

NOVEDADES FISCALES INTRODUCIDAS POR EL REAL DECRETO-LEY 20/2011

IGNACIO UCELAY SANZ

*Licenciado en Derecho
Inspector de Hacienda del Estado*

Extracto:

EL Real Decreto-Ley 20/2011 contempla una serie de medidas fiscales enmarcadas en la exigencia de la corrección en la desviación del déficit público experimentado en 2011, que resumidamente las más significativas son las siguientes:

Las normas tributarias de mayor impacto son la reforma realizada en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de carácter transitorio y excepcional para los años 2012 y 2013 mediante la creación de un gravamen complementario sobre la cuota íntegra estatal, con carácter progresivo, que ha incrementado de forma sustancial los tipos marginales a aplicar sobre la base liquidable general, así como de las retenciones sobre los rendimientos del trabajo. El gravamen complementario ha afectado también a la tributación de las rentas del ahorro, que junto a una subida efectiva de la tributación al 21 por 100 (se ha subido la retención del 19 al 21%), en función de su cuantía puede llegar al 27 por 100.

Así mismo se ha subido el tipo de gravamen del Impuesto sobre Bienes Inmuebles a fin de incrementar la financiación de los entes locales, si bien dicha subida se modula en función de cuándo se aprobaron las ponencias de valores.

Por otro lado, se ha resucitado la regulación de la deducción por inversión en vivienda vigente en 2010 (por lo que no se discrimina en función de la renta obtenida por el contribuyente) con efectos 2011, se amplía a 2012 el tipo reducido del 4 por 100 en el Impuesto sobre el Valor Añadido a determinadas entregas de viviendas y se amplía la vigencia temporal a 2012 de determinados beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades, cual es el tipo reducido de las microempresas y la deducción por determinados gastos de formación del personal.

Se modifica la Ley General Tributaria para incorporar a nuestro Derecho interno la Directiva 2010/24/UE sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos.

Palabras clave: Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y novedades Real Decreto-Ley 20/2011.

MAIN NEW FISCAL FEATURES OF GOVERNMENT DECREE LAW 20/2011

IGNACIO UCELAY SANZ

*Licenciado en Derecho
Inspector de Hacienda del Estado*

Abstract:

THE Government Decree Law 20/2011 provides some fiscal measures directed to the correction of the public deficit occurred in 2011. A summary of the most important is as follows:

The most important change is the one related to the income tax, with temporary and exceptional effect in years 2012 and 2013 using a complementary tax on state gross tax quota, with progressive effect, that has significantly increased the marginal rates to apply to the general base resultant, as well as the withholding tax on labour tax. The complementary tax has also affected the taxation on capital rents income, that apart the increase of the rate from 19% to 21%, can achieve now the rate of 27%.

It has also been increased the rate of the Property Tax, in order to increase the funds for the public local council corporations, but this increase is linked to the date of approval of the value proposals.

On the other side, it has been recovered the deduction on house investment applied in 2010 (so it is not considered in the tax the income earned by the payer) up to 2011, the reduced rate of the 4% on value added tax is extended to 2012 in certain supplies of housing operations, and it is also extended to 2012 some fiscal benefits on corporation tax, the case of reduced rate on microenterprises and deduction on personnel training expenses.

The General Tax Law is modified to include in our internal law the Directive 2010/24/UE related to mutual assistance in cash collection of public funds.

Keywords: Property Tax, Personal Income Tax and developments in Government Decree Law 20/2011.

Sumario

- I. Modificaciones en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.
- II. Modificaciones introducidas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- III. Modificaciones en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- IV. Modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
- V. Modificaciones en la Ley de Impuestos Especiales.
- VI. Modificaciones en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
- VII. Modificaciones en la Ley General Tributaria.

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 contempla una serie de medidas fiscales enmarcadas en la exigencia de la corrección en la desviación del déficit público experimentado en 2011. Si bien el Capítulo IV, dedicado a las «Normas tributarias», parece recoger dicho mandato, lo cierto es que las normas tributarias de mayor impacto en los contribuyentes se recogen en las disposiciones finales, sobre todo en lo referente a la creación del gravamen complementario en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), determinadas medidas beneficiosas en el Impuesto sobre Sociedades sobre todo en el ámbito de las micropymes, y la aplicación en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), como así lo describe la exposición de motivos, del tipo reducido del 4 por 100 a determinadas entregas de viviendas, por los efectos beneficiosos que pueden ejercer sobre la actividad económica.

Una primera impresión, para calificar el calado de las modificaciones realizadas, es que se contemplan medidas de choque para incrementar los recursos públicos de una forma no solo rápida de implementación, sino con cierta seguridad en su aplicación, cual es la subida del IRPF, y de las consiguientes retenciones (por lo que el incremento de recaudación se va a producir desde febrero) –cuya recaudación mayoritaria dado nuestro sistema de financiación va a Estado y Comunidades Autónomas, si bien en estas existen competencias propias para la subida correlativa en la escala autonómica–, y de otro un incremento de los tipos de gravamen del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) cuya recaudación va a los entes locales, siendo la gestión de esta subida fácil de implementar.

De otro, se contemplan determinadas medidas fiscales bien necesarias por la propia mecánica de las distintas figuras impositivas, como es el pago fraccionado en el Impuesto sobre Sociedades, bien medidas fiscales para las pymes o mantenimiento de tipos de gravamen en el IVA para incentivar de alguna manera la actividad económica en el ámbito inmobiliario.

Estas últimas medidas, vistas las manifestaciones públicas en distintos medios de comunicación, parece que van a ser a cuenta de una futura Ley de Emprendedores donde se recojan medidas que pudieran ser efectivas para incrementar la actividad económica. Esto se va a producir previsiblemente en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades –con sus consiguientes efectos en el IRPF– si bien cabe recordar que determinadas medidas ya se aprobaron en 2011 con ese motivo, y siguen vigentes, como el beneficio fiscal de libertad de amortización sin exigencia de incremento o mantenimiento de empleo, o las reformas realizadas en el ámbito de las empresas de reducida dimensión.

A efectos expositivos, se van a señalar por impuestos las modificaciones fiscales:

I. MODIFICACIONES EN EL ÁMBITO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

a) En materia de pagos fraccionados.

El artículo 7 del Real Decreto-Ley 20/2011 establece que para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2012 el porcentaje del pago fraccionado a que se refiere el artículo 45.4 del TRLIS (modalidad de «cuota histórica») será del 18 por 100.

