

ANÁLISIS RECIENTES NOVEDADES FISCALES 2.011

BREVES COMENTARIOS A LA LEY 39/2010 DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA 2011 (LPGE 2011)

1. Introducción

El pasado 23 de diciembre se publicó la Ley 39/2010 de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 (LPGE 2011) que en lo tributario incluye, por un lado, el contenido habitual de esta norma como son los coeficientes de actualización para 2011 de las transmisiones de inmuebles en Renta y Sociedades, la cuantía de los pagos fraccionados en este último impuesto, la congelación de una serie de cuantías como la reducción de rentas del trabajo o de mínimos personales y familiares en el IRPF, las compensaciones para 2010 de la deducción por vivienda y de la percepción de rendimientos irregulares del capital mobiliario o el interés legal y de demora.

Por otro lado, se introducen modificaciones no habituales que merecen comentario aparte y que, en algún caso, han entrado en conflicto con lo establecido por el Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, salvándose, como veremos con el Real Decreto-ley 14/2010 publicado el pasado 24 de diciembre, un día después que la Ley de Presupuestos.

2. Modificaciones tributarias de la LPGE 2011

2.1. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

- ✓ **Coeficientes de corrección monetaria:** se establecen los coeficientes para integrar en la base imponible las rentas positivas obtenidas en 2011 en la transmisión de elementos patrimoniales del activo fijo, incluso los clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta.
- ✓ **Fondo de comercio financiero de entidades no residentes:** con efectos para períodos impositivos que concluyan a partir de 21 de diciembre de 2007, se niega la posibilidad de deducir, por veinteavas partes, el citado fondo de comercio cuando las participaciones adquiridas sean de entidades residentes en otro Estado miembro de la UE.
Por lo tanto, las adquisiciones realizadas antes de la referida fecha, de participaciones en entidades que sean o no residentes en la UE dan derecho a deducir por veinteavas partes el fondo hasta agotarlo. Las participaciones de entidades residentes en UE, realizadas a partir de esa fecha, no.
- ✓ **Tributación de los socios de SICAV:** de forma similar a lo explicado para el IRPF, se da nueva redacción al artículo 15.4 del TRLIS, con efectos a partir del 23 de septiembre de 2010 (habrá que entender el 24), quedando en vigor la redacción de la ley 40/2010, que reproduce la de LPGE 2011. En definitiva, los socios sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades integrarán en su base imponible el importe total percibido en la reducción de capital con devolución

de aportaciones de una SICAV, con el límite del aumento del valor liquidativo de las acciones desde su adquisición hasta la reducción de capital, sin derecho a deducción en cuota. Igualmente se integrará, cualquiera que fuera la cuantía percibida, la distribución de la prima de emisión, asimismo sin derecho a deducción.

- ✓ **Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión:** el Real Decreto-Ley 13/2010 amplió de 8 a 10 millones el umbral para aplicar este régimen, incrementando de 120.202,41 a 300.000 euros el tramo de base imponible al que se aplica el tipo reducido del 25%. Por otro lado se mantiene la posibilidad de continuar tributando, en el régimen de empresas de reducida dimensión, en los tres ejercicios siguientes, aunque se alcance el límite de 10 millones de cifra de negocios, siempre que la entidad se pueda calificar como empresa de reducida dimensión en el ejercicio en el que se llegó al límite y en los dos anteriores.

- ✓ **Gastos e inversiones para habitar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información:**
 - Se prorroga a 2011 la deducción por este concepto. Por lo tanto, se podrá seguir deduciendo el 1% de los gastos de formación de los empleados de la empresa, incluyendo los efectuados para que se habitúen a las nuevas tecnologías. Cuando los gastos del periodo superen la media de los efectuados en los dos años anteriores, sobre el exceso se podrá deducir el 2%.

- ✓ **Incentivos al mecenazgo**

Se aplican los mismos que se han referido en el apartado correspondiente al IRPF. Por esos donativos o donaciones el beneficio fiscal consiste en aplicar una deducción incrementada de 5 puntos sobre la prevista en la Ley 49/2002, alcanzando por tanto el 40 por ciento.

- ✓ **Acontecimientos de excepcional interés público**

Los sujetos pasivos de este Impuesto gozarán de los beneficios fiscales relativos a los acontecimientos que se declaran o modifican y que se han relacionado en el apartado dedicado al IRPF.

2.2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA

- ✓ **Coefficientes de actualización:** se establecen los aplicables a las transmisiones de inmuebles, no afectos a actividades económicas, realizadas en 2011. Si los inmuebles transmitidos estuvieran afectos se les aplicarán los coeficientes previstos para el Impuesto sobre Sociedades.
- ✓ **Nueva tarifa estatal:** igual que la vigente en 2010 pero añadiendo dos nuevos tramos. El primero de ellos a partir de 120.000,20 euros con un tipo del 22,5% (un punto más que el último tramo de la tarifa antigua) y, el segundo, a partir de 175.000,20 euros con un tipo del 23,5% (dos puntos más).

Base Liquidable - Hasta euros	Cuota íntegra - Euros	Resto base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0	0	17.707,20	12
17.707,20	2.124,86	15.300,00	14
33.007,20	4.266,86	20.400,00	18,5
53.407,20	8.040,86	66.593,00	21,5
120.000,20	22.358,36	55.000,00	22,5
175.000,20	34.733,36	En adelante	23,5

Cada Comunidad Autónoma establecerá obligatoriamente la aplicable en 2011 para hallar la cuota autonómica, sin que exista en este ejercicio, como ocurría anteriormente, una tarifa autonómica aplicable por defecto.

