

ENSAYOS Y NOTAS

¿Es equitativo mantener una universidad pública (casi) gratuita en España?

Agustín Molina Morales

La guerra de las divisas

Gumersindo Ruiz Bravo de Mansilla

Medidas económicas para 2011: algo empieza a cambiar, pero muy lentamente

Esperanza Nieto Lobo y Francisco Villalba Cabello

Colaboración público-privada

José Luis Berrendero Bermúdez de Castro

Situación financiera actual de los Ayuntamientos españoles

José García Correa

La función social de las Cajas de Ahorros en la España de las autonomías

José M. Domínguez Martínez

Aproximación al concurso de acreedores

Vicente Orti Gisbert

Novedades fiscales para 2011

María José Castaño Martín y Julián Muñoz Ortega

Reseña de la Ley de Economía Sostenible

José María López Jiménez

Cultura y Economía: una convergencia necesaria

José M. Domínguez Martínez.

Novedades fiscales para 2011

María José Castaño Martín y Julián Muñoz Ortega

Resumen: El presente artículo analiza las principales novedades fiscales aprobadas para el ejercicio 2011, básicamente derivadas de la Ley de los Presupuestos Generales del Estado para 2011 y del Real Decreto-ley 13/2010, y que afectan, fundamentalmente, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), al Impuesto sobre Sociedades (IS) y al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD).

Palabras clave: novedades fiscales, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Código JEL: H20.

1. Introducción

Estos últimos meses han sido muy intensos para los hacendistas, puesto que se han introducido en la normativa fiscal, en ocasiones de una manera ciertamente incoherente, algunas novedades relevantes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto sobre Sociedades (IS) y otros tributos.

Los objetivos de estas medidas, adoptadas en un momento especialmente difícil para las arcas públicas, son básicamente la consolidación presupuestaria, el fomento de la inversión empresarial y lo que el legislador ha venido en llamar el «cambio de modelo productivo».

Las principales novedades fiscales para 2011 se contienen en el Real Decreto-ley 13/2010, de actuaciones en los ámbitos fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y el empleo, y la Ley 39/2010, de Presupuestos Generales del Estado para 2011 (LPGE 2011).

Las medidas aprobadas en estas dos leyes se complementan con dos normas reglamentarias aprobadas el pasado 30 de diciembre de 2010: el Real Decreto 1.788/2010, que hace referencia a la fiscalidad directa, y el Real Decreto 1.799/2010, que contiene aquellas medidas que afectan a la tributación indirecta.

Hemos hablado de «incoherencia» en algunas de estas normas, y es que la difícil tramitación parlamentaria de la Ley de Presupuestos (que incluso fue vetada por el Senado) dio lugar a ciertas contradicciones entre este texto normativo y el Real Decreto-ley 13/2010, lo que suscitó algunas dudas acerca de

su aplicación, dudas que el legislador ha tratado de resolver a través del Real Decreto-ley 14/2010, por el que se establecen medidas urgentes para la corrección del déficit tarifario del sector eléctrico.

2. Novedades en el IRPF

En el IRPF, las novedades más importantes para 2011 están recogidas en la LPGE 2011, que modifica varios artículos de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), reguladora del impuesto.

La principal novedad es la modificación de la escala general de gravamen. Se incluyen dos nuevos tramos en la escala general estatal de gravamen para bases liquidables superiores a 120.000,20 € y 175.000,20 €, con tipos marginales del 44 por ciento y 45 por ciento, respectivamente.

No obstante, hay que recordar que las Comunidades Autónomas tienen potestad normativa sobre el 50 por ciento de la escala de gravamen, y la modificación en la parte autonómica de la escala de gravamen para 2011 ha sido muy distinta según la comunidad que estudiemos: en algunas se han deflactado los tipos impositivos de la escala para las rentas bajas y medidas, en otras se han incluido nuevos tramos en la parte autonómica de la escala de gravamen o incrementado los tipos autonómicos a partir del tramo de 120.000,20 €, alcanzando un marginal del 49 por ciento total para contribuyentes con base liquidable superior a 175.000,20 € en determinados territorios.

En relación con el cómputo de los rendimientos, se ha limitado a 300.000 € el importe de los rendimientos íntegros del trabajo a los que corresponde aplicar la reducción del 40 por ciento por tener un



período de generación superior a dos años o calificarse como irregulares.

