

MEDIDAS TRIBUTARIAS ADOPTADAS DURANTE 2010: UNAS REFLEXIONES

A lo largo del presente año hemos asistido a la aparición de un sinnúmero de normas de carácter tributario. En ocasiones necesarias, en otras no tanto y, a veces, fruto de una deficiente técnica legislativa. El ámbito de la tributación se está viendo sometido a una serie de modificaciones que lo hace estar cada vez más alejado del principio de seguridad jurídica y el principio de capacidad económica tampoco sale bien parado.

I. LA FISCALIDAD COMO MONEDA DE CAMBIO

En la actual coyuntura económica, el objetivo de impulsar el crecimiento de la economía y, con él, la creación de empleo, y de hacerlo sobre unas bases más sólidas y sostenibles, ha marcado la adopción, no sólo en España sino en muchos de los países de nuestro entorno, de medidas de estímulo económico dirigidas a alcanzar tan loable fin.

Desde luego España no ha sido la excepción, de tal modo que desde el año 2008 estamos asistiendo a un sinnúmero de publicaciones de normas y de adopción de medidas de carácter fiscal que han pretendido servir de estímulo económico, y promover la inyección de recursos adicionales a las familias y a las empresas. Sirva de ejemplo, en ese primer momento, la mención al **Real Decreto-ley 2/2008, de 21 de abril**, de medidas de impulso a la actividad económica, que contenía, entre otras medidas de diversa naturaleza, un conjunto de medidas tributarias urgentes que afectaban a las principales figuras impositivas; entre ellas, en el IRPF, la ya desaparecida deducción de 400 euros aplicable a los perceptores de rendimientos del trabajo y de actividades económicas; **la Ley 4/2008, de 23 de diciembre**, por la que se suprimía el gravamen del IP y se generalizaba el sistema de devolución mensual en el IVA; y a medida que el cariz de los acontecimientos en materia económica se agravaba, comenzaron a aparecer, entre otros, el **Real Decreto 1975/2008, de 28 de noviembre**, sobre las medidas urgentes a adoptar en materia económica, fiscal, de empleo y de acceso a la vivienda, que introdujo el anticipo del disfrute de la deducción por inversión en vivienda habitual mediante la toma en consideración, bajo determinadas circunstancias y cumpliendo determinados requisitos, de dicha deducción a efectos de determinar el importe de los pagos a cuenta del IRPF, **rectificado y reformado por el Real Decreto 97/2009, de 6 de febrero**, en lo relativo a la moratoria en el pago de los préstamos hipotecarios.

Ya en el año 2009, **las normas de carácter tributario cedieron su protagonismo a las normas de carácter financiero**. Así, se sucedieron el **Real Decreto-ley 2/2009, de 6 de marzo**, de medidas urgentes para el mantenimiento y el fomento del empleo y la protección de las personas desempleadas; el **Real Decreto-ley 3/2009, de 27 de marzo**, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y concursal ante la evolución de la situación económica; el **Real Decreto-ley 4/2009, de 29 de marzo**, por el que se autorizaba la concesión de garantías derivadas de la financiación que pueda otorgar el Banco de España a favor de Caja de Ahorros de Castilla-La Mancha; el **Real Decreto-ley 5/2009, de 24 de abril**, de medidas extraordinarias y urgentes para facilitar a las Entidades Locales el saneamiento de deudas pendientes de pago con empresas y autónomos; y el **Real Decreto-ley 7/2009, de 22 de mayo**, de concesión de un crédito extraordinario al Presupuesto del

Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, para la ayuda a la adquisición de vehículos y la renovación del parque de vehículos, entre tantas otras normas.

Pese a todo, se ha podido comprobar que la efectividad de las decisiones tomadas ha quedado prontamente desfasada, cuando no superada, por la realidad económica existente. Buena prueba de ello es la utilización excesiva y abusiva del Decreto Ley, a la hora de adoptar las medidas correspondientes, así como la exigencia desde el ámbito comunitario de la adopción de medidas urgentes que mitiguen la situación de déficit de nuestro país

II. LAS MEDIDAS FISCALES APROBADAS A LO LARGO DEL 2010

La producción normativa, en materia tributaria, haciendo y deshaciendo y adaptando a las cambiantes y poco halagüeñas condiciones económicas, no han hecho más que reflejar el profundo desfase existente entre la previsión reflejada en los Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 y la realidad económica. Ello ha provocado un continuo incremento de determinadas partidas presupuestarias, una drástica reducción de otras, y a la aparición de determinadas medidas tributarias que han acompañado al difícil panorama económico en el que nos movemos.

