

MEDIDAS FISCALES.

Contenidas en el Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo. (BOE 13/04/2010).

0. INTRODUCCIÓN.-

El Real Decreto-Ley que ha sido convalidado con fecha 20 de abril de 2010 (BOE 24/04/2010) por el Congreso de Diputados, y ha entrado en vigor el día 14 de abril de 2010, contiene una extensa panoplia de modificaciones que afectan a materias como son: Mercado de Valores, Sector Energético, Sector Financiero, Contratos del Sector público, Subvenciones (Ley General de), Ley del suelo, y Programa de financiación directa de pymes.

La modificación de la normativa fiscal se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto de Sociedades, y al Régimen Económico-Fiscal de Canarias. La consideración de las modificaciones de los tres impuestos mencionados es el objeto básico de la presente circular. También se hace mención a la modificación operada en la formalización de consultas vinculantes en el ámbito tributario.

I. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.-

1. Rehabilitación de la vivienda habitual (art. 1).-

Los contribuyentes cuya base imponible sea inferior a 53.007,20 euros anuales **podrán deducir el 10 por ciento** de las cantidades invertidas en rehabilitación de viviendas entre la entrada en vigor del presente Real Decreto-Ley, y hasta el 31 de diciembre de 2012, que tengan por objeto la mejora de la eficiencia energética, la higiene, salud o medioambiental, la utilización de energías renovables, la sustitución de las instalaciones de agua, gas, o electricidad, o que favorezcan la accesibilidad a las viviendas, o por las obras de instalación de infraestructuras de telecomunicación.

La base a la que aplicar esta deducción estará constituida por las cantidades satisfechas por cualquier medio de pago, a excepción de las entregas mediante dinero de curso legal.

El límite máximo para la aplicación de esta deducción será:

- a) cuando la base imponible sea igual o inferior a 33.007,20 euros anuales: 4.000 euros anuales
- b) cuando la base imponible esté comprendida entre 33.007,20 y 53.007,20 euros anuales: 4.000 euros anuales, menos el resultado de multiplicar por 0,2 el exceso de la base imponible por encima de 33.007,20 euros. Por tanto, la deducción será de cero euros para bases imponibles iguales a 53.007,20 euros anuales.

Las cantidades de la deducción en exceso de lo previsto en cada ejercicio, podrán deducirse, con el mismo límite, en los 4 ejercicios siguientes.

En ningún caso la base acumulada de la deducción podrá exceder de 12.000 euros por vivienda habitual. Si concurren varios propietarios habrá que prorratear esta cifra en función del porcentaje de propiedad presente.



La presente deducción es incompatible con la deducción por vivienda habitual, prevista en el art. 68.1 de la Ley del IRPF.

Añade una DA 29ª a la LIRPF.

2. Exención de las cantidades satisfechas por las empresas para el transporte colectivo de sus trabajadores (art. 17).-

- Resultarán exentas con el límite de 1.500 euros anuales para cada trabajador, las cantidades satisfechas a las entidades que presten servicios de transporte colectivo a los trabajadores
- También tendrán la consideración de cantidades satisfechas a las empresas encargadas de prestar dicho servicio, las fórmulas indirectas de pago que cumplan las condiciones reglamentarias
- Con todo lo cual **no** se incluirán entre las rentas en especie imputables a los trabajadores.

Añade una letra h). al artículo 42.2 de la LIRPF.

II. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.-

1. Ampliación del concepto de rehabilitación estructural y reducción del tipo de gravamen aplicable (art. 2 . DT2ª y DT 3ª).-

- Para que sean consideradas **entregas de bienes** a las **ejecuciones de obras**, se **incrementa del 20 al 33 por ciento** de la base imponible cuando el empresario aporte una parte de los materiales utilizados.

Modifica LIVA art. 8.2.1º.

- Se regula más ampliamente el concepto de rehabilitación, mediante la creación de un nuevo apartado B del artículo 20.22ª (exenciones en operaciones interiores), para la aplicación de la exención correspondiente.

B) A los efectos de esta ley, **son obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnan los siguientes requisitos:**

- 1.º Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito 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.**
- 2.º Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 % del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquélla 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 la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.

Se considerarán obras análogas a las de rehabilitación las siguientes:



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

Se considerarán obras conexas a las de rehabilitación las que se citan a continuación cuando su coste total 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:

- a) Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.
- b) Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.
- c) Las obras de rehabilitación energética.

Se considerarán obras de rehabilitación energética las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables.

Añade apartado B) a LIVA ART. 20.1.22ª.

- Se adapta la nueva redacción a lo establecido en el apartado anterior (art. 20.1. nº 22ª parte A, letra c)

Modificación técnica. LIVA art. 91.1.1. 7º.

