

## NOVEDADES FISCALES INTRODUCIDAS POR EL REAL DECRETO-LEY 6/2010, DE 6 DE ABRIL, DE MEDIDAS PARA EL IMPULSO DE LA RECUPERACIÓN ECONÓMICA Y EL EMPLEO

### Novedades fiscales introducidas por el Real Decreto-ley 6/2010, de 6 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo

*Este artículo analiza las novedades fiscales introducidas por el Real Decreto-ley de referencia, que entró en vigor el pasado 14 de abril. Introduce modificaciones tanto en el ámbito de la imposición directa (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sociedades) como en el ámbito de la imposición indirecta (Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto General Indirecto Canario). Las medidas adoptadas tratan de ser un estímulo e impulso para la economía española en el ya iniciado ejercicio 2010.*

### Legislative tax changes introduced by Royal Decree Law 6/2010, April 6, of measures to promote economic and employment recovery

*This article analyses the legislative tax changes introduced by that Royal Decree Law, which entered into force last April 14. Amendments are introduced in the indirect taxation field (Personal Income Tax «Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas» and Corporate Income Tax «Impuesto sobre Sociedades») as well as in the direct taxation field (Value Added Tax «Impuesto sobre el Valor Añadido» and General Indirect Tax of the Canary Islands «Impuesto General Indirecto Canario»). The measures adopted aim to stimulate and propel the Spanish economy in the already initiated year 2010.*

### Introducción

El objetivo de impulsar el crecimiento de la economía española y, con él, la creación de empleo, y de hacerlo sobre unas bases más sólidas y sostenibles, ha supuesto que el Gobierno adoptara una serie de medidas que pretenden reforzar la capacidad de nuestro tejido productivo y garantizar, a su vez, el apoyo efectivo de las instituciones públicas a este crecimiento. Estas medidas de urgencia han sido adoptadas mediante el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo (el «RDL 6/2010»), publicado en el Boletín Oficial del Estado el 13 de abril y que entró en vigor al día siguiente.

Las medidas adoptadas tienen carácter inmediato y buscan una pronta repercusión en la economía con el fin de alcanzar la recuperación económica.

El RDL 6/2010 se divide en seis capítulos. El capítulo I incluye medidas destinadas a recuperar el sector de construcción mediante el impulso fiscal de la actividad relacionada con la rehabilitación de la vivienda, buscando a su vez la eficiencia y el ahorro energético. El capítulo II incluye medidas para favorecer, en general, la actividad empresarial, como son la introducción de beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades relacionados con la libertad de amortización o la flexibilización de los requisitos para la recuperación del Impuesto sobre el Valor Añadido («IVA») en el caso de impago de facturas. En el capítulo III se incluyen medidas destinadas a las pequeñas y medianas empresas, como la reducción de cargas administrativas en el ámbito tributario. El capítulo IV se centra en los ciudadanos más vulnerables, en particular, aquellos con

cargas familiares, y adopta medidas que vayan en la línea de una elevación del umbral de inembargabilidad para ellos o una reforma tributaria que impulse los servicios vinculados a la atención a la dependencia. El capítulo V incluye modificaciones encaminadas a mejorar el sector energético, sobre todo, buscando su modernización e incidiendo en su papel dinamizador de la economía española. Por último, el capítulo VI aborda reformas en el sector financiero con el fin de canalizar su reestructuración.

En lo que sigue incidiremos en las reformas fiscales introducidas por el RDL 6/2010, por lo que realizaremos un análisis pormenorizado impuesto por impuesto.

### Impuesto sobre Sociedades

El RDL 6/2010 introduce dos modificaciones en el Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades («TRLIS»), la primera de ellas relacionada con la ampliación de la libertad de amortización supeditada al mantenimiento del empleo, y la segunda con la simplificación de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas para entidades de reducida dimensión.