Para la modalidad de base imponible, el porcentaje será el resultado de multiplicar por 5/7 el tipo de gravamen de la entidad, redondeado por defecto.

Hasta aquí ninguna novedad. Lo que podemos entender como novedad es el mantenimiento para la modalidad de base imponible de lo dispuesto en 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.

Como recordatorio, la regulación del pago fraccionado es la siguiente de 2011 a 2013:

- Contribuyentes cuyo volumen de operaciones, calculado conforme al artículo 121 de la LIVA, no haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro de los años 2011, 2012 y 2013. Se mantiene la opción del contribuyente de realizar el pago fraccionado conforme al artículo 45.2 (sistema de cuota «histórica») o al 45.3, en función de la base imponible. En este último caso, el porcentaje del pago fraccionado a aplicar se mantiene en los 5/7 del tipo de gravamen redondeado por defecto (tipo 30%, porcentaje del 21).
- Contribuyentes cuyo volumen de operaciones, calculado conforme al artículo 121 de la LIVA, ha superado la cantidad de 6.010.121,04 euros en las mismas condiciones temporales anteriores, cuando el importe neto de la cifra de negocios sea inferior en esos 12 meses a 20 millones de euros: La modalidad obligatoria del pago fraccionado es la prevista en el artículo 45.3 del TRLIS, si bien se mantiene el porcentaje en los 5/7 del tipo de gravamen redondeado por defecto.
- Contribuyentes cuyo volumen de operaciones, calculado conforme al artículo 121 de la LIVA, ha superado la cantidad de 6.010.121,04 euros en las mismas condiciones temporales anteriores, cuando el importe neto de la cifra de negocios sea en esos 12 meses al menos de 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros. La modalidad obligatoria del pago fraccionado es la prevista en el artículo 45.3 del TRLIS, si bien el porcentaje se fija en los 8/10 del tipo de gravamen redondeado por defecto. Si se aplica el tipo general del 30 por 100, sería del 24 por 100 el porcentaje.
- Contribuyentes cuyo volumen de operaciones, calculado conforme al artículo 121 de la LIVA, ha superado la cantidad de 6.010.121,04 euros en las mismas condiciones temporales anteriores, cuando el importe neto de la cifra de negocios sea en esos 12 meses al menos de 60 millones de euros. La modalidad obligatoria del pago fraccionado es la prevista en el artículo 45.3 del TRLIS, si bien el porcentaje se fija en los 9/10 del tipo de gravamen redondeado por defecto. Si se aplica el tipo general del 30 por 100, sería del 27 por 100 el porcentaje.

b) Actividades prioritarias de mecenazgo.

La disposición adicional tercera del Real Decreto-Ley 20/2011 recoge las actividades prioritarias de mecenazgo conforme a lo dispuesto en el artículo 22 de la Ley 49/2002, en concreto, las siguientes:

- 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 distintos 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 la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2011, así como las actividades y bienes que se incluyan, previo acuerdo entre el Ministerio de Educación, Cultura y Deporte y el Ministerio de Industria, Energía y Turismo, 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 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 la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2011.
- 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 Hacienda y Administraciones Públicas, a propuesta del Ministerio de Economía y Competitividad.
- El fomento de la difusión, divulgación y comunicación de la cultura científica y de la innovación, llevada 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 estas.
- Durante 2011 y 2012 se consideran actividades prioritarias de mecenazgo las donaciones y aportaciones vinculadas a la ejecución de los proyectos incluidos en el Plan Director de Recuperación del Patrimonio Cultural de Lorca.

Todas estas actividades dan lugar a que la realización de las mismas den derecho a disfrutar de los porcentajes y límites a que se refieren los artículos 19, 20 y 21 de la Ley 49/2002 incrementados en 5 puntos porcentuales.

c) La disposición final segunda, en su apartado tercero, número uno, modifica el apartado primero de la disposición adicional vigésima quinta de la Ley 35/2006, con efectos desde 1 de enero de 2012 conforme al cual los gastos e inversiones efectuados durante los años 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 y 2012 para habitar a los empleados en la utilización en las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información, cuando su utilización solo pueda efectuarse fuera del lugar y horario de trabajo dan lugar a la deducción prevista en el artículo 40 del TRLIS.

En definitiva, la redacción del precepto en la práctica lo que supone es una prórroga del beneficio fiscal (que ya se había prorrogado en 2011) al 2012, entendiéndose que el porcentaje de deducción será del 1 por 100 (que es el correspondiente al 2010).

Adicionalmente, a los efectos de la LIRPF, se establece que estos gastos e inversiones tienen la consideración de gastos de formación en los términos previstos en el artículo 42.2 b) de la LIRPF (no son rendimientos del trabajo en especie).

Se cierra la modificación con la nueva redacción de la disposición transitoria vigésima, por la que se establece que sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición derogatoria segunda (por la cual se derogaba el art. 40 a efectos prácticos en 2001) prorrogará su vigencia el artículo 40.3 del TRLIS durante los años 2011 y 2012.

d) Se añade una disposición adicional decimocuarta al TRLIS, referente a los porcentajes de retención e ingreso a cuenta en los ejercicios 2012 y 2013, conforme al cual los porcentajes de retención o ingreso a cuenta del 19 por 100 a que se refiere el artículo 140.6 a) se eleva al 21 por 100 desde el 1 de enero de 2012 hasta el 31 de diciembre de 2013, ambos inclusive.

e) Con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2012 se modifica la disposición adicional duodécima del TRLIS, referente al tipo de gravamen reducido en el Impuesto sobre Sociedades por mantenimiento o creación de empleo (el tipo reducido de las microempresas como usualmente se le conoce) al objeto de que en los periodos impositivos iniciados durante 2012 también sea de aplicación el tipo de gravamen especial (para 2011 y 2012 el tipo del 20% se aplica sobre la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros, y el exceso tributa al tipo del 25%). Se aplica a las entidades que en los periodos iniciados en 2009 a 2012 inclusive tengan en dichos periodos un importe neto de cifra de negocios inferior a 5 millones de euros y la plantilla media en los mismos sea inferior a 25 empleados, concurriendo estos dos requisitos de forma independiente en cada uno de los periodos impositivos como señala el apartado segundo de dicha disposición.

