

NOVEDADES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN EL EJERCICIO 2011: REFERENCIA A LOS CAMBIOS NORMATIVOS Y DOCTRINALES

MANUEL DE MIGUEL MONTEERRUBIO

ENRIQUE FERNÁNDEZ DÁVILA

Inspectores de Hacienda del Estado

Extracto:

En el presente artículo los autores analizan las principales modificaciones introducidas en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas durante el año 2011, diferenciando entre las medidas que afectarán al ejercicio 2012 y las que resultarán de aplicación en el propio ejercicio 2011. Al mismo tiempo, se analiza la doctrina administrativa más relevante evacuada por la Dirección General de Tributos en materia de IRPF durante dicho año.

Palabras clave: IRPF y novedades normativas y doctrinales.

DEVELOPMENTS IN THE PERSONAL INCOME TAX IN SPAIN IN FISCAL YEAR 2011: REFERENCE TO POLICY AND DOCTRINAL CHANGES

MANUEL DE MIGUEL MONTEERRUBIO

ENRIQUE FERNÁNDEZ DÁVILA

Inspectores de Hacienda del Estado

Abstract:

THIS paper discusses the main amendments to the Spanish regulations on the Personal Income Tax carried out in 2011, most of them to be in force from tax year 2012, but some already implemented in 2011. And the same time, analyzing the most relevant administrative doctrine evacuated by the Directorate General of Taxes on personal income tax that year.

Keywords: PIT and policy and doctrinal developments.

Sumario

1. Introducción.
2. Análisis de las modificaciones normativas introducidas en el IRPF con efectos para los ejercicios 2011 y 2012.
 - 2.1. Modificaciones en la normativa del IRPF con efectos para el ejercicio 2011.
 - 2.2. Modificaciones en la normativa del IRPF con efectos para el ejercicio 2012.
3. Análisis de la doctrina administrativa.
 - 3.1. Exenciones.
 - 3.2. Imputación temporal.
 - 3.3. Rendimientos del trabajo.
 - 3.4. Rendimientos del capital inmobiliario.
 - 3.5. Rendimientos del capital mobiliario.
 - 3.6. Rendimientos de actividades económicas.
 - 3.7. Ganancias y pérdidas patrimoniales.
 - 3.8. Deducciones.
 - 3.9. Tributación conjunta.
 - 3.10. Régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español.
 - 3.11. Pagos a cuenta.
 - 3.12. Obligación de declarar.

1. INTRODUCCIÓN

Al igual que en ejercicios anteriores, durante el año 2011 se han introducido nuevas y variadas modificaciones en la normativa reguladora del IRPF, esto es, 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 (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, y el Reglamento del Impuesto aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF.

En cuanto al contenido de las medidas introducidas, en una visión general, podrían clasificarse las mismas en dos grandes grupos.

Por una parte, con la finalidad de compensar el deterioro de las finanzas públicas, permitiendo alcanzar los objetivos de déficit público fijados para el ejercicio 2012, se encontrarían nuevas medidas que permiten acelerar la senda de consolidación fiscal, y que se materializan, fundamentalmente, en la elevación de los tipos del impuesto aplicables a la base liquidable general y del ahorro durante los ejercicios 2012 y 2013.

En este sentido debe recordarse que para el ejercicio 2011 ya se habían adoptado otras medidas que perseguían el mismo objetivo, como podría ser la supresión de la deducción por nacimiento o adopción, la elevación de tipos marginales de la escala general de gravamen o la introducción de un límite cuantitativo para la aplicación de la reducción del 40 por 100 por obtención de rendimientos del trabajo irregulares.

Por otra parte, una variedad de incentivos fiscales con los que se pretende, bien estimular la iniciativa empresarial, tal y como sería el caso del nuevo supuesto de exención de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de entidades de nueva o reciente creación que cumplan determinados requisitos, la ampliación del plazo para acceder a la reducción del 20 por 100 por creación o mantenimiento de empleo o la reducción del 5 por 100 para los contribuyentes en estimación objetiva, bien reestructurar determinados sectores, como sería el caso de los cambios introducidos en la deducción por obras de mejora en la vivienda o la recuperación de la deducción por inversión en

vivienda sin tomar en consideración la base imponible del contribuyente, o bien fomentar el uso de las nuevas tecnologías de la comunicación, como sería el caso de la prórroga de los incentivos fiscales derivados de los gastos e inversiones efectuados para habitar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías de la comunicación y de la información, cuando su utilización solo pueda realizarse fuera del lugar y horario de trabajo.

En consecuencia, resulta absolutamente necesario repasar todos los cambios introducidos en dicha normativa, alguno de los cuales tendrán efectos en el periodo impositivo 2011 y otros en el periodo impositivo 2012.

De esta forma, y siguiendo un orden cronológico, conviene recordar las normas que afectan al ejercicio 2011:

- El Real Decreto-Ley 2/2010, de 19 de marzo, sobre reducción del número mínimo de jornadas reales cotizadas para acceder al subsidio por desempleo o a la renta agraria a favor de los trabajadores eventuales agrarios afectados por las inundaciones acaecidas en las Comunidades Autónomas de Andalucía y Extremadura (BOE de 23 de marzo), ha extendido al ejercicio 2011 las medidas fiscales aprobadas por la Ley 3/2010 en relación con los daños producidos por catástrofes naturales.
- El Real Decreto-Ley 8/2010, de 20 de mayo, por el que se adoptan medidas extraordinarias para la reducción del déficit público (BOE de 24 de mayo), ha suprimido la deducción por nacimiento o adopción respecto de los nacimientos o adopciones efectuados a partir de 1 de enero de 2011.
- La Orden EHA/3063/2010, de 25 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2011 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 30 de noviembre), mantiene la reducción general del 5 por 100 del rendimiento neto de módulos para el ejercicio 2011, así como la rebaja de los índices de rendimiento neto de determinados sectores.
- El Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo (BOE de 3 de diciembre), ha elevado el umbral que posibilita acogerse al régimen especial de las entidades de reducida dimensión, al tiempo que se permite que tales entidades puedan seguir disfrutando del régimen especial durante los tres ejercicios inmediatos siguientes a aquel en que se supere dicho umbral. Adicionalmente, establece un régimen fiscal de libertad de amortización para las inversiones nuevas del activo fijo que se afecten a actividades económicas, sin que se condicione este incentivo fiscal al mantenimiento de empleo. Por último, amplía la cuantía del importe neto de la cifra de negocios a tener en cuenta de cara a no exigir al contribuyente el cumplimiento de las obligaciones de documentación efectuadas durante el ejercicio.
- La Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 (BOE de 23 de diciembre), en adelante LPGE 2011, ha aprobado los coeficientes de corrección monetaria aplicables para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial derivada de

las transmisiones de inmuebles y, en las mismas cuantías que en 2010, los importes de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo, determinadas actividades económicas, mínimo personal y familiar, y escala del ahorro. Por otra parte, ha aprobado la nueva escala general estatal aplicable a partir de este ejercicio en la que se incorporan dos nuevos tramos para los niveles mayores de renta e introducido un nuevo límite de 300.000 euros para la aplicación de la reducción del 40 por 100 sobre los rendimientos del trabajo con periodo de generación superior a dos años o notoriamente irregulares en el tiempo. Además, se han elevado los importes de base imponible para poder acceder a la deducción por alquiler. Por último, ha incrementado la reducción a aplicar sobre el importe del rendimiento neto del capital inmobiliario procedente del alquiler de una vivienda, y ha prorrogado un año más los incentivos fiscales dirigidos a la habituación de los trabajadores en el uso de nuevas tecnologías fuera del lugar y el horario de trabajo.

- El Real Decreto 1788/2010, de 30 de diciembre, por el que se modifican los Reglamentos de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes en materia de rentas en especie, deducción por inversión en vivienda y pagos a cuenta (BOE de 31 de diciembre), ha regulado, por una parte, los requisitos de las fórmulas indirectas de pago a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de los trabajadores entre su lugar de residencia y su centro de trabajo y, por otra, ha introducido las modificaciones pertinentes para adaptar la regulación reglamentaria en materia de cuentas viviendas, de determinación de las retenciones e ingresos a cuenta a practicar sobre los rendimientos del trabajo y sobre determinados rendimientos del capital mobiliario y del importe de los pagos fraccionados, a la nueva escala general de gravamen y la nueva regulación de la deducción por inversión en vivienda inicialmente previstas para el ejercicio 2011.
- La Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible (BOE de 5 de marzo), ha aclarado cuál es la escala autonómica aplicable en Ceuta y Melilla durante el ejercicio 2011.
- El Real Decreto-Ley 5/2011, de 29 de abril, de medidas para la regularización y control del empleo sumergido y fomento de la rehabilitación de viviendas (BOE de 6 de mayo), modifica la actual regulación de la deducción por obras de mejora en la vivienda habitual, ampliando el objeto de la deducción, que ya no estará limitado a las obras que se realicen en la vivienda habitual, el colectivo de potenciales beneficiarios, al incrementarse el límite anual de base imponible para acceder a la misma y la propia cuantía de la deducción, al elevarse el porcentaje de deducción y la base máxima de deducción.
- El Real Decreto-Ley 8/2011, de 1 de julio, de medidas de apoyo a los deudores hipotecarios, de control del gasto público y cancelación de deudas con empresas y autónomos contraídas por las entidades locales, de fomento de la actividad empresarial e impulso de la rehabilitación y de simplificación administrativa (BOE de 7 de julio), declara exentas las ganancias patrimoniales obtenidas en la transmisión de las acciones o participaciones derivadas de inversiones de particulares en proyectos impulsados por emprendedores que cumplan determinados requisitos.
- El Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público (BOE de 31 de diciembre), elimina para el propio ejercicio 2011 las limitaciones para acceder a la deducción por

inversión en vivienda habitual basadas en el importe de la base imponible del contribuyente introducidas por la Ley 39/2010, al tiempo que eleva la base máxima de deducción.