(i) Por lo que respecta a la primera medida mencionada, el artículo 6 del capítulo II del RDL 6/2010 modifica la disposición adicional undécima del TRLIS, que queda redactada como sigue:

*«1. Las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, puestos a disposición del sujeto pasivo en los períodos impositivos ini-*

ciados dentro de los años 2009, 2010, 2011 y 2012, podrán ser amortizados libremente siempre que, durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha de inicio del periodo impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la entidad se mantenga respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores. La deducción no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Este régimen también se aplicará a dichas inversiones realizadas mediante contratos de arrendamiento financiero que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 115 de esta Ley, por sujetos pasivos que determinen su base imponible por el régimen de estimación directa, a condición de que se ejercite la opción de compra.

2. Lo establecido en el apartado anterior no será de aplicación a las inversiones cuya puesta a disposición tenga lugar dentro de los periodos impositivos establecidos en dicho apartado, que correspondan a elementos nuevos encargados en virtud de contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión cuyo periodo de ejecución, en ambos casos, requiera un plazo superior a dos años entre la fecha de encargo o de inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición o en funcionamiento. No obstante, en estos casos, la libertad de amortización a que se refiere el apartado anterior se aplicará exclusivamente sobre la inversión en curso realizada dentro de los periodos impositivos iniciados dentro de los años 2009, 2010, 2011 y 2012.

3. Tratándose de inversiones correspondientes a elementos encargados en virtud de contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión cuyo periodo de ejecución, en ambos casos, requiera un plazo superior a dos años entre la fecha de encargo o de inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición o en funcionamiento, aunque estas últimas se produzcan con posterioridad a los periodos indicados en el apartado primero, la libertad de amortización se aplicará exclusivamente sobre la inversión en curso realizada dentro de los periodos impositivos iniciados dentro de los años 2009, 2010, 2011 y 2012».

Con esta nueva redacción se añaden dos ejercicios más a los establecidos inicialmente por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre (2009 y 2010). Por tanto, los ejercicios 2011 y 2012 quedan habilitados para poder aplicar la libertad de amortización supeditada al mantenimiento del empleo.

En definitiva, se podrá aplicar la libertad de amortización para aquellas inversiones en elementos

nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias que se afecten a actividades económicas y se pongan a disposición del sujeto pasivo en los periodos impositivos iniciados dentro de los ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012, siempre y cuando concurren los requisitos exigidos por la disposición adicional de referencia.

(ii) En cuanto a la segunda medida, el artículo 14 del RDL 6/2010, incardinado en el capítulo III, cuyo título reza «Medidas de apoyo a las PYMES», introduce una modificación en los apartados 2 y 10.1.º del artículo 16 del TRLIS con el objeto de excusar a las empresas de reducida dimensión de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas. La modificación entrará en vigor con efectos para los periodos impositivos que concluyan a partir de 19 de febrero de 2009, por lo tanto, para las sociedades con ejercicio coincidente con el año natural tendrá plenos efectos desde el año 2009 (recordemos que las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas de acuerdo con el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades entraron en vigor el 19 de febrero de 2009).

Entrando en un mayor detalle, se introduce un nuevo párrafo al apartado 2 del artículo 16 por el que se excluye de dichas obligaciones de documentación a las personas o entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo sea inferior a 8.000.000 de euros, siempre que el total de las operaciones realizadas en dicho periodo con personas o entidades vinculadas no supere el importe conjunto de 100.000 euros de valor de mercado. Para determinar la cifra del importe neto de la cifra de negocios se tendrán en consideración los criterios establecidos en el artículo 108 del TRLIS (que recordemos es el que regula el régimen especial en el Impuesto sobre Sociedades para entidades de reducida dimensión). Como aspectos a tener en cuenta deben comentarse los siguientes: (a) el límite de los 100.000 euros afecta a la totalidad de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo, (b) la matización de que los 100.000 euros sean de valor de mercado y no de valor acordado entre las partes hace pensar que se tendrá que revisar el importe de estas operaciones para a su vez determinar si se supera el umbral de los 100.000 euros, y (c) para el cálculo de los 8.000.000 de euros ha de atenderse a los criterios establecidos en el artículo 108 del TRLIS en el propio periodo impositivo y no remitirse a las magnitudes del ejercicio anterior.

