

LEY DE PRESUPUESTOS PARA 1994 Y MEDIDAS COMPLEMENTARIAS

José Antonio Antón

I. INTRODUCCION: RECONOCIMIENTO DE UN ACIERTO INICIAL.

Tradicionalmente, el último trimestre de cada año ha aportado como elemento fundamental de análisis y debate el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado. Pero este año, además, y como consecuencia de la doctrina fijada por la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1992, de 14 de mayo, la Ley de Presupuestos viene acompañada por otras medidas legislativas "que coadyuvan al cabal cumplimiento de los objetivos económicos previstos en ella", como señala la exposición de motivos del Proyecto de Ley de Medidas Fiscales y de reforma del Régimen Jurídico de la Función Pública y de la Protección por Desempleo.

En nuestro país, durante muchos años, las leyes de presupuestos habían venido siendo el vehículo al que se incorporaban reformas del ordenamiento público que afectaban al sistema fiscal, al régimen funcional y a la organización de la Administración, principalmente. Se trataba de una *evidente corruptela* -por más que haya perdurado en el tiempo, como lo muestra el hecho de que prácticamente todas las reformas tributarias de nuestra postguerra, salvo la de 1964, se hayan incorporado a leyes de presupuestos, a la que la propia Constitución en vigor trata de poner coto al declarar en su artículo 134.7 que la Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Si bien podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea. ¿Por qué decimos que encubría éste actuar una corruptela? Pues por la obvia razón de que el tiempo disponible para el debate de la Ley de Presupuestos es limitado y, además, las normas reguladoras de su tramitación parlamentaria determinan una disminución de las facultades parlamentarias que carece de justificación cuando la Ley incorpora normas en materias distintas de la estricta previsión de ingresos y habilitación de gastos, propia de la Ley Presupuestaria.

Se justifica pues, plenamente, la sana doctrina de la STC 76/1992 que exige, para regular en la Ley de Presupuestos una materia "distinta a su núcleo mínimo necesario e indispensable (previsión de ingresos y habilitación de gastos)", que "esa materia tenga relación directa con los gastos e ingresos que integran el presupuesto o con los criterios de política económica de la que ese Presupuesto es el instrumento y que, además, su inclusión en dicha Ley esté justificada, en el sentido de que sea un complemento necesario para la mejor inteligencia y para la mejor, y más eficaz, ejecución del Presupuesto y, en general, de la política económica". "El cumplimiento de estas dos condiciones resulta, pues, necesario para justificar la restricción de las competencias del poder legislativo, propia de las leyes de Presupuestos, y para salvaguardar la seguridad jurídica que garantiza el artículo 9.3 CE, esto es, la certeza del Derecho que exige que una ley de contenido sustancialmente definido, como es la Ley de Presupuestos Generales, no contenga más disposiciones que las que correspondan a su función constitucional (artículo 66.2 y 134.2 CE)".

En consecuencia, en este último trimestre de 1993, la atención ha de fijarse en dos Leyes: la de Presupuestos -que incorporará las modificaciones tributarias que las leyes propias de cada tributo prevén- y la de medidas que coadyuvan al cumplimiento de los objetivos económicos de la Ley de Presupuestos que, en esta ocasión, afectan a materias tributarias, a la reforma del régimen jurídico de la función pública y a la protección por desempleo.

II. LAS MEDIDAS TRIBUTARIAS.

Con objeto de conseguir una mayor claridad expositiva ordenaremos las medidas tributarias en función del tributo al que afectan, con independencia del Proyecto de Ley en el que se contienen.

A. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

1. Prestaciones sociales. Sometimiento a gravamen.

En uso de la habilitación concedida por la Ley 19/1991, reguladora del Impuesto, que permite a la Ley de Presupuestos modificar las exenciones, ésta se suprime en cuanto a las prestaciones de desempleo, que quedarán gravadas por el Impuesto como rendimientos del trabajo personal y se recorta el ámbito de la exención cuando se trate de prestaciones por incapacidad permanente ya que se exige que sea absoluta o gran invalidez.

2. Tarifa del impuesto.

La tarifa -tanto la escala individual como la conjunta- no es objeto de variación alguna respecto de la aplicable en 1993, lo que evidentemente significa *no tener en cuenta los efectos que la inflación supone sobre los tipos del impuesto* (continuación de los efectos recaudatorios de la "remora fiscal").