Adicionalmente a estas modificaciones, a título de recordatorio como consecuencia de las modificaciones introducidas por la Ley 2/2011 con efectos en los periodos impositivos que se inician a partir de su entrada en vigor (6 de marzo de 2011), la deducción por innovación tecnológica se incrementa al 12 por 100 (y los límites en la cuota a que se refiere el art. 44 del TRLIS al 60%) y la deducción medioambiental prevista en el artículo 39.1 del TRLIS se fija en el 8 por 100.

II. MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

La disposición final segunda del Real Decreto-Ley 20/2011, junto a las modificaciones paralelas experimentadas por las modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades, contiene las dos modificaciones más importantes en orden a la aplicación a una generalidad de contribuyentes, una onerosa y otra positiva. La onerosa es el establecimiento de un gravamen complementario a la cuota íntegra estatal para la reducción del déficit público en los ejercicios 2012 y 2013, con un incremento de las cuotas de retención en los rendimientos del trabajo. La positiva es la restauración retroactiva, en cuanto que la modificación opera con efectos desde el 1 de enero de 2011, de la deducción por vivienda habitual en los términos contemplados antes de la limitación introducida en la citada deducción en función de la base imponible de los contribuyentes.

a) Establecimiento del gravamen complementario a la cuota íntegra estatal en 2012 y 2013.

El gravamen complementario se introduce en la cuota íntegra estatal, sin perjuicio del que pudieran establecer las Comunidades en el ejercicio de sus competencias.

Dado que la cuota íntegra estatal es la suma de aplicar a las bases liquidables generales y del ahorro los tipos de gravamen previstos en los artículos 63 y 66 de la LIRPF, la técnica del legislador ha sido determinar la cuota íntegra estatal, junto a la suma de las cuotas resultantes de aplicar los tipos previstos en los artículos 62 y 66.

La tarifa general del impuesto contempla muy pocos tramos a efectos de la aplicación de los tipos progresivos (hasta 17.707,20; 33.007,20; 53.407,20; 120.000,20; 175.000,20 y en adelante, con un marginal del 47%).

El gravamen complementario distingue entre más tramos en la escala a fin de aplicar los importes correspondientes.

Así, mantiene los seis tramos inferiores e introduce un séptimo, desde 300.000,20 euros:

- Hasta 17.707,20 euros, con un tipo del 0,75 por 100.
- Desde 17.707,20 hasta 33.007,20, un tipo del 2 por 100.
- Desde 33.007,20 hasta 53.407,20, un tipo del 3 por 100.
- Desde 53.407,20 hasta 120.000,20, un tipo del 4 por 100
- Desde 120.000,20 hasta 175.000,20 euros, un tipo del 5 por 100.
- Desde 175.000,20 hasta 300.000,20, un tipo del 6 por 100.
- Desde 300.000,20 euros, un tipo del 7 por 100.

La subida impositiva es significativa, y teniendo en cuenta el escaso número de contribuyentes cuyas rentas declaradas suponen una base liquidable superior a los 120.000 euros, la subida recaudatoria donde va a suponer una mayor contribución a la Hacienda Pública va a ser en las clases medias, si por ellas entendemos las que obtienen rentas entre los 33.007,20 y los 120.000,20 euros.

Un contribuyente con una base liquidable de 53.407,20 euros, que según la tarifa general, entre la cuota estatal y autonómica (sin tarifa propia) supone una cuota de 16.081,72 euros, le supone una carga adicional de 1.050,80 euros (un 6,53% más). Cuanto más suba la base imponible, mayor contribución proporcional a esta subida de impuestos.

Los contribuyentes con una base imponible superior a los 53.407,20 euros, y cuya tarifa general supone que cada renta tributa a un 43 por 100 (sin mencionar las especialidades autonómicas), van a tributar hasta los 120.000,20 euros a un 47 por 100 efectivo a los euros que superen dicho importe, por la aplicación del gravamen complementario. Los de más de 300.000,20 euros de renta tributarán a un 54 por 100.

Estos tipos efectivos, que parecen propios de un tiempo pasado (dada una situación excepcional de déficit público), potencialmente van a incrementar el uso de mecanismos legales para poder aplicar a las rentas las reducciones previstas en el IRPF, que en el caso de las rentas del trabajo serán aquellas fórmulas de retribución que puedan acogerse a los reductores previstos en el artículo 18 de la LIRPF o las retribuciones en especie que atenúen el impacto fiscal.

En cuanto que la técnica del legislador ha sido la de utilizar un gravamen complementario en vez de modificar la escala a aplicar a la base liquidable general (quizás para resaltar el carácter de excepcionalidad y temporalidad), después de establecer la escala del gravamen complementario establece la siguiente mecánica liquidatoria:

- La cuantía resultante de aplicar la escala se minorará en el importe derivado de aplicar a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal a que se refiere el artículo 56 de la LIRPF, la escala prevista para el gravamen complementario. Esto es, replica el artículo 63.1.2.º de la LIRPF, a fin de someter la base liquidable tras minorarla en el mínimo personal y familiar a la escala del gravamen complementario. Se persiste en definitiva en el mecanismo previsto para que el efecto de minoración del mínimo personal y familiar no sea minorando la base liquidable sino a través de una minoración en cuota a fin de que el ahorro tributario sea independiente de los marginales y sea por lo tanto más equitativo (según el criterio del legislador).
- Caso de que el contribuyente satisfaga anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial y el importe de las anualidades sea inferior a la base liquidable general, aplicará la escala del gravamen complementario separadamente al importe de los alimentos y al resto de la base liquidable general. La cuantía total resultante se minorará en el importe derivado de aplicar la escala prevista en la escala del gravamen complementario a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar incrementado en 1.600 euros anuales, sin que el resultado de la minoración pueda resultar negativo.

Replica el artículo 64, relativo a las especialidades aplicables en los supuestos de anualidades por alimentos a favor de los hijos.

La cuota íntegra estatal se incrementa asimismo en el resultado de aplicar a la base liquidable del ahorro, en la parte que no corresponda en su caso al mínimo personal y familiar, los tipos a la siguiente escala –también distinta a la tarifa establecida en el art. 66 de la LIRPF–.

A la base liquidable del ahorro hasta 6.000 euros se le aplica un tipo del 2 por 100 (que sumado a la escala del art. 66 de la LIRPF suma un 21%), de 6.000 euros hasta 24.000 euros se le aplica un porcentaje del 4 por 100 (que sumado al 21 supone un 25%) y más de 24.000 euros corresponde un porcentaje del 6 por 100 (que supone un 27%).

