

REFORMAS FISCALES PARA LA REDUCCIÓN DEL DÉFICIT PRESUPUESTARIO

Reformas fiscales para la reducción del déficit presupuestario

Este artículo analiza las reformas fiscales aprobadas en el 2010 por el Gobierno y por las Comunidades Autónomas con el objetivo de reducir el déficit público. Estas reformas han afectado tanto al ámbito de la imposición directa como indirecta. Se incluyen las nuevas propuestas del Gobierno en esta línea y una referencia al recién aprobado Código de Buenas Prácticas Tributarias.

Tax changes to reduce the budget deficit

This article examines legislative tax changes adopted in 2010 by the Spanish Government and the Governments of the Autonomous Regions to reduce the budget deficit. The changes affect both direct and indirect taxation. The article also addresses Governmental proposals for continuing tax reforms and a reference to recent adopted Tax Code of Good Practices.

Introducción

Ante la situación económica actual y la necesidad de sanear las cuentas públicas, el Gobierno está aprobando reformas estructurales que tienen como objetivo primordial la reducción del déficit público. Las primeras medidas fiscales en esta línea fueron introducidas por la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 («LPGE»), y supusieron la elevación de los tipos general y reducido de IVA así como del tipo de los rendimientos del ahorro del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas («IRPF»). Otra de las medidas para el saneamiento de las arcas públicas se ha aprobado mediante el Real Decreto-Ley 8/2010 de 20 de mayo por el que se adoptan medidas extraordinarias para la reducción del déficit público. Este real decreto ha suprimido la deducción por nacimiento o adopción introducida en 2005 en la Ley del IRPF.

En el proyecto de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011, el Gobierno recoge nuevas reformas fiscales que principalmente afectan a la fiscalidad de las personas físicas. También las comunidades autónomas están haciendo uso de su facultad legislativa en línea con las actuaciones del Gobierno Central. Andalucía, Asturias y Cataluña son algunas de las comunidades autónomas que han tomado la iniciativa de incrementar la base fiscal de su sistema de financiación.

Por último, como nueva vía para mejorar la recaudación y evitar la evasión fiscal, la Agencia Tributaria ha aprobado el Código de Buenas Prácticas Tributarias. Este código pretende que las empresas apliquen políticas fiscales responsables y que se fomente la cooperación recíproca con la Agencia Tributaria.

A continuación se describirán con detalle estas reformas fiscales mencionadas.

Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010

El compromiso del Gobierno con la reducción del déficit presupuestario quedó plasmado en los Presupuestos Generales del Estado para 2010. Estos presupuestos se caracterizan por una gran austeridad en el gasto y por cambios legislativos tendentes al incremento de los ingresos públicos.

La principal medida recaudatoria aprobada en la LPGE fue la subida en los tipos de IVA que entró en vigor el pasado 1 de julio: el tipo general se elevó del 16% al 18% y el tipo reducido del 7% al 8%.

La Ley del IRPF también sufrió cambios tendentes a un incremento de la recaudación. En primer lugar, se suprimió la deducción de 400 euros por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas aprobada en el 2008. En el año 2010, sólo podrán aplicar esta deducción aquellos sujetos pasivos cuya base imponible sea inferior a 8.000 euros. Cuando la base imponible esté comprendida entre 8.000,01 y 12.000 euros anuales, la deducción de 400 quedará reducida en el resultado de multiplicar por 0,1 la diferencia entre la base imponible y 8.000 euros anuales.

En segundo lugar, los tipos impositivos de la base del ahorro del IRPF también se han visto afectados. En el ejercicio 2010, el tipo de gravamen a aplicar en la base liquidable del ahorro es del 19% (un 1% más) para los primeros 6.000 euros, y del 21% (lo que supone, un 3% más) para lo que exceda de estos 6.000 euros. Correlativamente, se ha incrementado en un punto el porcentaje de retención e ingresos a cuenta sobre los rendimientos de capital mobiliario, ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones o reembolso de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva, los premios, el arrendamiento y subarriendo de bienes

muebles y los rendimientos derivados de la propiedad intelectual, quedando fijado en un 19%.

