

Incentivos fiscales frente a la crisis

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Impuesto sobre Sociedades

Primer Concurso de Fiscalidad

Facultad de Economía – APAFCV

Seudónimo: Tribufa

Índice

| | |
|---|----|
| 1. Introducción | 3 |
| 2. Medidas e incentivos fiscales..... | 5 |
| 2.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas..... | 5 |
| 2.1.1. Medidas relativas a vivienda..... | 5 |
| a) Real Decreto Ley 6/2010 | 5 |
| b) Proyecto de Ley de Economía Sostenible | 6 |
| 2.1.2. Medidas relativas a Rendimientos de Actividades Económicas . | 11 |
| 2.1.3. Otras medidas..... | 12 |
| 2.2. Impuesto sobre Sociedades | 13 |
| 2.2.1. Medidas relativas al mantenimiento de empleo | 13 |
| 2.2.2. Otras medidas..... | 15 |
| 2.2.3. Proyecto de Ley de Economía Sostenible | 17 |
| 3. Conclusiones | 19 |
| 4. Bibliografía | 20 |

1. Introducción

En la actualidad estamos viviendo una grave crisis económica y financiera a nivel internacional, que ha afectado sustancialmente al caso de la economía española, pues a ésta se ha unido el fuerte ajuste del sector de la construcción y la promoción inmobiliaria, principal motor de crecimiento hasta mediados de 2007. A partir de este momento ya se empezaron a notar las primeras turbulencias en los mercados financieros, pero fue sobre todo desde la caída de Lehman Brothers cuando la situación empeoró sustancialmente, motivado en gran parte por la pérdida de confianza de los diferentes agentes. Especialmente importante fue la pérdida de confianza en el mercado interbancario, que provocó una escasez de liquidez. Todo esto llevó al Banco Central Europeo, junto con los bancos centrales de las principales potencias mundiales, a tomar una serie de medidas excepcionales con el fin de paliar la situación y no provocar el colapso del sistema financiero internacional.

En España además se produjo el estancamiento del sector de la construcción y la promoción inmobiliaria, aumentando la oferta por encima de la demanda lo que provocó una caída en el precio de la vivienda. Además el problema en este sector tuvo un efecto contagio sobre el resto de actividades, que en mayor o menor medida dependen de aquélla, como puede ser desde los proveedores de materias primas para la construcción, hasta los bares y restaurantes.

En definitiva la crisis se ha ido extendiendo a toda la economía, teniendo consecuencias muy negativas. Por un lado el fuerte crecimiento del número de desempleados. La tasa de paro en España se situó en el primer trimestre de este año en el 20,05%, lo cual no hace sino que evidenciar el problema estructural del mercado laboral español. Por otro lado muchas empresas han cerrado, en especial PYMES –motor de generación de empleo-. Esta desaparición de empresas, o los problemas que las que sobreviven están teniendo, tanto de crédito como de acumulación de stocks por la escasa demanda, unido al hecho de que el sector de la construcción es intensivo en mano de obra, explica en gran parte el aumento del número de desempleados.

Ante esta situación el gobierno se ha visto obligado a tomar una serie de medidas destinadas a impulsar la actividad económica y el empleo, iniciadas en 2008. Estas medidas supusieron un fuerte crecimiento del gasto público, lo cual ha llevado a otro problema adicional, el elevado déficit público, así como el aumento del nivel de deuda pública, que si bien se mantiene en niveles bajos en comparación con otras economías, su ritmo de crecimiento ha sido muy acelerado. A todo esto se añade también el elevado endeudamiento del sector privado residente, que supera el 100% del PIB.

Ante esta situación y las presiones de los mercados internacionales, el gobierno se ha visto obligado a compaginar las medidas destinadas a impulsar la actividad económica y la creación de empleo, con otras encaminadas a reducir el fuerte déficit público, como son las anunciadas el pasado 12 de mayo, y que no han dejado indiferente a nadie.

En el presente trabajo nos vamos a centrar concretamente en las medidas e incentivos fiscales respecto a la imposición directa que se han adoptado, y dentro de ésta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre Sociedades.

Existen además de las que vamos a comentar otras medidas e incentivos respecto a la imposición directa, adoptadas para hacer frente a la crisis, los cuales sería interesante comentar, pero que por su extensión no hemos podido hacer referencia en el presente documento.

El trabajo lo estructuraremos en dos grandes apartados, referidos a cada uno los impuestos citados. Éstos los dividiremos en subapartados, dentro de los cuales haremos una relación de los diferentes artículos que han sido modificados.

En el caso del IRPF los subapartados se refieren a medidas relativas a vivienda, a rendimientos de actividades económicas y a otras medidas. En cuanto al IS, medidas relativas al mantenimiento de empleo, otras medidas y haremos también referencia a algunas que se encuentran concretamente dentro del Proyecto de Ley de Economía Sostenible, respectivamente. En cada uno de los artículos comentaremos los principales cambios introducidos y los objetivos que se persiguen con dicha medida, así como una crítica sobre la misma. Por último finalizaremos el presente trabajo con el apartado de conclusiones.