El incremento de los tipos efectivos en las rentas del ahorro en este caso incrementará la inversión en productos en que se produzca un diferimiento del impuesto (caso de la inversión en instituciones de inversión colectiva) o que se pacten contratos en los que las cláusulas de exigibilidad de los intereses sea en plazo superior al 2013 (si se produce en el futuro una disminución efectiva de la tributación de las rentas del ahorro).

Adicionalmente, en orden a la gestión del impuesto, la disparidad de tipos reales y las retenciones motivarán liquidaciones a ingresar en las autoliquidaciones de los contribuyentes.

b) Modificaciones en materia de retenciones e ingresos a cuenta.

La disposición final segunda.primero.2, 3 y 4 del Real Decreto-Ley 20/2011 establece modificaciones en el régimen de retenciones e ingresos a cuenta:

- I. El importe de las retenciones cuyo tipo es del 19 por 100 previsto en el artículo 101 de la LIRPF se eleva al 21 por 100. Además, el ingreso a cuenta regulado en el artículo 92.8 de la LIRPF para la imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen (reglamentariamente fijado en el 19 por 100) pasa al 21 por 100.
- II. El porcentaje de retención del 35 por 100 previsto en el artículo 101.2 (rendimientos del trabajo por la condición de administradores y miembros de los consejos de administración) se eleva al 42 por 100 en los periodos 2012 y 2013. Nótese que el resto de los rendimientos del trabajo que se abonen o satisfagan a partir del 1 de febrero de 2012 sufren el aumento de las retenciones. En este caso (al igual que las retenciones incrementadas del 19 al 21%) se produce la modificación desde el 1 de enero de 2012.
- III. Para los rendimientos del trabajo la cuota de retención se incrementa en el importe resultante de aplicar a la base para calcular el tipo de retención los tipos previstos en una escala, la misma escala para determinar el gravamen complementario a la base liquidable general. La cuantía resultante se minora en el importe derivado de aplicar al importe del mínimo personal y familiar al tipo de retención previsto en el artículo 84 del RIRPF la escala prevista por la norma sin que el resultado pueda ser negativo. Contempla, sin que sea novedad alguna, los supuestos en los que el perceptor satisfaga anualidades por alimentos a favor de los hijos (replica el 85.2 del RIRPF). Como novedad, caso de regularizaciones del tipo de retención, en ningún

caso podrá ser superior al 52 por 100, 26 por 100 respecto de los obtenidos en Ceuta y Melilla (el art. 87.5 del RIRPF establecía conforme al tipo marginal máximo previsto en su momento un 43%). Las retenciones se aplican respecto de los rendimientos del trabajo que se satisfagan o abonen a partir del 1 de febrero de 2012, pero siempre que no correspondan a rendimientos pertenecientes al mes de enero, practicándose la regularización prevista en el RIRPF en los primeros rendimientos del trabajo que se satisfaga o abone, si procede.

Ya he señalado que la tributación de las rentas del ahorro puede modificar el esquema de las inversiones de los contribuyentes. Si bien para los pequeños patrimonios con acciones que supongan unos dividendos inferiores en 1.500 euros, su tributación sigue a cero (sin perjuicio de que se devuelvan las retenciones), al articular una subida de impuestos temporal en principio, pero que en 2014 es posible que se vuelva a los tipos anteriores, en estos ejercicios nos podemos encontrar, a título de ejemplo:

- Desviación de las inversiones a instituciones de inversión colectiva (sobre todo aquellas cuyo cambio de fondo no determine renta imponible).
- Las empresas cotizadas como ya se está apreciando (aunque generalmente para incentivar el incremento de fondos propios) fijen la política de remuneración al accionista mediante ventas de derechos de suscripción, acciones liberadas e incluso distribución de primas de emisión o devolución de aportaciones (esto último más común en entidades no cotizadas).
- Incremento de los instrumentos de ahorro cuyo plazo de vencimiento sea posterior a 31 de diciembre de 2013.

c) Modificaciones en materia de deducción por vivienda habitual.

Con efectos desde el 1 de enero de 2011 se modifica el artículo 68.1, relativo a la deducción por inversión en vivienda habitual, restableciendo la deducción a la regulación vigente en 2010.

La aplicación de la deducción estaba condicionada en 2011 a que el contribuyente obtuviera una base imponible inferior a 24.107,20 euros anuales (y ello tanto en lo referente a la adquisición de vivienda como a las cantidades depositadas en entidades de crédito). Adicionalmente, por las obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual también exigía para su aplicación que los contribuyentes tuvieran una base imponible inferior a 24.107,20 euros. En la base máxima de deducción en las modalidades de deducción se distinguía la base máxima de deducción, en función de que la base imponible fuera igual o inferior a 17.707,20 euros anuales o superior hasta los 24.107,20 euros anuales.

Tras la modificación, los contribuyentes, con independencia de su base imponible, pueden deducirse el 7,5 por 100 de las cantidades satisfechas por la adquisición o rehabilitación de vivienda, o por las cantidades depositadas en cuentas de ahorro vivienda o por la adecuación de obras e instalaciones de adecuación. En el caso de inversión en adquisición de vivienda o rehabilitación, así como las cantidades depositadas en entidades de crédito, la base máxima de deducción es de 9.040 euros anuales. En las obras de adecuación el porcentaje es el 10 por 100 siendo la base máxima de deducción de 12.080 euros, con independencia de la base de 9.040 euros para inversión en adquisición de vivienda o rehabilitación, así como las cantidades depositadas en entidades de crédito.

Adicionalmente, se suprime la disposición transitoria decimoctava de la LIRPF, relativa a la deducción por inversión en vivienda habitual adquirida con anterioridad a 1 de enero de 2011, precepto lógico dada la retroacción de la norma prevista en el Real Decreto-Ley 20/2011 a 1 de enero de 2011, por lo que en definitiva la legislación inicialmente vigente para 2011 no ha estado en la práctica nunca vigente, y de ahí la supresión del régimen transitorio.

d) Incorporación de la disposición adicional vigésima tercera, relativa a la consideración de la deducción por inversión en vivienda en el cálculo de los pagos a cuenta.

Los artículos 86.1 (tipo de retención en los rendimientos del trabajo), 88.1 (comunicación de datos del receptor de rentas a su pagador) y 110.3 d) (importe del fraccionamiento en los pagos fraccionados) del RIRPF establecían una minoración del tipo de retención (dos enteros) o del pago fraccionado porque el contribuyente destinase cantidades a la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena, siendo la cuantía determinante para aplicar la reducción del tipo de retención o del pago fraccionado la de 22.000 euros. Dicha cuantía se eleva a 33.007,20 euros, si bien solo afectará esta modificación a los rendimientos que se satisfagan o abonen a partir de 1 de febrero de 2012 (salvo que sean correspondientes a enero). En enero la cuantía seguirá en los 22.000 euros.

e) Gastos de formación del personal (art. 40.3 del TRLIS).