- Se reduce el tipo impositivo hasta el 7 por ciento para todo tipo de obras de rehabilitación y mejora efectuadas hasta el 31 de diciembre de 2012.
- Se adapta la nueva redacción a la consideración como entrega de bienes a la ejecución de obras, que pasa del 20 al 33 por ciento.

Modificación técnica. LIVA art. 91.1.2. 15º.

- Se establece el compromiso de publicar antes del 1 de mayo de 2010, la modificación del valor de los módulos del IVA aplicables a los empresarios o profesionales que desarrollan actividades relacionadas con la renovación y reparación de viviendas particulares.
- Consecuente con la reducción del tipo impositivo aplicable hasta el 7 por ciento.

Modifica LIVA. Añade DT 2.



- El régimen transitorio aplicable como consecuencia de la nueva redacción dada al artículo 20.1.22º de la LIVA, requiere la toma en consideración de los siguientes criterios de aplicación:
 - 1.º El concepto de rehabilitación, tal y como queda delimitado por la **parte B)** del artículo 20.uno.22.º de la Ley 37/1992, será aplicable a las entregas de edificaciones o partes de las mismas que pasen a tener la condición de primeras entregas y se produzcan, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75.uno.1.º de la misma ley, a partir de la fecha de entrada en vigor de este Real Decreto-ley (14-04-2010) **con independencia de que se hayan recibido pagos anticipados, totales o parciales, con anterioridad a dicha fecha.**
 - 2.º La aplicación del tipo impositivo reducido que establece el artículo 91.uno.3.1.º de la Ley 37/1992 **a las ejecuciones de obra que pasen a tener la condición de obras de rehabilitación**, no teniéndola con anterioridad, **será procedente** en la medida en que el Impuesto correspondiente a dichas obras **se devengue**, conforme a los criterios establecidos en el artículo 75.uno de la misma ley, a partir de la fecha de entrada en vigor de este Real Decreto-ley, aun cuando se hayan recibido pagos anticipados, totales o parciales, con anterioridad a dicha fecha. Los sujetos pasivos deberán rectificar las cuotas repercutidas correspondientes a los pagos anticipados cuyo cobro se hubiera percibido con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de este Real Decreto-ley, aun cuando hubieran transcurrido más de cuatro años desde que tuvo lugar dicho cobro.
 - 3.º Los empresarios o profesionales que realicen las entregas a que se refiere el ordinal 1.º podrán **deducir íntegramente las cuotas** soportadas o satisfechas por los bienes y servicios utilizados directamente en su rehabilitación. A tales efectos, el **derecho a la deducción** de dichas cuotas nacerá el día de entrada en vigor de este Real Decreto-ley (14-04-2010). En caso de que las citadas cuotas se hubieran deducido con anterioridad, aunque sea parcialmente, los empresarios o profesionales **deberán regularizar** las deducciones practicadas en la declaración-liquidación correspondiente al último periodo de liquidación de 2010.

Modifica LIVA. Añade DT. 3ª.

2. Simplificación de los requisitos para recuperar el IVA en el caso de créditos incobrables (art. 7).-

- Un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando haya transcurrido un año desde el devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del mismo (Texto igual-sin modificación) (80.4.1ª).

Se añaden dos párrafos nuevos; a saber:

No obstante, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado, deberá haber transcurrido un año desde el vencimiento del plazo o plazos impagados, a fin de proceder a la reducción proporcional de la base imponible. A estos efectos se considerarán operaciones a plazos aquéllas en las que se haya pactado que su contraprestación debe hacerse en pagos sucesivos o en uno sólo, siempre que el periodo transcurrido entre el devengo y el vencimiento del único o último pago sea superior a un año.

Cuando el titular del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones no hubiese excedido durante el



año inmediato anterior de 6.010.121,04 euros, el plazo a que se refiere esta condición será de seis meses.

- Cuando se trate de créditos adeudados por Entes públicos, la reclamación judicial o el requerimiento notarial, se sustituirá por una certificación expedida por el órgano competente del Ente público deudor, de acuerdo con el Informe del Interventor o Tesorero de aquél en el que conste el reconocimiento de la obligación a cargo del mismo y su cuantía.

Modificación del art. 80.4 LIVA.

- En relación con los créditos adeudados o afianzados por Entes públicos, también procederá la modificación de la base imponible -de acuerdo con lo señalado más arriba (art. 80.4, anterior)-, sin perjuicio de la necesidad de cumplir con el requisito de acreditación documental del impago a que se refiere la condición 4ª de dicho precepto. (Certificación con Informe de Interventor o Tesorero).

Modifica art. 80.5 del LIVA.

3. Aplicación del tipo superreducido a los servicios de dependencia. (art. 16).-

- Se excluye de tributación al 7 por ciento para pasarlo al 4% (las prestaciones de servicios a los que es de aplicación el art. 91.dos.2.3º). (Servicios de dependencia).

