

# Tributos y Proyecto de Ley de Presupuestos

José Antonio Antón\*

## I. Introducción

Todas las leyes de Presupuestos Generales del Estado posteriores a 2004 (leyes de 2005 y siguientes) vienen incorporando, como una fórmula de estilo, una amplia referencia, en su Preámbulo, a la relación entre la ley de presupuestos y las modificaciones tributarias. Y eso mismo hace el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2011. Muy resumidamente, los puntos esenciales de esta fórmula son los siguientes:

1.- El contenido esencial de la ley anual de Presupuestos Generales del Estado está constituido por la previsión de Ingresos y la autorización de los gastos del Estado. Junto a este contenido necesario, eventualmente puede incluir normas sobre materias o cuestiones que guarden relación directa con las previsiones de ingresos, las habilitaciones de gasto o los criterios de política económica general.

2.- El Tribunal Constitucional ha señalado que el criterio de temporalidad no resulta determinante de la constitucionalidad o no de una norma desde la perspectiva de su inclusión en una Ley de Presupuestos. Por ello, nada impide incluir en estas leyes preceptos de carácter plurianual o indefinido.

3.- En materia tributaria, el apartado 7 del artículo 134 de la Constitución dispone que la Ley de Presupuestos no puede crear tributos aunque sí modificarlos cuando una Ley Tributaria sustantiva así lo prevea.

De estos tres puntos, merecen un mayor comentario el segundo y el tercero.

En cuanto al segundo —la inclusión de preceptos de carácter plurianual o indefinido—, el proyecto de ley de presupuestos para 2011, con indudable acierto, corrige la pernicioso tendencia de leyes anteriores de limitar la vigencia de muchas de sus normas con carácter exclusivo al año correspondiente al presupuesto. Es esta una corrección que evita las dudas que se suscitan cuando una norma temporal agotaba el plazo de su vigencia. ¿Suponía la plena derogación o resucitaba la anterior norma indefinida? Para evitar problemas se repetía una y otra vez la norma temporalmente vigente, con la consiguiente falta de seguridad jurídica. Como queda dicho, el actual proyecto zanja esta situación modificando con carácter permanente aquellos preceptos a los que da nueva redacción.

Más complicado puede ser el comentario a la tercera cuestión: la modificación de los tributos en las leyes de presupuestos.

La razón del artículo 134.7 de la Constitución es clara. Su objetivo es evitar que la premura del debate presupuestario impida un debate sereno de las modificaciones tributarias. Así lo tiene reconocido el propio Tribunal Constitucional en su Sentencia 65/1987, de 21 de mayo.

Tanto la Sentencia del Tribunal Constitucional 63/1986, como la 76/1992 y la 203/98 fijaron criterios en el sentido de limitar las posibilidades de regulación de materias que exceden del ámbito presupuestario y su consecuencia fue la aparición de las llamadas “leyes de acompañamiento”. Al tiempo que la ley de presupuestos, se presentaba y debatía otro texto en el que se incorporaban

\* FUNCAS.

todas aquellas materias que antes quedaban incluidas en la ley presupuestaria pero que no tenían la necesaria relación de conexión con el presupuesto del ejercicio. Claro está que de esta forma se eludía prácticamente el sentido interno del art. 134.7 de la Constitución. Se justifica, por ello, que las críticas a estas "leyes de acompañamiento" determinaran su desaparición, al menos, en la esfera estatal. Lo que ocurre es que el remedio es posiblemente peor que la enfermedad porque, al carecer del refugio de las leyes de acompañamiento, se acude al expediente de incluir, en cualquier ley que se encuentra en tramitación, aquellas normas que, por su urgencia, se entiende que deben ser aprobadas lo antes posible. El caso de la nueva regulación del régimen tributario de las SICAV se analiza más adelante.

¿En qué condiciones pueden modificarse las leyes tributarias en la ley de presupuestos? También en este punto el Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de pronunciarse. Así, su Sentencia 27/1981, de 20 de julio señala que las modificaciones tributarias pueden realizarse en las leyes de presupuestos cuando exista previa habilitación por ley tributaria sustantiva. Es preciso, pues, que las leyes reguladoras de los tributos determinen qué materias son las que pueden modificarse a través de las leyes de presupuestos.