3. Deducciones de la cuota.

Se incrementa en 2.000 pesetas (de 50.000 a 52.000 pesetas) la deducción adicional por descendientes o ascendientes que sean invidentes, mutilados o inválidos, así como los requisitos cuantitativos para la aplicación de la deducción por alquiler, elevando de 2.000.000 a 3.000.000 de pesetas el máximo de la base imponible del sujeto pasivo (4.500.000 en lugar de 3.000.000, en caso de tributación conjunta).

Por último, actualiza las remisiones normativas para la determinación de lo que ha de entenderse por rehabilitación de viviendas a efectos de la deducción por inversiones remitiéndonos a los Reales Decretos 1932/1991 y 726/1993 en lugar del anteriormente recogido (Real Decreto 2329/1983).

4. No sujeción de incrementos patrimoniales.

Por su parte, el Proyecto de Ley de Medidas Fiscales ha reducido el ámbito de aplicación del supuesto de no sujeción de los incrementos de patrimonio que se pongan de manifiesto como consecuencia de transmisiones onerosas que no superen las 500.000 pesetas durante el año natural, declarando su inaplicabilidad cuando dicho importe proceda, en todo o en parte, de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital social o patrimonio de las Instituciones de Inversión Colectiva.

La sujeción a gravamen, sin embargo, se exceptiona para los años 1994 y 1995 si el importe obtenido se invierte, en el mismo año, *en un plan de ahorro popular (que continúa pendiente de regulación reglamentaria)*. En este caso, no se exige que se cumpla el requisito de que el importe comprobado del patrimonio del sujeto pasivo al finalizar el período de la imposición exceda del valor que arroja su comprobación al comienzo del período, al menos en la cuantía de la inversión realida.

5. La recaudación ante todo.

Como resulta fácil observar las modificaciones que se introducen en el Impuesto sobre la Renta -o la falta de modificaciones, en lo que a las tarifas del Impuesto se refiere- van dirigidas a mantener o potenciar su capacidad recaudatoria, sin que sea posible vislumbrar, por el momento, la intención de que el Impuesto pueda utilizarse como instrumento para la consecución de otras finalidades. En efecto, *los esperados Planes de Ahorro Popular siguen pendientes de implantación, que habrá de realizarse por vía reglamentaria*, por lo que las dos reformas realmente sustantivas (sometimiento de prestación de desempleo y limitación de la no sujeción de incrementos patrimoniales) van dirigidas, como acabamos de decir, a potenciar la recaudación del tributo.

B. Impuesto sobre Sociedades.

1. El Proyecto de Ley de Presupuestos.

a) Tipos de gravamen.

El artículo 78 del Proyecto mantiene exactamente en los mismos términos los tipos de gravamen (general, especiales y para no residentes) que estén vigentes para 1993. No hay, pues, variación alguna a este respecto.

b) Pagos a cuenta.

En materia de pagos a cuenta se introduce la novedad de que se permite al sujeto pasivo una opción respecto del modo de calcular el pago. Se mantiene el sistema vigente (20 por 100 de la cuota a ingresar por el último ejercicio cerrado cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido en dichas fechas) pero, alternativamente, se permite realizar el pago a cuenta sobre la parte de base imponible del período de los tres meses, nueve u once primeros meses de cada año natural.

Cuando el período impositivo no coincida con el año natural el pago a cuenta se realizará sobre la parte de base imponible correspondiente a los días transcurridos desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior a cada uno de los períodos señalados.

En esta modalidad, el importe del pago a cuenta se determinará aplicando el 20 por 100 sobre la citada base imponible, deduciendo las retenciones practicadas sobre los ingresos del sujeto pasivo y los pagos e ingresos a cuenta efectuados.

Esta opción deberá aplicarse a todos los pagos a cuenta correspondientes al mismo ejercicio.

Parece claro que el nuevo sistema (parecido al que, también opcionalmente, se concede a empresarios y profesionales para los pagos a cuenta en el IRPF) tiene por objeto permitir a las sociedades adecuar mejor sus pagos a la situación económica del año, que puede ser notoriamente peor que la del ejercicio base para el cálculo del pago a cuenta por el sistema anterior.

c) Deducción por inversiones.

Algunas novedades que introduce en este ámbito la Ley de Presupuestos. En general, puede decirse que se aumentan los límites cuantitativos de los incentivos ya existentes. Así:

1) En relación con la creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, o con los gastos de propaganda y publicidad de proyección extranual, el porcentaje de deducción se eleva del 20 al 25 por 100.

