano de la imposición directa (Impuesto sobre Sociedades), en este último caso con especial incidencia en las grandes empresas. Las medidas adoptadas de claro efecto temporal van dirigidas a reforzar los ingresos públicos.*

### **Introducción**

El presente Real Decreto-ley tiene como fin mantener y reforzar las medidas fiscales y presupuestarias que el Gobierno ha desarrollado para la consecución de los objetivos de reducción de déficit público. Con la actual coyuntura de los mercados internacionales y la escasez de liquidez existente, tiene una especial relevancia que las instituciones españolas reafirmen su compromiso con este objetivo. En este contexto, se introducen medidas que persiguen tanto una reducción del gasto público, a través de la racionalización del gasto sanitario, como una mejora de los ingresos fiscales, a través del Impuesto sobre Sociedades.

Así, el propio Real Decreto-ley establece en su Exposición de Motivos que las medidas que contiene van dirigidas a incrementar la recaudación para cumplir los objetivos de déficit público aunque sin suponer una mayor tributación. Se trata, como dice la propia norma, que dentro de un espacio temporal las entidades jurídicas más grandes y que presenten beneficios colaboren en el levantamiento de las cargas públicas y la consecución de los objetivos de déficit público.

Aunque la nota de prensa difundida por el Consejo de Ministros se centraba en el nuevo cálculo de los pagos fraccionados para las grandes empresas y en

### **Legislative tax changes introduced by Royal Decree Law 9/2011, August 19, concerning measures to improve the quality and cohesion of the national health system, contributions to fiscal consolidation, and provisions to increase the maximum amount of state guarantees for 2011**

*Legislative tax changes introduced by Royal Decree Law 9/2011, August 19, containing specific measures aimed at improving the management of pharmaceutical expenditure fiscal consolidation, reducing the budget deficit and increasing the Spanish Government's guarantees for the year 2011.*

*This article analyses the legislative tax changes introduced by that Royal Decree Law, which entered into force last August 20. Amendments are introduced in the indirect taxation field (Value Added Tax «Impuesto sobre el Valor Añadido») as well as in the direct taxation field (Corporate Income Tax «Impuesto sobre Sociedades»), in the latter case with special effects for large companies. The temporary measures adopted aim to improve the public incomes.*

la bajada del IVA en la compra de vivienda, no deben dejarse de lado dos modificaciones muy importantes como son la limitación en la aplicación del fondo de comercio y la limitación a la utilización de bases impositivas negativas.

### **Impuesto sobre Sociedades**

El RDL 9/2011 introduce en su Título II tres modificaciones en el Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades («Ley del IS»), la primera de ellas relacionada con la subida del importe de los pagos fraccionados a realizar, la segunda con la limitación a la compensación de bases impositivas negativas y la tercera con el nuevo límite de deducción del fondo de comercio financiero.

(i) Por lo que respecta a la primera medida mencionada, el artículo 9 del RDL 9/2011 modifica el apartado 4 del artículo 45 de la Ley del IS. Con la nueva redacción se eleva el importe de los pagos fraccionados para Grandes Empresas (sucintamente, aquellas entidades cuyo volumen de operaciones supere la cantidad de 6.010.121,04 euros) en los periodos impositivos iniciados en los años 2011, 2012 y 2013. Debe tenerse en cuenta que esta medida afecta al próximo pago a cuenta, esto es, en octubre de 2011.

Técnicamente esta subida sólo afecta a las Grandes Empresas que obligatoriamente calculan su pago fraccionado mediante el sistema previsto en el artículo 45.3 de la Ley del IS, esto es mediante el sistema de base, y cuyo importe neto de cifra de negocios en los doce meses anteriores a esos períodos impositivos sea de, al menos, 20 millones de euros.

Hasta ahora, el porcentaje aplicado se calculaba multiplicando por cinco séptimos el tipo de gravamen del impuesto redondeado por defecto, por lo que las Grandes Empresas que tributan al tipo

general (30%) aplicaban en sus pagos fraccionados un tipo del 21%.

Con la reforma introducida, la cuantía en la que se incrementa el porcentaje varía en función de la cifra de negocios obtenida en los doce meses anteriores a los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2011, 2012 y 2013, pasando del 21% general al tipo incrementado del 24%, llegando hasta el 27% para aquellas entidades cuya cifra de negocios alcanzase los 60 millones de euros. De una manera gráfica, se puede resumir de la siguiente forma:

	Tipo de Gravamen	Corrección	Tipo aplicable al Pago Fraccionado
Empresa con importe neto de cifra de negocios entre 20 mm € y 60 mm €	30%	8/10	24%
Empresa con importe neto de cifra de negocios superior a 60 mm€	30%	9/10	27%

Es importante indicar que el incremento del importe de los pagos fraccionados de IS afecta también a los grupos de entidades sujetas al régimen de consolidación fiscal del IS que califiquen como Grandes Empresas, en su condición de sujetos pasivos del IS; en este caso, de acuerdo a la doctrina administrativa, la cifra de negocios del grupo fiscal se calcula agregando el importe neto de las cifras de negocios del conjunto de entidades pertenecientes al grupo, sin tener en cuenta las eliminaciones de las posibles operaciones intra-grupo.