Respecto a la tributación de las rentas derivadas del alquiler, se incrementa del 50 por ciento al 60 por ciento la reducción por rendimiento neto por arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda. Asimismo, se ha incrementado de 30 a 35 años la edad máxima del arrendatario a efectos de aplicación de la reducción del 100 por ciento para los contratos de arrendamiento que se firmen a partir de 1 de enero de 2011.

Una de las medidas derivadas de la necesidad de incrementar la recaudación y reducir uno de los «agujeros» del sistema más utilizados por las grandes fortunas, ha sido la eliminación de determinados «diferimientos» en la tributación de los accionistas de las Sociedades de Inversión de Capital Variable (SICAV).

Para ello, en los supuestos de reducción de capital de las SICAV que tengan por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de ésta o el valor nominal de mercado de los bienes o derechos percibidos se calificará como rendimiento del capital mobiliario, con el límite de la mayor de las siguientes cuantías: el aumento del valor liquidativo de las acciones desde su adquisición o suscripción o, si la reducción de capital procede de beneficios no distribuidos, el importe de dichos beneficios. El exceso sobre este límite, minora el valor de adquisición de las acciones.

En los supuestos de distribución de la prima de emisión de acciones de las SICAV, se calificará como rendimiento del capital mobiliario la totalidad del importe obtenido.

Otra de las grandes novedades fiscales para 2011 es la reforma de la deducción por adquisición de vivienda habitual, que pasa a depender del nivel de renta del contribuyente para las viviendas adquiridas a partir del 1 de enero de 2011, eliminándose para aquellos contribuyentes que tengan una base imponible superior a 24.107,20 €.

En concreto, la nueva redacción del artículo 68.1 de la Ley del IRPF establece tres tramos para la aplicación de esta deducción:

- Se elimina para aquellos contribuyentes con una base imponible superior a 24.107,20 €.
- Se mantiene para aquellos contribuyentes con una base imponible inferior a 17.707,20 €, al tipo del 15 por ciento y con una base máxima de deducción de 9.040 €.
- Para contribuyentes cuya base imponible esté comprendida entre 24.107,20 € y 17.707,20 €, se mantiene una deducción parcial, decreciente cuanto mayor sea la base imponible. La base de deducción es menor cuanto mayor sea la base imponible.

No obstante, se mantiene la deducción, independientemente del nivel de renta del contribuyente, para las adquisiciones de vivienda realizadas antes

del 1 de enero de 2011 o para los casos en que se hayan satisfecho cantidades para la construcción de la vivienda con anterioridad a esa fecha (pagos a promotor o autoconstrucción).

Cabe decir que, a partir de 2011, desaparecen los coeficientes de deducción incrementados del 25 por ciento y 20 por ciento en caso de financiación ajena para las adquisiciones de vivienda que fueron realizadas antes del 20 de enero de 2006.

Esta reforma del sistema de deducción por la adquisición de la vivienda ha supuesto una paralela modificación de la deducción por las cantidades depositadas en cuenta ahorro vivienda que se realicen a partir de 1 de enero de 2011. A esta deducción se le aplicarán a partir de dicha fecha los nuevos límites y condiciones que la deducción por adquisición de vivienda, independientemente de la fecha en la que se abrió la cuenta vivienda.

En cuanto a la deducción por alquiler de la vivienda habitual, se equiparan los límites e importes de la deducción a los de la adquisición de la vivienda habitual.

En este paquete de medidas que incrementarán la recaudación podemos también clasificar a la eliminación, con efecto 1 de enero de 2011 y carácter indefinido, de la deducción de 2.500 € por nacimiento o adopción de hijos.

3. Novedades en el Impuesto sobre Sociedades

Como veremos a continuación, la mayoría de las modificaciones del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades¹ (TRLIS) van en la vía de reducir la presión fiscal sobre las pequeñas y medianas empresas o fomentar la inversión empresarial, con alguna novedad importante derivada de las decisiones de la Unión Europea.

