

## NOVEDADES FISCALES INTRODUCIDAS POR EL REAL DECRETO-LEY 20/2011, DE 30 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS URGENTES EN MATERIA PRESUPUESTARIA, TRIBUTARIA Y FINANCIERA PARA LA CONTENCIÓN DEL DÉFICIT PÚBLICO

### Novedades fiscales introducidas por el Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la contención del déficit público

*Se analizarán las novedades fiscales introducidas por el Real Decreto-Ley de referencia, que entró en vigor el pasado 1 de enero. Se introducen modificaciones tanto en el plano de la imposición indirecta (Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto sobre Hidrocarburos) como en el plano de la imposición directa (Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de No Residentes e Impuesto sobre Bienes Inmuebles). Asimismo, se incorpora a Derecho interno la normativa comunitaria sobre asistencia mutua en materia de recaudación.*

### Legislative tax changes introduced by Royal Decree Law 20/2011, 30 December 2011, on urgent budget, tax, and financial measures to correct the public deficit

*This article analyses the legislative tax changes introduced by the Royal Decree Law, which entered into force last January 1. Amendments are introduced in the indirect taxation field (Value Added Tax, Fuel Tax) as well as in the direct taxation field (Corporate Income Tax, Personal Income Tax, Non-Resident Income Tax and Real Estate Tax). It also incorporates to the domestic law the Community legislation on mutual assistance collecting taxes proceeding.*

### Introducción

El Real Decreto-ley analizado en el presente foro surge como respuesta a la importante y acentuada desviación del saldo presupuestario, estimada en el momento de su redacción, para el conjunto de las Administraciones Públicas en el ejercicio 2011, respecto al objetivo de estabilidad comprometido. El Gobierno ha tomado una serie de medidas de carácter urgente para su corrección, mediante el Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público («RD-L 20/2011»). Con este Real Decreto-ley se pretende reducir el gasto en 8.900 millones de euros e incrementar los ingresos en 6.275 millones.

Es necesario tener presente la particularidad del ejercicio 2011, en el que, como consecuencia de las elecciones celebradas el pasado 20 de noviembre, no se ha aprobado la Ley de Presupuestos Generales para el año 2012, lo que supone una prórroga inmediata de los del ejercicio 2011 con la multitud de problemas de índole técnica y económica que ello supone. Es importante resaltar que la constitución del Congreso de los Diputados y del Senado el pasado 13 de diciembre, hizo inviable la aprobación, no ya de una Ley de Presupuestos Generales del Estado antes del 31 de diciembre de 2011, sino de una ley ordinaria de carácter urgente.

En lo que respecta a las medidas de contenido tributario aprobadas por el RD-L 20/2011, cabe apuntar que son un paquete de medidas de conte-

nido variado que introducen novedades, prórroga de medidas ya adoptadas y la recuperación de alguna medida que había sido derogada por el anterior Gobierno.

Las modificaciones de índole tributaria introducidas, tal y como veremos a continuación, afectan a la Ley General Tributaria, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de No Residentes, Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuestos Especiales.

### Ley General Tributaria

Con el objeto de incorporar a la normativa interna española la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, el RD-L 20/2011 introduce una serie de modificaciones en el articulado de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria («LGT») para regular el procedimiento en materia de asistencia mutua para el intercambio de información, la recaudación de créditos, notificaciones y demás fines previstos por la normativa de asistencia mutua.

Las novedades introducidas por el RD-L 20/2011 en relación con la asistencia mutua se podrían dividir en dos grandes bloques. Un primer bloque comprendería las modificaciones de varios artículos de la LGT necesarias para acomodar la regulación general a los nuevos procedimientos (objeto de la

LGT, el concepto de obligados tributarios, prescripción, sanciones, etc.). El segundo bloque estaría comprendido por el nuevo capítulo VI en el título III, que establece el procedimiento a seguir en materia de asistencia mutua, esto es, el intercambio de información, la recaudación de créditos y otros fines previstos para alcanzar su fin.