En sede del Impuesto sobre Sociedades ya se ha comentado la modificación (se mantiene la deducción prevista en el art. 40.3 del TRLIS en 2012), con lo que los contribuyentes que realicen actividades económicas en régimen de estimación directa podrán aplicar dicha deducción. Se señala que dichos gastos tienen la consideración de gastos de formación, y por lo tanto no tienen la consideración de retribuciones en especie.

f) Se da nueva redacción a la disposición adicional vigésima séptima, relativa a la reducción del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo a fin de adecuarla a la modificación del precepto parejo en el TRLIS, la disposición adicional duodécima del TRLIS (tipo de gravamen de las microempresas) a fin de hacer extensivo el beneficio fiscal al año 2012.

III. MODIFICACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

Se añade una disposición adicional tercera al TRIRNR, conforme a la cual desde 1 de enero de 2012 hasta el 31 de diciembre de 2013, ambos inclusive, el tipo de retención del 19 por 100 a que se refieren los artículos 19.2 y 25.1 f) se elevan al 21 por 100, y el tipo del 24 por 100 previsto en el artículo 25.1 a) se eleva al 24,75 por 100.

En definitiva, se adecúa el tipo de retención del IRNR a la subida del tipo de retención del 19 al 21 por 100.

IV. MODIFICACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Se da nueva redacción a lo dispuesto en la disposición transitoria cuarta del Real Decreto-Ley 20/2011, referente al tipo impositivo aplicable del IVA a la entrega de viviendas ampliando la vigencia hasta el 31 de diciembre de 2012 (antes 31 de diciembre de 2011) –compromiso electoral en su momento del actual gobierno– del tipo reducido del 4 por 100 a las entregas de viviendas a que se refiere el artículo 91.1.uno, número 7 de la LIVA.

V. MODIFICACIONES EN LA LEY DE IMPUESTOS ESPECIALES

Con efectos desde el 1 de enero de 2012 se modifica el artículo 52 bis.6, letra a), relativo a la devolución parcial del gasóleo de uso profesional, conforme al cual el tipo de la devolución, expresado en euros por 1.000 litros, será el importe positivo de restar la cantidad de 306 euros (se ha elevado esta cantidad) del tipo impositivo del epígrafe 1.3 vigente en el momento de generarse el derecho a la devolución.

Este precepto como señala la exposición de motivos trae causa del artículo 18.3 de la Directiva 2003/96/CE del Consejo que tiene que estar vigente a 1 de enero de 2012.

VI. MODIFICACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES

Dada la mala situación financiera de las entidades locales y con el carácter de transitoriedad y excepcionalidad en los ejercicios 2012 y 2013 se incrementa el tipo impositivo del IBI, teniendo en consideración el año de entrada en vigor de la ponencia total de valores del municipio.

El artículo 8 del Real Decreto-Ley 20/2011 contempla la regulación del tipo incrementado del IBI, distinguiendo:

- a) Se incrementa el tipo en un 10 por 100 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 un tipo de gravamen mínimo y supletorio inferior al 0,5 por 100 en 2012 y al 0,6 por 100 en 2013.
- b) El 6 por 100 si con los requisitos anteriores la ponencia de valores total fue aprobada entre 2002 y 2004, no pudiendo resultar un tipo de gravamen mínimo y supletorio inferior al 0,5 por 100.
- c) El 4 por 100 si con los requisitos anteriores la ponencia de valores total fue aprobada entre 2008 y 2011.

No se aplica el artículo si las ponencias de valores se aprobaron entre 2005 y 2007 (lo justifica la exposición de motivos al haber sido aprobadas en un momento de elevados valores de mercado, esto es, en plena burbuja inmobiliaria), ni tampoco para el periodo impositivo que se inicie en 2013 para aquellos municipios en los que se apruebe una ponencia de valores total en el año 2012.

El tipo del 10 por 100 se explica en la exposición de motivos porque al haber transcurrido más de 10 años desde la entrada en vigor de la ponencia, no se produce un incremento de la base liquidable. En los otros años puede experimentarse un incremento de base liquidable más el efecto del tipo de gravamen, por lo que se atenúa la aplicación del porcentaje.

La aplicación del tipo incrementado se aprueba únicamente:

- A los inmuebles de uso no residencial, incluidos los inmuebles gravados por tipos diferenciados a que se refiere el artículo 72.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL).
- A la totalidad de los inmuebles de uso residencial a los que resulte aprobada una ponencia de valores aprobada con anterioridad al año 2002.
- A los inmuebles de uso residencial a los que resulte de aplicación una ponencia de valores aprobada en el año 2002 o con posterioridad y que pertenezcan a la mitad (de los inmuebles) con mayor valor catastral del conjunto de los inmuebles del municipio que tengan el uso residencial.

Caso de que el tipo aprobado por un municipio para 2012 o 2013 fuese inferior al vigente en 2011 se aplica el tipo incrementado tomando como base el tipo vigente en 2011. Además, se señala que el tipo máximo aplicable no podrá ser superior en ningún caso al establecido en el artículo 72 de la LRHL. En definitiva, como el objetivo es sanear las finanzas locales, aplica restricciones a la tentación de bajar tipos de un lado, y por otra mantiene el límite del tipo máximo.

VII. MODIFICACIONES EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

La disposición final primera del Real Decreto-Ley 20/2011 recoge la transposición a nuestro ordenamiento interno de la Directiva comunitaria 2010/24/UE, del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de los cobros de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, introduciendo, como señala la exposición de motivos, importantes cambios en materia de asistencia mutua, cuya entidad justifica que las citadas modificaciones se recojan en la Ley General Tributaria (LGT).

La Directiva 2010/24/UE, del Consejo, de 16 de marzo, relativa a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas establece en su artículo 2 que la misma se aplica al conjunto de impuestos y derechos recaudados por

un Estado miembro, sus divisiones territoriales y administrativas, los entes locales, o en su nombre o por cuenta de la Unión, así como las devoluciones del Feaga y Feader, y las exacciones y otros derechos previstos en la organización común del mercado del azúcar. Comprende también las sanciones administrativas, multas, tasas y recargos conexos, determinadas tasas y los intereses y gastos conexos a los créditos en relación con los cuales pueda solicitarse la asistencia mutua.