De la misma manera, y siguiendo igualmente un orden cronológico, se han aprobado diversas normas que afectarán a partir de 1 de enero de 2012 al IRPF:

- La Orden EHA/3257/2011, de 21 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2012 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de noviembre), mantiene el contenido de la Orden de módulos del ejercicio 2011, de manera que en 2012 resultará igualmente aplicable la reducción general del 5 por 100 del rendimiento neto de módulos y la rebaja de los índices de rendimiento neto de determinados sectores.
- El Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público (BOE de 31 de diciembre), ha aprobado una escala de gravamen complementaria aplicable durante los ejercicios 2012 y 2013 tanto a la base liquidable general como del ahorro, modificado el procedimiento general de cálculo del tipo de retención de los perceptores de rendimientos del trabajo para aplicar dicha subida impositiva, y prorrogado para el ejercicio 2012 la reducción del 20 por 100 por creación o mantenimiento de empleo y los incentivos fiscales derivados de los gastos e inversiones efectuados para habituar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías de la comunicación y de la información, cuando su utilización solo pueda realizarse fuera del lugar y horario de trabajo.

En definitiva, tal y como indicamos anteriormente, se han introducido múltiples modificaciones normativas que exigen un análisis detallado, para lo cual, y con la finalidad de simplificar su estudio, resulta conveniente explicar con más detenimiento cada una de ellas, distinguiendo según afecten al ejercicio 2011 o al 2012. Adicionalmente, se incorpora una relación de las consultas tributarias más relevantes evacuadas durante 2011.

2. ANÁLISIS DE LAS MODIFICACIONES NORMATIVAS INTRODUCIDAS EN EL IRPF CON EFECTOS PARA LOS EJERCICIOS 2011 Y 2012

Con la finalidad de facilitar su comprensión y análisis, tal y como se ha señalado anteriormente, procede agrupar las novedades correspondientes al IRPF en dos grandes bloques, según afecten al ejercicio 2011 o al 2012.

2.1. Modificaciones en la normativa del IRPF con efectos para el ejercicio 2011

A continuación se analizan siguiendo el esquema de liquidación del impuesto las modificaciones introducidas en la normativa del IRPF con incidencia para el ejercicio 2011.

2.1.1. Rentas exentas

2.1.1.1. Gastos e inversiones efectuados para habitar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías de la comunicación y de la información

La LPGE 2011 ha dado nueva redacción a la disposición adicional vigésima quinta de la LIRPF prorrogando un año más los incentivos fiscales derivados de los gastos e inversiones efectuados para habitar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías de la comunicación y de la información, cuando su utilización solo pueda realizarse fuera del lugar y horario de trabajo.

Como consecuencia de dicha prórroga, durante el ejercicio 2011 dichos gastos e inversiones mantendrán la consideración de gastos de formación a los efectos previstos en el artículo 42.2 b) de la LIRPF, lo que significa que la renta que se produce en sede del trabajador como consecuencia de los gastos en los que incurre la empresa (cesión de un ordenador, préstamo para su adquisición, abono de la conexión a Internet...) no tributará en el IRPF en el ejercicio 2011.

2.1.1.2. Mantenimiento de las exenciones por premios distintos de las loterías

La Ley 13/2011, de 28 de mayo, de regulación del juego (BOE de 28 de mayo), añadió, con vigencia desde 29 de mayo de 2011, una nueva disposición adicional trigésima tercera en la LIRPF con objeto de regular las exenciones relativas a los premios obtenidos por juegos distintos de las loterías.

La nueva disposición adicional establece que, a partir de la entrada en vigor de la Ley de regulación del juego –29 de mayo de 2011–, la exención de los premios regulada en el artículo 7 ñ) de la LIRPF, salvo la relativa a los premios de loterías, solo resultará de aplicación respecto de los juegos que hasta ese momento ya se venían comercializando por las entidades organizadoras de juegos exentos (Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado, órganos o entidades de las Comunidades Autónomas, Cruz Roja Española y la Organización Nacional de Ciegos Españoles) y estaban exentos con arreglo a la regulación vigente en dicho momento.

Es decir, con la excepción de los premios procedentes de loterías, se produce lo que se podría denominar una «congelación de la exención», de tal manera que solamente se mantiene la exención para los premios procedentes de juegos que venían comercializándose en fecha 29 de mayo de 2009. Los premios procedentes de nuevos juegos –los que hayan comenzado a comercializarse a partir de esa fecha– no estarán exentos, aun cuando tengan cabida en el ámbito del artículo 7 ñ) de la LIRPF.

Por lo que respecta a los premios de loterías, se mantiene la plena vigencia del artículo 7 ñ) de la LIRPF por lo que, en los términos establecidos en dicho precepto, será de aplicación la exención aun cuando se trate de loterías que hayan comenzado a comercializarse a partir de 29 de mayo de 2009.

Esta modificación tiene por finalidad mantener el estatus existente hasta la aprobación de la Ley del Juego en lo que a exenciones de premios se refiere, al tiempo que se permite, en relación con

los nuevos juegos, la competencia en igualdad de condiciones entre los operadores que organizan juegos exentos y los nuevos operadores contemplados en la Ley del Juego.

Los premios de loterías quedan excluidos de esta nueva regulación debido a que en el ámbito estatal las loterías quedan reservadas a la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y la Organización Nacional de Ciegos Españoles, no existiendo por tanto la posibilidad de entrar en competencia con otros operadores.

2.1.2. Rendimiento del trabajo

En el ámbito de los rendimientos del trabajo son tres las medidas incorporadas. En primer lugar, se aprueba la reducción general por obtención de rendimientos del trabajo aplicable en dicho ejercicio. En segundo lugar, se establecen los requisitos reglamentarios para admitir las fórmulas indirectas de prestación del servicio público colectivo a los trabajadores de la entidad. Por último, se ha establecido un límite cuantitativo a la cuantía máxima del rendimiento con periodo de generación superior a dos años susceptible de aplicar la reducción del 40 por 100. A continuación se analiza cada una de estas medidas:

2.1.2.1. Reducción general por obtención de rendimientos del trabajo

La LPGE 2011, en el apartado Uno del artículo 60, mantiene sin variación los importes de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo que fueron aplicables en el ejercicio anterior. Por tanto, se trata de una modificación necesaria (como consecuencia de la regulación anual de dicha reducción), pero que no tendrá efectos económicos en la liquidación del IRPF correspondiente a dicho ejercicio.

2.1.2.2. Requisitos reglamentarios de las fórmulas indirectas de prestación del servicio público de transportes

El Real Decreto-Ley 5/2010 introdujo un nuevo supuesto que no tiene la consideración de rendimiento del trabajo en especie, en concreto, las cantidades satisfechas por las empresas a quienes prestan el servicio público colectivo de transporte a sus trabajadores entre su domicilio y su lugar de residencia. Igualmente establecía que tenían tal consideración las fórmulas indirectas de prestación de tal servicio en los términos que reglamentariamente se establecieran.

La regulación reglamentaria de las fórmulas indirectas se ha llevado a cabo a través del Real Decreto 1788/2010. En concreto, se ha incorporado un nuevo artículo 46 bis en el Reglamento del Impuesto regulando las condiciones que han de reunir las fórmulas indirectas de pago.

Tales fórmulas indirectas consisten en la entrega a los trabajadores de tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago que cumplan los siguientes requisitos:

- 1.º Que puedan utilizarse exclusivamente como contraprestación por la adquisición de títulos de transporte que permitan la utilización del servicio público de transporte colectivo de viajeros.

- 2.º La cantidad que se pueda abonar con las mismas no podrá exceder de 136,36 euros mensuales por trabajador, con el límite de 1.500 euros anuales.
- 3.º Deberán estar numeradas, expedidas de forma nominativa y en ellas deberá figurar la empresa emisora.
- 4.º Serán intransmisibles.
- 5.º No podrá obtenerse, ni de la empresa ni de tercero, el reembolso de su importe.
- 6.º La empresa que entregue las tarjetas o el medio electrónico de pago deberá llevar y conservar relación de las entregadas a cada uno de sus trabajadores, con expresión de:
 - a) Número de documento.
 - b) Cuantía anual puesta a disposición del trabajador.

Como puede observarse, las cantidades máximas que se pueden pagar mediante las fórmulas indirectas deberán cumplir un doble límite, por una parte, el general de 1.500 euros anuales establecido en el artículo 42.2 h) de la LIRPF, y además un segundo límite mensual –136,36 euros–, que es el resultado de dividir el límite anual entre 11 meses, de forma que a lo largo del año se pueda agotar la cuantía máxima de la exención.

Como consecuencia de tal límite, en caso de incumplimiento del límite de 136,36 euros mensuales o de 1.500 euros anuales por trabajador, únicamente existirá retribución en especie por el exceso.