¿Qué se entiende por asistencia mutua? De la definición establecida en la LGT y de la ubicación sistemática de sus reglas específicas en la norma de referencia, podemos concluir que estamos ante un procedimiento de aplicación de los tributos que comprende actuaciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras análogas que el Estado español preste, reciba o desarrolle conjuntamente con la Unión Europea. Esta competencia se atribuye en exclusiva al Estado español, y, en concreto, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

## Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

### Introducción de un tipo de gravamen complementario

Una de las novedades más importantes y con mayor impacto aprobada por el RD-L 20/2011 es la introducción, con efectos para los ejercicios 2012 y 2013, de un gravamen complementario aplicado tanto sobre la base liquidable general como sobre la base liquidable del ahorro. La aplicación de este gravamen complementario va a suponer, en consecuencia, un aumento significativo de la tributación en este impuesto durante los ejercicios 2012 y 2013.

En este sentido, el gravamen complementario en la base liquidable general del impuesto es el siguiente:

Base liquidable general	Cuota íntegra	Resto base liquidable general	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0	0	17.707,20	0,75
17.707,20	132,80	15.300,00	2,00
33.007,20	438,80	20.400,00	3,00
53.407,20	1.050,80	66.593,00	4,00
120.000,20	3.714,52	55.000,00	5,00
175.000,20	6.464,52	125.000,00	6,00
300.000,20	13.964,52	En adelante	7,00

No obstante lo anterior, dada la naturaleza de este impuesto, compuesto por una cuota íntegra estatal y por otra autonómica, la escala de gravamen consolidada va a variar de una Comunidad Autónoma a otra en función de los tipos aprobados en cada

una de ellas. A modo de ejemplo y a efectos puramente didácticos, la recreación de la escala de gravamen consolidada aplicable sobre la base liquidable general en la Comunidad de Madrid, quedaría de este modo:

Base liquidable general	Cuota íntegra	Resto base liquidable general	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0	0	17.707,20	24,35
17.707,20	4.311,70	15.300,00	29,70
33.007,20	8.855,80	20.400,00	39,80
53.407,20	16.975,00	66.593,00	46,90
120.000,20	48.207,12	55.000,00	48,90
175.000,20	75.102,12	125.000,00	50,90
300.000,20	138.727,12	En adelante	51,90

Mientras que la recreación de dicha escala en la Comunidad Valenciana, a fecha de redacción de este artículo, sería la siguiente:

Base liquidable general	Cuota íntegra	Resto base liquidable general	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0	0	17.707,20	24,75
17.707,20	4.382,52	15.300,00	30,00
33.007,20	8.972,52	20.400,00	40,00
53.407,20	17.132,52	66.593,00	47,00
120.000,20	48.431,24	55.000,00	50,00
175.000,20	75.931,24	125.000,00	53,00
300.000,20	142.181,24	En adelante	54,00

Por otro lado, el gravamen complementario aplicable a la base del ahorro, sería el siguiente:

Base liquidable del ahorro	Incremento en cuota íntegra estatal	Resto base liquidable del ahorro	Tipo complementario aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0,00	0	6.000,00	2
6.000,00	120	18.000,00	4
24.000,00	840,00	En adelante	6

Resultando, por tanto, un tipo de gravamen para los ejercicios 2012 y 2013 como se muestra en el siguiente cuadro:

Base liquidable del ahorro	Tipo
Hasta euros	%
6.000,00	21
De 6.000,01 euros hasta 24.000	25
Desde 24.000 euros	27

La modificación de los tipos impositivos finales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provoca que, para los ejercicios de referencia, se modifiquen en consonancia los tipos de retención aplicables sobre los rendimientos del trabajo. Con el objetivo de que las empresas puedan adaptar sus programas informáticos de retenciones a los nuevos tipos de retención y evitar mayores problemas logísticos, durante el mes de enero del ejercicio 2012, y solo en cuanto a los rendimientos del

trabajo, se aplicarán los tipos vigentes con anterioridad a la entrada en vigor del RD-L 20/2011. No obstante, a partir de 1 de febrero de 2012, se deberá tener en consideración el nuevo tipo de retención resultante de la aplicación del gravamen complementario y, en consecuencia, deberá procederse a regularizar, a lo largo del ejercicio, el tipo de retención para compensar el tipo teniendo en cuenta las retribuciones del trabajo del mes de enero. Adicionalmente, también con carácter temporal para los ejercicios 2012 y 2013, se modifica (a) el tipo de retención general del 19% (aplicable, entre otros, a la cesión de derechos de imagen, rendimientos del capital mobiliario, ganancias derivadas del reembolso de acciones y participaciones de inversión colectiva, premios, rendimientos de arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles), que pasará a ser del 21%, y (b) el tipo de retención del 35% previsto para los rendimientos de trabajo que se perciban por tener la condición de administrador o miembro del consejo de administración, que pasará a ser del 42%.