La Directiva recoge el intercambio de información y la asistencia para la notificación de documentos partiendo de que es en cobro de los créditos, sin perjuicio (art. 24) de una asistencia más amplia por acuerdos bilaterales o multilaterales.

La técnica utilizada por el legislador ha sido modificar en los preceptos que entiende afectados del Título II de la LGT a fin de incorporar las menciones específicas a la asistencia mutua, y, de otro, regular, en el nuevo Capítulo VI del Título III, la asistencia mutua.

Las modificaciones en la LGT surten efectos desde el 1 de enero de 2012.

Las modificaciones en la parte general de la LGT son las siguientes:

- a) Se modifica el artículo 1 de la LGT recogiendo en su apartado segundo que dicha norma, además de establecer los principios y normas generales del Derecho tributario (apartado primero) establece los principios y las normas jurídicas generales que regulan las actuaciones de la Administración tributaria por aplicación en España de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los Convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales.

Se define la asistencia mutua como «el conjunto de acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de naturaleza análoga que el Estado preste, reciba o desarrolle con la Unión Europea (...) o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales».

Esta asistencia mutua, según señala la norma, no supone solo una actuación entre Estados, sino que puede comprender la realización de actuaciones ante obligados tributarios para asegurar su efectividad.

Se señala que la asistencia mutua participa de la naturaleza jurídica de las relaciones internacionales a que se refiere el artículo 149.1.3.^a de la Constitución, de lo que se infiere su carácter de competencia estatal. De hecho, en la modificación del apartado 3 del artículo 5, sin perjuicio de señalar la competencia de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales en la aplicación de los tributos y potestad sancionadora, corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria las competencias derivadas de la aplicación de los tributos derivadas o atribuidas por la normativa sobre asistencia mutua.

- b) Se añade un apartado cuarto al artículo 17, relativo a la relación jurídico-tributaria, por el cual en el marco de la asistencia mutua podrán establecerse obligaciones tributarias a los obligados tributarios, cualquiera que sea su objeto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 29 bis

de la LGT, de nueva redacción (como autónomo de las obligaciones principales y formales de la relación jurídico-tributaria) que reitera que son obligaciones tributarias aquellas que deriven de la normativa de la asistencia mutua, y que en el caso de incumplimiento por los obligados tributarios, puede determinar la imposición de sanciones tributarias.

- c) Se da nueva redacción al artículo 26.2 (relativo a la exigencia de intereses de demora), introduciendo un nuevo apartado e) y se reordena el antiguo e) en f), conforme al cual se exigirá el interés de demora cuando se reciba una petición de cobro de deudas de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales conforme a la normativa sobre asistencia mutua, salvo que dicha normativa establezca otra cosa.
- d) Se introduce un nuevo apartado 6 al artículo 28 (relativo a los recargos en el periodo ejecutivo) conforme al cual no se devengarán los recargos del periodo ejecutivo en el caso de deudas de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales cuya actuación recaudatoria se realice en el marco de asistencia mutua, salvo que la normativa sobre dicha asistencia establezca otra cosa.
- e) Se introduce un nuevo apartado 6, renumerándose el anterior 6 en 7 del artículo 35, referente a los obligados tributarios, conforme al cual también tendrán la consideración de obligados tributarios todos aquellos a los que se pueda imponer obligaciones tributarias conforme a la normativa sobre asistencia mutua.
- f) Se introduce un nuevo apartado 6 al artículo 62, relativo a los plazos para el pago, conforme al cual «el pago de las deudas de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales cuya actuación recaudatoria se realice en el marco de la asistencia mutua será requerido al obligado tributario, que deberá efectuarlo en los siguientes plazos:
 - a. Si la notificación del instrumento de ejecución se realiza entre los días 1 y 15 de cada mes, desde la fecha de la recepción de la notificación, hasta el día 20 de dicho mes o, si este no fuera hábil, desde el inmediato hábil siguiente.
 - b. Si la notificación del instrumento de ejecución se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 5 del mes siguiente o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente».

Prevé no obstante la disposición que cuando la norma reguladora de la asistencia mutua lo permita, la Administración tributaria podrá realizar actuaciones recaudatorias desde la solicitud de cobro del Estado o entidad nacional o supranacional requirente, sin necesidad de que haya concluido este plazo. Dentro de este concepto de actuaciones recaudatorias que lógicamente se incluirían por ejemplo la adopción de medidas cautelares si se requiriesen.

- g) En el artículo 65, relativo al aplazamiento y fraccionamiento del pago, se incorpora un apartado sexto, conforme al cual son de aplicación los apartados primero a quinto del artículo 65 a los créditos de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales respecto de los cuales se haya percibido una petición de cobro, salvo que la normativa sobre asistencia mutua hubiera establecido otra cosa.

- h) Se introduce un apartado quinto al artículo 68, relativo a la interrupción de los plazos de prescripción, conforme al cual las actuaciones a que se refieren los apartados primero a cuarto del artículo 68 y a las de naturaleza análoga producirán los efectos interruptivos de la prescripción cuando se realicen en otro Estado en el marco de la asistencia mutua, aun cuando dichos actos no produzcan efectos interruptivos semejantes en el Estado en que materialmente se realicen. Esto es, en materia de prescripción, las actuaciones dirigidas a interrumpir la misma se rigen por el Estado que pide la asistencia mutua respecto de sus créditos y no por el ejecutor de la asistencia mutua, como es lo lógico.
- i) Se introduce un artículo 80 bis en la LGT, relativo a la prelación y garantías de créditos de titularidad de otros Estados conforme al cual los créditos de titularidad de otros Estados no gozan de prelación cuando concurren con otros créditos de derecho público, ni del resto de garantías previstas en los artículos 77 a 80 de la LGT, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa.
- j) Se modifica el artículo 81 de la LGT relativo a las medidas cautelares conforme al cual la Administración tributaria para cuya recaudación sea competente (con lo cual incluye los créditos de otros Estados o entidades) puede adoptar medidas cautelares de carácter provisional, añadiendo el apartado segundo que cuando se solicite a la Administración tributaria la adopción de medidas cautelares en el marco de la asistencia mutua, el documento procedente del Estado o entidad internacional o supranacional que las solicite que permita la adopción de medidas cautelares no estará sujeto a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución por parte de la Administración tributaria española.
- k) Se modifica el artículo 83.1 de la LGT, relativa al ámbito de la aplicación de los tributos, conforme al cual también considera aplicación de los tributos el ejercicio de las actividades administrativas y de las actuaciones de los obligados tributarios que se realicen en el marco de la asistencia mutua.
- l) Introduce un nuevo apartado quinto al artículo 95, relativo al carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria, remitiéndose, en cuanto a la cesión de información, a lo previsto en el artículo 177 ter de la LGT.
- m) Se introduce un apartado segundo al artículo 106, relativo a las normas sobre medios y valoración de la prueba, por el cual las pruebas o informaciones suministradas por otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en el marco de la asistencia mutua podrán incorporarse al procedimiento que corresponda con el valor probatorio que señala el artículo 106.1 de la LGT (remisión al Código Civil y a la Ley de Enjuiciamiento Civil).