De forma paralela, la regulación del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes quedó modificada, elevándose al 19% el tipo de retención para los repartos de beneficios obtenidos por un establecimiento permanente en España y para los rendimientos de capital y ganancias patrimoniales obtenidos en España por un no residente sin mediación de establecimiento.

Real Decreto-Ley 8/2010

El Real Decreto-Ley 8/2010 contempla medidas extraordinarias adoptadas para dar cumplimiento al compromiso del Gobierno de acelerar en 2010 y 2011 la reducción del déficit. Tal y como señala el preámbulo, este real decreto-ley recoge *«una serie de medidas de ajuste que tratan de distribuir de la forma más equitativa posible el esfuerzo que toda la sociedad debe realizar para contribuir a la sostenibilidad de las finanzas públicas»*.

Para lograr este objetivo, el Gobierno ha considerado necesario eliminar la prestación por nacimiento o adopción de hijo aprobada por la Ley 35/2007, de 15 de noviembre, por la que se establece la prestación económica de pago único de la Seguridad Social y la deducción por nacimiento o adopción en el IRPF.

Se modifica así el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, y la Ley del IRPF, suprimiendo la prestación económica de pago único por nacimiento o adopción de hijo y la correlativa deducción de 2.500 euros anuales de la cuota diferencial del impuesto por cada hijo nacido o adoptado en un periodo impositivo.

Próximas reformas fiscales

Las reformas fiscales han demostrado ser instrumentos eficaces para la dinamización de la economía y la recuperación del crecimiento. Por ello y, a pesar de que las reformas fiscales ya aprobadas son de trascendencia, el Gobierno ha anunciado que continuará realizando cambios fiscales para reforzar el compromiso con la estabilidad presupuestaria.

En concreto, en el proyecto de Presupuestos Generales del Estado para 2011 aprobado por el Consejo de Ministros el pasado viernes 24 de septiembre,

se recoge una subida de la escala del IRPF. Con efectos en 1 de enero de 2011, se produce una subida del tipo marginal en la tarifa estatal del IRPF. Los contribuyentes con bases liquidables generales superiores a 120.000 €, tributarán al 22,5%, y aquellos con bases liquidables superiores a 175.000 € al 23,5%. Es decir, se desglosa el tipo marginal del IRPF con una subida del 1% y 2% respectivamente.

Por otra parte, se elimina la deducción por inversión en vivienda habitual y por alquiler de vivienda habitual para aquellos contribuyentes cuya base imponible sea superior a 24.107,20 euros. La reducción del rendimiento neto por arrendamiento neto se incrementa del 50 al 60%, y se reduce de 35 a 30 años la edad para la aplicación de la reducción del 100%. También se recoge una modificación de las retribuciones plurianuales, estableciendo un límite de 300.000 euros para aquellos rendimientos que puedan aplicar la deducción del 40%.

En cuanto a la fiscalidad de las SICAV, el Proyecto de Presupuestos Generales del Estado introduce medidas para evitar el diferimiento de la tributación de los accionistas ya sean personas físicas o jurídicas:

(i) En el IRPF, la medida antidiferimiento se articula mediante la tributación, como rendimientos del capital mobiliario, de las reducciones de capital que tengan por finalidad la devolución de aportaciones a los socios así como las distribuciones de la prima de emisión con el mismo propósito. En el caso de las reducciones de capital, se establece como límite a la tributación, el aumento del valor liquidativo de las acciones desde su adquisición o suscripción hasta el momento de la reducción o el importe de los beneficios, para el caso de que la reducción proceda de beneficios no distribuidos; el exceso, reducirá el valor de adquisición de las acciones.

(ii) En la ley del IS, se introduce una medida equivalente de forma que el importe total percibido en las reducciones de capital, con el límite del aumento del valor liquidativo de las acciones desde su adquisición o suscripción hasta el momento de la reducción, se integrará en la base imponible del socio persona jurídica. En el caso de distribución de prima de emisión, la cuantía que se perciba se integrará también en la base imponible del socio sin derecho a deducción.

Por último, se prevé una modificación de la Ley del IS para que las Entidades de Reducida dimensión que pierdan dicha condición por superar el límite

de ocho millones de euros de cifra de negocios, puedan seguir aplicando el régimen especial de tributación del que se benefician y se introduce una exención del Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados para las ampliaciones de capital que realicen estas empresas en los ejercicios 2011 y 2012.