Así, en particular, y **en primer lugar**, la modificación operada en el Reglamento de Aplicación de los Tributos, llevada a cabo por el **Real Decreto 1/2010, de 8 de enero**, de modificación de determinadas obligaciones tributarias formales y procedimientos de aplicación de los tributos y de modificación de otras normas con contenido tributario. Esta norma modificó el RIS para establecer una exclusión, tanto de soportar como de practicar retenciones, de carácter subjetivo, para la Sociedad de Gestión de los Sistemas de Registro, Compensación y Liquidación de Valores, en relación con las rentas derivadas de los préstamos de valores realizados por dicha entidad. También el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria se vió afectado por el Real Decreto, al obligar a las entidades crediticias a notificar de las cantidades que entregaran o recibieran en metálico por importe superior a 3.000 euros, así como de las operaciones realizadas por empresarios o profesionales adheridos al sistema de cobros mediante tarjeta de crédito o débito cuando el importe neto anual de dichos cobros excediera de 3.000 euros y se introdujo el artículo 115 bis destinado a adaptar el régimen de notificaciones por vía electrónica, en virtud de la cual, se regulaba la posible atribución por las Administraciones Tributarias de una dirección electrónica, a efectos de notificaciones tributarias, a entidades y personas físicas que pertenecieran a determinados colectivos.

En segundo lugar, y en otro orden de cosas, la **Orden de Módulos de IRPF e IVA, EHA/99/2010, de 28 de enero**, desarrolló para el año 2010 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA, manteniendo la estructura de la vigente para el año anterior, si bien introdujo algunas pequeñas modificaciones. En concreto, en relación con el IRPF, venía a establecer una reducción general del 5% del rendimiento neto para todos los contribuyentes y en relación con el IVA, se revisaron los módulos para actualizar su importe en paralelo a la subida de tipos impositivos, estableciendo una tabla única que incorporaba el aumento de tipos distribuido a lo largo de todo el año.

Más tarde, se publicó la **Ley 2/2010, de 1 de marzo**, reguladora de la adaptación al ordenamiento interno de determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta. Distintas Directivas que habían sido aprobadas en el año 2008, que afectaban, entre otros impuestos, al IVA y a los Impuestos Especiales, requerían la adecuación de sus leyes al Derecho comunitario. Respecto del IVA las modificaciones se dirigían a las reglas de localización de los servicios, los procedimientos de devolución a no establecidos, así como determinadas obligaciones formales. Esta Ley reformó, igualmente, la LIRPF de no Residentes, favoreciendo la libertad de circulación de trabajadores, de prestación de servicios y de movimiento de capitales, armonizándola con las normas comunitarias. En este sentido, se declararon exentos los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por fondos de pensiones equivalentes a los regulados en el TR de la Ley de Planes y fondos de pensiones, residentes en otro Estado miembro o por establecimientos permanentes de dichas entidades situados en otro Estado miembro.

El **Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril**, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, ambicioso tanto en su título como en su

contenido, comprendía reformas no solo de carácter tributario, sino que alcanzaba a los ámbitos financiero y mercantil. En el ámbito puramente tributario, el decreto introdujo, **en el ámbito del IRPF**, una exención en la tributación del impuesto de las cuantías satisfechas por las empresas para desplazamientos entre la residencia y el centro de trabajo en transporte público, con un límite de 1.500 euros; creaba, igualmente, una nueva deducción por obras de mejora en la vivienda habitual, destinada a aquellos contribuyentes con bases imponibles inferiores a 53.007,20 euros. En virtud de esta disposición será deducible el 10% de las cantidades satisfechas desde el 14 de abril de 2010 hasta el 31 de diciembre de 2012 por obras realizadas en la vivienda habitual o en el edificio en la que esta se encuentre, con un máximo de 12.000 euros por vivienda habitual. Las obras deberán tener por objeto, entre otros y sin ánimo de exhaustividad, la mejora de la eficiencia energética, la utilización de energías renovables y la sustitución de las instalaciones de electricidad, agua, gas u otros suministros, **En relación al IS**, extendía la libertad de amortización con mantenimiento de empleo a los años 2011 y 2012, y en el ámbito de las operaciones vinculadas, introducía una medida orientada a las empresas que no superaran un determinado volumen de facturación, simplificando las obligaciones de documentación de dichas operaciones, exonerando de la obligación de documentar cuando el conjunto de las mismas a valor de mercado no superara los 100.000 euros. **En el ámbito del IVA**, llevó a cabo modificaciones, algunas de ellas de calado. Entre ellas, y con efectos desde el 14 de abril de 2010 y hasta el 31 de diciembre de 2012, la aplicación del tipo reducido del 7% (8% a partir del 1 de julio) para todo tipo de ejecuciones de obra de renovación y reparación en viviendas; se amplió el concepto de rehabilitación estructural a través de la definición de obras análogas y conexas a las estructurales. Y por último, pero no por ello menos importante, se procedió a simplificar los requisitos para recuperar los créditos incobrables en el caso de impago de las facturas, reduciendo los plazos para las empresas más pequeñas.

El Real Decreto-ley 8/2010, de 20 de mayo, de medidas extraordinarias para la reducción del déficit público, procedió a suprimir, con efectos desde 1 de enero de 2011, la deducción por nacimiento o adopción de hijo.