Por otra parte, debe recordarse que el supuesto de no tributación no se limita a aquellos casos en los que sea posible adquirir los títulos de transporte por medios electrónicos, ya que el artículo 42.2 h) de la LIRPF contempla, además del pago mediante fórmulas indirectas, el pago por parte de la empresa a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros, de tal manera que cuando la empresa adquiera los títulos de transporte y se los entregue al empleado no existiría retribución en especie siempre que se cumplan los restantes requisitos previstos en dicho artículo.

Asimismo, interesa subrayar que se han admitido no solo la entrega del título del transporte al trabajador para un viaje concreto, sino también la entrega de abonos transportes que habiliten a la utilización de un determinado medio de transporte durante un número determinado de viajes o durante un espacio temporal de tiempo, siempre que la empresa pretenda con tal entrega fomentar el uso del transporte público y para la entrega del abono se haya tenido en cuenta tanto la ubicación del centro de trabajo como del lugar de residencia del trabajador.

2.1.2.3. Reducción por obtención de rendimientos del trabajo con periodo de generación superior a dos años o notoriamente irregulares

El artículo 66 de la LPGE ha introducido a partir de 1 de enero de 2011 un nuevo límite cuantitativo para aplicar la reducción del 40 por 100 establecida en el artículo 18.2 de la LIRPF a los

rendimientos que tengan un periodo de generación superior a dos años o que se califiquen como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

En concreto, se establece que la cuantía máxima del conjunto de rendimientos íntegros con periodo de generación superior a dos años o notoriamente irregular a la que se va a aplicar la reducción del 40 por 100 es de 300.000 euros anuales.

Esto significa, al ser un límite anual, que en ninguna declaración del IRPF podrá figurar una reducción por este concepto superior a 120.000 euros (300.000 euros \times 40%) y que cada año el contribuyente dispondrá de un límite de 300.000 euros.

Debe advertirse de que este nuevo límite es perfectamente compatible con el límite existente para los rendimientos del trabajo derivados del ejercicio de opciones sobre acciones.

De esta forma, la nueva limitación operará sobre la suma de los rendimientos íntegros derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones con derecho a reducción (es decir, que no superen el importe resultante de multiplicar el salario medio anual por el periodo de generación) y el resto de rendimientos íntegros con derecho a la reducción (por tener un periodo de generación superior a dos años o ser notoriamente irregular).

Por último, conviene indicar que el nuevo límite resultará aplicable a todos los rendimientos del trabajo irregulares que se imputen a partir de 1 de enero de 2011.

EJEMPLO 1:

Un contribuyente ha obtenido en el ejercicio 2011, hasta el momento de su despido, diversos rendimientos del trabajo:

- Ha percibido una cantidad de 10.000 euros como consecuencia de su traslado forzoso a otro centro de trabajo.
- Ha ejercitado en dicho año 10.000 opciones de compra sobre acciones entregadas en el año 2008 (concesión única). El precio de ejercicio de la opción es de 8 euros, siendo el valor de mercado de la acción de 18 euros.
- Ha sido posteriormente despedido percibiendo una exención de 1.000.000 de euros a abonar, la mitad en 2011 y la otra mitad en 2012 (importe exento 250.000 euros). El trabajador tiene una antigüedad de 15 años.

Determinar el importe de la reducción a practicar en los ejercicios 2011 y 2012:

.../...

.../...

Ejercicio 2011:

• Rendimiento íntegro del trabajo traslado	10.000
• Rendimiento íntegro del trabajo opciones [$10.000 \times (18 - 8)$]	100.000
• Rendimiento íntegro del trabajo despido	250.000
(ya que el resto imputable a 2011 está exento)	
• Total	360.000

Rendimiento íntegro con derecho a la reducción:

• Opciones: límite ($SMA \times PG = 22.100 \times 3$)	66.300
• Traslado	10.000
• Despido (al ser $PG > 2 \times$ Periodo de fraccionamiento)	250.000
• Total	326.300
• Nuevo límite	300.000
• Importe de la reducción ($300.000 \times 0,4$)	120.000

Rendimiento neto del trabajo reducido:

• Rendimiento íntegro	360.000
• Reducción por irregularidad	120.000
• Rendimiento neto reducido	240.000

Ejercicio 2012:*Rendimiento íntegro con derecho a la reducción:*

• Despido (la exención se agotó en 2011)	500.000
• Nuevo límite	300.000
• Importe de la reducción ($300.000 \times 0,4$)	120.000

Rendimiento neto del trabajo reducido:

• Rendimiento íntegro	500.000
• Reducción por irregularidad	120.000
• Rendimiento neto reducido	480.000

2.1.3. Rendimientos del capital inmobiliario

El artículo 69 de la LPGE 2011 ha revisado con efectos desde 1 de enero de 2011 el importe de la reducción del rendimiento neto procedente del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda contenida en el apartado 2 del artículo 23 de la Ley del Impuesto.

En concreto, la nueva medida supone, por una parte, la elevación del 50 al 60 por 100 el porcentaje de reducción del rendimiento neto derivado del arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda y, por otra, una modificación de la edad máxima del arrendatario a efectos de la posible aplicación de la reducción del 100 por 100, reduciéndose en este caso de 35 a 30 años.

Como consecuencia de la reducción de 35 a 30 años de la edad máxima del arrendatario, se establece un régimen transitorio para todos aquellos arrendadores que hubiesen celebrado un contrato de arrendamiento antes de 1 de enero de 2011, y el arrendatario fuese menor de 35 años, de manera que podrán seguir aplicando la reducción del 100 por 100 a los rendimientos derivados de dicho arrendamiento hasta que el arrendatario cumpla 35 años de edad.

De esta manera, no se verán reducidas las expectativas de reducción fiscal como consecuencia de la modificación de la edad máxima del arrendatario.

2.1.4. Rendimientos del capital mobiliario

La ausencia de LPGE para el ejercicio 2012 ha imposibilitado aprobar la tradicional compensación fiscal para los perceptores de determinados rendimientos del capital mobiliario antes de la finalización del ejercicio 2011. Ahora bien, debe tenerse en cuenta que la prórroga automática de los Presupuestos Generales del Estado se extiende a la totalidad de su cuerpo normativo, por lo que, sin perjuicio de una posterior aprobación en la LPGE que se remitirá próximamente al Parlamento, se puede afirmar que sí existen en la actualidad una compensación fiscal para el ejercicio 2011, esto es, la misma que resultó de aplicación en el ejercicio 2010.

En cuanto a su contenido nos remitimos a lo señalado al respecto en relación con el ejercicio 2010 [véase *RCyT*. CEF, núm. 336 (marzo 2011)].

2.1.5. Rendimientos de actividades económicas

En el ámbito de los rendimientos de actividades económicas se ha aprobado la correspondiente Orden anual reguladora del método de estimación objetiva. Por otra parte, se han introducido nuevos incentivos fiscales: en concreto, se ha ampliado el concepto de entidad de reducida dimensión y se ha eliminado el requisito de mantenimiento de empleo para acogerse a la libertad de amortización.

A continuación se analizan las distintas medidas.

2.1.5.1. Método de estimación objetiva

Para este ejercicio, de igual manera que ya resultó de aplicación al periodo impositivo 2010, en cumplimiento del Acuerdo de la Mesa del Trabajo Autónomo, la Orden EHA/3063/2010, de 25 de noviembre, ha aprobado para el ejercicio 2011 una reducción general del rendimiento neto de módulos del 5 por 100, aplicable a todas las actividades en estimación objetiva, con la que se pretende adecuar la tributación de este régimen al actual descenso de la actividad económica.

Por otra parte, en el ámbito de las actividades agrarias, se mantiene la rebaja de módulos de determinados sectores agrícolas (uva de mesa, flor cortada y plantas ornamentales y tabaco) efectuada en 2010.

2.1.5.2. Reducción por obtención de determinados rendimientos de actividades económicas

El apartado Dos del artículo 60 de la LPGE 2011 mantiene los importes de la reducción por obtención de determinados rendimientos de actividades económicas que fueron aplicables en 2010.

2.1.5.3. Incentivos fiscales a las empresas de reducida dimensión

El apartado Dos del artículo 1 del Real Decreto-Ley 13/2010 ha modificado el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ampliando, por una parte, el ámbito subjetivo de las entidades de reducida dimensión al elevarse de 8 a 10 millones la cuantía máxima del importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo inmediato anterior para tener tal consideración, y, por otra parte, la posibilidad de seguir disfrutando de tales beneficios fiscales durante el ejercicio en el que se pierda la condición de entidad de reducida dimensión (al superar en el ejercicio anterior el importe máximo de cifra de negocios establecida al efecto) y los dos ejercicios siguientes (es decir, un máximo de tres ejercicios) siempre que el contribuyente hubiese cumplido las condiciones para ser considerado como de reducida dimensión tanto en aquel periodo (en el que por primera vez superó el límite de 10 millones de euros) como en los dos periodos impositivos anteriores a este último.

Dicha modificación resulta aplicable desde 1 de enero de 2011 y afecta, en el ámbito de las personas físicas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28 de la LIRPF, a los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades.

EJEMPLO 2:

El importe neto de cifra de negocios de un contribuyente en 2010 fue de 9.000.000 de euros.

.../...

.../...

Determinar la condición o no de empresa de reducida dimensión en 2011.