- ✓ **Deducción por nacimiento o adopción:** se suprime desde 1 de enero de 2011 la deducción de 2.500 euros, previéndose que los nacimientos y adopciones producidos en 2010 sí darán derecho a la misma, a condición de que la inscripción en el Registro Civil se efectúe antes de 31 de enero de 2011.
- ✓ **Tributación de los socios de SICAV:** se modifica a partir de 23 de septiembre de 2010, aunque entendemos que, como el anuncio de dicha medida se produjo el día 24 de septiembre, habrá que entender que el cambio aplica a partir de ese día y no antes. No obstante, la Ley 40/2010, de 29 de diciembre, de almacenamiento geológico de dióxido de carbono, publicada el día 30 de diciembre vuelve a dar la misma redacción que LPGE 2010 a los apartados 1 y 2 del artículo 94 de la Ley del IRPF para evitar que la modificación sea anulada por no constituir materia regulable en Ley de Presupuestos.
 - Reducción de Capital que tenga por finalidad la devolución de aportaciones. El importe de la reducción o, en su caso, el valor de mercado de los bienes o derechos percibidos, se integrará en el IRPF de la persona física como rendimientos del capital mobiliario, con el límite del mayor de los siguientes importes: el aumento del valor liquidativo de las acciones desde su adquisición hasta la reducción o, si la reducción procede de beneficios no distribuidos, el importe de dichos beneficios. Si existe exceso sobre dicho límite, en primer lugar reduce el valor de adquisición de las acciones y, si dicho valor llegase a cero, el resto se integra como rendimiento del capital mobiliario procedente de la participación en fondos propios sin derecho a la exención por dividendos.
 - Distribución de la prima de emisión: todo el importe obtenido se imputa como renta.
- ✓ **Límite a la reducción por irregularidad aplicable a rendimientos del trabajo:** desde el 1 de enero de 2011 sólo se podrá aplicar la reducción del 40% a los rendimientos irregulares, con máximo importe reducible de 300.000 euros. El exceso de dicho importe se integrará sin reducción alguna. Este límite

convive con el establecido específicamente para rendimientos irregulares derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones.

✓ **Deducción por inversión en vivienda habitual.** A partir de 2011 la deducción por inversión en vivienda habitual quedará como sigue:

- Contribuyentes con base imponible hasta 17.707,20 euros podrán deducirse el 15%, sobre una base máxima de deducción de 9.040 euros, si la Comunidad Autónoma donde residan no ha establecido un porcentaje autonómico diferente del 7,5%.
- Contribuyentes con base imponible de 24.107,20 euros o superior no podrán deducirse por este concepto.
- Contribuyentes con base imponible comprendida entre 17.707,20 euros y 24.107,20 euros podrán deducirse el 15% (con las salvedades del punto primero respecto a la normativa autonómica) de una base máxima de deducción que decrece de manera inversa al importe de la base imponible: $BD = 9.040 - (BI - 17.707,20) \times 1,4125$, donde BD será la base de deducción y BI la base imponible del contribuyente.
- También se podrán aplicar deducción los contribuyentes que depositen cantidades en cuenta de ahorro-vivienda, si bien con los mismos límites de base imponible.
- Asimismo se seguirá aplicando la deducción al 20% (salvo que la parte autonómica de la deducción se fije en un tipo diferente al 10%), con las limitaciones vistas, para obras e instalaciones de adecuación en la vivienda a personas discapacitadas.
- Régimen transitorio de la deducción:
 - Continuarán deduciéndose en 2011 y siguientes al 15%, sobre una base máxima de 9.015 euros, cualquiera que sea su base imponible, los contribuyentes que hayan adquirido su vivienda habitual antes de 1 de enero de 2011 o que hubieran satisfecho, antes de dicha fecha, cantidades para la construcción de la misma. También cuando se hubieran satisfecho importes para la rehabilitación o ampliación, siempre que éstas obras finalicen antes de 1 de enero de 2015.
 - Asimismo conservan en 2011 y siguientes el derecho a deducir en los términos actuales (20% de deducción con base máxima de 9.015 euros), cualquiera que sea su base imponible, los contribuyentes que satisfagan antes de que termine 2010 obras o instalaciones para la adecuación de la vivienda a las personas con discapacidad, siempre que dichas obras concluyan antes de 1 de enero de 2015.
 - Los contribuyentes que en 2010 y anteriores se hayan deducido por aportaciones a cuentas vivienda, no perderán las deducciones practicadas si destinan el saldo a su finalidad, cualquiera que sea su base imponible.

✓ **Deducción por alquiler de vivienda habitual:** en 2011 y siguientes la deducción por alquiler de vivienda será, como en 2010, del 10,05% de las cantidades satisfechas en el período impositivo, equiparándose los límites de base imponible existentes en ese ejercicio a los nuevos que se establecen para la deducción por adquisición de vivienda:

- La deducción será plena (con una base de 9.040 euros) para bases imponibles que lleguen, como máximo, a 17.707,20 euros (hasta ahora sólo hasta 12.000 euros).