En cambio, no se modifica el tipo de retención aplicable sobre los rendimientos derivados de actividades económicas, que seguirán a un tipo del 15%, ni los aplicados al pago de atrasos o a los rendimientos derivados de impartir cursos, seminarios o similares o derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas.

### **Recuperación de la deducción por vivienda habitual**

El RD-L 20/2011 introduce en su disposición adicional 2.<sup>a</sup> la recuperación de la deducción por inversión en vivienda habitual regulada en el artículo 68.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas («Ley del IRPF»), con efectos 1 de enero de 2011. La citada deducción comprende la adquisición y rehabilitación de la vivienda habitual, la adecuación de la vivienda por razón de discapacidad del contribuyente o de los parientes que convivan con él, así como el depósito de cantidades en cuentas de ahorro vivienda.

Cabe recordar que la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 («Ley 39/2010»), introdujo importantes modificaciones en esta deducción, limitándola en su aplicación para aquellos contribuyentes que tuvieran una base imponible superior a 17.707,20 euros anuales e imposibilitando su aplicación para aquellos contribuyentes con una base imponible superior a los 24.107,20 euros.

Con la nueva redacción dada por el RD-L 20/2011, con carácter general se eliminan estas limitaciones. Con respecto a la adquisición y rehabilitación de la vivienda habitual, así como para el depósito de cantidades en la cuenta ahorro vivienda, se mantiene, por un lado, la base máxima de deducción en 9.040 euros y, por otro, el tipo de deducción aplicable en el tramo estatal de la deducción en un 7,5%. Para el caso de adecuación de la vivienda habitual por razón de discapacidad, se mantiene la base máxima de deducción en 12.080 euros y el tipo de deducción en un 10%.

Cabe resaltar que la aprobación de esta medida con efectos 1 de enero de 2011, supone que la Ley 39/2010 no será de aplicación en ningún ejercicio y, en consecuencia, ningún contribuyente verá limitada la aplicación de esta deducción aun cuando hubiera, por ejemplo, adquirido su vivienda habitual durante el ejercicio 2011. Así, a pesar de que

en el momento de la adquisición estuviera en vigor la Ley 39/2010, el contribuyente tendrá derecho a deducirse las cantidades satisfechas en el 2011 y que no se dedujo.

Asimismo, ha de tenerse en cuenta que el RD-L 20/2011 también modifica los artículos 86.1, 88.1 y 110.3 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, referidos al cálculo del tipo de retención, incrementando la cuantía determinante para la toma en consideración de la deducción por vivienda en el cálculo de dichos pagos a cuenta que será de 33.007,20 euros.

### **Reducción del 20% de los rendimientos netos de actividades económicas vinculada al mantenimiento o creación de empleo y exención de la retribución en especie consistente en la entrega de equipos informáticos a los empleados**

El RD-L 20/2011 introduce una modificación en las disposiciones adicionales vigésimo quinta y vigésimo séptima de la Ley del IRPF, con efectos 1 de enero de 2012, a los efectos de prorrogar estos incentivos fiscales, cuya aplicación de acuerdo con la redacción anterior de estas disposiciones finalizaba en el ejercicio 2011, durante el ejercicio 2012. Ambas disposiciones regulan de forma respectiva (a) la exención, y en consecuencia la no consideración como rendimiento del trabajo en especie, en la entrega de equipos informáticos a los empleados que puedan calificarse como gastos e inversiones destinadas a habituar a los empleados a las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información; y (b) la reducción del 20% sobre el rendimiento neto positivo declarado que se derive de las actividades económicas para cuyo desarrollo se mantenga la plantilla media de trabajadores.

### **Impuesto sobre Sociedades**

Por lo que respecta a este impuesto, es reseñable que el RD-L 20/2011 modifica, para los ejercicios 2012 y 2013, el tipo de retención general del 19%, que pasará a ser del 21%.