En este caso, como consecuencia de la modificación señalada, los contribuyentes que en el ejercicio anterior, esto es, 2010, tuvieran un importe neto de cifra de negocios inferior a 10.000.000 de euros, tendrán la consideración de reducida dimensión en 2011.

Por tanto, en el presente caso, el contribuyente tiene tal consideración y podrá acceder a los beneficios fiscales previstos en el TRLIS en el ejercicio 2011.

EJEMPLO 3:

Durante los años 2006, 2007, 2008 y 2009 un contribuyente tuvo un importe neto de cifra de negocios inferior a 5.000.000 de euros. Sin embargo, en 2010 ha conseguido reactivar su actividad logrando alcanzar un importe neto de cifra de negocios de 11.000.000 de euros.

Determinar si en 2011 podrá aplicarse los beneficios fiscales establecidos para las entidades de reducida dimensión.

En 2011 perderá la condición de reducida dimensión al ser el importe neto de su cifra de negocios de 2010 superior a 10.000.000 de euros.

No obstante, a pesar de no tener tal consideración, en la medida en que en los tres ejercicios previos (2008, 2009 y 2010) sí tuvo tal consideración, podrá seguir aplicando los beneficios fiscales correspondientes a las entidades de reducida dimensión durante los ejercicios 2011, 2012 y 2013, cualquiera que sea el importe neto de su cifra de negocios.

2.1.5.4. Libertad de amortización por la adquisición de elementos del inmovilizado material nuevos

El Real Decreto-Ley 13/2010 ha dado nueva redacción a la disposición adicional undécima del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, afectando, al igual que en el caso anterior, a los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades.

En cuanto al contenido de la modificación, por una parte, se incrementan los ejercicios en los que se podrá realizar la inversión en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias que se beneficiarán de la libertad de amortización. En concreto, tales inversiones podrán efectuarse hasta el 31 de diciembre de 2015.

Pero sobre todo, se desvincula, a diferencia de la redacción anterior, del mantenimiento de empleo por el contribuyente.

Por último, resulta relevante destacar que específicamente, en el IRPF se ha incorporado un límite para la aplicación de tal incentivo, de manera que su aplicación no reduzca la carga impositiva de otras fuentes de rentas. En concreto, la libertad de amortización a aplicar en un ejercicio tendrá como límite el rendimiento neto positivo de la actividad económica a la que se afecten los elementos patrimoniales, previo a la deducción por este concepto y, en su caso, a la minoración en concepto de provisiones y gastos de difícil justificación.

EJEMPLO 4:

Un contribuyente que determina el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación directa simplificada ha adquirido en 2011 un nuevo inmovilizado material con un valor de adquisición de 80.000 euros.

Durante el ejercicio 2011 ha obtenido unos rendimientos íntegros de 250.000 euros y unos gastos deducibles de 180.000 euros.

Determinar el importe del rendimiento neto de su actividad económica en 2011, teniendo en cuenta que decide destinar a la libertad de amortización la mayor cantidad posible.

• Rendimiento íntegro	250.000
• Gastos deducibles	180.000
• Rendimiento neto previo	70.000
• Libertad de amortización:	
Límite	70.000
• Rendimiento neto final	0
• Cantidad que podrá amortizar libremente en 2012	10.000

2.1.6. Ganancias y pérdidas patrimoniales

En el ámbito de las ganancias patrimoniales se han aprobado, por una parte, los tradicionales coeficientes de corrección monetaria aplicables a la transmisión de bienes inmuebles.

Adicionalmente, se ha incorporado un nuevo supuesto de ganancia patrimonial exenta aplicable en los supuestos de transmisiones de acciones o participaciones de empresas nuevas o de reducida dimensión. Esta medida se ha introducido en este ejercicio 2011, si bien su efecto práctico se difiere hasta el ejercicio 2014 al resultar necesario un periodo mínimo de permanencia de tres años antes de su transmisión.

A continuación se analizan tales medidas.

2.1.6.1. Coeficientes de corrección monetaria

El artículo 59 de la LPGE 2011 ha aprobado los coeficientes de corrección monetaria aplicables a las transmisiones de bienes inmuebles no afectos a actividades económicas que se efectúen durante el año 2011. En concreto, los coeficientes son los siguientes:

Año de adquisición	Coefficiente
1994 y anteriores	1,2908
1995	1,3637
1996	1,3170
1997	1,2908
1998	1,2657
1999	1,2430
2000	1,2191
2001	1,1951
2002	1,1717
2003	1,1488
2004	1,1262
2005	1,1041
2006	1,0825
2007	1,0613
2008	1,0405
2009	1,0201
2010	1,0100
2011	1,0000

No obstante, cuando las inversiones se hubieran efectuado el 31 de diciembre de 1994, será de aplicación el coeficiente 1,3637.

La aplicación de un coeficiente distinto de la unidad exigirá que la inversión hubiese sido realizada con más de un año de antelación a la fecha de la transmisión del bien inmueble.

Hay que recordar que a efectos de la actualización del valor de adquisición de bienes inmuebles afectos a actividades económicas, los coeficientes aplicables serán los previstos para el Impuesto sobre Sociedades en el artículo 72 de la LPGE 2011.

2.1.6.2. Exención de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de empresas de nueva o reciente creación

El Real Decreto-Ley 8/2011, de 1 de julio, de medidas de apoyo a los deudores hipotecarios, de control del gasto público y cancelación de deudas con empresas y autónomos contraídas por las entidades locales, de fomento de la actividad empresarial e impulso de la rehabilitación y de simplificación administrativa (BOE de 7 de julio), introdujo, con vigencia desde 7 de julio de 2011, una nueva exención limitada en la LIRPF relativa a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación.

La finalidad de la nueva exención, de acuerdo con lo señalado en la exposición de motivos del Real Decreto-Ley 8/2011, es incentivar las inversiones de particulares en proyectos impulsados por emprendedores, fomentando de esta forma la creación de empresas que permitan avanzar en el cambio de modelo productivo y la generación de empleo. A la vista de la regulación de la exención, puede concluirse que la medida tiene por finalidad favorecer la capitalización de empresas de nueva o reciente creación.

En concreto, el Real Decreto-Ley 8/2011 añade una nueva letra d) al artículo 33.4 de la LIRPF, que se limita a hacer mención expresa de la nueva exención, y se crea una nueva disposición adicional trigésima cuarta de la LIRPF, donde se recoge la regulación de la misma.

Las condiciones para disfrutar la nueva exención son las siguientes:

- a) Entidades cuyas acciones o participaciones resultan aptas para la exención.

La exención solo puede aplicarse respecto de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones o participaciones de las entidades que cumplan las siguientes condiciones:

- Deben revestir la forma de Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad Anónima Laboral o Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral, en los términos previstos en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobada por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y en la Ley 4/1997, de 24 de marzo, de Sociedades Laborales.

- No estar admitidas a cotización en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades.

Este requisito está orientado a excluir de la aplicación de la exención aquellas empresas que, por cotizar en un mercado regulado, tienen mayores posibilidades de acceso a financiación incrementando sus recursos propios.

Conviene subrayar que el Mercado Alternativo Bursátil (MAB), dedicado a empresas de reducida capitalización que buscan expandirse, no es un mercado regulado definido en la Directiva 2004/39/CE.

- La entidad debe desarrollar una actividad económica. En particular, no podrá tener por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario a que se refiere el artículo 4.8.Dos a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en ninguno de los periodos impositivos de la entidad concluidos con anterioridad a la transmisión de la participación.

Al respecto cabe recordar que conforme al citado precepto, se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:

- Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o
- Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

No se exige por tanto que la entidad desarrolle una actividad económica en particular.

- Que para la ordenación de la actividad económica se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

En cuanto a la interpretación del alcance de este requisito, al estar enunciado en los mismos términos que los establecidos para determinar si una actividad (el arrendamiento de inmuebles) se realiza como actividad económica (art. 27.2 LIRPF), deben entenderse aplicables los criterios administrativos emitidos al respecto.

- El importe de la cifra de los fondos propios de la entidad no podrá ser superior a 200.000 euros. Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe de los fondos propios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.

En línea con la finalidad de la norma, este requisito excluye del ámbito de la exención a las entidades que ya poseen un determinado nivel de fondos propios –no solo de capital–, que el legislador ha considerado como adecuado (200.000 euros).

- Que la entidad no tenga ninguna relación laboral ni mercantil, al margen de la condición de socio, con el contribuyente.

Se pretende, por tanto, que la intervención del socio en la entidad se limite exclusivamente a la aportación de financiación, sin participar en la gestión de la actividad.

Los requisitos expuestos deberán cumplirse por la entidad durante todos los años de tenencia de la acción o participación, salvo el relativo a la cifra máxima de fondos propios, que únicamente se exige en el periodo impositivo de la entidad en el que el contribuyente adquiere la participación.

En relación con este último requisito la norma no aclara si basta con que se cumpla el límite de 200.000 euros con carácter previo a la toma de la participación por el contribuyente, o si además es necesario que este límite no se sobrepase como consecuencia precisamente de la adquisición de la participación.

b) Requisitos relativos a la participación en la entidad

Además de las condiciones señaladas en el epígrafe anterior, la aplicación de la exención está supeditada al cumplimiento de las siguientes condiciones:

- Las acciones o participaciones en la entidad deberán adquirirse por el contribuyente a partir de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 8/2011, de 1 de julio, es decir, a partir del día 7 de julio de 2011.