- La deducción no se puede aplicar, como hasta 2010, para bases de 24.107,20 euros o superiores.
 - La base de deducción va decreciendo, inversamente a las bases imponibles del contribuyente, cuando éstas se encuentran entre 17.707,20 y 24.107,20 euros de la siguiente forma: $BD = 9.040 - (BI - 17.707,20) \times 1,4125$, donde BD será la base de deducción y BI la base imponible del contribuyente.
- ✓ **Prórroga del régimen aplicable a los gastos e inversiones para habitar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías** de la comunicación y de la información: se amplía a 2011 la consideración de los gastos e inversiones, que utilizan los empleados fuera del lugar de trabajo, como retribuciones en especie que no tributan, dando derecho al pagador a aplicarse la correspondiente deducción en cuota (del 1 ó 2% según veremos en el apartado del Impuesto sobre Sociedades).
- ✓ **Compensaciones fiscales del IRPF 2010:**
- Compensación por deducción en adquisición de vivienda habitual: se vuelve a regular, en los mismos términos en que se aplicó en 2009, la compensación para los contribuyentes que adquirieron la vivienda habitual antes de 20 de enero de 2006 y les resultaba más beneficioso el incentivo previsto para esta inversión con la normativa anterior a la de la Ley 35/2006 vigente en la actualidad.
 - Compensación fiscal para 2010 por la percepción de determinados rendimientos del capital mobiliario: se vuelve a regular, en términos idénticos a los vigentes en 2009, la compensación para perceptores de rendimientos del capital mobiliario, con período de generación superior a 2 años, procedentes de instrumentos financieros o seguros contratados antes del 20 de diciembre de 2006.
- ✓ **Reducción por arrendamiento de vivienda:**
- La reducción del rendimiento neto del capital inmobiliario procedente del arrendamiento de vivienda se incrementa del 50 al 60% a partir de 2011.
 - Se recorta la horquilla de edad del inquilino, de 18 a 30 años de edad, que da derecho a una reducción del 100% del rendimiento neto del alquiler de vivienda. No obstante, si el contrato de arrendamiento es anterior a 1 de enero de 2011, el propietario podrá seguir aplicando la reducción del 100% hasta que el inquilino cumpla 35 años.
- ✓ **Incentivos fiscales para empresarios y profesionales de reducida dimensión:** para 2011 y siguientes se amplía de 8 a 10 millones de euros el límite de la cifra de negocios hasta el que una empresa se considera de reducida dimensión. Además, aunque un año se llegue a dicho umbral, no se perderán los beneficios de este régimen especial en los tres años siguientes a condición de que en el año en el que se alcanzó el límite, y en los dos anteriores, la empresa se pueda considerar como de reducida dimensión.
- ✓ **Incentivos al mecenazgo. Actividades prioritarias:**
- Cuando los donativos, donaciones y aportaciones se realicen a las actividades y programas prioritarios de mecenazgo que enumera la Disposición adicional trigésima de esta Ley, el porcentaje de la deducción

previsto en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, en este Impuesto se incrementa en un 5 por 100, llegando por lo tanto al 30% de las donaciones relacionadas con determinados programas y actividades.

- Actividades:
 - Las llevadas a cabo por el Instituto Cervantes para la promoción y la difusión de la lengua española y de la cultura mediante redes telemáticas, nuevas tecnologías y otros medios audiovisuales.
 - La promoción y la difusión de las lenguas oficiales de los diferentes territorios del Estado español llevadas a cabo por las correspondientes instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.
 - La conservación, restauración o rehabilitación de los bienes del Patrimonio Histórico Español que se relacionan en el Anexo VIII de esta Ley, así como las actividades y bienes que se incluyan, previo acuerdo entre el Ministerio de Cultura y el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, en el programa de digitalización, conservación, catalogación, difusión y explotación de los elementos del Patrimonio Histórico Español, «patrimonio.es», al que se refiere el artículo 75 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.
 - Los programas de formación del voluntariado que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones públicas.
 - Los proyectos y actuaciones de las Administraciones públicas dedicadas a la promoción de la Sociedad de la Información y, en particular, aquellos que tengan por objeto la prestación de los servicios públicos por medio de los servicios informáticos y telemáticos a través de Internet.
 - La investigación, desarrollo e innovación en las Instalaciones Científicas que, a este efecto, se relacionan en el Anexo XII de esta Ley.
 - La investigación, desarrollo e innovación en los ámbitos de las nanotecnologías, la salud, la genómica, la proteómica y la energía, y en entornos de excelencia internacional, realizados por las entidades que, a estos efectos, se reconozcan por el Ministerio de Economía y Hacienda, a propuesta del Ministerio de Ciencia e Innovación.
 - El fomento de la difusión, divulgación y comunicación de la cultura científica y de la innovación, llevadas a cabo por la Fundación Española para la Ciencia y la Tecnología.
 - Los programas dirigidos a la lucha contra la violencia de género que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones públicas o se realicen en colaboración con éstas.

✓ **Acontecimientos de excepcional interés público.** Se declaran los siguientes:

- La celebración de los actos del V Centenario del Nacimiento en Trujillo de Francisco de Orellana, descubridor del Amazonas «2011: AÑO ORELLANA». La duración del programa de apoyo a este acontecimiento alcanzará desde el 1 de enero de 2011 hasta el 31 de diciembre de 2011.
- El Campeonato del Mundo de Baloncesto de Selecciones Nacionales en Categoría Absoluta «Mundobasket 2014». La duración de este programa será de 1 de octubre de 2011 a 30 de septiembre de 2014.
- El campeonato del Mundo de Balonmano Absoluto Masculino de 2013. La duración de este programa será de 1 de enero de 2011 a 31 de diciembre de 2013.

- La celebración del «Tricentenario de la Biblioteca Nacional de España». La duración del programa de apoyo a este acontecimiento alcanzará desde el 1 de enero de 2011 hasta el 31 de diciembre de 2011.
- La celebración del «IV Centenario del fallecimiento del pintor Doménico Theotocópuli, conocido como El Greco», que se celebrará en 2014. La duración del programa de apoyo a este acontecimiento abarcará desde el 1 de julio de 2011 hasta el 30 de junio de 2014.
- La celebración del «VIII Centenario de la Consagración de la Catedral de Santiago de Compostela». La duración del programa de apoyo a este acontecimiento alcanzará desde el 1 de enero de 2011 hasta el 31 de diciembre de 2011.