2. Medidas e incentivos fiscales

2.1 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

2.1.1 Medidas relativas a vivienda

Nos vamos a centrar en primer lugar en las medidas que se incorporan en el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, y en segundo lugar en las modificaciones que incorpora el Proyecto de Ley de Economía Sostenible.

a) Real Decreto-ley 6/2010

Disposición adicional vigésima novena. *Deducción por obras de mejora en la vivienda habitual.*

De los seis ejes a los que se refiere el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, en este punto nos interesa el referido al impulso de la rehabilitación de viviendas, y dentro de ésta a la nueva deducción por obras de mejora en la vivienda habitual¹. En concreto se añade una disposición adicional vigésima novena a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Se establece así una deducción temporal por obras de mejora en la vivienda habitual realizadas desde la entrada en vigor de este Real Decreto-ley hasta el 31 de diciembre de 2012. El hecho de que se establezca un límite en el tiempo tiene como objetivo incentivar la realización de obras en la vivienda habitual o en el edificio en la que ésta se encuentre a corto plazo, en la búsqueda de un impulso a la actividad económica y más concretamente a los sectores afectados como consecuencia del estancamiento del sector de la construcción, al mismo que tiempo que queda plasmado el modelo de desarrollo y crecimiento hacia el que quiere avanzar la economía española, y que se recoge en el Proyecto de Ley de Economía Sostenible. Esto se constata en el objeto de las obras, que tratan de fomentar también la realización de mejoras encaminadas al impulso de la utilización de energías renovables, a la mejora de la eficiencia energética y a la protección del medio ambiente.

Se fija el límite de 53.007,20 euros anuales de base imponible. Se establecen dos tramos para determinar la base máxima anual de deducción. Para una base imponible igual o inferior a 33.007,20 euros anuales, el límite será 4.000 euros anuales. Y si está comprendida entre 33.007,20 y 53.007,20 euros anuales, el límite será de 4.000 euros menos el resultado de multiplicar por 0,2 la diferencia entre la base imponible y 33.007,20 euros anuales. Como vemos a partir de una base imponible igual a 33.007,20 el límite disminuye conforme

¹ Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo. Capítulo 1. *Medidas en materia de rehabilitación de viviendas.* Artículo 1. *Nueva deducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por obras de mejora en la vivienda habitual.*

aumenta ésta, lo cual penaliza a los contribuyentes a medida que su base imponible aumenta.

b) Proyecto de Ley de Economía Sostenible

Antes de entrar a analizar las modificaciones introducidas por el Proyecto de Ley de Economía Sostenible respecto a la vivienda, vamos a comentar cómo estaban redactados los artículos 68.1 y 78² en la Ley del IRPF, cuando se han tomado aquéllas medidas. Estos artículos fueron modificados respecto al 2008 por la Ley 26/2009 de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010.

En el artículo 68.1. *Deducción por inversión en vivienda habitual*, se modifica el porcentaje de la deducción a aplicar sobre las cantidades satisfechas por la adquisición y rehabilitación de vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente, pasando a ser de un 7,5%. Además también se modifica el porcentaje de deducción, que será el 10%, sobre las cantidades satisfechas en la realización de obras e instalaciones de adecuación en la vivienda habitual por razón de la discapacidad del contribuyente o de su cónyuge o un pariente que conviva con él.

Por su parte el tramo autonómico de la deducción, que se recoge en el artículo 78. *Tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual*, también se modifica. Con carácter general se establece el 7,5% en 2009, y cuando se trate de obras de adecuación de la vivienda habitual por personas con discapacidad, el porcentaje será el 10 %.

Observamos con estas modificaciones respecto al 2008 que se cede un porcentaje superior de la recaudación a las CCAA, igualándose en ambos casos. En la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, concretamente en el artículo 3. *Configuración como Impuesto cedido parcialmente a las Comunidades Autónomas*, se regula esta materia, modificado por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre.

A continuación nos centramos ya en las modificaciones que introduce el Proyecto de Ley de Economía Sostenible. En concreto las referidas a la rehabilitación y vivienda³, que tendrán efecto a partir del 1 de enero de 2011, y dentro de éstas haremos referencia a los artículos 68.1, 68.7⁴, y 23.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, respectivamente.

² Redacción según 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.

³ Proyecto de Ley de Economía sostenible. Capítulo IV. *Rehabilitación y vivienda*. Artículo 113. *Modificación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.*

⁴ Añadido por Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008.

Artículo 68.1. Deducción por inversión en vivienda habitual.

Se limita la deducción por inversión en vivienda habitual regulada en el artículo 68.1 a los contribuyentes con una base imponible inferior a 24.107,20 euros anuales.

Actualmente este artículo no establece límite en la base imponible para poder aplicar la deducción, de lo que se deduce que con esta medida se busca favorecer sólo a las rentas más bajas, lo que supone alrededor del 50% de los contribuyentes.

La base máxima de la deducción establece dos tramos. Si la base imponible es igual o inferior a 17.707,20 euros anuales, el límite será de 9.040 euros, mientras que si está comprendida entre dicha cifra y 24.107,20 euros anuales la deducción se irá reduciendo de forma proporcional, en concreto el límite de 9.040 euros anuales se disminuye en el resultado de multiplicar 1,4125 por la diferencia entre la base imponible y 17.707,20 euros anuales.

Por su parte, también el apartado 4º del artículo viene a modificarse con mismo límite. Aunque existe una diferencia y es el coeficiente por el que se multiplica la diferencia entre la base imponible y 17.707,20 euros anuales a la hora de calcular el límite de la deducción, que será de 1,8875.