Adicionalmente, se establece que deberán documentarse, en todo caso, las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que residan en un paraíso fiscal, con la excepción de que residan en un Estado miembro de la Unión Europea (como es el caso de la República de Chipre) y el sujeto pasivo acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que estas personas o entidades realizan actividades económicas.

Para este nuevo grupo de sociedades que no están obligadas a aportar la documentación de operaciones vinculadas se introduce un régimen sancionador diferente al general, en concreto en el apartado 10.1.º del artículo 16 del TRLIS. En este caso, la sanción sólo se aplicará cuando la exoneración de no estar obligado a aportar la documentación de operaciones vinculadas no sea aplicable y la sanción a imponer tendrá como límite máximo el 10% del valor de mercado de las operaciones recogidas en el apartado 10.1.º realizadas en el período impositivo, o bien el 1% del importe neto de la cifra de negocios de la entidad, si ello da lugar a una cuantía menor.

Finalmente, la disposición adicional única del RDL 6/2010 establece una previsión de adaptación de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas a la jurisprudencia comunitaria y al Derecho comparado. Así, en el plazo de tres meses siguientes a la entrada en vigor del RDL 6/2010, el Gobierno tramitará la modificación de la normativa tributaria que regula las obligaciones de documentación de las operaciones entre personas o entidades vinculadas fijándose en operaciones internas (no internacionales), que intervengan pequeñas y medianas empresas, que su importe no sea muy significativo y que no intervengan paraísos fiscales. El RDL 6/2010 no establece con exactitud qué medidas adoptará el Gobierno, sólo establece una suerte de principios que deberán guiar esa reforma. No obstante, todo parece indicar que el Ejecutivo tomará medidas que traten de aliviar de esta obligación a las pequeñas y medianas empresas que sólo realicen operaciones internas y cuyo importe no sea muy significativo. En este sentido es de esperar que el límite de los 100.000 euros impuesto en el RDL 6/2010 se eleve en la nueva reforma.

### **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas («IRPF»)**

Al igual que ocurre en el Impuesto sobre Sociedades, dos medidas se han introducido en el ámbito del IRPF.

(i) La primera de ellas se desarrolla en el marco de las medidas en materia de rehabilitación de viviendas establecidas en el capítulo I del RDL 6/2010. El artículo 1 del Real Decreto-ley establece una nueva deducción el IRPF por obras de mejora en la vivienda habitual, añadiendo una disposición adicional vigésimo novena en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas («Ley del IRPF»).

La medida establece una deducción del 10% de las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del RDL 6/2010 hasta el 31 de diciembre de 2012 por las obras realizadas durante dicho período en la vivienda habitual o en el edificio en la que ésta se encuentre. La deducción sólo se aplicará a contribuyentes del IRPF con una base imponible inferior a 53.007,20 euros anuales. Entendemos que cuando se habla de base imponible, se refiere a la suma de la base imponible del ahorro y a la base imponible general.

Las obras en la vivienda habitual o en el edificio en que se ésta se encuentre que dan derecho a deducción son:

- Mejora de la eficiencia energética, la higiene, salud y protección del medio ambiente, la utilización de energías renovables, la seguridad y la estanqueidad y en particular la sustitución de las instalaciones de electricidad, agua, gas u otros suministros.
- Favorecer la accesibilidad al edificio o las viviendas en los términos previstos en el Real Decreto 2066/2008, de 12 de diciembre, por el que se regula el Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación 2009-2012.
- Instalación de infraestructuras de telecomunicación realizadas durante dicho período que permitan el acceso a internet y a servicios de televisión digital en la vivienda habitual del contribuyente.

No darán derecho a deducción las obras realizadas en plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos.

La base de esta deducción estará constituida por las cantidades satisfechas mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las personas o entidades que realicen tales obras. En ningún caso darán este derecho las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal. Resulta llamativa la restricción del dinero en metá-

lico como medio de pago, condicionante inédito en nuestra legislación hasta la fecha. A nuestro entender el Gobierno trata de que todos estos pagos queden registrados de alguna manera y se evite la generación de dinero no declarado («dinero negro») y, por tanto, escasez de tributación y recaudación.