Finalmente, debe tenerse en cuenta que esta reforma quita a las empresas una cuantía importante de efectivo, generando como consecuencia necesidades financieras y empeorando, por tanto, la crisis crediticia. En este sentido, parece que ha primado en la reforma un interés cortoplacista del Gobierno que pierde de vista la misión del tributo de servir como instrumento de política económica (artículo 3 de la Ley General Tributaria).

(ii) En segundo lugar, con el mismo objetivo que la anterior medida, esto es, que las Grandes Empresas hagan una contribución extraordinaria a las maltrechas arca públicas, se establecen límites de aplicación a la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores para las empresas con un importe neto de cifra de negocios de, al menos, 20 millones de euros.

De esta forma, en los períodos impositivos iniciados en los años 2011, 2012 y 2013:

	Porcentaje de Compensación de BINs pendientes de ejercicios anteriores
Empresa con importe neto de cifra de negocios entre 20 mm€ y 60 mm€	75%
Empresa con importe neto de cifra de negocios superior a 60 mm€	50%

Esta limitación a la compensación de bases imponibles negativas del IS de ejercicios anteriores afecta también a los grupos de entidades sujetas al régimen de consolidación fiscal del IS que califiquen como Grandes Empresas, en su condición de sujetos pasivos del IS.

En este sentido solo apuntar que no se ha limitado la compensación de deducciones pendientes de aplicar. Lo cual, por cierto, va a conllevar cierta actividad en grupos fiscales que quizás renuncien a la consolidación para aprovechar esa ausencia de limitaciones a la compensación de deducciones.

Volviendo a las bases imponibles negativas, para evitar males adicionales a las empresas afectadas, paralelamente se amplía el plazo máximo para su

compensación de 15 a 18 años, con efectos a los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2012. La ampliación de este plazo de compensación beneficia a todos los sujetos pasivos del IS (incluidos los grupos de consolidación fiscal en IS, empresas de reducida dimensión, etc...).

Finalmente, el Real Decreto-ley 9/2011 introduce la Disposición Transitoria 35.<sup>a</sup> en la Ley del IS, mediante la que se ratifica que el plazo de dieciocho años es también de aplicación a las bases imponibles negativas pendientes de compensación en el primer período impositivo iniciado a partir del 1 de enero de 2012.

(iii) En tercer y último lugar, también como medida temporal, se establece un nuevo límite en la deducción del fondo de comercio financiero, esto es, durante los períodos impositivos iniciados en los tres mismos años (2011, 2012 y 2013) podrá deducirse a un ritmo inferior al habitual: por centésimas partes (1% anual máximo) en lugar de vigésimas partes (5% anual máximo).

Esta medida afecta a todos los sujetos pasivos del IS, y no sólo a las Grandes Empresas, produciendo un alargamiento en su deducibilidad. Esta reforma cuestiona los derechos adquiridos y podría considerarse que atenta la seguridad jurídica. Las sociedades españolas que hicieron el esfuerzo de internacionalización y adquirieron participaciones superiores al 5% en entidades no residentes han podido gozar, hasta la fecha, de la deducción del 5% del valor del fondo de comercio financiero, que ahora se reduce al 1%. Esta deducción se suprimió para participaciones adquiridas tras el 21 de

diciembre de 2007 pero sigue viva para participaciones adquiridas con anterioridad y precisamente se suprimió por ser considerada por la Comisión Europea una ayuda de Estado. Por tanto, ¿era necesaria una modificación que limite en mayor medida la deducibilidad del fondo de comercio? No parece muy convincente la medida tomada.

### Impuesto sobre el Valor Añadido

El RDL 9/2011 introduce en su Disposición Transitoria 4.<sup>a</sup> una modificación en el tipo impositivo del IVA en lo que respecta a las entregas de viviendas.

Con vigencia únicamente hasta el 31 de diciembre de 2011 y con el objetivo de favorecer la venta de viviendas, se reduce del 8% al 4% el tipo impositivo aplicable en IVA a las entregas de edificios o partes de éstos aptos para viviendas (y sus anexos), sujetas y no exentas en IVA.

Esta medida tiene como objetivo aliviar el stock de vivienda nueva existente, lo que al mismo tiempo va a provocar una ventaja competitiva respecto de la tributación indirecta en la transmisión de la vivienda de segunda mano, ya que esta última tributa a un tipo de entre el 6% y el 7%, en función de cada comunidad autónoma, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. No obstante, el lapso temporal de aplicación es tan reducido que quizá el efecto incentivador no llegue a tener relevancia práctica.

**BORJA LÓPEZ POL\***

---

\* Abogado del Área de Derecho Fiscal y Laboral de Uría Menéndez (Valencia).