No obstante lo dicho anteriormente se añade una nueva disposición transitoria decimotava⁵, en la que se menciona que los contribuyentes cuya base imponible sea superior a 17.724,90 euros anuales que hubiesen adquirido su vivienda habitual, o satisfecho cantidades para la construcción de la misma, con anterioridad al 1 de enero de 2011, podrán seguir acogéndose a la base máxima de la deducción vigente a fecha de hoy, que es la establecida en el artículo 68.1.1º, 9.015 euros anuales, aunque su base imponible sea superior al límite de 24.107,20 euros anuales.

Lo mismo se aplica respecto a los contribuyentes cuya base imponible sea superior a 17.738,99 euros anuales, que hubieran realizado las obras de rehabilitación o ampliación de la vivienda habitual, siempre que se hubieran satisfecho cantidades antes del 1 de enero de 2011 y estén finalizadas las obras antes del 1 de enero de 2015.

Artículo 68.7 Deducción por alquiler de la vivienda habitual.

Los contribuyentes cuya base imponible sea inferior 24.107,20 euros anuales podrán deducirse el 10,05% de las cantidades satisfechas en el período impositivo por el alquiler de su vivienda habitual.

La base máxima de esta deducción cuando la base imponible sea igual o inferior a 17.707,20 euros anuales será de 9.040 euros anuales, mientras que si está comprendida entre 17.707,20 y 24.107,20 euros anuales el límite de

⁵ Disposición adicional decimotava. *Deducción por inversión en vivienda habitual adquirida con anterioridad a 1 de enero de 2011.*

9.040 euros se aminora en el resultado de multiplicar por 1,4125 la diferencia entre la base imponible y 17.707,20 euros anuales.

Como se puede ver de la comparación de la modificación del artículo 68.1 y la del artículo 68.7, la deducción por compra de vivienda habitual y la deducción por alquiler de vivienda habitual se equiparan fiscalmente a partir del 1 de enero de 2011. Tan solo difieren en el porcentaje de la deducción, que continúa para el alquiler en el 10,05%, mientras que para la compra en el 7,5% el tramo estatal y el mismo porcentaje el autonómico.

Los beneficios fiscales de la primera han disminuido mientras que los de la segunda han aumentado, pues actualmente se establece como base imponible límite 24.020 euros anuales, y a partir de 12.000,01 euros de base imponible ésta se va reduciendo progresivamente. Esta medida está destinada a fomentar el alquiler.

Artículo 23. Gastos deducibles y reducciones.

Nos referimos al apartado 2 de este artículo. Por un lado se incrementa del 50% al 60% el porcentaje de reducción aplicable al rendimiento neto del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda habitual.

Por otro lado, el porcentaje de reducción del 100% se utilizará en los casos de que el arrendatario tenga una edad entre 18 y 30 años, por lo que se reduce de 35 a 30 años.

No obstante a efectos de la aplicación de dicha reducción del 100%, se tendrá en cuenta la edad de 35 años del arrendatario si el contrato de arrendamiento se ha celebrado con anterioridad al 1 de enero de 2011⁶.

Comentario

Ante la modificación de la deducción en vivienda habitual existen diversas posturas dentro del sector inmobiliario⁷.

Por un lado a favor de esta medida se encuentra el denominado G-14 (grupo que aglutina a nueve de las grandes inmobiliarias), el cual considera que la deducción por inversión en vivienda habitual había perdido su carácter de incentivo fiscal a la demanda y con esta modificación se recuperará este carácter de incentivo.

Otra opinión a favor de esta medida es la expresada por el jefe de estudios del portal inmobiliario idealista.com, Fernando Encinar, que cree que dinamizará el

⁶ Disposición transitoria decimonovena. *Reducción por arrendamientos procedentes de contratos anteriores a 1 de enero de 2011.*

⁷ RTVE.es/EFE, "El sector inmobiliario dividido por la eliminación de la desgravación en la compra de una vivienda", 12 de mayo de 2009, <<<http://www.rtve.es/noticias/20090512/sector-inmobiliario-dividido-por-eliminacion-desgravacion-compra-una-vivienda/276418.shtml>>>, extraído el 12 de mayo de 2010.

sector a corto plazo, reduciéndose así el excedente de inmuebles sin vender. No obstante también comenta que existe el riesgo de que a partir de 2011 se reduzcan las transacciones por la eliminación de esta deducción para bases imponibles superiores a 24.107,20 euros anuales.

Por otro lado están aquellos que no están de acuerdo con esta medida. Encontramos al presidente de la Asociación de Promotores Constructores de España (APCE), José Manuel Galindo, que calificó la medida de "decepcionante" y de "estímulo negativo", pues considera que es insuficiente para reactivar la demanda a corto plazo, y que serían necesarias medidas que realmente incentivaran la compra. Señala también la importancia de la confianza en el mantenimiento del empleo y el acceso al crédito, condiciones que por ahora no se dan, y que condicionan claramente la decisión de la gente sobre la adquisición de una vivienda.

Respecto a la importancia del acceso al crédito encontramos opiniones similares. Los Agentes de la Propiedad Inmobiliaria (APIs) consideran que el único impedimento para que no se compren viviendas es la falta de crédito, por lo que limitar la deducción por compra de vivienda no es la forma de resolver el problema del stock de viviendas a corto plazo.

Por último en este mismo sentido, el director del área de investigación del Instituto de Práctica Empresarial (IPE), José Antonio Pérez, considera la medida de "muy negativa", pues en su opinión "retrasará más la inversión en inmuebles" y no contribuirá al ahorro del Estado. Señaló que la medida "desincentivará totalmente" la adquisición de vivienda por parte de "quienes pueden hacer inversión inmobiliaria", entre ellos, aquellos con una base imponible superior a los 24.107,20 euros anuales.