Modificación del art. 91. Uno 2.º LIVA.

- Se redacta el 91.Dos.2.3º completamente nuevo, con el contenido siguiente:
 - 1º. **Los servicios de reparación de vehículos** y sillas de ruedas para personas con movilidad reducida (prácticamente con el mismo texto anterior).
 - 2º. **Los arrendamientos con opción de compra** de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, incluyendo un máximo de 2 plazas de garaje, y anexos en ellos situados que se arrienden conjuntamente (Nuevo).
 - 3º **Los servicios de teleasistencia**, ayuda a domicilio, centro de día y de noche, prestados a personas en situación de dependencia, siempre que se presten en plazas concertadas en centros o residencias o mediante precios derivados de un concurso administrativo adjudicado a las empresas prestadoras de estos servicios.

Todos estos conceptos pasan a tributar al tipo súper reducido del 4 por ciento.

Modificación del art. 91. Dos 2.3º LIVA.

III. IMPUESTO DE SOCIEDADES.-

1. Ampliación de la libertad de amortización con mantenimiento de empleo a los años 2011 y 2012. (art.6).-

- 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 iniciados dentro de los años 2009, 2010, 2011 y 2012, **podrán ser amortizados libremente siempre que**, durante los veinticuatro meses siguientes, **la plantilla media de la entidad se mantenga** respecto de la plantilla de los doce meses anteriores.

- Este régimen también se aplicará a dichas inversiones realizadas mediante contratos de arrendamiento financiero (leasing), a condición de que se ejercite la opción de compra.

Se extiende, por tanto, el régimen introducido por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, previsto para los ejercicios 2009 y 2010, también para los ejercicios 2011 y 2012.

Modifica la DA. 11ª de la LISOC.-

2. Simplificación de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas a cumplir por las entidades de reducida dimensión. (art. 14 y DA. Única).-

En relación con las operaciones vinculadas que **deberán mantener** a disposición de la Administración tributaria **la documentación exigible reglamentariamente**, se establece que

- a) **Dicha documentación no será exigible** a aquellas personas o entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios en el ejercicio sea inferior a ocho millones de euros, **siempre que el total de las operaciones vinculadas** realizadas durante todo el ejercicio **no supere el importe de 100.000 euros**, de valor de mercado.

No obstante, sí deberán documentarse, en todo caso, las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas realizadas con residentes en paraísos fiscales, excepto que residan en un Estado miembro de la Unión Europea, y que el sujeto pasivo acredite que responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas.

- b) **Cuando no proceda efectuar correcciones valorativas** por parte de la Administración Tributaria, **el régimen sancionador aplicable** a aquellas personas o entidades vinculadas **a las que no resulte de aplicación la exoneración establecida en el párrafo anterior de esta circular**, tendrá como límite máximo la menor de las dos cuantías siguientes,

- 1) el 10 por ciento del importe conjunto de las operaciones a que se refiere.
- 2) el 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios.

Lo que significa que se mantiene el mismo régimen sancionador para las personas o entidades en relación con la documentación exigible, **cuando proceda efectuar correcciones valorativas, o cuando no sea aplicable** la exoneración de obligaciones documentales establecida más arriba.

Modifica el art. 16.2 y 16.10.1º de la LISOC. Añade DA. Única.-

c) La Disposición Adicional Única.-

Establece que, a la vista de la jurisprudencia comunitaria y del derecho comparado, **el Gobierno en los tres meses siguientes a la entrada en vigor** de este Real Decreto-Ley (hasta el 14 de julio de 2010), tramitará la modificación de la normativa tributaria para reducir las cargas formales a cumplir por las empresas, en términos de las operaciones entre personas y entidades vinculadas, atendiendo a los siguientes



factores: que se trate de operaciones internas (no internacionales), que intervengan pequeñas y medianas empresas, que su importe no sea muy significativo, y que no intervengan paraísos fiscales.

IV. RÉGIMEN JURÍDICO DE LOS SISTEMAS INSTITUCIONALES DE PROTECCIÓN A EFECTOS DE SU CONSIDERACIÓN COMO GRUPOS CONSOLIDABLES DE ENTIDADES DE CRÉDITO (ART. 25).-

Se establece que las entidades de crédito que se vayan a integrar en un sistema institucional de protección (SIP para Bancos y Cajas de Ahorros), podrán instar al Banco de España que solicite informe a la Dirección General de Tributos, sobre las consecuencias tributarias de la integración, con el objeto de asegurar la neutralidad fiscal de la operación.

El informe de la D.G. de Tributos se emitirá en el plazo de un mes, sobre la base de la concurrencia de los requisitos ya comprobados por el Banco de España, y tendrá efectos vinculantes para la Administración Tributaria.

Para más información: A. Pedrós (T. 93 217 52 14)