2.3. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

- ✓ **Exención de beneficios distribuidos por filiales residentes en España a matrices residentes en otros Estados de la UE:** por imperativo de la jurisprudencia comunitaria, se equiparan los porcentajes exigidos para aplicar la deducción al 100% de dividendos, declarando la exención para las distribuciones de beneficios a matrices residentes en otros Estados de la UE cuando el porcentaje de participación sea, al menos, del 5% (en 2009 el porcentaje exigido era el 10%), admitiéndose el 3% (durante 3 años) cuando hubiera detentado el 5% pero se hubiera reducido el porcentaje de participación por una operación de reestructuración.
- ✓ **Exención de cánones o regalías pagados** por sociedades o establecimiento residentes en España a establecimiento o sociedades residentes en Estado miembro de la UE si se cumplen una serie de requisitos, como que ambas sociedades sean asociadas (participación mínima –mantenida durante 1 año– de una en otra del 25% o que otra participe en ambas, al menos, un 25%). En consonancia con lo anterior se suprime el gravamen especial del 10% al que anteriormente se sometían dichos cánones.

2.4. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Las novedades aprobadas vienen de la adaptación de la Ley del Impuesto a la Directiva 2009/69/CE del Consejo, de 25 de junio de 2009, y a la Directiva 2009/162/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009.

- ✓ **Asimilación del representante fiscal al importador de bienes:** a partir de 2011 se asimila al importador, el representante fiscal que actúe en lugar de éste, a los efectos de la exención de las importaciones según el artículo 27.12º de la Ley del Impuesto.
- ✓ **Exenciones en operaciones interiores, servicios postales:**
 - Se declaran exentas las prestaciones de servicios así como las entregas de bienes accesorias a ellas que constituyan el servicio postal universal, siempre que sean realizadas por el operador u operadores que se comprometen a prestar todo o parte del mismo, sin que se extienda la aplicación de esta exención a los servicios cuyas condiciones de prestación se negocien individualmente.

- La nueva regulación suprime el requisito de que dichas prestaciones estuvieran reservadas al operador al que se encomienda su prestación, en virtud de lo dispuesto en la Ley del servicio postal universal y de liberalización de los servicios postales.
- ✓ **Exención a las importaciones de billetes de banco en curso legal:** se declaran exentas las importaciones de divisas, billetes de banco y monedas que sean medios legales de pago, a excepción de las monedas y billetes de colección y de las piezas de oro, plata y platino.
- ✓ **Bienes corporales:** gas, electricidad, calor o frío
 - Estarán exentas las entregas de bienes y las importaciones de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red y las entregas de electricidad. A partir de 2011 también quedan exentas las entregas y las importaciones de calor o de frío efectuadas a través de redes de calefacción o de refrigeración, cuando por aplicación de la norma se entiendan localizadas todas las entregas anteriores en algún Estado Miembro distinto de España.
 - Esta exención se extiende a las importaciones de gas natural realizadas a través de buques que lo transporten para su introducción en una red de distribución del mismo o en una red previa de gaseoductos.
 - Se entienden localizadas en el territorio de aplicación del Impuesto las entregas de los bienes corporales citados anteriormente, así como la provisión de acceso a las redes de gas natural situadas en el territorio de la Comunidad o a cualquier red conectada a dicha red, a la red de electricidad, de calefacción o de refrigeración, y el transporte o distribución a través de dichas redes.
- ✓ **Bienes y servicios destinados o adquiridos a organismos internacionales reconocidos por España**
 - Se declaran exentas las entregas y las importaciones de bienes, así como las prestaciones de servicios efectuadas por organismos internacionales reconocidos por España.
 - En particular quedan exentas las entregas y las importaciones de bienes o de servicios adquiridos o entregados por la Comunidad Europea, la Comunidad Europea de la Energía Atómica, el Banco Central Europeo o el Banco Europeo de Inversiones, o por los organismos creados por las Comunidades a los que se aplica el Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de las Comunidades Europeas, siempre que ello no provoque distorsiones en la competencia.
- ✓ **En materia de facturación:**
 - Se sigue considerando como documento justificativo para ejercer el derecho a deducir las cuotas soportadas la factura original. A partir de 2011 también se considera válido el justificante contable de la operación expedido por quien realice una entrega de bienes o una prestación de servicios al destinatario, siempre que dicha entrega o prestación esté debidamente consignada en la declaración-liquidación correspondiente. Cuando quien realice la entrega de bienes o la prestación de servicios esté establecido en la Comunidad, la factura original deberá contener los requisitos exigidos por la Directiva comunitaria en materia de IVA.

- Se elimina la necesidad de confeccionar la autofactura a los sujetos pasivos que aún tenían dicha obligación.

✓ **Otras novedades:**

- Las referencias a los Impuestos Especiales contenidas en la Ley que los regula deben entenderse realizadas a los Impuestos Especiales de fabricación. A los efectos de esta ley no tienen la naturaleza de bienes objeto de los Impuestos Especiales ni la electricidad ni el gas natural entregado a través de una red situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red.
- En relación con los bienes objeto de Impuestos Especiales, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el régimen suspensivo aplicable en los supuestos de fabricación, transformación o tenencia de los productos objeto de los Impuestos Especiales de fabricación en fábricas o depósitos fiscales, de circulación de los referidos productos entre dichos establecimientos y de importación de los mismos con destino a fábrica o depósito fiscal.