Se establece un límite anual máximo a la base de deducción que dependerá de la base imponible del contribuyente. De esta manera existe una base máxima anual de 4.000 euros para los contribuyentes con una base imponible igual o inferior a 33.007,20 euros. Para los casos en los que la base imponible esté comprendida entre 33.007,20 euros y 53.007,20 euros la base máxima anual será 4.000 euros menos el resultado de multiplicar por 0,2 la diferencia entre la base imponible y 33.007,20 euros. Es decir:

BASE IMPONIBLE	BASE MÁXIMA DE DEDUCCIÓN
Igual o inferior a 33.007,20 €	4.000 €
Entre 33.007,20 € y 53.007,20 €	4.000 € — 0,20 (BI 33.007,20 €)

Por tanto, si hacemos unos sencillos cálculos se puede observar que una persona con una base imponible de 53.007,20 euros tendría una base máxima de deducción nula, esto es,  $4.000 - 0,20 (53.007,20 - 33.007,20) = 0,00$  euros. Es decir, cuanto más cercana sea la base imponible en el IRPF a 53.007,20 euros, menor será la base de deducción, llegando a ser inexistente para personas con una base imponible igual a 53.007,20 euros.

Adicionalmente, se establecen reglas para poder deducir en los cuatro ejercicios siguientes las cantidades satisfechas no deducidas por exceder de la base máxima anual de deducción.

Hemos de apuntar que la base acumulada de la deducción correspondiente a los períodos impositivos en que ésta sea de aplicación no podrá exceder nunca de 12.000 euros por vivienda habitual. Si concurrieran varios propietarios con derecho a practicar la deducción respecto de una misma vivienda, el límite de 12.000 euros se distribuirá entre los copropietarios en función de su respectivo porcentaje de propiedad en el inmueble.

Por último, esta deducción es incompatible con la deducción por vivienda habitual a que se refiere el artículo 68.1 de la Ley del IRPF y se aplicará siempre posteriormente a las establecidas en los apartados 2, 3, 4, 5, 6 y 7 del artículo 68 de la Ley del IRPF.

(ii) La segunda novedad introducida está englobada en el artículo 17 del capítulo IV («Medidas para

favorecer la protección de los ciudadanos») del RDL 6/2010, en concreto se introduce una nueva letra h) al apartado 2 del artículo 42 de la Ley del IRPF, con efectos desde el 1 de enero de 2010.

Así, con el fin de incentivar desde el punto de vista fiscal la utilización de los medios de transporte públicos, no se considerarán rentas en especie las cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros con la finalidad de favorecer el desplazamiento de los empleados entre su lugar de residencia y el centro de trabajo, con el límite de 1.500 euros anuales para cada trabajador. Adicionalmente, se prevé expresamente que gozarán de este tratamiento las fórmulas indirectas de pago que cumplan las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

## Impuesto sobre el Valor Añadido

Son varias las medidas que el RDL 6/2010 introduce en el ámbito del IVA. En primer lugar, el capítulo I del RDL 6/2006 («Medidas en materia de rehabilitación de viviendas») introduce varias modificaciones a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido («LIVA») con el objetivo de recuperar la actividad en el sector inmobiliario.

(i) Por un lado, el artículo 2.Uno del RDL 6/2010 modifica el número 1.º del apartado Dos del artículo 8 de la LIVA. Así, mientras que la antigua redacción del precepto establecía que se considerarían entregas de bienes las ejecuciones de obra que tuvieran por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación cuando el empresario que ejecutase la obra aportase una parte de los materiales utilizados, siempre que su coste excediese del 20% de la base imponible del IVA, el RDL 6/2010 establece que el coste de los materiales aportados debe exceder del 33% de la base imponible del IVA. Así, si el empresario que ejecute la obra aporta materiales que supongan hasta el 33% de la base imponible del IVA, la operación se calificará como prestación de servicios, mientras que si la aportación de materiales excede del 33% de dicha base, nos encontraremos ante una entrega de bienes a los efectos del IVA.