El objetivo de la modificación de la deducción por inversión en vivienda habitual es reactivar el mercado inmobiliario en los próximos meses, mediante la compra de pisos a corto plazo ya que la medida no será retroactiva, de modo que se reduzca el stock de viviendas disponibles que actualmente existe.

No obstante el límite de 24.107,20 euros anuales excluye aproximadamente a la mitad de los contribuyentes, incluidos aquellos con rentas medias, los cuales es más probable que puedan o tengan intención de comprar una vivienda que aquéllos con rentas inferiores a los 17.707,20 euros anuales.

Pero el hecho de adquirir una vivienda depende en gran medida del acceso al crédito, el cual está muy restringido. Y en el plazo de menos de un año hasta que se elimine esta posibilidad de deducción en vivienda habitual, no es probable que la situación en los mercados financieros se estabilice o mejore sustancialmente, y mucho menos el crédito concedido a las familias.

Es más, las familias con rentas bajas o medias (que incluye parte de los contribuyentes que no se beneficiarán de la ayuda a partir de 2011), seguramente tendrán más dificultades de conseguir un préstamo hipotecario debido a sus menores ingresos, aunque claro está que existen otras variables a

tener en cuenta y dependerá de las garantías que aporten, pero en caso de que le sea concedido, el tipo de interés que se le aplicará es de esperar que sea elevado, y más aún lo será cuando los mercados financieros se recuperen y el Euríbor –si la hipoteca está referenciada a éste, que es lo más probable– comience la senda ascendente.

Además otro aspecto importante son las expectativas, pues si los individuos creen que el precio de la vivienda va a continuar bajando, no se van a aventurar a comprar ahora, sino que esperarán porque tienen la expectativa de que sigan cayendo los precios. Éste es un aspecto fundamental para entender el retraso en la reactivación de la economía, pues los ciudadanos basan gran parte de sus actuaciones en sus expectativas, así como en su confianza, y hasta que aquéllas no cambien y la confianza de los individuos y las empresas no aumente, por hablar de dos indicadores fundamentales, el consumo y la inversión privada no aumentarán.

Relacionado con esto están las expectativas de mantenimiento de empleo, pues tal y como está la situación actualmente no es extraño pensar en la posibilidad de perder el empleo y, en consecuencia, pensar que comprar una vivienda a corto plazo puede ser muy arriesgado, de cara a poder hacer frente al pago de la cuota de la hipoteca si se pierde el empleo.

Es aún pronto para ver cómo esta medida va a incentivar la compra de viviendas a corto plazo, pero lo que sí que es cierto es que puede que impulse la compra de aquéllos con intención de cambiar de vivienda, los cuales puede que adelanten su compra a antes de 2011, para seguir así disfrutando de la deducción actual. Pero realmente al tomar esta decisión se verán incentivados los que tengan rentas superiores a los 24.107,20 euros anuales, mientras que los que ganan rentas más bajas, recordemos que el 50% de los contribuyentes continuará beneficiándose de esta medida posteriormente a dicha fecha, por lo que no se plantearán comprar una vivienda a tan corto plazo, por todo lo comentado anteriormente.

Por lo tanto si el objetivo de la medida es reducir el stock de vivienda actual, puede que se consiga en parte, aunque el plazo es demasiado corto. No obstante, como se ha comentado previamente, el resultado de esta medida va acompañado de la evolución de la financiación y el acceso al crédito para adquisición de vivienda, que será lo que realmente haga mover la balanza a favor o en contra de los contribuyentes con rentas más bajas.

Por ello adquiere gran importancia la medida de favorecer el alquiler de la vivienda habitual, equiparándolo fiscalmente a la compra, pues ante las dificultades de acceso al crédito y las negativas expectativas de los individuos en cuanto al empleo y la recuperación económica, es de esperar que se inclinen más hacia el alquiler que hacia la compra, para lo cual no se solicita un crédito. Además también se ha incentivado más a los arrendadores.

Por otro lado la modificación de la deducción en vivienda habitual, es una medida que hace más progresivo el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el sentido en que con la modificación de la deducción a partir del 1 de enero de 2011, se trata de favorecer sólo a los contribuyentes con rentas

más bajas, excluyendo por tanto a aquéllos que se beneficiaban hasta ahora de la deducción fuera cual fuera su nivel de renta. El hecho de ser un incentivo beneficioso para todo contribuyente no está acorde con el objetivo que debería tener el impuesto, que es gravar más a quien más tiene y permitir deducciones, además de tipos impositivos más bajos, a los que tienen rentas inferiores.

No obstante esta redistribución de la renta que se produce se realiza sobre todo entre las clases medias. Me refiero a que por un lado es probable que las rentas más altas traten de evadir fiscalmente el pago de impuestos, por ejemplo trasladándose a paraísos fiscales. Por otro lado están las rentas más bajas, las cuales tampoco se ven beneficiadas por la redistribución de la renta, pues se trata de sectores que generalmente están excluidos o marginados de la sociedad. Por lo tanto la redistribución se produce entre las clases medias, lo cual nos indica que se trata de un mecanismo que realmente no funciona correctamente.

2.1.2 Medidas relativas a Rendimientos de Actividades Económicas

Disposición adicional vigésimo séptima. Reducción del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo.