2.5. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

ESCALA	Transmisiones directas €	Transmisiones transversales €	Rehabilitaciones y reconocimiento de títulos extranjeros €
1º Por cada título con grandeza	2.594	6.502	15.589
2º Por cada grandeza sin título	1.854	4.649	11.129
3º Por cada título sin grandeza	739	1.854	4.461

- ✓ Escalas por transmisiones y rehabilitaciones de grandezas y títulos nobiliarios: se regula la escala para 2011.
- ✓ **Exención de la constitución de sociedades, aumento de capital, otras aportaciones de socios y del traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social desde fuera de la UE:** si bien esta modificación se produjo por el Real Decreto-ley 13/2010, con efectos para las operaciones realizadas a partir del 3 de diciembre pasado, la traemos a colación por la confusión que pudiera provocar la Disposición Transitoria Séptima de la LPGE 2011 que exoneraba de tributación alguna de esas operaciones, con efectos limitados a empresas de reducida dimensión y solo en 2011 y 2012, siendo finalmente derogada esta disposición por el Real Decreto-ley 14/2010 publicado el 24 de diciembre.

2.6. IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE

- ✓ No se sujeta al Impuesto la matriculación en España de los vehículos comprendidos en las categorías N1, N2 y N3. A partir de 2011 para gozar del beneficio fiscal se exige que no se encuentren incluidos en otros supuestos de no sujeción.

- ✓ Se establece un plazo para presentar la solicitud a la Administración Tributaria para que reconozca la no sujeción de los vehículos destinados a ser utilizados por las Fuerzas Armadas, Cuerpos de Seguridad del Estado, de las Administraciones Públicas, las ambulancias y el resto de vehículos destinados a la vigilancia y socorro que gozan de la no sujeción al Impuesto. El plazo es de 30 días siguientes al inicio de su utilización en España.
- ✓ Se regula un nuevo supuesto de no sujeción: la matriculación definitiva de los medios de transporte cuya circulación o utilización haya estado sujeta al Impuesto por no haberse solicitado en plazo la matrícula definitiva, siempre que dentro de los plazos establecidos se cumpla cualquier de los siguientes requisitos:
 - El impuesto correspondiente a esa sujeción haya sido objeto de autoliquidación e ingreso.
 - El impuesto correspondiente a esa sujeción haya sido objeto de liquidación por parte de la Administración Tributaria y se haya ingresado el importe correspondiente.
 - La Administración Tributaria haya reconocido previamente la procedencia de la aplicación de un supuesto de no sujeción o de exención, en los casos en que así esté previsto.
 - Se haya presentado una declaración ante la Administración Tributaria relativa a una exención del Impuesto, en los casos en que así esté previsto.
- ✓ A partir de 2011 no se exige para aplicar la exención regulada para las aeronaves matriculadas a nombre de escuelas, reconocidas oficialmente por la Dirección General de Aviación Civil y destinadas exclusivamente a la educación y formación aeronáutica de pilotos o a su reciclaje profesional, que se encuentren matriculadas a nombre de las empresas citadas anteriormente. Sólo se exige que la titularidad corresponda a las mismas.
- ✓ A partir de 2011 estarán exentos del Impuesto los medios de transporte que se utilicen como consecuencia del traslado de la residencia habitual desde el extranjero al territorio español. Hasta ahora sólo se aplicaba la exención a los medios de transporte que se matriculaban como consecuencia del citado traslado.
- ✓ A partir de 2011, para que los profesionales dedicados a la reventa de medios de transporte tengan derecho a la devolución del Impuesto, el cómputo del plazo de cuatro años para enviar con carácter definitivo, fuera del territorio de aplicación del impuesto el medio de transporte, se inicia desde la realización del hecho imponible y no, como hasta ahora, desde la primera matriculación definitiva del medio de transporte.

2.7. TASAS

En general se actualizan las tasas estatales al 1,01 por ciento, salvo las creadas o actualizadas específicamente en 2010.

2.8. OTRAS DISPOSICIONES CON INCIDENCIA TRIBUTARIA:

- ✓ **Interés legal del dinero:** se fija para 2011 en el 4%, igual que el regulado para 2010.
- ✓ **Interés de demora:** se fija para 2011 en el 5%, igual que el regulado para 2010.
- ✓ **Indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM):** se establece para 2011 un IPREM anual de 6.390,13 euros, igual que el regulado para 2010. En los supuestos en los que la referencia al salario mínimo interprofesional haya sido sustituida por la referencia al IPREM, la cuantía anual de éste será de 7.455,14, cuando las correspondientes normas se refieran al salario mínimo interprofesional en cómputo anual. No obstante, si expresamente se excluyen las pagas extraordinarias, la cuantía será de 6.390,13 euros

BREVES COMENTARIOS AL REAL DECRETO 1788/2010 QUE
MODIFICA LOS REGLAMENTOS DEL IRPF, IMPUESTO SOBRE
SOCIEDADES E IRNR

1. Introducción

Para adaptar las normas reglamentarias a las modificaciones legales que se han producido por la Ley 39/2010, de Presupuestos Generales del Estado, principalmente en lo que se refiere a la nueva configuración de la deducción por adquisición de vivienda, pago de transporte a empleados y tributación de las reducciones de capital con devolución de aportaciones y reparto de la prima de emisión en SICAV, se modifican los Reglamentos de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes en materia de rentas en especie, deducción por inversión en vivienda y pagos a cuenta.