Dado que la finalidad de la norma es incentivar determinados comportamientos por parte del contribuyente, lógicamente el incentivo no se aplica a adquisiciones efectuadas con anterioridad a la aprobación de la medida.

- Las acciones o participaciones en la entidad deben adquirirse por el contribuyente bien con motivo de la constitución de aquella o bien mediante ampliación de capital de la entidad. En este último caso la ampliación debe realizarse en los tres años siguientes a la constitución de la entidad, contados de fecha a fecha, aun cuando se trate de entidades ya constituidas con anterioridad a 7 de julio de 2011.

En consecuencia, se excluyen las adquisiciones derivativas de acciones, de tal manera que las adquisiciones de acciones que dan derecho a la exención son aquellas que suponen una entrada de recursos a la entidad en los primeros años de su vida.

- La participación del contribuyente, junto con la que posean en la misma entidad su cónyuge o cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el tercer grado incluido, no puede ser, durante ningún día de los años naturales de tenencia de la participación, superior al 40 por 100 del capital social de la entidad o de sus derechos de voto.

De esta forma y en consonancia con el requisito anteriormente comentado relativo a la inexistencia de relación laboral o mercantil del contribuyente con la entidad, el incentivo

se dirige a aquellos contribuyentes que se limitan a financiar a la entidad, exigiéndose en este caso que no lleguen a detentar el control de la misma.

- Que el tiempo de permanencia de la acción o participación en el patrimonio del contribuyente sea superior a tres años e inferior a diez años, contados de fecha a fecha.

Este requisito de permanencia de la participación impide aplicar el incentivo a ganancias puramente especulativas –generadas en un corto periodo de tiempo–, al tiempo que establece un periodo máximo de tenencia de la participación.

A efectos del cómputo del periodo de permanencia, habida cuenta de que se trata de una norma relativa a ganancias y pérdidas patrimoniales, deberá aplicarse el criterio FIFO de identificación de valores, previsto con carácter general en el artículo 37.2 de la LIRPF.

Teniendo en cuenta el periodo mínimo de tres años de permanencia, y que la exención únicamente resulta de aplicación respecto de acciones o participaciones adquiridas por el contribuyente a partir del día 7 de julio de 2011, se concluye que la exención no podrá materializarse hasta el ejercicio 2014.

c) Cuantía de la ganancia patrimonial exenta

Cumplíendose los requisitos hasta ahora expuestos, estarán exentas las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación cuyo valor total de adquisición no exceda, para el conjunto de entidades, de 25.000 euros anuales, ni de 75.000 euros por entidad durante el periodo de tres años desde la constitución de la entidad.

Se trata por tanto de una exención limitada, con la particularidad de que el límite no opera en función del importe de la ganancia patrimonial, sino en función del valor de adquisición de las acciones cuya transmisión da lugar a la ganancia, lo cual introduce cierta complejidad en el cálculo de la exención. Respetando los límites del valor de adquisición señalados, el importe de la ganancia exenta es ilimitado.

El citado límite respecto del valor de adquisición opera de la siguiente forma:

- Límite anual de 25.000 euros. Este límite se aplica al conjunto de acciones aptas para la exención adquiridas durante el año, tanto si corresponden a una única entidad como a varias entidades.
- Límite de 75.000 euros por entidad. Este límite se aplica al conjunto de acciones aptas para la exención de una misma entidad adquiridas durante el plazo de tres años desde su constitución. De no existir este límite, por aplicación del límite anterior, el valor de adquisición que como máximo podría beneficiarse de la exención sería de 100.000 euros (25.000 euros multiplicados por los cuatro ejercicios que puede abarcar el citado plazo de tres años desde la constitución).

Una vez determinadas las acciones o participaciones cuyo valor de adquisición puede beneficiarse de la exención, se deberá determinar el valor de transmisión correspondiente a esas acciones o participaciones, siendo la diferencia el importe de la ganancia exenta.

EJEMPLO 5:

- El 1 de febrero de 2012 el señor X suscribe 2.000 acciones por un valor de 20.000 euros (10 euros/acción) como consecuencia de una ampliación de capital realizada por la entidad «AAA», que se constituyó el 1 de febrero de 2011.
- El 1 de marzo de 2012 el señor X, adquiere al Sr. Y 3.000 acciones de la misma entidad por importe de 50.000 euros (16,67 euros/acción).
- El 1 de mayo de 2012 el señor X suscribe 2.000 acciones por un valor de 40.000 euros (20 euros/acción) como consecuencia de otra ampliación de capital realizada por misma entidad.
- El 1 de junio de 2015 el señor X vende la totalidad de las acciones de la entidad «AAA» por importe de 175.000 euros (25 euros/acción). Se considera que este valor cumple lo dispuesto en el artículo 37.1 b) de la LIRPF.

Ganancia patrimonial obtenida (regla FIFO):

- Por la transmisión de 2.000 acciones adquiridas el 1 de febrero de 2012: valor de transmisión: $50.000 (2.000 \times 25)$ – valor de adquisición: $20.000 (2.000 \times 10)$ = 30.000 euros.
- Por la transmisión de 3.000 acciones adquiridas el 1 de marzo de 2012: valor de transmisión: $75.000 (3.000 \times 25)$ – valor de adquisición: $50.000 (3.000 \times 16,67)$ = 25.000 euros.
- Por la transmisión de 2.000 acciones adquiridas el 1 de junio de 2015: valor de transmisión: $50.000 (2.000 \times 25)$ – valor de adquisición: $40.000 (2.000 \times 20)$ = 10.000 euros.

TOTAL GANANCIA PATRIMONIAL: 65.000 euros.

Ganancia patrimonial exenta: la correspondiente a la transmisión de acciones que cumplan requisitos, cuyo valor de adquisición no exceda de 25.000 euros.

- Identificación de las acciones que se benefician de la exención:
 - No se pueden beneficiar de la exención las 3.000 acciones adquiridas al señor Y, por tratarse de una adquisición derivativa.
 - Las restantes acciones se pueden beneficiar de la exención, con el límite de 25.000 euros anuales de valor de adquisición:
 - 2.000 acciones adquiridas el 1 de febrero de 2012 por 20.000 euros.
 - 250 acciones adquiridas el 1 de mayo de 2012 por 5.000 euros

.../...

.../...

- Cuantía exenta:
 - Por la transmisión de 2.000 acciones adquiridas el 1 de febrero de 2012: valor de transmisión: $50.000 (2.000 \times 25)$ – valor de adquisición: $20.000 (2.000 \times 10) = 30.000$ euros.
 - Por la transmisión de 250 acciones adquiridas el 1 de mayo de 2012: valor de transmisión: $6.250 (250 \times 25)$ – valor de adquisición: $5.000 (250 \times 20) = 1.250$ euros.

TOTAL GANANCIA PATRIMONIAL EXENTA: 31.250 euros.

Nota: En la solución al ejemplo se ha considerado que las acciones que se benefician de la exención son la totalidad de las adquiridas en primer lugar (1 de febrero de 2012) por ser las que tienen un valor de adquisición más bajo, y una parte de las acciones adquiridas posteriormente, al ser esta la alternativa que genera una mayor exención. No obstante, nada impide considerar que se puede aplicar la exención a las acciones adquiridas en último lugar (el 1 de mayo de 2012) hasta alcanzar un valor de adquisición de 25.000 euros, dado que en este caso cumplen igualmente los requisitos.

d) Supuestos excluidos de la exención

No resultará de aplicación la exención de las ganancias patrimoniales en los siguientes supuestos:

- Cuando se trate de participaciones suscritas por el contribuyente con el saldo de la cuenta ahorro-empresa.

Esta exclusión tiene por objeto evitar la duplicidad de beneficios fiscales respecto de unas mismas cantidades, dado que la cuenta ahorro-empresa consiste en una deducción en cuota por las aportaciones a una cuenta que posteriormente se materialicen en la suscripción de participaciones de una Sociedad Nueva Empresa, suscripción que daría derecho a la aplicación de la exención por la ganancia patrimonial que se genere con motivo de la transmisión de las participaciones.

Las participaciones excluidas de la exención no se tendrán en cuenta para el cómputo del porcentaje de máximo de participación en la entidad –el 40 por 100–, al que nos hemos referido anteriormente.

- Cuando se trate de acciones o participaciones en una entidad a través de la cual se ejerza la misma actividad que se venía ejerciendo anteriormente mediante otra titularidad.

Este supuesto de exclusión comporta que la entidad cuyas acciones se suscriban inicie una nueva actividad.

- Cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos en el año anterior o posterior a la transmisión de las acciones o participaciones. En este caso, la exención no procederá respecto de los valores que como consecuencia de dicha adquisición permanezcan en el patrimonio del contribuyente.

En virtud de este supuesto de exclusión se evita la aplicación de la exención cuando se produce una venta –que origina una ganancia patrimonial– con una recompra de valores homogéneos en un corto periodo de tiempo, por presumir que la transmisión de las acciones o participaciones no supone realmente una desinversión en la entidad, sino que persigue únicamente disfrutar del beneficio fiscal.

- Cuando las acciones o participaciones se transmitan a una entidad vinculada con el contribuyente, su cónyuge, cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el tercer grado incluido, o un residente en país o territorio considerado como paraíso fiscal.