Estas son las nuevas propuestas del Gobierno en la fecha de redacción del artículo, si bien habrá que esperar a la tramitación parlamentaria para su aprobación.

En todo caso, se espera que las reformas fiscales continúen y que afecten a otros sectores. Se baraja la introducción de tributos en el sector bancario: una tasa a la banca con la que se financien los futuros rescates de entidades en dificultades, así como una tasa sobre las transacciones financieras que aproveche los movimientos de capitales para obtener ingresos públicos. El recurso a la banca como fuente de ingresos públicos ya ha sido empleado por algunas comunidades autónomas como Andalucía o Extremadura, que han aprobado un impuesto sobre los depósitos de clientes en las entidades de crédito radicadas en dichos territorios. Ahora bien, el tributo a los depósitos en Extremadura fue recurrido en 2001 por el Gobierno ante el Tribunal Constitucional, que no se ha pronunciado todavía al respecto.

Otra de las propuestas para incrementar la recaudación estatal es la introducción de nuevos impuestos a las centrales nucleares o nuevas tasas por la utilización de infraestructuras públicas como aeropuertos o carreteras.

Reformas fiscales en las Comunidades Autónomas

Como ya hemos avanzado, algunas comunidades autónomas están haciendo uso de su poder legislativo para introducir medidas que contribuyan al saneamiento de las arcas autonómicas. La pionera ha sido Andalucía, una de las comunidades autónomas con mayores problemas de déficit presupuestario. Con efectos para el período impositivo de 2011, esta comunidad autónoma ha aprobado, entre otras medidas, tres nuevos tramos en la tarifa autonómica del IRPF. Partiendo de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía que modifica, con efectos a partir del 1 de

enero de 2010, la escala autonómica del impuesto para aquellas comunidades autónomas que no lo hayan aprobado (las rentas más bajas tributan al 12% frente al 8,34% en el 2009 y el tipo marginal se fija en el 21,5%), Andalucía desglosa el tipo marginal añadiendo tres nuevos tramos: para los tramos de base liquidable comprendidos entre 80.000 y 100.000 euros se aplica un porcentaje del 22,50%, para los tramos entre 100.000 y 120.000 euros se aplica un tipo de 23,50% y para bases liquidables superiores a 120.000 euros, se aplica un tipo del 24,5%; esto supone un incremento correspondiente de uno, dos y tres puntos porcentuales respecto del tipo marginal introducido por la Ley 22/2009.

La Ley del Principado de Asturias 5/2010, de 9 de julio, de medidas urgentes de contención del gasto y en materia tributaria para la reducción del déficit público introduce también dos nuevos tramos en la escala autonómica del impuesto: para una base liquidable general entre 90.000 euros y 175.000 euros se establece un tipo del 24% y para bases liquidables superiores se fija un tipo del 25%.

De forma similar, el pasado 22 de julio, Cataluña aprobó dos nuevos tramos en la escala autonómica del impuesto de forma que se establece un tipo del 23,5% para una base liquidable general entre 120.000 euros y 175.000 euros y del 25,5% para bases liquidables superiores a 175.000 euros.

Por su parte, la Comunidad Autónoma de Baleares, que tenía aprobada escala autonómica del impuesto, ha aprobado los tipos de la escala recogida en la Ley 22/2009, lo que va a permitir un incremento en la recaudación de la parte autonómica del impuesto.

El tipo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales (fijado en un 7%) está siendo modificado por algunas comunidades autónomas para equipararlo al nuevo tipo reducido del IVA (8%):

- (i) En Cataluña, la transmisión de inmuebles y la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre bienes inmuebles tributan, desde el 1 de julio de 2010, al tipo del 8%.
- (ii) En Cantabria, se ha establecido un tipo de gravamen del 8% aplicable en las transmisiones patrimoniales de bienes inmuebles o derechos reales sobre los mismos, para el tramo que supere la cuantía de 300.000 euros o de 30.000 euros en el caso de bienes inmuebles destinados

a garaje, salvo en el caso de los garajes vinculados con la vivienda y con un máximo de dos.