2) Se crea un nuevo concepto de deducción: los sujetos pasivos podrán deducir el 5 por 100 de la diferencia existente entre los gastos de formación profesional de su personal deducibles en el ejercicio y los correspondientes al ejercicio precedente, minorados ambos en el importe de las subvenciones recibidas para la realización de dichas actividades e imputadas, a efectos fiscales, como ingreso de cada ejercicio.

A estos efectos se considerará formación profesional el conjunto de acciones formativas desarrolladas por una empresa, directamente o a través de terceros, dirigido a la actualización, capacitación o reciclaje de su personal y exigido por el desarrollo de sus actividades o por las características de los puestos de trabajo. En ningún caso se entenderán como gastos de formación profesional los que, de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta, tengan la consideración de rendimientos del trabajo personal.

3) Por último, el límite del 25% de la cuota líquida para las deducciones por inversiones en activos fijos materiales nuevos, edición de libros y producción cinematográfica que permitan la confección de un soporte físico, previo a su producción industrial seriada, gastos de investigación y desarrollo y bienes inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, se eleva al 35%.

En todo lo demás, en lo que a deducción por inversiones se refiere, rigen las mismas reglas que para el año 1993.

2. El Proyecto de Ley de medidas fiscales.

La novedad estelar es la contenida en este Proyecto que extiende a todo el territorio nacional la iniciativa vasca que se ha dado en llamar "vacaciones fiscales" para las sociedades de nueva creación.

En este sentido, el artículo 2º del Proyecto concede una bonificación en la cuota del Impuesto sobre Sociedades del 95% aplicable a los períodos impositivos que se inicien durante 1994, 1995 y 1996 a las sociedades que se constituyan desde la entrada en vigor de la Ley de Medidas Fiscales y el 31 de diciembre de 1994. La bonificación sólo se aplicará a los rendimientos procedentes de explotaciones económicas.

Los requisitos para el disfrute de esta bonificación son los siguientes:

1. El promedio de plantilla medido en personas/año ha de ser superior a tres trabajadores e inferior a veinte, en todos y cada uno de los períodos impositivos en que se disfrute de la bonificación.

2. Antes del 1 de enero de 1995 ha de realizarse una inversión en activos fijos nuevos superior a 15 millones de pesetas. Esta inversión ha de mantenerse durante los períodos impositivos que se inicien en 1994, 1995 y 1996.

3. Las explotaciones económicas no deberán haberse ejercido anteriormente bajo otra titularidad. Se entenderá que así ha sucedido, entre otros, en los supuestos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad.

4. Las explotaciones económicas han de realizarse en local o establecimiento independiente.

5. La participación de socios personas físicas ha de ser superior al 75 por 100 del capital social.

6. No ha de ser de aplicación el régimen de transparencia fiscal.

La base imponible negativa pendiente de compensación en el último de los períodos impositivos a que se extiende la bonificación únicamente será compensable en la parte que exceda de las bases imponibles positivas habidas en los mismos sin que sea aplicable a esta compensación la limitación de cinco años inmediatos y sucesivos que establece la Ley del Impuesto sobre Sociedades (artículo 18).

Esta bonificación es incompatible con cualquier otro beneficio fiscal, salvo la exención por reinversión del producto obtenido en la enajenación de elementos materiales del activo fijo de las Empresas y la posibilidad de amortización especial prevista en el artículo 12 del Real Decreto-Ley 3/1993, de 26 de febrero.

La polémica que esta medida ha suscitado es, posiblemente, excesiva. Como ya se ha señalado por un buen número de expertos, en rigor, el sacrificio recaudatorio puede no ser demasiado importante porque, justamente, es en sus primeros años de funcionamiento cuando las empresas obtienen menores beneficios -en caso de que su resultado sea positivo-.

Más peligroso puede resultar -como también se ha puesto de manifiesto- que la ventaja pueda ser utilizada para "lavar dinero negro", reflejando en empresas de nueva creación beneficios inexistentes en su actividad, que proceden de obras fuentes ignoradas por el Fisco.

En otro caso, si la medida potencia la creación de fuentes de trabajo habrá de ser bien recibida.

C. Impuesto sobre el patrimonio.

El proyecto de ley de medidas fiscales establece la exención de los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta, así como de las participaciones en sociedades, siempre que concurren las condiciones siguientes:

- a) Que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de su patrimonio mobiliario o inmobiliario.
- b) Que, cuando la entidad revista forma societaria no concurren en ella las circunstancias que hacen aplicable el régimen de transparencia.
- c) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea superior al 25 por 100.
- d) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

La exención sólo alcanza el valor de las participaciones en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma y el valor total del patrimonio neto de la entidad.