Veamos, ahora, rápidamente las principales novedades que incorpora en materia tributaria, el proyecto de ley de presupuestos para 2011.

## II. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Cuatro cuestiones llaman especialmente la atención en relación con el Impuesto sobre la Renta. La primera, como apuntábamos más arriba, es la conversión en definitivas de algunas de las modificaciones introducidas con carácter temporal por la anterior Ley de Presupuestos, sin variación en su actual cuantía: mínimos del contribuyente, personal y familiar, por descendientes y ascendientes y por discapacidad. Se suprime, además, la deducción por nacimiento o adopción.

En segundo lugar, en materia de tarifa, se modifica la actualmente aplicable a la base liquidable general reduciendo en 3,36 por 100 el tipo más bajo, aplicable hasta 17.707,20 euros y estableciendo dos tramos más en la tabla: entre 55.000 y 120.000,20 euros, que se grava al 22,5 por 100 y de 175.000,20 en adelante, al tipo del 23,5 por 100. En cuanto a los tipos de gravamen del ahorro se fijan en el 9,5 por 100 hasta seis mil euros y 10,50 por 100 desde 6.000,01 euros en adelante.

Las tarifas autonómicas se desconocen por el momento, ya que, de acuerdo con el art. 46 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, y se modifican determinadas normas tributarias, las comunidades autónomas podrán asumir competencias normativas sobre la escala autonómica aplicable a la base liquidable general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con la única limitación de que esta escala deberá ser progresiva. Sin embargo, las comunidades autónomas no podrán regular los tipos de gravamen autonómicos de la base liquidable del ahorro y los aplicables a determinadas categorías de rentas, que serán los que a estos efectos se determinen por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de modo que coincidirá con los tipos del Estado (9,5 y 10,50 por 100, según detalle ya expuesto).

En la misma supuesta línea de mejorar la distribución de la renta, se modifica la tributación de las retribuciones plurianuales introduciendo un límite de 300.000 euros en la cuantía del rendimiento íntegro sobre la que se aplicará la reducción del 40 por 100.

La tercera novedad es, sin duda, la nueva regulación de la deducción por inversión en vivienda ya que queda limitada su aplicabilidad a aquellos contribuyentes cuya base imponible sea inferior a 24.107,20 euros. La base máxima de deducción se cifra en 9.040 euros anuales, cuando la base imponible sea igual o inferior a 17.707,20 euros anuales. Cuando la base imponible esté comprendida entre 17.707,20 y 24.107,20 euros anuales la base máxima de deducción será 9.040 euros menos el resultado de multiplicar por 1,4125 la diferencia entre la base imponible y 17.707,20 euros anuales. No obstante, para los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda o hubieran realizado obras o instalaciones de adecuación de la vivienda habitual de personas con discapacidad se mantiene el régimen actual, con independencia de la cuantía de sus bases imponibles.

Quizá con la finalidad de impulsar el incremento del número de viviendas en alquiler, se incrementa la reducción del rendimiento neto en los supuestos de arrendamiento de viviendas en un 10 por 100, de manera que pasa del 50 por 100 al 60 por 100. Esta ventaja, en parte queda compensada por la minoración de 35 a 30 años de edad de los inquilinos para poder gozar de la reducción del 100 por 100 del rendimiento. Transitoriamente se mantiene la edad de 35 años para los contratos que se hubieran celebrado con el arrendatario antes de 1 de enero de 2011.

En cuarto lugar, la reforma del régimen tributario de las sociedades de inversión de capital variable (SICAV).