Se establece, a la hora de determinar el rendimiento neto de las actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, una nueva reducción, con efectos desde el 1 de enero de 2009, y será de aplicación en los períodos impositivos 2009, 2010 y 2011. Se trata de la disposición adicional vigésimo séptima⁸, que permite reducir en un 20% el rendimiento neto positivo declarado, una vez aplicadas en su caso las reducciones previstas en el artículo 32 de la Ley del IRPF, siempre y cuando el contribuyente mantenga o cree empleo.

No obstante, el importe de la reducción no puede ser superior al 50% del importe de las retribuciones satisfechas en el ejercicio al conjunto de sus trabajadores.

Se podrán acoger a esta reducción los contribuyentes que ejerzan actividades económicas, cuyo importe neto de la cifra de negocios para el conjunto de ellas sea inferior a 5 millones de euros en el ejercicio y la plantilla media sea inferior a 25 empleados.

En este caso nos encontramos ante una medida de mantenimiento de empleo semejante a la disposición adicional duodécima del Impuesto sobre Sociedades, que luego comentaremos. Esta medida puede favorecer notoriamente a los empresarios o profesionales que realicen la declaración del IRPF por el método de estimación directa. Como vemos se trata de incentivar a mantener el empleo, a pesar de la grave situación en la que se encuentra la economía y no seguir así aumentando el número de desempleados.

⁸ Añadida por el artículo 72 de la Ley 29/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).

2.1.3 Otras medidas

Exención en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las cantidades satisfechas por las empresas para el transporte colectivo de sus trabajadores.

En el artículo 17⁹ del Real Decreto Ley 6/2010, de 9 de abril, se regula una nueva exención de las cantidades satisfechas por las empresas para el transporte público colectivo de sus trabajadores, con el límite de 1.500 euros anuales para cada trabajador, y con efectos desde 1 de enero de 2010.

Esta medida incentiva por un lado el uso del transporte público, con el fin de reducir la emisión de CO² y en definitiva la contaminación. Y por otro lado es una medida que beneficia personalmente a los trabajadores, pues les permite deducir hasta 1.500 euros en concepto de transporte público en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, mientras que hasta la aprobación de esta medida, tenían que incluir en la base imponible la cantidad de dinero que la empresa les había abonado por este concepto, o en su caso la correspondiente renta en especie.

⁹ Se añade una letra h al apartado 2 del artículo 42, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

2.2 Impuesto de Sociedades

2.2.1 Medidas relativas al mantenimiento de empleo

Disposición adicional undécima. Libertad de amortización con mantenimiento de empleo.

Encontramos entre los incentivos ante la crisis la disposición adicional undécima¹⁰, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2009. Se trata de un incentivo que permite la libertad de amortización cuando se cumplan una serie de requisitos, al cual se pueden acoger tanto empresas consideradas de reducida dimensión como no.

Para poder acogerse a esta nueva disposición deben ser elementos nuevos afectos a actividades económicas, de inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, así como inversiones realizadas a través de contratos de arrendamiento financiero según el artículo 115 TRLIS, que hayan sido puestos a disposición del sujeto pasivo en los períodos impositivos iniciados dentro los años 2009 y 2010.

La plantilla media de empleados se debe mantener durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento, con respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores.

En cuanto a la repercusión fiscal de esta disposición adicional vemos que rebaja el requisito del TRLIS 109 sobre libertad de amortización de las empresas de reducida dimensión, ya que no hace falta que se incremente la plantilla, sino que únicamente se requiere mantenerla. Además el beneficio fiscal es mayor, ya que con mantener la plantilla las empresas pueden aplicar la libertad de amortización del valor total del elemento y en cambio en el TRLIS 109 ésta es el resultado de multiplicar 120.000 euros por el incremento de plantilla. De este modo vemos una rebaja en las condiciones y una facilidad para que las empresas se puedan acoger a este incentivo.

Además de sobreponerse al TRLIS 109, también lo hace en cierta medida a los artículos referentes a la libertad de amortización de empresas de reducida dimensión TRLIS 110 y 111, ya que también se refieren a elementos nuevos, y este último también a inversiones inmobiliarias. Quede claro que será mejor acogerse a la disposición adicional undécima siempre que la empresa mantenga el empleo, ya que en otro caso sí que serán ventajosos dichos artículos. Suponiendo que se mantiene el empleo se sobrepone al TRLIS 110 porque, en caso de elementos de valor unitario superior a 601,01 euros, los puede amortizar libremente por la disposición adicional, y no se aplica el límite de libertad amortización del artículo 110 de 12.020,24 euros para la totalidad de los elementos. Y en cuanto al artículo 111, en lo que no se refiere a inmovilizado intangible (ya que el intangible no se puede acoger a la disposición adicional undécima) también lo mejora porque, como ya hemos

¹⁰ Añadida por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre (Art. 1.12).

dicho, da opción a aplicar la libertad de amortización del valor total, que es mayor a los nuevos coeficientes máximos de dicho artículo.

Como conclusión, podemos decir que esta disposición adicional se trata de un incentivo fiscal por dos cuestiones. En primer lugar por intentar incentivar a las empresas a que se produzca dicho mantenimiento de empleo y traten de hacer frente a la crisis sin despidos. Y en segundo lugar también se intenta fomentar la compra de inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias, gravemente afectadas por la crisis, pues puede favorecer el impulso de la actividad económica.

Ampliación de la libertad de amortización con mantenimiento de empleo.