El Proyecto de Ley remite a la determinación reglamentaria los requisitos que deben concurrir para que sea de aplicación la exención, en los bienes, derechos y deudas necesarias para el desarrollo de una actividad empresarial, así como en las condiciones de las participaciones en entidades.

En sus líneas fundamentales, *la exención ha tomado como ejemplo la existente en el impuesto francés de solidaridad sobre el patrimonio* que fue restablecido a partir de 1 de enero de 1990, por el artículo 26 de la Ley de Finanzas para 1989, mediante el restablecimiento de la mayor parte de las disposiciones que regulaban el antiguo impuesto sobre los grandes patrimonios que estaba en vigor de 1982 a 1986. En el impuesto francés quedan exentos los denominados "bienes profesionales", que se agrupan en tres categorías: los afectos a una explotación individual, las acciones o participaciones de sociedades y algunos bienes rústicos.

Los primeros son aquellos que resultan necesarios para el ejercicio, como actividad principal de su propietario, de una actividad industrial, comercial, artesanal, agrícola o profesional.

Dentro de las participaciones societarias se distingue según se trate de sociedades de personas sometidas al Impuesto sobre la Renta o sociedades sometidas al Impuesto sobre Sociedades. En el primer caso, las participaciones, cualquiera que sea el porcentaje que representen del capital, están exentas cuando su titular ejerce en la sociedad su actividad profesional principal.

En el segundo caso, aparte de que los titulares de las acciones ejerzan funciones de dirección en la sociedad se requiere un porcentaje mínimo de participación del 25% del capital. Además, la actividad de la sociedad habrá de ser industrial, comercial, artesanal, agrícola o profesional.

Por último, también quedan exentos los bienes de naturaleza rústica afectos a explotaciones agrícolas.

La importancia práctica de esta exención está fuera de toda duda, si bien queda la sombra que puede proyectar una reglamentación exageradamente puntillosa que reduce significativamente su amplitud. En todo caso, la desigualdad que representa en relación con otras categorías de contribuyentes hubiera podido paliarse mediante la elevación del mínimo exento general.

D. La imposición indirecta.

En el ámbito de la imposición indirecta, y dejando al margen los retoques de tipos de gravamen en los impuestos especiales y transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (en lo que se refiere a transmisiones y rehabilitaciones de títulos y grandezas) así como en las tasas de la Hacienda estatal y en el gravamen del juego, las novedades fundamentales son las siguientes:

1. La creación de una nueva tasa, en el Proyecto de Ley de Medidas Fiscales por expedición del Título de Técnico de Empresas y Actividades Turísticas.

2. En el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido el Proyecto de Ley de Presupuestos contiene tres normas: a) una mayor precisión del concepto de primera entrega a efectos de la exención de las segundas y posteriores entregas de edificaciones; b) prohíbe a los sujetos pasivos a quienes sea aplicable el régimen especial de recargo de equivalencia la renuncia a las exenciones contenidas en los números 20, 21 y 22 del apartado 1 del artículo 20 (la correspondiente a actividades inmobiliarias) y c) da nueva redacción a la determinación de las viviendas a las que es de aplicación el tipo del 3%.

Más importancia tiene el Proyecto de Ley de Medidas Tributarias pues en él se trata de un problema que se ha venido suscitando con reiteración en este Impuesto sin que, hasta el momento, se le haya dado adecuada solución. Nos referimos al supuesto de que el destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, medie una declaración judicial de quiebra o suspensión de pagos. En estos casos y con autorización de la Administración, previa

solicitud del interesado, será procedente la modificación de la base imponible en la cuantía que corresponda.

E. Tributos locales.

En cuanto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Proyecto de Ley de Presupuestos prevé la actualización de los valores catastrales mediante la aplicación de un coeficiente del 3,5% y en relación con el Impuesto sobre Actividades Económicas se introducen algunas modificaciones en las tarifas y en la instrucción del Impuesto.

Por su parte, la Ley de Medidas Fiscales hace renacer para el actual Impuesto sobre Bienes Inmuebles la exención que tenían concedida en la antigua contribución Urbana los centros docentes privados acogidos al régimen de conciertos educativos, en tanto mantengan su condición de centros concertados y para dotar de mayor flexibilidad al Impuesto sobre Actividades Económicas se convierte el coeficiente de incremento regulado en el artículo 88 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en un coeficiente de modificación que permite a los Ayuntamientos graduar el incremento o disminución de los recursos procedentes de este impuesto. También se modifica el llamado índice de situación, con la finalidad de disciplinar la actuación de los Ayuntamientos, estableciendo dos medidas correctoras: limitación del mínimo de categorías de calles que pueden establecer los Municipios atendiendo a su población de derecho y limitación del valor del índice atribuida a una calle con respecto al atribuido a la categoría superior o inferior de aquella.