Se incorpora un nuevo Capítulo VI, en el Título III de la LGT, relativo a la asistencia mutua. Dicho capítulo está estructurado en una parte introductoria, normas comunes y asistencia a la recaudación.

Parte introductoria

En la parte introductoria, la asistencia mutua se incardina dentro del ámbito de la aplicación de los tributos, realizada en el ámbito de la normativa sobre asistencia mutua. Señala dos aspectos a tener en cuenta:

- i) Son de aplicación las normas previstas en la LGT relativa a la aplicación de los tributos, en sus distintos procedimientos, pero con las especialidades contenidas en materia de asistencia mutua previstas en el Capítulo VI. En definitiva, aplicación de las normas de la LGT con especialidades propias de la asistencia mutua.
- ii) La asistencia que la Administración tributaria preste a otros Estados o a entidades internacionales o supranacionales en virtud de las normas sobre asistencia mutua está sometida a las limitaciones previstas en la normativa de asistencia mutua.

Normas comunes

En las normas comunes, se contemplan básicamente los mecanismos de intercambios de información, los controles simultáneos, la presencia de funcionarios en las actuaciones de asistencia mutua y las notificaciones.

Respecto del intercambio de información, se establece que la Administración tributaria podrá facilitar a otros Estados (o a entidades internacionales o supranacionales) los datos, informes o antecedentes obtenidos en el desempeño de sus funciones, siempre que la cesión tenga por objeto la aplicación de los tributos de dichos Estados o entidades, en los términos y límites previstos en la asistencia mutua. Se permite la utilización de los datos obtenidos para otros fines si así lo permite la normativa de asistencia mutua.

La obtención de dicha información para estos países o entidades terceros se va a realizar conforme a los procedimientos previstos en el Título III de la LGT, según proceda, aun cuando la información suministrada no sea precisa para la determinación de tributos internos (caso por ejemplo de datos que determinan la base imponible de un impuesto inexistente en España pero sí en el Estado requirente de la información).

En cuanto a la información es para la entidad requirente, la Administración tributaria podrá oponerse o deberá autorizarlo expresamente que la información suministrada sea transmitida a un tercer Estado o entidad en los términos previstos en la normativa sobre asistencia mutua.

Por otro lado, el artículo 177 ter, en su apartado segundo recoge las consecuencias cuando es la Administración tributaria la requirente de la información, siendo calificada la información obtenida como de carácter reservado a los efectos de lo dispuesto en el artículo 95.1 de la LGT, salvo que la normativa sobre asistencia determine otra cosa.

La información recibida podrá cederse a terceros solo si la normativa de la entidad cedente lo permite (salvo que la normativa sobre asistencia mutua lo permita) y dentro de las condiciones y la normativa sobre asistencia mutua.

El artículo 177 quáter, referente a los controles simultáneos, los define como «las actuaciones realizadas de acuerdo con otro u otros Estados con el objeto de intercambiar la información obtenida en relación con personas o entidades que sean de interés común o complementario para los Estados intervinientes». La existencia de estos controles simultáneos, vista la evolución del control e inspección de

las empresas multinacionales –cada vez más complejas, con la existencia de precios de transferencia y problemas comunes en distintas soberanías fiscales, así como la existencia de tramas de IVA supranacionales– va a ser cada vez más frecuente a fin de atajar determinados comportamientos que bien por el carácter supranacional, o compartir experiencias comunes en los cruces de información y controles, las van a hacer cada vez más frecuentes. Se establece por ello la posibilidad de participar la Administración en los controles simultáneos si bien con las garantías previstas en los intercambios de información.

El artículo 177 quinquies recoge la presencia en las actuaciones de asistencia y controles simultáneos de funcionarios del Estado requirente en las actuaciones de obtención de información y de los controles simultáneos, previa autorización de la autoridad competente española o previo acuerdo entre los Estados. De igual manera se prevé el desplazamiento de los funcionarios españoles a otros Estados en las mismas condiciones.

El artículo 177 sexies regula la asistencia en la notificación, contemplados dos supuestos:

- Cuando la Administración tributaria española es la que solicita la asistencia mutua en materia de notificación, las notificaciones efectuadas por el Estado tercero tienen los mismos efectos que si se hubieran realizado conforme a la normativa española (la notificación es en la forma prevista no por nuestra normativa sino por el Estado tercero, asumiendo los efectos conforme a la normativa española) sin más requisito que la comunicación recibida del tercer Estado de que se ha efectuado la notificación solicitada.

Si solicitada la asistencia al tercer Estado, ha transcurrido el plazo de dos meses desde el envío de la solicitud de notificación y esta no se ha podido realizar o no se tiene respuesta de la autoridad requerida, la Administración tributaria española podrá proceder a la notificación por comparecencia prevista en el artículo 112 de la LGT (publicación en sede electrónica o en diarios oficiales).

Caso de que se pudiera producir una doble notificación (por ejemplo se haga por comparecencia pero el Estado tercero haya logrado notificar) se considera fecha de notificación la efectuada en primer lugar.

- Cuando es la Administración tributaria española la que recibe la solicitud de asistencia mutua en notificaciones, se aplica en materia de notificaciones lo previsto en los artículos 109 a 112 de la LGT siendo este último precepto (el art. 112, notificación por comparecencia) el aplicable cuando no sea posible la notificación por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada bien en el domicilio fiscal o en el lugar señalado para la notificación por la autoridad extranjera. Señala el precepto que los documentos objeto de notificación serán remitidos al destinatario en la lengua en que sean recibidos por la Administración tributaria española de la autoridad extranjera, salvo que la norma sobre asistencia mutua establezca otra cosa.