Mediante el artículo 6 del Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, se amplía la libertad de amortización con mantenimiento de empleo a los años 2011 y 2012, de la disposición adicional undécima.

Como vemos, una de las medidas ha sido prorrogar durante dos periodos más la disposición adicional undécima anteriormente explicada, con los mismos efectos fiscales pero alarga la puesta a disposición a los períodos impositivos 2011 y 2012. De este modo, des del gobierno se reconoce la grave situación económica en España y que habrá dificultades hasta 2012 como mínimo.

Disposición adicional duodécima. Tipo de gravamen reducido en el Impuesto sobre Sociedades por mantenimiento o creación de empleo.

Siguiendo con los incentivos relativos al mantenimiento del empleo, encontramos la Disposición Adicional duodécima¹¹, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2009.

Esta disposición permite que para los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009, 2010 y 2011 las empresas se puedan acoger a la siguiente escala de tributación. Por la parte de la base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros al tipo impositivo del 20%, y por el resto al tipo del 25%.

Además para acogerse a esta nueva escala el importe neto de la cifra de negocios del período impositivo debe ser inferior a 5 millones de euros¹² y la plantilla media inferior a 25 empleados, pero se establece como requisito el mantenimiento del empleo o el incremento.

Nos gustaría destacar sobre esta disposición adicional que para la aplicación de la misma, no hace falta que se trate de empresas de reducida dimensión, porque el límite de 5 millones de cifra de negocios se refiere a la cifra de

¹¹ Añadida por la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (Art.77).

¹² Determinado según TRLIS 108.3.

negocios del período, no del período anterior. De este modo, se podrán acoger empresas que en 2008 aún tenían una cifra de negocios mayor a 8 millones de euros y por lo tanto no eran consideradas empresas de reducida dimensión en 2009, pero por ejemplo se han visto afectadas considerablemente por la crisis y su cifra de negocios se ha reducido por debajo de los 5 millones en 2009.

E incluso pueden beneficiarse empresas de nueva creación por ejemplo en 2009, siendo la media de la plantilla de trabajadores inferior a uno, siempre que al año siguiente sea superior a dicha cifra.

Respecto a estas medidas hay que decir que muchos asesores fiscales cuando han sido preguntados sobre los incentivos fiscales frente a la crisis su respuesta es “ninguno”, es decir consideran insuficiente el hecho de reducir los requisitos de creación de empleo a mantenimiento de empleo, ya que dicen que son muy pocas las empresas que han conseguido esto. No obstante aunque digan “ninguno” deberían tener presente que estas medidas no son de un período impositivo, sino que pueden ser aplicadas hasta 2012 e incluso alguna dicho ejercicio también, por lo que las deberían tener en cuenta para los siguientes períodos impositivos que es más probable que tras una reducción de empleo la empresa mantenga los trabajadores que se queden.

Por otro lado, si recordamos la D.A. 27ª del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la cual permite reducir en un 20% el rendimiento neto positivo de actividades económicas, observamos como este porcentaje es el mismo que el tipo impositivo que se aplica hasta una base imponible de 120.202,41 euros en el Impuesto sobre Sociedades, además de ser los requisitos muy similares (importe neto de la cifra de negocios inferior a 5 millones de euros y una plantilla media inferior a 25 empleados). De esto se deduce que se pretenden aplicar incentivos similares tanto a los empresarios y profesional que tributan en el IRPF como a aquellos sujetos pasivos que lo hacen en el IS, para que no exista desventaja en ningún caso.

2.2.2 Otras medidas

Disposición adicional trigésima. *Importe anual de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien.*

La disposición transitoria trigésima¹³ fue añadida por la Ley 11/2009, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2009.

Esta disposición hace referencia al TRLIS 115, y concretamente flexibiliza el apartado 4º de dicho artículo en lo referente a las cuotas de arrendamiento financiero correspondientes a la recuperación del coste del bien, ya que para los contratos de arrendamiento financiero vigentes cuyos periodos anuales de

¹³ Añadida por Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (DF 1º6.).

duración se inicien dentro de los años 2009, 2010 y 2011 no se exige que el importe de las cuotas de arrendamiento correspondiente a la recuperación del coste del bien sean constantes o crecientes.

Esta modificación se establece ante las dificultades de hacer frente a las cuotas que están teniendo muchas empresas como consecuencia de la crisis, y su necesidad de recalificar la deuda, se permite que debido a ello la cuota correspondiente a la recuperación del bien sea decreciente, pudiendo la empresa seguir acogéndose a las ventajas fiscales del TRLIS 115, que permite deducir la cuota de recuperación del bien con límite máximo el resultado de multiplicar el coste del bien por el coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas, y todo esto por dos. En el caso de empresas de reducida dimensión se multiplicará por tres.

No obstante se establece que el importe anual de la parte de las cuotas de arrendamiento correspondiente a la recuperación del coste del bien en dichos períodos no podrá exceder del 50 por ciento del coste del bien para bienes muebles, y del 10 por ciento para bienes inmuebles o establecimientos industriales.

Simplificación de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas a cumplir por las entidades de reducida dimensión.

En el artículo 14¹⁴ del Real Decreto Ley 6/2010, con efectos para los períodos impositivos que concluyan a partir de 19 de febrero de 2009, se modifica la obligación de documentación de las operaciones vinculadas por parte de las empresas de reducida dimensión.