2.1.7. Determinación de la cuota íntegra

Para la determinación de la cuota íntegra, la LPGE 2011 ha aprobado la escala general y el mínimo personal y familiar aplicable durante 2011. Por otra parte, la Ley de Economía Sostenible ha aclarado qué escala autonómica resulta aplicable en Ceuta y Melilla.

2.1.7.1. Escala general estatal y autonómica

El artículo 62 de la LPGE 2011 ha aprobado la escala general estatal aplicable durante 2011. En concreto, la citada escala es la siguiente:

Base liquidable – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	17.707,20	12
17.707,20	2.124,86	15.300,00	14
33.007,20	4.266,86	20.400,00	18,5
53.407,20	8.040,86	66.593,00	21,5
120.000,20	22.358,36	55.000,00	22,5
175.000,20	34.733,36	En adelante	23,5

Dicha escala incorpora dos nuevos tramos (entre 53.407,20 y 120.000,20 euros; y entre 120.000,20 euros y 175.000,20 euros), elevándose el tipo marginal en un punto en el segundo tramo señalado, y en dos puntos a partir de 175.000,20 euros.

Por último, la disposición quincuagésima primera de la LES ha introducido una disposición adicional trigésima segunda en la LIRPF para aclarar que los contribuyentes con residencia en Ceuta y Melilla aplicarán como escala autonómica la prevista con carácter complementario en la disposición transitoria decimoquinta de la LIRPF. Dicha escala es la siguiente:

Base liquidable – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	17.707,20	12
17.707,20	2.124,86	15.300,00	14
33.007,20	4.266,86	20.400,00	18,5
53.407,20	8.040,86	En adelante	21,5

2.1.7.2. Mínimo personal y familiar

En cuanto a la cuantía del mínimo personal y familiar, el artículo 61 de la LPGE 2011 reproduce los mismos importes que estuvieron vigentes en 2010, dotando a dicha redacción de vigencia indefinida.

2.1.8. Deducciones en la cuota

En materia de deducciones se han introducido modificaciones en la deducción por inversión en vivienda y alquiler, al tiempo que se ha suprimido a partir de 1 de enero de 2011 la deducción por nacimiento o adopción.

2.1.8.1. Deducción por inversión en vivienda

Inicialmente, la LPGE 2011 modificó la deducción por inversión en vivienda, al condicionar su aplicación al importe de la base imponible del contribuyente, de tal manera que los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual a partir de 1 de enero de 2011 no tendrán derecho a practicar la deducción por inversión en vivienda en aquellos ejercicios en los que su base imponible fuera superior a 24.107,20 euros anuales.

Sin embargo, dicha modificación normativa quedó sin efecto alguno, ya que el apartado segundo de la disposición final segunda del Real Decreto-Ley 20/2011 eliminó con efectos desde el 1 de enero de 2011 las modificaciones introducidas inicialmente por la LPGE 2011, salvo los importes de las bases máximas de deducción que quedaron fijados en 9.040 euros anuales con carácter general (en 2010 la base máxima era 9.015 euros anuales) y 12.080 euros anuales cuando el derecho a la deducción estuviera vinculado a razones de discapacidad (en 2010 la base máxima era 12.020 euros anuales).

En consecuencia, la regulación de la deducción por inversión en vivienda en 2011 es idéntica (salvo en lo relativo a la base máxima de deducción) a la regulación existente en el ejercicio anterior.

2.1.8.2. Deducción por alquiler

Como consecuencia de las modificaciones inicialmente introducidas por la LPGE 2011 en la deducción por inversión en vivienda anteriormente explicado (limitación de la deducción en función de la base imponible del contribuyente), la misma ley procedió a elevar los límites de base imponible de la deducción por alquiler en vivienda contenida en el apartado 7 del artículo 68 de la LIRPF, de manera que dichos límites fueran idénticos.

Por tanto, a partir de 1 de enero de 2011, la base máxima de la deducción por alquiler será la siguiente:

- a) Cuando la base imponible sea igual o inferior a 17.707,20 euros anuales: 9.040 euros anuales.
- b) Cuando la base imponible esté comprendida entre 17.707,20 y 24.107,20 euros anuales: 9.040 euros menos el resultado de multiplicar por 1,4125 la diferencia entre la base imponible y 17.707,20 euros anuales.

Debe recordarse que los tramos de base imponible determinantes de la aplicación de deducción por alquiler en 2010 eran de 12.000 y 24.020 euros anuales, respectivamente.

2.1.8.3. Deducción por obras de mejora

El Real Decreto-Ley 5/2011, de 29 de abril, de medidas para la regularización y control del empleo sumergido y fomento de la rehabilitación de viviendas (BOE de 6 de mayo), ha modificado la deducción por obras de mejora potenciando considerablemente este beneficio fiscal. Las modificaciones afectan a los contribuyentes que pueden aplicar la deducción por razón de la base imponible, a las viviendas aptas para realizar las obras que dan derecho a la deducción, así como a la cuantía de la misma. Los restantes elementos de la deducción permanecen inalterados, por lo que cabe remitirse a lo señalado al respecto en relación con el ejercicio 2010 [véase *RCyT*. CEF, núm. 336 (marzo 2011)].

Así pues, cabe distinguir dos regímenes de deducción claramente diferenciados. De una parte, la redacción original de la deducción, vigente hasta 6 de mayo de 2011 y, por otra parte, la nueva redacción, en vigor desde 7 de mayo de 2011. Las situaciones transitorias derivadas de la coexistencia del anterior y el nuevo régimen de deducción se regulan en una nueva disposición transitoria de la LIRPF.

La deducción mantiene su vigencia temporal limitada hasta 31 de diciembre de 2012, sin perjuicio de la posibilidad de arrastrar a ejercicios posteriores las cantidades no deducidas por exceder de la base máxima anual de deducción.

Podrán aplicar esta deducción los contribuyentes cuya base imponible sea inferior a 71.007,20 euros anuales. Los contribuyentes con una base imponible igual o superior a esta cantidad no tendrán derecho a aplicar la deducción en el ejercicio en que realicen y paguen las obras, ni podrán arrastrar a los ejercicios siguientes las cantidades no deducidas, aun cuando en estos ejercicios su base imponible sea inferior a la citada cuantía.

En cuanto a las viviendas aptas para la deducción, la nueva redacción de la disposición adicional vigésima novena de la LIRPF elimina el requisito de que las obras se realicen en la vivienda habitual del contribuyente, exigiendo únicamente que las obras se realicen en cualquier vivienda de su propiedad o en el edificio en la que esta se encuentre. Por tanto, el ámbito objetivo de la deducción se amplía considerablemente quedando incluidas en el mismo, además de las obras realizadas en viviendas que constituyan la vivienda habitual del contribuyente, las realizadas en viviendas arrendadas por el propio contribuyente, en viviendas desocupadas, o segundas residencias. Únicamente quedan excluidas del ámbito de la deducción las viviendas que estén afectas a actividades económicas.

En cuanto a los elementos comunes, el ámbito de la deducción no es objeto de modificación, de tal manera que continúan excluidas las obras realizadas en plazas de garaje, jardines, parques, piscinas, instalaciones deportivas y otros elementos análogos.

Dado que no existe limitación alguna en este sentido, podrá aplicarse la deducción por obras realizadas simultáneamente en dos o más viviendas.

En lo tocante al importe de la deducción, la nueva regulación eleva el porcentaje de deducción del 10 al 20 por 100.

La base máxima anual de la deducción conserva la configuración progresiva de la redacción anterior, incrementándose notablemente tanto la base máxima anual, que pasa de 4.000 euros a 6.750 euros, como el tramo de base imponible determinante de dicha base máxima, que queda fijado entre 53.007,20 euros y 71.007,20 euros.

En concreto, la base máxima anual de deducción es la siguiente:

- 6.750 euros anuales, para los contribuyentes con base imponible igual o inferior a 53.007,20 euros anuales.
- Para contribuyentes con base imponible comprendida entre 53.007,20 euros y 71.007,20 euros anuales, la base de la deducción será el resultado de minorar a 6.750 euros el resultado de multiplicar por 0,375 la diferencia entre la base imponible y 53.007,20 euros anuales.

Las cantidades no deducidas por exceder de la base máxima anual de deducción mantienen el mismo tratamiento, es decir, podrán deducirse en los cuatro ejercicios siguientes, con el límite de base anual de deducción que corresponda en función de la base imponible. Cuando concurren cantidades deducibles en el ejercicio con cantidades deducibles procedentes de ejercicios anteriores que no hayan podido ser objeto de deducción por exceder de la base máxima de deducción, el límite de

base anual de deducción será único para el conjunto de tales cantidades, deduciéndose en primer lugar las cantidades correspondientes a años anteriores.

Lógicamente, las cantidades que pueden deducirse en los cuatro ejercicios siguientes tienen como límite la nueva base anual de deducción, superior a la anterior.

Por lo que se refiere a la base acumulada máxima de deducción por vivienda, esta se eleva de 12.000 a 20.000 euros. Dado que la nueva configuración de la deducción permite su aplicación de forma simultánea respecto de varias viviendas propiedad del contribuyente, la cuantía máxima deducible por contribuyente vendrá determinada por la base máxima anual de deducción, siempre que se respete el límite de 20.000 euros por vivienda.

La regla relativa a los supuestos de copropiedad no ha sido objeto de modificación, de forma que cuando concurren varios propietarios con derecho a practicar la deducción respecto de una misma vivienda, el límite de 20.000 euros se distribuirá entre los copropietarios en función de su respectivo porcentaje de propiedad en el inmueble.