La **entrada en vigor** de estas modificaciones es **a partir del 1 de enero de 2011..**

2. Modificaciones reglamentarias

2.1. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

- ✓ **Retenciones cuando se reduce capital con devolución de aportaciones o se distribuye la prima de emisión por una SICAV:**
- Se añade un nuevo supuesto de retención para estas operaciones.
 - Se establece una excepción a la excepción de retener o ingresar a cuenta para las mencionadas operaciones de una SICAV.
 - Se regula a quién corresponde la obligación de retener o ingresar a cuenta cuando se realizan estas operaciones: a la propia SICAV; a las entidades comercializadoras o a los intermediarios facultados para comercializar en nuestro país (subsidiariamente a la entidad encargada de colocar los valores), respecto de las operaciones realizadas por estas instituciones cuando se han constituido en un Estado miembro de la UE; a la entidad depositaria de los valores o que tenga encargada la gestión de cobro de las rentas que produzcan cuando la operación la realicen organismos similares a las SICAV; y, como cierre, cuando no exista obligado según lo anterior, será el propio socio el que debe realizar un ingreso a cuenta.
 - La base de retención será la renta a integrar en la base imponible.

2.2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA

- ✓ **Fórmulas indirectas de pago para satisfacer por las empresas el transporte de sus trabajadores.** Requisitos que han de cumplir las tarjetas electrónicas de transporte:
- Sólo pueden servir para adquirir títulos para utilizar el transporte público y colectivo de viajeros.
 - Además del límite legal de 1.500 euros/año, se impone un máximo mensual de 136,36 euros.
 - Deben ser numeradas, nominativas, intransmisibles, no reembolsables y en ellas habrá de figurar la entidad emisora.

- La empresa que satisface esta retribución en especie con tarjetas debe conservar relación (número de documento y cuantía anual) de las entregadas a cada trabajador.

- ✓ **Cuentas de ahorro-vivienda:** no se perderán las deducciones practicadas por depósitos en estas cuentas aunque en el ejercicio, en el que se adquiera o rehabilite una vivienda, la base exceda los límites para una deducción plena o parcial.

- ✓ **Retención cuando se reduce capital con devolución de aportaciones o se distribuye la prima de emisión por una SICAV** en consonancia con la modificación legal:
 - Se establece una excepción a la excepción de no retener en esas operaciones cuando las mismas se realizan por una SICAV.
 - Se designa a los obligados a retener en estas operaciones: en general la propia SICAV; las entidades comercializadoras o los intermediarios facultados para la comercialización de las participaciones (subsidiariamente la entidad encargada de la colocación que intervenga en el pago de rentas) cuando se trata de las operaciones realizadas por SICAV constituidas en otros Estados miembro de la UE; la entidad depositaria de los valores cuando se trate de organismos de inversión colectiva similares registrados en otro Estado; y, como mecanismo de cierre, cuando no esté designado un retenedor por la norma, el propio socio al que se le devuelven las aportaciones o se le distribuye la prima será quien deba realizar un pago a cuenta.
 - La base de retención en estas operaciones es la cuantía a integrar en la base imponible calculada de acuerdo a la Ley del Impuesto.

- ✓ **Retenciones sobre rendimientos del trabajo:**
 - Se adapta la escala de tipos para determinar el porcentaje de retención a la nueva tarifa estatal que aprobó la LPGE 2011 añadiendo un tramo, a partir de 120.000,20 euros, al 44% y otro, a partir de 175.000,20 euros al 45%.
 - También se adaptan el tipo máximo de retención, previsto para supuesto de regularizaciones, como carácter general, del 43 al 45% y, en rendimientos del trabajo obtenidos en Ceuta y Melilla, del 22 al 23%.
 - La reducción de 2 puntos porcentuales prevista para el tipo de retención de rentas del trabajo, y la deducción del 2% del rendimiento neto en el cálculo del pago fraccionado, se adaptan a la modificación de la deducción por adquisición de vivienda, de tal forma que la reducción en la retención y la deducción para calcular el pago fraccionado (en actividades económicas en estimación directa) solo se producirán si el contribuyente tiene retribuciones y rendimientos íntegros previsibles del período inferiores a 22.000 euros (antes 33.007,20). Se establece el mismo límite para los rendimientos netos resultantes de la aplicación del método de estimación objetiva para deducir el 0,5% de dichos rendimientos en el cálculo del pago fraccionado cuando se está adquiriendo vivienda financiada. No obstante, se aplicará el límite de 33.007,20 euros de la normativa vigente en 2010 cuando el contribuyente, aplicando el régimen transitorio de la deducción por adquisición de vivienda, puede seguir deduciendo independientemente de su base imponible.

- ✓ **El límite máximo de deducción, a efectos del cálculo del pago fraccionado** (2% ó 5%, según se trate de estimación directa u objetiva, respectivamente), se

fija en 440 euros en lugar de 660,14 euros que era lo establecido en 2010. No obstante, los contribuyentes que, por el régimen transitorio, se puedan seguir deduciendo según la norma vigente en 2010, aplicarán el límite de 660,14 euros y no el de 440.

2.3. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

- ✓ **Retenciones cuando se reduce capital con devolución de aportaciones o se distribuye la prima de emisión por una SICAV:**
 - Se incorporan estas operaciones a las que originan la obligación de retener o de ingresar a cuenta.
 - Se designa como obligados a retener o a ingresar a cuenta a las mismas personas y entidades que en el IRPF.

BREVES COMENTARIOS AL REAL DECRETO 1789/2010, DE 30 DE DICIEMBRE, POR EL QUE SE MODIFICA EL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y EL REGLAMENTO POR EL QUE SE REGULAN LAS OBLIGACIONES DE FACTURACIÓN

1. Introducción.

Este Real Decreto publicado en el B.O.E. el 31 de diciembre, actualiza los medios de prueba e incorpora y modifica los requisitos que han de cumplir los sujetos pasivos para aplicar la exención regulada para ciertas importaciones y servicios relacionados directamente con las exportaciones, al objeto de mejorar la seguridad jurídica de este tipo de operaciones.

Asimismo, pone fin a la obligación de expedir autofactura en los supuestos de inversión del sujeto pasivo y amplía, de manera excepcional, el plazo de presentación de las solicitudes de devolución de las cuotas soportadas durante el año 2009 por sujetos pasivos no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto.