A través de este artículo se trata de simplificar la obligación de colaboración de las empresas cuyo importe neto de la cifra de negocios¹⁵ habida en el período impositivo sea inferior a ocho millones de euros (no hace falta ser empresa de reducida dimensión en dicho período impositivo porque para determinar esta condición se mira la cifra de negocios del período anterior), siempre que las operaciones realizadas en dicho período con personas o entidades vinculadas no supere el importe conjunto de 100.000 euros de valor de mercado. Previamente a la aprobación de este artículo, el contribuyente debía justificar la valoración de mercado de todas las operaciones vinculadas realizadas.

Previamente a la aprobación de este artículo, los empresarios se quejaban de que la justificación del valor normal de mercado de todas las operaciones implicaba en ocasiones dificultades para determinarlo y una obligación de documentación excesiva. Se ha respondido a las críticas a través de esta medida. No obstante, las operaciones entre vinculadas suelen superar los 100.000 euros, por lo que consideran que esta nueva medida es insuficiente, pues a partir de dicho importe sí que tienen que determinar el valor normal de mercado de acuerdo con las reglas existentes, y en ocasiones existe un cierto

¹⁴ Se modifican los apartados 2 y 10.1 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

¹⁵ Determinado teniendo en consideración los criterios establecidos en el artículo 108 de esta Ley.

desconcierto por parte de los empresarios para poder justificar algunas operaciones por las dificultades de demostración de dicho valor.

2.2.3 Proyecto de Ley de Economía Sostenible

Por último nos gustaría destacar algunas medidas del Proyecto de Ley de Economía Sostenible que afectan al Impuesto sobre sociedades. Siguiendo la filosofía de dicho proyecto con estas medidas se trata de orientar a las empresas y agentes económicos españoles hacia sectores de crecimiento a largo plazo, con perspectivas de generar empleo y más sostenibles desde el punto de vista económico, social y medioambiental. Vamos a comentar brevemente dos aspectos sobre este Proyecto referentes a las actividades de Investigación y Desarrollo e Innovación tecnológica, y a las inversiones medioambientales.

Actividades de Investigación y Desarrollo e innovación tecnológica.

El primer aspecto hace referencia al artículo 66¹⁶ de dicho proyecto de Ley, para los períodos impositivos iniciados a partir de la entrada en vigor del mismo, se modifica el artículo 35 del TRLIS¹⁷. Los principales cambios son que se incrementa el porcentaje de deducción para las actividades de innovación tecnológica, pasando del 8% al 12%. Además de esto, mediante el Real Decreto-ley 3/2009 se aprobó indefinidamente la deducción por actividades de I+D+i en el Impuesto sobre Sociedades para potenciar la inversión en éstas, eliminándose su derogación a partir de períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2012.

Siguiendo con los incentivos para actividades de I+D+i y para el fomento de las tecnologías de la información y la comunicación, se modifica el apartado 1 del artículo 44 del TRLIS, y se incrementa el límite máximo conjunto de las deducciones por incentivos, que pasa a ser del 60% de la cuota íntegra minorada (en la actualidad del 50%), en los casos en los que el importe de la deducción prevista en los artículos 35 y 36 (que correspondan a gastos e inversiones efectuados en el propio período impositivo) exceda del 10% de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.

Podemos decir que con estas medidas se trata de hacer frente al atraso de España en inversión en I+D+i en comparación con otros países, tanto economías desarrolladas como países emergentes. Todo esto se puede sumar a otros incentivos ya existentes, por ejemplo la libertad de amortización de los elementos del inmovilizado material e intangible afectos a actividades de

¹⁶ Proyecto de Ley de Economía Sostenible. Capítulo V. *Ciencia e innovación*. Sección 4ª. *Fiscalidad de las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica*. Artículo 66. *Mejora de las deducciones en el Impuesto sobre Sociedades por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica y para el fomento de las tecnologías de la información*.

¹⁷ Modificaciones en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

investigación y desarrollo (TRLIS 11.2.c)) y la de los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible (TRLIS 11.2.d)).

No obstante pensar que estas medidas van a estimular el gasto en este tipo de actividades hasta alcanzar niveles elevados, comparables con los de otros países, puede resultar un tanto utópico, ya que muchas veces son de difícil aplicación por parte de las empresas por el simple desconocimiento que tienen de su existencia. Además debemos pensar en el hecho de que en España la mayoría del tejido empresarial se concentra en pequeñas empresas que, aunque tengan voluntad, carecen de los medios económicos suficientes para desarrollar dichas actividades. Por lo tanto podría ser más eficiente incentivos directos mediante subvenciones, para fomentar el cooperativismo en proyectos de I+D+i entre empresas o las alianzas estratégicas, porque a la vista parece más beneficioso una ayuda directa (por ejemplo una subvención) que una deducción en la cuota íntegra del Impuesto.

En este sentido, tal vez sería más práctico menos incentivos pero que se consiguiera mayor efecto en el comportamiento de las empresas, es decir, que el incentivo realmente mejorara la competitividad y que no sea interpretado por las empresas como una ventaja u oportunidad de menor tributación.

Haciendo referencia a uno de los problemas que se identifica en el artículo de Olivia Selmes¹⁸ sobre los incentivos de I+D+i a las PYMES, las empresas que sí pueden acogerse a estos incentivos, no suelen poder deducirse la totalidad, bien por presentar insuficiencia de cuota o bien porque se agotan los 15 años de plazo para trasladar los saldos pendientes.