Respecto a los medios de comunicación entre las Administraciones tributarias o entidades internacionales o supranacionales se llevará a cabo por los medios establecidos en la normativa de asistencia mutua que regule la asistencia en cada caso, si bien se prevé que en defecto de normativa

específica se utilizarán para las comunicaciones preferentemente medios electrónicos, informáticos y telemáticos, en los términos previstos en la LGT y normativa de desarrollo.

Asistencia en la recaudación

El artículo 177 octies, relativo al procedimiento de recaudación en el ámbito de la asistencia mutua remite, en orden a la recaudación de las deudas en el ámbito de la asistencia mutua, a lo previsto en los artículos 62.6 y 65.6 de la LGT, así como a las normas de la Sección 2.^a del Capítulo V del Título III de la LGT (procedimiento de apremio).

Dado que el artículo 10 de la Directiva exige para poder proceder al cobro de un crédito la existencia de un instrumento que permita su ejecución en el Estado miembro requirente, el artículo 177 nonies explicita que se entiende por tal instrumento aquel que, en virtud de las normas de asistencia mutua, habilite para el ejercicio de las actuaciones recaudatorias a que se refiere el Capítulo V del Título III de la LGT.

El instrumento de ejecución se asimila legalmente a la providencia de apremio, considerándose título suficiente para iniciar el procedimiento de recaudación y con su misma fuerza ejecutiva conforme al artículo 167.2 de la LGT.

Nada dice la LGT sobre el contenido mínimo del instrumento, que sí se señala en el artículo 12.1 de la Directiva.

Cuando el instrumento de ejecución vaya acompañado de otros documentos referentes al mismo, expedidos por la autoridad requirente, serán remitidos al destinatario en la lengua en la que sean recibidos por la Administración tributaria salvo que las normas sobre asistencia mutua señalen otra cosa.

Ni el instrumento de ejecución ni los documentos anexos recibidos conforme a la normativa de asistencia mutua están sujetos a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución por parte de la Administración tributaria española salvo que se señale otra cosa por la normativa de asistencia mutua.

El artículo 177 decies, sobre los motivos de oposición contra los instrumentos de ejecución, señala que no serán admisibles los establecidos en el artículo 167.3 de la LGT (extinción de la deuda o prescripción, solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación, falta de notificación de la liquidación, anulación de la liquidación, error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada) y sí lo establecido en el artículo 177 duodecies.1 de la LGT, conforme al cual:

- La revisión del documento del instrumento de ejecución se lleva a cabo por el Estado requirente. El artículo 14 de la Directiva es más explícito al señalar que todo litigio respecto del crédito, el instrumento inicial de ejecución, el instrumento uniforme que permite la ejecución y sobre la validez de una notificación efectuada por una autoridad competente del Estado requirente, la competencia de revisión es del Estado requirente.

- La revisión de las diligencias de embargo y demás actuaciones de la Administración tributaria derivadas de una solicitud de cobro recibida se llevará a cabo por los órganos revisores previstos en la LGT.

El artículo 177 undecies, relativo a la oposición a las diligencias de embargo y contra el resto de actuaciones derivadas de una solicitud de cobro recibida en el ámbito de la asistencia mutua, señala que contra las diligencias de embargo dictadas al amparo de la asistencia mutua solo son admisibles como motivos de oposición los previstos en el artículo 170.3 de la LGT (extinción de la deuda o prescripción, falta de notificación de la providencia de apremio, incumplimiento de las normas del embargo y suspensión del procedimiento de recaudación). Señala además la norma que si el motivo de oposición se fundamenta en actuaciones ante instancias administrativas o judiciales de otro Estado o entidad se deberá solicitar por el órgano competente su acreditación, teniendo la información remitida el valor probatorio que proceda en Derecho conforme al artículo 106.2 de la LGT (parece más correcta la remisión al art. 106.1 de la LGT). Respecto del resto de actuaciones realizadas por la Administración tributaria española en el marco de la asistencia mutua por una solicitud de cobro, son oponibles los motivos previstos en la LGT y normativa de desarrollo.

El artículo 177 terdecies regula la suspensión del procedimiento de recaudación. La suspensión se produce de oficio caso de comunicación de la existencia de litigio por el Estado o entidad requirente que pudiera afectar al crédito por el que se solicita asistencia. También se produce la suspensión de oficio si quien acredita fehacientemente el hecho es el interesado y así se lo comunica a la Administración.

La suspensión puede no obstante no acordarse o dejarse sin efecto si el Estado o entidad manifiesta su voluntad a favor de la ejecución. Caso de litigio sobre una parte de la solicitud de asistencia la suspensión si se produce también será parcial.

La norma también prevé la suspensión (salvo que la normativa de asistencia mutua establezca otra cosa) caso de que se hubiere iniciado un procedimiento amistoso por parte de alguno de los Estados o entidades intervinientes en la asistencia mutua y el resultado del procedimiento pudiera afectar al crédito. En este caso la suspensión surte efectos hasta que finalice el procedimiento salvo indicios racionales de que el cobro se vea frustrado o gravemente dificultado, en cuyo caso se ejecutará, pudiéndose no obstante adoptar medidas cautelares.

Por último, el artículo 177 quaterdecies de la LGT establece que los procedimientos de recaudación tramitados al amparo de la asistencia mutua podrán terminar además de por las causas del artículo 173 de la LGT (pago, incobrable acuerdo de extinción de la deuda por cualquier otra causa), por la modificación o retirada de la petición del cobro original efectuada por el Estado o entidad requirente de la asistencia.

Adicionalmente, se establecen las siguientes modificaciones en la LGT:

- Se añaden como sujetos infractores [art 181.1 g)] a los obligados tributarios conforme a la normativa de asistencia mutua.

- Se añade un apartado 6 al artículo 203 (y el 6 se renumera al 7), relativo a las infracciones tributarias por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria señalando que lo dispuesto en los apartados anteriores es de aplicación a las actuaciones en España de funcionarios extranjeros realizadas en el marco de asistencia mutua.
- Se añade una disposición adicional, la decimoséptima, a la LGT, relativa a la naturaleza jurídica de los créditos gestionados en el ámbito de la asistencia mutua, calificando como derechos de la Hacienda de naturaleza pública a todo crédito de otro Estado o entidad en el ámbito de la asistencia mutua, conservando dichos derechos su naturaleza jurídica originaria conforme a la normativa española siendo de aplicación lo dispuesto en la Ley General Presupuestaria y en la LGT.