A su vez, se establecen nuevas prórrogas en este impuesto para el ejercicio 2012. Así, se seguirá aplicando el tipo de gravamen superreducido del 20% por mantenimiento o creación de empleo

para aquellas empresas con un volumen de facturación inferior a 5.000.000 de euros y una plantilla media inferior a 25 empleados.

Adicionalmente, como se ha apuntando, se continuará aplicando la deducción de los gastos e inversiones efectuados para habituar a los empleados a la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información, cuando su utilización solo pueda realizarse fuera del lugar y horario de trabajo.

### Impuesto sobre la Renta de No Residentes

El RD-L 20/2011 añade una disposición adicional tercera al Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Impuesto sobre la Renta de no Residentes, por la que, con carácter temporal para los ejercicios 2012 y 2013, se incrementa el tipo general de gravamen aplicable a los rendimientos obtenidos por no residentes sin establecimiento permanente del 24% al 24,75%. Asimismo, con la misma limitación temporal, se incrementa del 19% al 21%:

(i) El tipo de gravamen complementario aplicable a las cuantías transferidas al extranjero con cargo a las rentas obtenidas por establecimientos permanentes de entidades no residentes.

(ii) El tipo de gravamen aplicable a dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad, intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios y ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

Además, en consonancia con lo anterior, se incrementan también los tipos de retención de estas rentas.

### Impuesto sobre Bienes Inmuebles

Con carácter temporal para los ejercicios 2012 y 2013, se incrementan los tipos de gravamen del Impuesto sobre Bienes Inmuebles urbanos con arreglo a lo dispuesto en el artículo 72 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

El incremento afecta a los siguientes inmuebles urbanos:

(i) A los inmuebles de uso no residencial, en todo caso, incluidos los inmuebles gravados

con tipos diferenciados a que se refiere el artículo 72.4 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

(ii) A la totalidad de los inmuebles de uso residencial a los que les resulte de aplicación una ponencia de valores total aprobada con anterioridad al año 2002.

(iii) A los inmuebles de uso residencial a los que les resulte de aplicación una ponencia de valores total aprobada en el año 2002 o en un año posterior, y que pertenezcan a la mitad con mayor valor catastral del conjunto de los inmuebles del municipio que tengan dicho uso.

No afecta, en cambio, a los inmuebles situados en los siguientes municipios:

(iv) Municipios cuyas ponencias de valores hayan sido aprobadas entre los años 2005 y 2007.

(v) Tampoco tendrá efectos para el período impositivo que se inicie en 2013 para aquellos municipios en los que se apruebe una ponencia de valores total en el año 2012.

Los porcentajes de incremento mencionados son:

(vi) El 10% para los municipios que hayan sido objeto de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general para bienes inmuebles urbanos como consecuencia de una ponencia de valores total aprobada con anterioridad al año 2002, no pudiendo resultar el tipo de gravamen mínimo y supletorio inferior al 0,5% en 2012 y al 0,6% en 2013.

(vii) El 6% para los municipios que hayan sido objeto de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general para bienes inmuebles urbanos como consecuencia de una ponencia de valores total aprobada entre 2002 y 2004, no pudiendo resultar el tipo de gravamen mínimo y supletorio inferior al 0,5%.

(viii) El 4 % para los municipios que hayan sido objeto de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general para bienes inmuebles urbanos como consecuencia de una ponencia de valores total aprobada entre 2008 y 2011.

### Impuesto sobre el Valor Añadido

El RD-L 20/2011, en su disposición transitoria cuarta, establece la aplicación, con vigencia hasta el 31 de diciembre de 2012, del tipo reducido del 4%

a las entregas de edificios o parte de ellos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente.

En un principio se anunció que la medida iba dirigida a la adquisición de la vivienda habitual, pero, probablemente con la intención de una mayor reactivación del mercado inmobiliario, se ha decidido ampliar el tipo reducido del 4% a viviendas que no tengan la consideración de vivienda habitual.

### **Impuestos Especiales**

Finalmente, por lo que respecta a los Impuestos Especiales, hay que apuntar que se modifica la devolución parcial por el gasóleo de uso profesional, transponiendo de esta manera a la normativa nacional la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

**ÁLVARO PANIAGUA RICO  
Y ENRIQUE LUCAS DE LEYVA\***

---

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