El régimen hasta ahora expuesto resulta de aplicación respecto de las obras realizadas y pagadas a partir de 7 de mayo de 2011. Ahora bien, además de la deducción por estas obras, pueden existir cantidades pendientes de deducir originadas con anterioridad a esta fecha. Estas situaciones son objeto de regulación por la nueva disposición transitoria vigésima primera de la LIRPF, introducida por el Real Decreto-Ley 5/2011.

La disposición transitoria vigésima primera de la LIRPF establece que los contribuyentes que con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 5/2011 hayan satisfecho cantidades por las que hubieran tenido derecho a la deducción por obras de mejora en la vivienda habitual conforme a la redacción original de la disposición adicional vigésima novena de la LIRPF, aplicarán la deducción en relación con tales cantidades conforme a la citada redacción original.

De acuerdo con lo anterior, las cantidades pagadas en 2010 por obras de mejora realizadas en 2010, que no hayan podido ser objeto de deducción íntegra por exceder de la base anual máxima de deducción, podrán deducirse conforme a la redacción original de la disposición adicional vigésima novena de la LIRPF. Es decir, el contribuyente mantendrá el plazo de cuatro años para deducir las cantidades pendientes, pudiendo deducir hasta un máximo de 4.000 euros cada uno de los citados años en función de su base imponible, aplicando un porcentaje de deducción del 10 por 100, y siempre que no se sobrepase el límite de 12.000 euros por vivienda habitual.

En los casos en que el contribuyente realice y pague obras de mejora en el año 2011, pero con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del Real Decreto-Ley 5/2011, al igual que en caso anterior, las cantidades pagadas en relación con tales obras darán derecho a practicar deducción de acuerdo con los términos de la redacción original de la disposición adicional vigésima novena de la LIRPF.

Cuando coexistan a partir de 2011 cantidades con derecho a deducir a las que con arreglo a lo señalado en los párrafos anteriores les resulten de aplicación el régimen anterior, con cantidades con derecho a deducir con arreglo al nuevo régimen de deducción, el apartado 2 de la disposición transito-

ria vigésima primera de la LIRPF se limita a señalar que para el conjunto de obras de mejora la base anual y la base acumulada por vivienda tendrán como límites máximos los establecidos en la nueva redacción de la disposición adicional vigésima novena de la LIRPF.

Por ejemplo, si en marzo de 2011 un contribuyente realiza una obra de mejora por importe de 3.500 euros y posteriormente en junio de ese mismo año realizase otra obra de mejora distinta por importe de 6.000, en ningún caso la base máxima de deducción en 2011 podrá alcanzar 9.500; dicha base será, como máximo, de 6.750 euros. Además deberá respetarse que la cantidad con derecho a deducción según el régimen anterior –al que corresponde un 10%– no supere 3.500 euros, y que la cantidad máxima con derecho a deducción según el nuevo régimen –20%– no exceda de 6.000 euros.

Ahora bien, en estos casos la disposición transitoria vigésima primera de la LIRPF no indica cuáles son las cantidades que deben deducirse en primer lugar en caso de que se supere el límite de 6.750 euros (o el que corresponda según la base imponible del contribuyente); si aquellas a las que resulta de aplicación el régimen anterior o las que resulta de aplicación el nuevo régimen.

En una primera aproximación podría entenderse que cuando coexistan cantidades pendientes a deducir a las que resulta de aplicación el régimen anterior con cantidades con derecho a deducir conforme al nuevo régimen con origen en un ejercicio posterior, las cantidades a deducir se van aplicando según el criterio FIFO, de tal modo que en primer lugar se agotarían las cantidades más antiguas con derecho a deducción, y a continuación se practicaría la deducción por las cantidades más recientes, hasta alcanzar el límite máximo.

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que la regla FIFO señalada no fue concebida para resolver cuestiones de régimen transitorio, sino para determinar el orden y el plazo máximo de cómputo de las cantidades no deducidas. Aplicarla en estos casos obligaría a deducir en primer lugar aquellas cantidades a las que corresponde un menor porcentaje de deducción –el 10% frente al 20%–, pudiendo darse la circunstancia de que contribuyentes que realizan obras de mejora una vez en vigor el nuevo régimen de deducción no se beneficien por completo del mismo por existir cantidades no deducidas con origen en el régimen anterior. Estas situaciones no parecen encajar en la finalidad del nuevo régimen que persigue incentivar aún más la realización de las obras de mejora.

Lo anterior, unido al hecho de que la regla FIFO no se encuentra recogida en el régimen transitorio, sino en la regulación sustantiva de la deducción, permite interpretar que en estos casos la citada regla no es de aplicación preceptiva, pudiendo por tanto el contribuyente elegir el orden de aplicación de un régimen u otro según le resulte más favorable.

2.1.8.4. Deducción por nacimiento o adopción

Desde 1 de enero de 2011 se ha suprimido la deducción por nacimiento o adopción (2.500 euros) en el IRPF y la correspondiente prestación de igual cuantía de la Seguridad Social.

Si bien dicha modificación fue inicialmente introducida por el Real Decreto-Ley 8/2010, con la finalidad de evitar cualquier futura controversia sobre la oportunidad o conveniencia de utilizar

tal vehículo normativo, la LPGE 2011, con base en la habilitación contenida en la disposición final sexta de la LIRPF, ha reproducido el contenido inicialmente aprobado por el Real Decreto-Ley 8/2010.

En consecuencia, desaparece tal deducción en relación con los nacimientos o adopciones producidos a partir de 1 de enero de 2011.

2.1.9. Pagos a cuenta

Como consecuencia de las modificaciones efectuadas en la LIRPF por la LPGE 2011 y la Ley 40/2010, se ha adaptado el RIRPF, para, por una parte, tomar en consideración la nueva escala general estatal en el cálculo del tipo de retención y la regulación inicialmente aprobada por dicha ley en materia de deducción por inversión en vivienda, y, por otra, someter a retención las cantidades percibidas por los socios de instituciones de inversión colectiva en los supuestos de reducción de capital social con devolución de aportaciones o reparto de la prima de emisión de acciones.

2.1.9.1. Modificaciones derivadas de la nueva escala de gravamen

El Real Decreto 1788/2010, con base en la habilitación contenida en el artículo 101.1 de la Ley del Impuesto, ha modificado el número 1.º del apartado 1 del artículo 85 del RIRPF, aprobando la escala de retenciones aplicable a los rendimientos del trabajo a partir de 1 de enero de 2011.

Dicha modificación es consecuencia de la nueva escala general estatal de gravamen que resultará de aplicación a partir de 1 de enero de 2011.

En concreto la escala de retenciones a tener en consideración para el cálculo del tipo de retención de los rendimientos del trabajo será la siguiente:

Base para calcular el tipo de retención – Hasta euros	Cuota de retención – Euros	Resto base para calcular el tipo de retención – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0,00	17.707,20	24
17.707,20	4.249,73	15.300,00	28
33.007,20	8.533,73	20.400,00	37
53.407,20	16.081,73	66.593,00	43
120.000,20	44.716,72	55.000,00	44
175.000,20	68.916,72	En adelante	45

Además, como consecuencia de lo anterior, se modifica el apartado 5 del artículo 87 del RIRPF limitando al 45 por 100 el tipo máximo de retención en caso de regularización, ya que es el tipo mar-

ginal máximo contenido en la citada escala (hasta ahora el tipo máximo era el 43%, ya que este era el tipo marginal máximo de la escala de retenciones).

2.1.9.2. Modificaciones derivadas de los nuevos cambios en la deducción por inversión en vivienda

Como consecuencia de la regulación inicial de la deducción por inversión en vivienda contenida en la LPGE para el ejercicio 2011 (tal y como se explicó anteriormente dicha modificación supuso la limitación de la deducción en función del importe de la base imponible del contribuyente), el Real Decreto 1788/2010 introduce dos modificaciones en el RIRPF.

En primer lugar, se minoró en el ejercicio 2011 el límite de 33.007,20 euros previsto en los artículos 86.1 y 88.1 del reglamento, por debajo del cual el tipo de retención se reduce en dos enteros cuando los contribuyentes hubiesen comunicado a su pagador que destinan cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena por las que vaya a tener derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual. En concreto, el nuevo límite queda fijado en 22.000 euros.

En el mismo sentido, se modifica el artículo 110.3 del Reglamento del Impuesto minorando de 33.007,20 euros a 22.000 euros la cuantía de los rendimientos o ingresos por debajo de la cual los contribuyentes que ejerzan actividades económicas podrán minorar el pago fraccionado cuando destinen cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena por las que vayan a tener derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual.

Por el contrario, cuando al contribuyente no le afecte la regulación de la deducción por inversión en vivienda inicialmente introducida por la LPGE por cumplir los requisitos de la disposición transitoria decimoctava de la LIRPF (régimen transitorio que permitía deducirse en 2011 cualquiera que fuera el importe de la base imponible del contribuyente cuando la vivienda se hubiera adquirido antes de 1 de enero de 2011), el límite señalado en los párrafos anteriores seguía siendo de 33.007,20 euros.

A tal efecto, se incorporó al texto del RIRPF una nueva disposición transitoria undécima para los contribuyentes que destinen cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena (siempre que hubieran adquirido su vivienda habitual antes de 1 de enero de 2011), de manera que continúen aplicando el límite de 33.007,20 euros en lugar de 22.000 euros a los efectos anteriormente señalados.