Una de las novedades normativas de mayor importancia en materia financiera y tributaria fue la publicación en el BOE, el 17 de julio, de las **Leyes de régimen de cesión de tributos del Estado a las diferentes Comunidades Autónomas**, y de la fijación y el alcance de dicha cesión. Las normas, necesarias toda vez que las CC.AA. habían aceptado el nuevo sistema de financiación autonómica, modifican los distintos Estatutos de Autonomía para adaptar los nuevos porcentajes de rendimiento cedido y determinar el alcance y condiciones de la cesión por remisión al régimen general establecido en la Ley 22/2009, reguladora del sistema de financiación. Además de establecer la competencia para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas, atribuyen las competencias normativas en materia de tributos estatales cedidos y recogen el régimen aplicable a los tipos y escalas de gravamen del IRPF para el año 2010.

De nuevo en sede del IS, el Real Decreto 897/2010, de 9 de julio, de documentación de operaciones vinculadas, modifica el Reglamento del impuesto, en materia de obligaciones de documentación de dichas operaciones. La principal novedad derivada de la nueva regulación consiste en dejar exentas de la obligación de documentar las operaciones vinculadas a todo tipo de personas o entidades, con independencia de su tamaño, cuando la contraprestación del conjunto de operaciones realizadas en el período impositivo con la misma persona o entidad vinculada no supere el importe de 250.000 euros de valor de mercado, aclarando, no obstante, que determinadas operaciones deberán documentarse en todo caso. Ciertamente la redacción de la norma no fue acertada, lo que generó mucha confusión entre los operadores jurídicos a la hora de interpretar la voluntad del legislador. El malestar y el desconcierto generados obligaron a la Agencia Tributaria a publicar una nota informativa que dejó zanjada la cuestión.

III. UNA LECTURA CRÍTICA: LAS NORMAS QUE VENDRÁN

Como se puede comprobar, las medidas adoptadas, lejos de ceñirse al estricto ámbito tributario, atañen al más amplio concepto del Derecho Financiero, comprendiendo tanto la vertiente del ingreso derivado de la exacción de impuestos como la necesaria determinación del gasto público, no pudiendo ser de otra forma en atención a las exigencias que nos vienen impuestas desde la esfera comunitaria.

Más allá de las medidas aprobadas y vigentes, a que hemos hecho referencia, y como complemento a las mismas, el Gobierno, aprobó en el Consejo de Ministros de 24 de septiembre el **Proyecto de Ley de los Presupuestos Generales del Estado para el año 2011**, aprovechando para introducir una serie de propuestas de clara naturaleza fiscal. En particular, **se aplica una subida al tipo marginal máximo del tramo estatal del IRPF**, de forma que los contribuyentes con bases liquidables generales superiores a 120.000 euros pasarán de tributar al 21,5% a hacerlo al 22,5%, mientras que los que acrediten bases que superen los 175.000 euros lo harán al 23,5%. Todavía en el IRPF, **se modifica la tributación de las retribuciones plurianuales**, estableciéndose un límite máximo de rendimientos de 300.000 euros para poder beneficiarse de la reducción del 40%.

Por otro lado, **se aprueba gravar determinadas percepciones de los socios de las SICAV** para evitar el diferimiento existente en el presente momento en la tributación. El proyecto también **incluye la eliminación de la deducción por adquisición de vivienda habitual** para los contribuyentes con bases imponibles iguales o superiores a 24.170,20 euros, así como la equiparación del tratamiento de este beneficio fiscal con la deducción por alquiler de vivienda.

Al mismo tiempo, **se prevé incrementar del 50% al 60% la reducción del rendimiento neto por arrendamiento de vivienda**, y se reduce de 35 a 30 años la edad del arrendatario a efectos de aplicar la reducción del 100%. Por otro lado, **se pretende reformar el IS para permitir que las entidades de reducida dimensión que pierdan dicha condición puedan seguir aplicándose el régimen especial** para este tipo de empresas durante los tres ejercicios siguientes. Y para las entidades sometidas a este especial régimen se pretende **dejar exentas del ITPAJD** las operaciones societarias y las ampliaciones de capital que se realicen en 2011 y 2012.

Desde luego las medidas anunciadas no son nuevas. Durante el debate del estado de la nación, celebrado el día 12 de mayo de 2009, se anunciaron buena parte de las medidas que ahora parece que verán la luz. Sorprende, sin embargo que haya habido que esperar más de un año para que las mismas vayan a ser efectivas. Por otro lado, no cabe duda que el mayor esfuerzo deben hacerlo aquellos que tienen mayor capacidad económica, y en ese sentido son bienvenidas las medidas que favorecen efectivamente el cumplimiento del mandato constitucional, pero no deja de sorprender que, a posteriori, el esfuerzo fiscal de tantos, los que tienen más y los que no tienen tanto, quede disuelto en una serie de medidas que no parece tener orden ni concierto y que, desde luego, no redundan en beneficio del principio de seguridad jurídica.