(ii) Por otro lado, el RDL 6/2010 introduce una serie de novedades en relación con el concepto de «rehabilitación estructural» establecido en la LIVA. La reforma da cobertura legal a la interpretación

que la Dirección General de Tributos venía manifestando en sus contestaciones a consultas sobre los límites exigidos a una ejecución de obra para calificarla como obra de rehabilitación, además de ampliar el concepto de rehabilitación estructural en el IVA aclarando qué obras deben considerarse análogas a las obras de rehabilitación y cuáles y bajo qué condiciones deben calificarse como obras vinculadas a las de rehabilitación.

En este sentido, el artículo 2.Dos del RDL 6/2010 modifica el número 22.º del apartado Uno del artículo 20 de la LIVA, cuya nueva redacción establece que se considerarán obras de rehabilitación de edificaciones aquéllas que cumplan los requisitos siguientes:

- que su objeto principal sea la reconstrucción de edificaciones, entendiéndose cumplido cuando más del 50% del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas, o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación; y
- que el importe total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25% del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado ésta durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de ella en el momento de dicho inicio, descontando, a estos efectos, la parte proporcional del suelo al precio o valor de la edificación.

Como ya hemos avanzado, la reforma del concepto de obras de rehabilitación expuesta viene a trasladar la doctrina de la Dirección General de Tributos sobre la interpretación de los límites cualitativo (que su objeto principal sea la reconstrucción de edificaciones) y cuantitativo (que el importe total de las obras exceda del 25% del precio de adquisición o valor de mercado de la edificación) que la LIVA exige para calificar una determinada obra como de rehabilitación.

La reforma también concreta cómo debe definirse el concepto de «*obras análogas a las de rehabilitación*», extendiendo la calificación a las obras conexas a las de rehabilitación que cumplan ciertos requisitos. La nueva redacción del precepto establece que se considerarán obras análogas a las de rehabilitación:

- las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica;
- las de refuerzo o adecuación de la cimentación, así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados;
- las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante;
- las de reconstrucción de fachadas y patios interiores; y
- las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.

La calificación como obras conexas a las de rehabilitación se supedita a que el coste total de las obras que se citan a continuación sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas (y, en su caso, de las obras análogas a éstas), siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisoluble y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

- las obras de albañilería, fontanería y carpintería;
- las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios;
- y las obras de rehabilitación energética, que serán las destinadas (a) a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones, reduciendo su demanda energética, (b) al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o (c) a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables.

La ampliación del concepto de obra de rehabilitación a los efectos del IVA tiene como consecuencia la aplicación del tipo impositivo reducido del 7% (el 8% a partir del 1 de julio de 2010) a las ejecuciones de obra que pasen a tener la condición de obras de rehabilitación, no teniéndola con anterioridad a la reforma.

Asimismo, es importante destacar que la definición de obra de rehabilitación puede condicionar la cali-

ficación de la entrega de una edificación como sujeta y exenta o como sujeta y no exenta al IVA, ya que el artículo 20.Uno.22.º de la LIVA establece que se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. Por lo tanto, la ampliación del concepto de rehabilitación afectará a la posible exención de una determinada entrega de edificaciones a los efectos del IVA.

El régimen transitorio de la medida (en cuanto a concepto de rehabilitación, tipo impositivo y deducibilidad de las cuotas soportadas se refiere) viene regulado por la disposición transitoria tercera del RDL 6/2010, y sólo está condicionado a que el IVA correspondiente a dichas obras se devengue a partir de la fecha de entrada en vigor del RDL 6/2010, sin perjuicio de que se hayan recibido pagos anticipados con anterioridad a la entrada en vigor.