Una de las medidas fiscales que puede tener mayores efectos sobre la recaudación y las decisiones de inversión de las empresas en los próximos ejercicios es la modificación de la libertad de amortización en elementos nuevos del activo material fijo, introduciendo dos cambios muy significativos con efectos desde el 3 de diciembre de 2010:

Se elimina el requisito de la necesidad de mantenimiento de empleo para las inversiones realizadas en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011.

Se amplía el ámbito temporal de este incentivo, siendo aplicable la libertad de amortización hasta 2015 (períodos impositivos iniciados en 2015).

Otra novedad en el IS que permitirá reducir la carga fiscal de las empresas, en este caso fundamentalmente las medianas, es el incremento del importe neto de la cifra de negocios cuyo umbral no podrán superar las entidades que gocen de los beneficios e incentivos fiscales aplicables a las empresas de reducida dimensión. Éste queda fijado en 10 millones de euros, debiéndose considerar el relativo al ejercicio impositivo inmediato anterior.

En este punto, una segunda novedad permitirá aplicar los incentivos fiscales establecidos para estas empresas de reducida dimensión en los tres períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel período impositivo en que la entidad o conjunto de entidades alcancen la cifra de negocios de 10 millones de euros, a condición de que dichas entidades hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquél período como en los dos períodos impositivos anteriores a este último.

En línea con este objetivo del fomento de la actividad empresarial, el Real Decreto-Ley 13/2010 modifica la escala de gravamen a la que quedan sujetas las empresas de reducida dimensión, incrementando la base máxima de su primer tramo de 120.000 a 300.000 €.

Tras este cambio, la escala de gravamen del Impuesto sobre Sociedades para este tipo de sociedades queda de la siguiente forma:

a) Parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 €, 25 por ciento.

b) Resto de la base imponible, 30 por ciento.

Una cuestión de gran relevancia para las grandes empresas españolas con proyección multinacional es que la LPGE 2011 ha eliminado la posibilidad de deducir la amortización del fondo de comercio financiero internacional a las adquisiciones de entidades residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, realizadas a partir del 21 de diciembre de 2007.

El objeto de esta modificación legal es adaptar el TRLIS a las limitaciones establecidas por la Comisión de la Unión Europea, que calificó la deducción² como «ayuda de Estado», obligando al Reino de España a tomar medidas para recuperar las ventajas de

1. Texto refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004.

2. Decisión de la Comisión de la UE de 27 de Octubre de 2009.



las que se beneficiaron quienes adquirieron participaciones en entidades no residentes después de 21 de diciembre de 2007.

Este despliegue de efectos de forma retroactiva se ha incorporado al TRLIS; sin embargo, está por ver el modo en que las empresas afectadas por esta Decisión de la UE deberán reintegrar las cuotas del IS correspondientes a la amortización deducible del fondo de comercio financiero, ya que la norma no ha regulado una fórmula de regularización, que está pendiente de ser desarrollada.

Como medidas tributarias adicionales para el fomento de la inversión empresarial y el empleo, que no analizaremos en detalle por no cansar al lector, podemos citar la reducción de la escala de gravamen aplicable a las microempresas que mantengan el empleo, la simplificación de las obligaciones de documentación sobre operaciones con partes vinculadas para las empresas de reducida dimensión y la prorroga de la deducción por formación profesional exclusivamente en lo que respecta a los gastos e inversiones efectuados durante el año 2011 para habitar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información.

4. Otras novedades tributarias relevantes: exención de determinadas operaciones societarias

Una de las novedades fiscales de mayor impacto en los medios de comunicación ha sido la modificación de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados³, que deja exentas de tributación en la modalidad «Ope-

raciones societarias» la constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro es miembro de la Unión Europea.

La entrada en vigor de esta exención se produjo el 3 de diciembre de 2010 y tiene como claro objetivo el fomento de la capitalización de las sociedades, muy necesario en estos tiempos de dificultades económicas.

5. Conclusiones y discusión

Indudablemente es pronto para conocer el impacto que van a tener estas medidas fiscales en la consecución de los objetivos de fomento de la actividad económica y consolidación presupuestaria; sin embargo, pensamos que de su análisis preliminar se puede deducir que suponen un incremento de la presión fiscal sobre los contribuyentes del IRPF (sobre todo los perceptores de rentas del trabajo) y una reducción de la carga tributaria de los sujetos pasivos del IS.

3. Texto Refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993.