Por último, se prevé la posibilidad de una bonificación para los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de actividades empresariales clasificadas en la Sección 1ª de las tarifas del impuesto con la finalidad de fomentar la creación de nuevas empresas y la generación de empleo.

III. MEDIDAS DE REFORMA DEL REGIMEN JURIDICO DE LA FUNCION PUBLICA.

En este ámbito, el Proyecto de Ley considera necesario articular medidas que, a partir de la racionalización y ajuste de la estructura de las organizaciones administrativas, mejore el rendimiento de los recursos humanos de la Administración pública sometiendo su planificación y gestión a procesos dotados de mayor agilidad y eficacia, optimizando los costes de personal.

Para ello, los Planes de Empleo se configuran como instrumentos esenciales para el planteamiento global de las políticas de recursos humanos de las distintas organizaciones administrativas y que tratan de adecuar el mercado interno de trabajo a las necesidades reales de la propia Administración para incrementar su eficiencia.

Se regulan nuevas figuras como la reasignación de efectivos y la situación administrativa de expectativa de destino y una nueva modalidad de excedencia forzosa combinando las medidas encaminadas a situar los efectivos de personal disponibles en las áreas o *sectores necesitados de ellos*, con una serie de medidas en materia de retribuciones y de provisión de puestos de trabajo a los funcionarios afectados por la reasignación de efectivos, acorde con el principio tradicional de estabilidad en el empleo de la función pública.

Por último, se establecen medidas complementarias, como la excedencia voluntaria incentivada, la jubilación anticipada incentivada y la cesación progresiva de actividades que flexibilizan el marco jurídico de la función pública española.

IV. MEDIDAS DE REFORMA DE LA PROTECCION POR DESEMPLEO.

Sin perjuicio del compromiso del Gobierno de aprobar un Proyecto de Ley que consolide y ordene coherentemente la protección en el ámbito de un sistema racional, la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley señala que las reformas que incorpora tienden a compatibilizar la

protección efectiva con el equilibrio presupuestario del importante gasto en desempleo, que, en términos de participación en el PIB ha pasado del 2,7% al 3,5% en el período 1985-1993. Por ello se adoptan las siguientes medidas:

a) La involuntariedad de la situación de desempleo debe ser demostrada mediante la búsqueda activa de empleo, la aceptación de las ofertas adecuadas que proporciona el servicio público de empleo o la participación en acciones de formación o reconversión profesionales.

b) Se requiere la existencia de una situación protegible derivada de la ausencia de rentas. En este sentido, se aplaza el pago de la prestación durante un tiempo relacionado con la cuantía de la indemnización percibida como consecuencia de la pérdida del trabajo.

c) Se aproxima la cuantía de la prestación a los porcentajes legalmente previstos en relación con las rentas netas dejadas de percibir por el trabajador, hasta ahora muy distorsionados por los topes mínimos garantizados con independencia de la situación, personal o familiar, del trabajador y la no retención de las correspondientes aportaciones del trabajador a la Seguridad Social.

d) Se reordena la protección por desempleo de nivel asistencial, reconsiderando los requisitos exigidos para tener derecho al subsidio y revisando, en consecuencia, el concepto de responsabilidades familiares y el nivel de rentas de la unidad familiar, en coherencia con la protección dispensada mediante las prestaciones de nivel no contributivo de la Seguridad Social.

e) Por último, y teniendo en cuenta la persistencia de conductas socialmente insolidarias en el disfrute indebido de prestaciones por desempleo, cometidas por los propios beneficiarios de la protección y por los empresarios que los contratan irregularmente, se modifican los preceptos de la Ley 31/1984, de 2 de agosto, de Protección por Desempleo y de la Ley 8/1988, de 7 de abril, sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social, cuya aplicación se ha mostrado insuficiente para corregir conductas sancionables, bien por la deficiente regulación de las obligaciones que corresponden a los desempleados, bien por la inadecuada tipificación de las infracciones cometidas por los empresarios, los trabajadores o por connivencia entre ambos, o bien por las dificultades formales que podrían impedir un mejor funcionamiento de la inspección laboral.