2. Modificaciones en el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.1. EXENCIÓN DE SERVICIOS RELACIONADOS DIRECTAMENTE CON LAS EXPORTACIONES.

Los requisitos para poder aplicar esta exención quedan de la siguiente manera:

- ✓ La salida de los bienes de la Comunidad deberá realizarse en el plazo de los 3 meses siguientes a la fecha de la prestación del servicio. Este requisito no ha sufrido modificación.
- ✓ La salida de los bienes se justificará con cualquier medio de prueba admitido en Derecho. Anteriormente el único medio de justificación era la copia del

documento aduanero de salida. En particular, dicha salida podrá acreditarse por medio de la aportación de los siguientes documentos:

- Certificación, emitida por la Administración tributaria ante la que se realicen las formalidades aduaneras de exportación, en la que consten el número o números de factura y la contraprestación de los servicios directamente relacionados con la exportación.
 - Con un documento normalizado que apruebe la Administración Tributaria.
- ✓ Los documentos que justifiquen la salida de los bienes deberán ser remitidos, en su caso, al prestador del servicio dentro de los 3 meses siguientes a la fecha de salida de los bienes.

2.2. EXENCIONES RELATIVAS A LAS ZONAS FRANCAS, DEPÓSITOS FRANCOS, DEPÓSITOS TEMPORALES, PLATAFORMAS DE PERFORACIÓN O DE EXPLOTACIÓN Y LAS RELATIVAS A LOS REGÍMENES SUSPENSIVOS.

Se añade un nuevo requisito para aplicar la exención: que el adquirente de los bienes o el destinatario del servicio deba comunicar las operaciones exentas en un documento normalizado que apruebe la Administración tributaria.

Anteriormente, para aplicar esta exención, era suficiente con la entrega al exportador, por parte del adquirente de los bienes o del destinatario del servicio, de una declaración suscrita acreditando la recepción de los bienes y el destino o situación de los mismos. Ahora se sustituye la declaración anterior por una certificación que deberá ser emitida por la Administración tributaria en la que deberá constar el destino o situación de los bienes, número o números de factura y la contraprestación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios.

2.3. IMPORTACIONES DE BIENES CUYA ENTREGA EN EL INTERIOR ESTUVIERA EXENTA DEL IMPUESTO.

Como en la Ley, se ha regulado la figura del representante fiscal asimilándolo al importador cuando actúa en lugar de éste. A la vez se modifican y añaden los requisitos para aplicar la exención respecto de las importaciones de bienes que vayan a ser objeto de una entrega ulterior con destino a otro Estado miembro:

- ✓ Que el importador o, en su caso, un representante fiscal que actúe en nombre y por cuenta de aquél, haya comunicado a la aduana de importación un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido atribuido por la Administración tributaria española.
- ✓ Que el importador o, en su caso, un representante fiscal que actúe en nombre y por cuenta de aquél, haya comunicado a la aduana de importación el número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido del destinatario de la entrega ulterior atribuido por otro Estado miembro.
- ✓ Que el importador o un representante fiscal que actúe en nombre y por cuenta de aquél, sea la persona que figure como consignataria de las mercancías en los correspondientes documentos de transporte.

- ✓ Que la expedición o transporte al Estado miembro de destino se efectúe inmediatamente después de la importación.
- ✓ Que la entrega ulterior a la importación resulte exenta del Impuesto.

2.4. PRESTACIONES DE SERVICIOS RELACIONADOS CON LAS IMPORTACIONES.

La aplicación de la exención se justificará con cualquier medio de prueba admitido en Derecho. En particular podrá realizarse con la aportación de los siguientes documentos:

- ✓ Certificación emitida por la Administración tributaria ante la que se realicen las formalidades aduaneras de importación en la que consten el número o números de factura y la contraprestación de los servicios directamente relacionados con la importación.
- ✓ Con un documento normalizado que apruebe la Administración tributaria.

Dichos documentos deberán ser remitidos, cuando proceda, al prestador del servicio en el plazo de los 3 meses siguientes a la realización del mismo. En otro caso, el prestador del servicio deberá liquidar y repercutir el Impuesto que corresponda.

2.5. MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE.

Se adapta este apartado reglamentario a los cambios que introdujo el Real Decreto-ley 6/2010, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo. En concreto, en lo referente a la posibilidad de recuperar la cuota impagada aunque el sujeto pasivo no haya reclamado judicialmente el crédito, siempre que haya reclamado el pago notarialmente, incluso tratándose de créditos afianzados por Entes Públicos. Cuando el crédito esté adeudado por un Ente Público, en lugar de requerimiento notarial se exigirá certificación del órgano competente del Ente.

2.6. LA AUTOFACTURA.

Se elimina el artículo que regulaba **la obligación legal de expedir autofactura en los supuestos de inversión del sujeto pasivo.**

2.7. LIBRO REGISTRO DE FACTURAS RECIBIDAS.

Como a partir de 2011 se considera válido, para ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, el justificante contable de la operación, se adapta el Reglamento a esta nueva redacción dada por la Ley.

En particular se especifica que los empresarios o profesionales deberán numerar correlativamente todas las facturas, justificantes contables y documentos de Aduanas correspondientes a los bienes adquiridos o importados y a los servicios recibidos en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Asimismo, las cuotas tributarias, correspondientes a las entregas de bienes o a las prestaciones de servicios en ellas

documentadas, habrán de calcularse y consignarse en la anotación relativa a dichas facturas o justificantes contables.

2.8. PRESENTACIÓN DE SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN POR EMPRESARIOS O PROFESIONALES NO ESTABLECIDOS EN EL TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO CORRESPONDIENTES A CUOTAS SOPORTADAS DURANTE 2009.