Por lo tanto los aspectos que plantea al final del artículo podrían ser de aplicación para incentivar de manera fuerte estas actividades. Por ejemplo, la idea de que la administración retorne el crédito fiscal en forma de ingreso en efectivo a las empresas, sí que puede suponer en estos momentos una noticia importante, ya que se intenta justamente lo contrario, recaudar, pero se podrían solucionar los problemas de caja que atraviesan muchas empresas.

¹⁸ SELMES, O., "Incentivos Fiscales a la I+D+i en las PYMES", 7 de abril de 2010, <<<http://www.iasaf.com/Blog/tabid/214/PostID/17/Default.aspx>>>, extraído el 10 de mayo de 2010.

3. Conclusiones

Como hemos podido observar a lo largo de toda nuestra exposición, las diferentes modificaciones introducidas siguen una misma dirección. Por un lado se trata principalmente de reactivar la economía y de crear empleo, y por otro lado de realizar esto paralelamente a un nuevo modelo de crecimiento que sea sostenible en el largo plazo, a la vista de lo sucedido con el sector de la construcción.

Respecto a la vivienda se trata de fomentar la adquisición de viviendas ya construidas, así como el arrendamiento de las mismas, con el fin de reducir el stock de viviendas que hay en la actualidad. Se equiparan fiscalmente adquisición y arrendamiento en el Proyecto de Ley de Economía Sostenible, aumentando de este modo los beneficios fiscales del arrendamiento, hasta dicho momento en una posición más desventajosa. Esta medida está también relacionada con las dificultades para acceder al crédito, ya que para comprar una vivienda lo más normal es que se tenga que solicitar un préstamo hipotecario, mientras que para arrendarla no, por lo tanto si se restringe el crédito como está sucediendo, o se cobra un tipo de interés más alto -por el mayor riesgo que perciben las entidades de crédito en la coyuntura actual, en la que la tasa de morosidad general supera el 5%-, las familias no se aventurarán a adquirir una vivienda. Además se incentiva sobre todo el arrendamiento por parte de los jóvenes, con ayudas directas a éstos. También se observa como se trata de reactivar la economía y generar empleo a través de las deducciones por la realización de obras de mejora.

Sobre las medidas relacionadas con el Impuesto sobre Sociedades, destacar la importancia que se da al mantenimiento de empleo, ya que los principales incentivos a los que se pueden acoger las empresas, tienen como requisito principal éste, tratando así de incentivar a las empresas a aguantar la crisis sin despedir trabajadores, pues nos situamos ya en una tasa de paro superior al 20%. Aunque vemos como se suaviza pasando de aumento a mantenimiento de empleo aún es difícil para las empresas acogerse a este tipo de incentivos, dados los problemas de reestructuración de plantilla. Son medidas atractivas para las empresas, tanto la de libertad de amortización como la de reducción en el tipo impositivo, por el ahorro de impuestos que de ellas se puede derivar.

En cuanto a las futuras medidas del Proyecto de Ley de Economía Sostenible, siguen la filosofía de buscar un cambio hacia un modelo más respetuoso con el medio ambiente. Y además se estimula la inversión en I+D+i por parte de las empresas españolas, dada la baja inversión que se realiza, y el retraso respecto a otros países.

Por último, otra lectura que podemos hacer una vez analizados los incentivos fiscales ante la crisis, es que el gobierno tiene previsto que los problemas económicos podrían empezar a minorarse a partir de 2.011 o 2.012, ya que la mayor parte de incentivos tienen como fecha de vencimiento dicho período. Sería interesante el análisis en el horizonte de un año o dos de la evolución y la efectividad que las medidas comentadas han tenido, en especial si han cumplido con los objetivos que tenían, que ya se han mencionado al hablar de cada una.

4. Bibliografía

- AGENCIA TRIBUTARIA, <<Manual práctico renta 2009>>, *Ministerio de Economía y Hacienda*.
- <<Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades>>, *Boletín Oficial del Estado* nº 61 de 11 de marzo de 2004, <http://www.boe.es/boe/dias/2004/03/11/pdfs/A10951-11014.pdf>.
- <<Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio>>, *Boletín Oficial del Estado* nº 285 de 29 de noviembre de 2006, <http://www.boe.es/boe/dias/2006/11/29/pdfs/A41734-41810.pdf>.
- <<Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo>>, *Boletín Oficial del Estado* nº 89 de 13 de abril de 2010, <http://www.boe.es/boe/dias/2010/04/13/pdfs/BOE-A-2010-5879.pdf>.
- <<Proyecto de Ley de Economía Sostenible>>, *Ministerio de Economía y Hacienda*, http://www.economiasostenible.gob.es/wp-content/uploads/2010/03/01_proyecto_ley_economia_sostenible.pdf.
- RTVE.es/EFE, “*El sector inmobiliario dividido por la eliminación de la desgravación en la compra de una vivienda*”, 12 de mayo de 2009, <<<http://www.rtve.es/noticias/20090512/sector-inmobiliario-dividido-por-eliminacion-desgravacion-compra-una-vivienda/276418.shtml>>>, extraído el 12 de mayo de 2010.
- SELMES, O., “*Incentivos Fiscales a la I+D+i en las PYMES*”, 7 de abril de 2010, <<<http://www.iasaf.com/Blog/tabid/214/PostID/17/Default.aspx>>>, extraído el 10 de mayo de 2010.
- www.agenciatributaria.es
- www.economiasostenible.gob.es
- www.noticias.juridicas.com
- www.mariscal-abogados.com