(c) Por último, el RDL 6/2010 establece que, con efectos desde su entrada en vigor y vigencia hasta el 31 de diciembre de 2012, se aplicará el tipo de gravamen reducido del 7% (8% a partir del 1 de julio de 2010) a las ejecuciones de obra de renovación y reparación realizadas en edificios o partes de ellos destinados a viviendas cuando (a) el destinatario sea persona física, no actúe como empresario o profesional y utilice la vivienda a que se refieren las obras para su uso particular; (b) la construcción o rehabilitación de la vivienda a que se refieren las obras haya concluido al menos dos años antes del inicio de estas últimas; y (c) la persona que realice las obras no aporte materiales para su ejecución o, en el caso de que los aporte, su coste no exceda del 33% (en lugar del 20%, como establecía la redacción anterior) de la base imponible de la operación. La medida anterior se introduce mediante la modificación del artículo 91.Uno.2.15.º de la LIVA.

(ii) En segundo lugar, en el marco de las medidas encaminadas a favorecer la actividad empresarial, el capítulo II del RDL 6/2010 introduce una flexibilización de los requisitos para la recuperación del IVA en el caso de impago de facturas. Así, el RDL 6/2010 modifica los apartados cuatro y cinco del artículo 80 de la LIVA introduciendo dos novedades muy relevantes:

- por un lado, en aquellos casos en los que el titular del derecho de crédito sea un empresario o profesional, y su volumen de operaciones del año anterior no hubiese excedido de 6.010.121,04 euros, se reduce de un año a seis meses el período de tiempo que es necesario que transcurra desde el devengo

del IVA repercutido sin que se haya cobrado el crédito y tener la posibilidad, en consecuencia, de modificar la base imponible del IVA del crédito incobrable, solicitando la devolución de las cuotas indebidamente ingresadas; y

- además, ya no es necesario que el sujeto pasivo inste el cobro del crédito impagado mediante reclamación judicial al deudor para que se considere el crédito como total o parcialmente incobrable, sino que, como novedad, basta reclamar su cobro mediante requerimiento notarial al deudor, incluso cuando se trate de créditos afianzados por Entes públicos.

La disposición transitoria primera del RDL 6/2010 regula el régimen transitorio para empresarios cuyo volumen de operaciones del año natural anterior no hubiese excedido de 6.010.121,04 € que fuesen titulares de créditos total o parcialmente incobrables, para los cuales, a la entrada en vigor del RDL 6/2010, hubieran transcurrido más de seis meses pero menos de un año y tres meses desde el devengo del IVA. Según establece la disposición transitoria de referencia, podrán proceder a la reducción de la base imponible en el plazo de los tres meses siguientes al 14 de abril de 2010, siempre que concurren todos los requisitos a que se refiere el artículo 80.cuatro de la LIVA.

(iii) La última novedad en relación con el IVA introducida en el capítulo IV del RDL 6/2010 (artículo 16), está dirigida a tratar de moderar el impacto negativo que la crisis económica puede producir sobre los ciudadanos con cargas familiares. Así, desde la entrada en vigor del RDL 6/2010 se aplicará el tipo súper reducido del IVA del 4% a los servicios de dependencia (teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche y atención residencial). Se aplicará este tipo súper reducido siempre que dichos servicios no resulten exentos y se presten en plazas concertadas en centros o residencias o mediante precios derivados de concurso administrativo adjudicado a las empresas prestadoras. En caso de que no se presten cumpliendo los mencionados requisitos, el tipo aplicable será del 7% (8% a partir del 1 de julio de 2010).

### **Impuesto General Indirecto Canario («IGIC»)**

En la línea de similitud con la regulación del IVA que caracteriza la normativa reguladora del IGIC,

el RDL 6/2010 introduce modificaciones a la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias idénticas a las introducidas en la LIVA en materia de (a) ampliación del concepto de rehabilitación estructural (y del tipo cero aplicable a las obras de rehabilitación, siempre y cuando, entre otros requisitos, tengan por objeto viviendas calificadas administrativamente como

de protección oficial de régimen especial o equipamiento comunitario); y (b) simplificación de los requisitos para recuperar el IGIC en el caso de créditos incobrables, así como los correspondientes regímenes transitorios introducidos para ambas medidas.

**BORJA LÓPEZ POL Y JOSÉ LUIS SUÁREZ DE CENTI MARTÍNEZ\***

---

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