El plazo para la presentación de las solicitudes de devolución del IVA, por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, correspondientes a cuotas soportadas durante 2009, establecido hasta el 30 de septiembre de 2010, se amplía hasta el 31 de marzo de 2011.

3. Modificaciones en el Reglamento de facturación

- ✓ **Se define el justificante contable** como cualquier documento que sirva de soporte a la anotación contable de la operación, cuando quien la realice sea un empresario o profesional no establecido en la Comunidad. Además, se establece la necesidad de su conservación igual que para las facturas y documentos sustitutivos recibidos.
- ✓ **Se suprimen las referencias contenidas en el articulado sobre la autofactura.**

BREVES COMENTARIOS AL REAL DECRETO-LEY 13/2010, DE 3 DE DICIEMBRE, DE ACTUACIONES EN EL ÁMBITO FISCAL, LABORAL Y LIBERALIZADORAS PARA FOMENTAR LA INVERSIÓN Y LA CREACIÓN DE EMPLEO (BOE 3-12)

1. Medidas tributarias:

- Para ejercicios iniciados **en 2011 se incrementa el umbral de cifra de negocios de 8 a 10 millones de euros para** aplicar el régimen especial de **empresas de reducida dimensión** en el Impuesto sobre Sociedades. Esta medida naturalmente también tiene incidencia en IRPF.
- Con la norma vigente en 2010 si en un ejercicio se alcanza dicho importe de cifra de negocios, en el siguiente no se puede aplicar el régimen especial. Sin embargo, se produce una modificación en el sentido de que, aún llegando al umbral establecido, ahora 10 millones de euros, el régimen pueda aplicarse en los 3 períodos impositivos inmediatos y siguientes, siempre que la empresa haya sido calificada como de reducida dimensión en el período en el que se alcanzó dicha cifra y en los 2 anteriores. Esto es aplicable también cuando se alcance el umbral por una operación de reestructuración, siempre que las entidades hubieran sido de reducida dimensión. También tiene incidencia en IRPF.

- **Para ejercicios iniciados en 2011 se incrementa, de 120.202,41 a 300.000 euros la parte de base imponible a la que se aplica el tipo reducido para las empresas de reducida dimensión del 25%.**
- En consonancia con la modificación del importe de la cifra de negocios que sirve como referencia para aplicar el régimen de empresas de reducida dimensión, **también se incrementa de 8 a 10 millones de euros la cifra de negocios que no puede alcanzar una entidad en el ejercicio para liberarla de documentar las operaciones vinculadas por ella realizadas, siempre que,** además, el total de dichas operaciones no supere 100.000 euros. Esta modificación también entra en vigor para ejercicios iniciados en 2011. El cambio es aplicable tanto a sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades como a contribuyentes del IRPF.
- En las entidades con cifra de negocios inferior a 5 millones de euros y menos de 25 empleados, que mantengan plantilla respecto a la existente en ejercicios iniciados en 2008, **el tipo superreducido del 20% en 2011 ase aplicara sobre los primeros 300.000 euros de base imponible,** en lugar de hacerlo sobre los primeros 120.202,41 euros como hasta ahora.
- **Libertad de amortización** para elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas que se pongan a disposición de la entidad en ejercicios iniciados dentro de los años 2011 a 2015, ambos inclusive. También podrán amortizarse libremente estos bienes cuando se hayan puesto a disposición a partir del 3 de diciembre de 2010 hasta que comience el primer período iniciado en 2011, aunque la libertad de amortización no se podrá ejercer hasta el primer ejercicio iniciado en 2011. La norma está construida de manera similar a la libertad de amortización manteniendo empleo. Las inversiones que se hayan amortizado libremente a condición de mantener plantilla seguirán aquella normativa. Esta libertad de amortización es aplicable asimismo a empresarios y profesionales que tributen en el IRPF con el límite del rendimiento neto positivo de la actividad económica a la que se afecten los elementos patrimoniales.
- Estarán exentas, desde el mismo 3 de diciembre de 2010, de la modalidad de Operaciones Societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados las siguientes operaciones: constitución de sociedades, aumento de capital, aportaciones de socios y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio de una sociedad desde un Estado de fuera de la UE.
- Incremento de los tipos impositivos del Impuesto especial sobre las Labores del Tabaco.

2. Otras medidas:

- Se hace **voluntario el pago de la cuota cameral.**
- Se intenta **agilizar la constitución de sociedades de responsabilidad limitada** para que, excepto en casos de elevada cuantía de capital o complejidad de la estructura societaria, todos los trámites se lleven a cabo en un plazo máximo de 1 a 5 días. A la vez se reducen las obligaciones de publicidad de actos societarios.
- Se separan las funciones de navegación aérea y de gestión aeroportuaria de AENA, previéndose la creación de una Sociedad estatal que asuma la gestión de los aeropuertos en la que pueda tener cabida capital privado, articulándose también mecanismos para gestionar aeropuertos individualizadamente, bien con la creación de filiales bien otorgando concesiones al sector privado.

- Transformar la entidad pública empresarial Loterías y Apuestas del Estado para que adopte una forma jurídica privada que permitirá la participación de inversores privados hasta en un 49%.
- Reforma de las políticas activas de empleo posibilitando la incorporación, hasta 31 de diciembre de 2012, de 1.500 nuevas personas promotoras de empleo y prorrogando hasta dicha fecha el Plan extraordinario de medidas de orientación, formación profesional e inserción laboral, aprobado en 2008.
- Integración, a efectos de Clases Pasivas, de los nuevos funcionarios en el Régimen General de la Seguridad Social.

Fuente: REAF