En primer término ha de señalarse que la reforma aparece prevista tanto en el proyecto de ley de presupuestos para 2011 como en el de almacenamiento geológico de dióxido de carbono (enmiendas 49 y 50 de adición). En ambos casos la redacción de los apartados 1 y 2 del artículo 94 de la Ley 35/2006 (del Impuesto sobre la Renta), es idéntica ¿Cuál es la extraña razón de esta duplicidad? Puede entenderse que existen dudas razonables sobre la adecuación al art. 134.7 de la Constitución por parte del proyecto de ley de presupuestos. Como hemos señalado más arriba, las leyes de presupuestos necesitan contar con la habilitación de las leyes sustantivas para abordar modificaciones tributarias. Por su parte, la disposición final sexta de la Ley del Impuesto sobre la Renta determina que “la Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá modificar, de conformidad con lo previsto en el apartado 7 del artículo 134 de la Constitución Española: a) la escala y los tipos del impuesto y las deducciones de la cuota. b) los demás límites cuantitativos y porcentajes fijos establecidos en esta Ley.” Como veremos en seguida, la reforma del régimen de las SICAV es más amplia que lo que aparece autorizado por la Ley del Impuesto, de modo que para evitar el riesgo de la declaración de inconstitucionalidad, se traslada la regulación al señalado proyecto de ley de almacenamiento geológico de dióxido de carbono —en el que, por otra parte, se incluyen otras normas relativas al catastro y al impuesto sobre sucesiones—.

De aprobarse los dos proyectos de ley nos encontraremos con una curiosa duplicidad de regulación, idéntica en ambos textos, lo que no deja de ser una extraña anomalía. Una solución podría ser, simplemente, suprimir el artículo 66 del proyecto presupuestario.

Dejando de lado estos aspectos formales, ¿en qué consiste el nuevo régimen de las SICAV? La amplia polémica que, durante los últimos meses, se ha suscitado en torno a estas sociedades se salda sometiendo a tributación, como rendimiento del capital mobiliario, las devoluciones de aportaciones en el supuesto de reducción de capital de estas entidades, con el límite de la mayor de las siguientes cuantías:

- El aumento del valor liquidativo de las acciones desde su adquisición o suscripción hasta el momento de la reducción de capital social.
- Cuando la reducción de capital proceda de beneficios no distribuidos, el importe de dichos beneficios. A estos efectos, se considerará que las reducciones de capital, cualquiera que sea su finalidad, afectan en primer lugar

a la parte del capital social que provenga de beneficios no distribuidos, hasta su anulación.

El exceso sobre el citado límite minorará el valor de adquisición de las acciones afectadas, de acuerdo con las reglas del artículo 33.3.a de la Ley del Impuesto hasta su anulación. A su vez, el exceso que pudiera resultar se integrará como rendimiento del capital mobiliario procedente de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, en la forma prevista para la distribución de la prima de emisión.

En ningún caso resultará de aplicación la exención prevista en la letra y) del artículo 7 de la Ley del Impuesto (la exención de 150 euros para los dividendos).

En consecuencia, parece entenderse que lo que se pretende no es, pura y simplemente, gravar la aportación devuelta, sino los beneficios que hayan venido incorporados desde la suscripción o adquisición de las acciones bien por la vía del aumento de su valor liquidativo o mediante aumento de capital con cargo a reservas que hayan incrementado el valor de las acciones.

El exceso sobre el límite señalado (que se correspondería con la verdadera reducción de capital) tendría el tratamiento general que se otorga a las reducciones de capital en el artículo 33.3.a de la Ley del Impuesto sobre la renta, es decir, minorará el valor de las acciones hasta su anulación, y, en su caso, el exceso resultante tributará como rendimiento del capital. Por último, en cuanto a las distribuciones de la prima de emisión de las acciones, tributa en su totalidad como rendimiento del capital, sin que en este caso se aplique la minoración del valor de adquisición de las acciones.

### III. Impuesto sobre Sociedades

Aparte de la habitual fijación de coeficientes de corrección monetaria aplicables en el supuesto de transmisión de elementos patrimoniales, y de la regulación del pago fraccionado del impuesto, el proyecto incorpora tres normas.

En primer lugar, la inaplicación de la deducción del fondo de comercio financiero a las adquisiciones de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea realizadas a partir de 21 de diciembre de 2007.

La razón de ser de este proyecto viene dada por la declaración de ilegalidad formulada por la Comisión Europea,

que entendió esta deducción ocasionadora de distorsiones a la competencia por otorgar una ventaja injustificada a las empresas españolas en el contexto de las ofertas públicas de adquisiciones competitivas. En consecuencia, la deducción no es aplicable a las adquisiciones realizadas a partir de 21 de diciembre de 2007, pero las deducciones practicadas antes de esa fecha podrán seguir aplicándose hasta que expire el plazo de veinte años previsto por la legislación española.