(iii) En Andalucía se ha elevado el tipo de gravamen al 8% para aquellas transmisiones patrimoniales de bienes inmuebles cuyo valor real superen la cuantía de 400.000 euros, o de 30.000 euros en el caso de bienes inmuebles destinados a garaje, salvo en el caso de los garajes vinculados con la vivienda (con un máximo de dos). Asimismo se aplicará un tipo incrementado del 8% a las transmisiones de determinados bienes muebles como vehículos de turismo y vehículos todo terreno que superen determinada potencia fiscal, embarcaciones de recreo con más de ocho metros de eslora y otros bienes muebles que se puedan considerar legalmente como objetos de arte y antigüedades.

(iv) En Asturias se ha establecido una escala para la aplicación del impuesto, de forma que tributan al 8% las transmisiones con una base liquidable de hasta 300.000 euros; al tipo del 9% cuando la base liquidable se sitúa ente 300.000,01 y 500.000 euros y un tipo de 10% para bases liquidables superiores.

Además, en Cataluña y Asturias también se ha elevado el tipo del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados de forma que se aplicará el tipo del 1,2% en las primeras copias de escrituras y actas notariales.

El incremento de los tipos impositivos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o del Impuesto de Matriculación son otras de las iniciativas que se plantean las comunidades autónomas para equilibrar los presupuestos autonómicos.

Código de Buenas Prácticas Tributarias

El pasado día 20 de julio de 2010, el Foro de Grandes empresas de la Agencia Tributaria aprobó en Sesión Plenaria el texto del Código de Buenas Prácticas Tributarias. Por primera vez las grandes empresas españolas y la Administración Tributaria española han acordado la aprobación de un texto *«tendente a mejorar la aplicación de nuestro sistema tributario a través del incremento de la seguridad jurídica, la cooperación recíproca basada en la buena fe y confianza legítima entre la Agencia Tributaria y las propias empresas, y la aplicación de políticas fiscales responsables en las empresas con conocimiento del Consejo de Administración»*.

El Código de Buenas Prácticas considera la transparencia, la buena fe y la cooperación con la Agencia Tributaria como buenas prácticas que deben ser fomentadas por las empresas para la reducción de riesgos fiscales significativos y para la prevención de aquellas conductas susceptibles de generarlos. Asimismo, el Código de Buenas Prácticas pretende fomentar que el consejo de administración de las empresas esté completa y continuamente informado de las políticas fiscales aplicadas por la sociedad.

En cuanto a la actuación de la Agencia Española de la Administración Tributaria, el código aboga por la transparencia y la seguridad jurídica en la aplicación e interpretación de las normas tributarias. Esto implica, en primer lugar, el compromiso de la Administración tributaria de tener en cuenta los precedentes administrativos (jurisprudencia y doctrina administrativa) y de velar por que en la interpretación de las normas se respete la unidad de criterio de la Administración tributaria. En segundo lugar, se introduce la posibilidad de que la Agencia Tributaria haga públicos los criterios que aplica en sus procedimientos de control en tanto sean susceptibles de ser aplicados con carácter general.

Por último, en relación con las relaciones entre Agencia Tributaria y las empresas, este código pretende la reducción de la litigiosidad y la evitación de conflictos. Por ello, la Administración tributaria se compromete a (i) desvelar lo antes posible los hechos susceptibles de regularización; (ii) delimitar lo más posible el objeto de los requerimientos y declaraciones informativas y (iii) procurar limitar la duración de los procedimientos de comprobación e investigación al tiempo estrictamente necesario. Paralelamente, el contribuyente se compromete a (i) facilitar la información y documentación relevante de la forma más precisa, completa y rápida posible y (ii) informar de la presentación de alegaciones y facilitar copia al órgano que tramita el procedimiento.

Las empresas que así lo decidan podrán adherirse a este código siempre y cuando se adhieran de forma total y se comprometan a su desarrollo e implantación de forma efectiva. La decisión deberá formalizarse a través de un acuerdo del Consejo de Administración u órgano equivalente de la entidad, que se comunicará a la Agencia Tributaria.

VÍCTOR VIANA BARRAL Y JULIA VILLALÓN PÉREZ-ARTACHO*

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