Ahora bien, el precepto se refiere exclusivamente a las adquisiciones de participaciones en entidades residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea por lo que parece que la fijación definitiva de este régimen queda aún pendiente de las negociaciones con la Comisión.

En segundo lugar, en paralelo con la norma prevista a efectos del Impuesto sobre la Renta, en el caso de reducción de capital con devolución de aportaciones realizadas por sociedades de inversión de capital variable también se limita el importe de la base tributaria al aumento del valor liquidativo de las acciones desde su adquisición o suscripción hasta el momento de la reducción de capital. Como allí apuntamos parece que lo que se trata de gravar es, justamente, la parte de los beneficios acumulados en el valor de las participaciones que se ha ido produciendo en el periodo de su tenencia por parte de la SICAV.

Por último, se amplía durante tres ejercicios el disfrute de los beneficios fiscales correspondientes a las empresas de reducida dimensión que superen el umbral de ocho millones de euros de cifra de negocios que posibilita acogerse al régimen de estas empresas, incluso cuando dicho límite se rebase como consecuencia de una operación de reestructuración empresarial, siempre que todas las entidades intervinientes tengan la condición de empresa de reducida dimensión.

---

#### **IV. Impuesto sobre la Renta de no residentes**

En el ámbito de este impuesto, a efecto de la exención de los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea o a los establecimientos permanentes de aquellas situadas en otros Estados miembros, se reduce al 5 por 100 la participación que ha de ostentar una sociedad en el capital de otra para gozar de la consideración de sociedad matriz, como requisito para el goce de la exención.

---

#### **V. Impuestos locales**

El proyecto de ley, en atención a la situación del mercado inmobiliario mantiene los valores catastrales de los bienes inmuebles. Siendo esto así cabe preguntarse si realmente era necesaria la inclusión de este art. 77 en el Proyecto de Ley.

---

#### **VI. Impuesto sobre el Valor Añadido**

Las modificaciones introducidas en este tributo tienen carácter técnico para incorporar dos directivas comunitarias.

La primera, la Directiva 2009/69/CE del Consejo, de 25 de junio de 2009, trata de establecer una estrategia antifraude a escala comunitaria para combatir el que puede producirse en operaciones de importación. La importación de bienes está exenta del IVA si está seguida de una entrega o transferencia de esos bienes a un sujeto pasivo en otro Estado miembro. Para impedir posibles operaciones fraudulentas, aprovechando divergencias aplicativas en los distintos Estados miembros, se especifican una serie de condiciones mínimas a nivel comunitario, básicamente en relación con el cumplimiento de requisitos reglamentarios.

La segunda, la Directiva 2009/162/UE del Consejo de 22 de diciembre de 2009, afecta a la importación y lugar de imposición de las entregas de gas y electricidad.

---

#### **VII. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**

Como ya es habitual, se modifica la escala aplicable a la rehabilitación y transmisión de títulos y grandezas, incrementándola ligeramente.

---

#### **VIII. Impuestos especiales**

En el ámbito del Impuesto sobre las Labores del Tabaco, se introducen algunas modificaciones en cuanto a la definición técnica de cigarrillos y cigarrillo. En este caso, no parece plantearse problemas de exceso por parte de la Ley de Presupuestos por cuanto la Disposición Final de la Ley de Impuestos Especiales (ley 38/1992) prevé expresamente la posibilidad de modificaciones que, en general,

procuren el mantenimiento del texto de la ley ajustado a la normativa comunitaria.

---

## IX. Otros tributos

Con carácter general, se actualizan al 1 por 100 los tipos de cuantía fija de las tasas de la Hacienda estatal, con excepción de aquellas que se hubieran creado o actualizado en el año 2010. Asimismo se retocan determinadas tasas, aumentándolas o reduciéndolas.

---

## X. Conclusión

El rápido repaso de las normas fiscales contenidas en el proyecto de ley de presupuesto muestra la necesidad de proceder a una revisión profunda de nuestro sistema tributario, especialmente en lo que se refiere a los impuestos sobre la renta y sociedades; sobre todo, porque el grado de complejidad que han alcanzado estos tributos hace, en muchos casos, muy difícil su comprensión y, consecuentemente, alcanzar el deseable grado de aceptación por parte de los contribuyentes.