2.1.9.3. Nuevas fórmulas de comunicación de datos personales al pagador de los rendimientos del trabajo

Igualmente, el Real Decreto 1788/2010 modificó el artículo 88.1 del RIRPF con la finalidad de permitir que los contribuyentes puedan efectuar al pagador las comunicaciones de datos para calcular su tipo de retención por medios telemáticos o electrónicos (por ejemplo, a través de la intranet de la empresa), simplificando de esta forma las cargas administrativas de las empresas. En concreto, se permite la utilización de medios telemáticos o electrónicos siempre que se garanticen la autenti-

cidad del origen, la integridad del contenido, la conservación de la comunicación y la accesibilidad por parte de la Administración tributaria a la misma.

2.1.9.4. Obligación de practicar retención o ingreso a cuenta por la distribución de la prima de emisión o por la reducción de capital con devolución de aportaciones realizadas por SICAV

Desde el 1 de enero de 2011, el Real Decreto 1788/2010 ha modificado el Reglamento del Impuesto con objeto de someter a retención o ingreso a cuenta los rendimientos del capital mobiliario derivados del reparto de la prima de emisión de acciones o la reducción de capital social con devolución de aportaciones efectuadas por sociedades de inversión de capital variable (SICAV) u otros organismos de inversión.

Así, en primer lugar, se modifica la letra h) del apartado 3 del artículo 75 estableciendo como rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta los rendimientos del capital mobiliario asimilados a dividendos [primer párrafo del art. 94.1 c) de la LIRPF] derivados de la reducción del capital con devolución de aportaciones de la SICAV. De esta forma, se someten a retención o ingreso a cuenta los importes repartidos o el valor de mercado de los bienes entregados, 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, calculados con arreglo al criterio LIFO.

Las cuantías repartidas que excedan del límite anterior no estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta. Al respecto debe recordarse que tales cuantías minoran el valor de adquisición de las acciones afectadas, hasta su anulación, y el exceso tributa como rendimiento del capital mobiliario en la forma prevista para la distribución de la prima de emisión.

Por lo que respecta a la distribución de la prima de emisión, se somete a retención o ingreso a cuenta la totalidad de los importes distribuidos, en consonancia con el tratamiento señalado en la letra d) del artículo 94.1 de la LIRPF.

Con anterioridad a esta modificación, de acuerdo con el régimen aplicable con carácter general a la reducción de capital con devolución de aportaciones, únicamente se sometían a retención o ingreso a cuenta las percepciones que procedieran de beneficios no distribuidos, calculadas con arreglo al criterio FIFO. La distribución de la prima de emisión no estaba sujeta a retención.

El régimen descrito resultará igualmente de aplicación cuando la reducción de capital o la distribución de la prima de emisión se realice por los organismos de inversión colectiva previstos en el artículo 94.2 de la Ley del Impuesto.

En segundo lugar, el Real Decreto 1788/2010 añade una letra g) al apartado 2 del artículo 76 del Reglamento del Impuesto, estableciendo quiénes serán los sujetos obligados a practicar retención o ingresos a cuenta en los nuevos supuestos introducidos en el artículo 75.3 h) del Reglamento. Tales sujetos son:

- En caso de SICAV, la propia sociedad.
- En caso de entidades reguladas por la Directiva 2009/65/CE constituidas y domiciliadas en algún Estado miembro de la Unión Europea e inscritas en la Comisión Nacional del Mercado de Valores a efectos de su comercialización por entidades residentes en España, las entidades comercializadoras o los intermediarios facultados para la comercialización y, subsidiariamente, las entidades encargadas de la colocación o distribución de los valores, que intervengan en el pago de las rentas.
- En caso de organismos de inversión colectiva equivalentes a las sociedades de inversión de capital variable que estén registrados en otro Estado, la entidad depositaria de los valores o que tenga encargada la gestión de cobro de las rentas derivadas de los mismos.
- En caso de que no proceda la práctica de retención o ingreso a cuenta conforme a los párrafos anteriores, estará obligado a efectuar un pago a cuenta el propio socio o partícipe que reciba la devolución de las aportaciones o la distribución de la prima de emisión.

Finalmente, el Real Decreto 1788/2010 modifica el apartado 5 del artículo 93 del Reglamento de Impuesto con la finalidad de determinar la base de retención, que será la cuantía a integrar en la base imponible calculada de acuerdo con la Ley del Impuesto.

2.1.10. Otras normas

El artículo 1 del Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, ha modificado, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011, el artículo 16.2 del TRLIS elevando de 8 a 10 millones de euros la cifra de negocio del periodo impositivo por debajo de la cual las personas o entidades vinculadas podrán quedar exoneradas de la obligación de documentación, siempre que cumplan los restantes requisitos previstos en el artículo 16.2 del TRLIS.

2.2. Modificaciones en la normativa del IRPF con efectos para el ejercicio 2012

2.2.1. Rentas exentas

2.2.1.1. Gastos e inversiones efectuados para habitar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías de la comunicación y de la información

El Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público (BOE de 31 de diciembre), ha dado

nueva redacción a la disposición adicional vigésima quinta de la LIRPF prorrogando hasta 2012 los incentivos fiscales derivados de los gastos e inversiones efectuados para habitar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías de la comunicación y de la información, cuando su utilización solo pueda realizarse fuera del lugar y horario de trabajo.

Esta prórroga ya tuvo lugar en relación con el ejercicio 2011, tal y como se analiza en el epígrafe 2.1.1.

2.2.2. Rendimientos de actividades económicas

2.2.2.1. Reducción por mantenimiento o creación de empleo

El Real Decreto-Ley 20/2011 ha dado nueva redacción a la disposición adicional vigésima séptima de la LIRPF prorrogando hasta 2012 la reducción del 20 por 100 del rendimiento neto de actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo, en consonancia con el mantenimiento del tipo de gravamen reducido en el Impuesto sobre Sociedades por mantenimiento o creación de empleo. Esta reducción ya fue objeto de comentario con motivo de su aprobación por la LPGE para 2010 [véase *RCyT*. CEF, núm. 324 (marzo 2010)].

2.2.3. Gravamen complementario a la cuota íntegra estatal para la reducción del déficit público en los ejercicios 2012 y 2013

El Real Decreto-Ley 20/2011 ha añadido una nueva disposición adicional trigésima quinta a la LIRPF con objeto de incrementar la cuota íntegra estatal en los periodos 2012 y 2013, tanto la parte correspondiente a la base liquidable general como la correspondiente a la base liquidable del ahorro.

Debe subrayarse el carácter excepcional y transitorio de esta medida, con una vigencia temporal limitada a los ejercicios 2012 y 2013, por lo que en ausencia de modificaciones ulteriores, en el ejercicio 2014 desaparecerá este incremento de la cuota íntegra, que se calculará de acuerdo con la normativa vigente a 31 de diciembre de 2011.

Por lo que respecta a la base liquidable general, la disposición adicional trigésima quinta de la LIRPF establece la siguiente escala:

Base liquidable general – Hasta euros	Incremento en cuota íntegra estatal – Euros	Resto base liquidable general – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	17.707,20	0,75
17.707,20	132,80	15.300,00	2
			.../...

Base liquidable general – Hasta euros	Incremento en cuota íntegra estatal – Euros	Resto base liquidable general – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
.../...			
33.007,20	438,80	20.400,00	3
53.407,20	1.050,80	66.593,00	4
120.000,20	3.714,52	55.000,00	5
175.000,20	6.464,52	125.000,00	6
300.000,20	13.964,52	En adelante	7

Esta escala opera del mismo modo que la escala general del impuesto prevista en el artículo 63 de la LIRPF: se aplica la escala a la base liquidable general, y la cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar de nuevo la escala, esta vez a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar.

Asimismo se mantiene la misma operativa en caso de que el contribuyente satisfaga anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial y el importe de aquellas sea inferior a la base liquidable general, aplicándose la escala separadamente al importe de las anualidades por alimentos y al resto de la base liquidable general.

Respecto a la escala general prevista en el artículo 66 de la LIRPF, se introduce un nuevo tramo (a partir de 300.000,20 euros), y se establecen unos tipos comprendidos entre el 0,75 por 100 y el 7 por 100.

La cuota íntegra resultante de la aplicación de esta escala se añadirá a la cuota íntegra estatal «general» derivada de aplicar la escala prevista en el artículo 63 de la LIRPF. Una vez calculada la cuota incrementada, el esquema de liquidación del impuesto no sufre ninguna variación.

Dado que la aplicación de esta escala se realiza de la misma forma que la escala general del impuesto, la cuota incrementada es equivalente a la que resultaría de aplicar la siguiente escala, que resulta de la agregación de la escala prevista en el artículo 63 de la LIRPF y la prevista en la disposición adicional trigésima quinta de la LIRPF:

Base liquidable general – Hasta euros	Incremento en cuota íntegra estatal – Euros	Resto base liquidable general – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	17.707,20	12,75
17.707,20	2.257,66	15.300,00	16
33.007,20	4.705,66	20.400,00	21,5
			.../...

Base liquidable general – Hasta euros	Incremento en cuota íntegra estatal – Euros	Resto base liquidable general – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
.../...			
53.407,20	9.091,66	66.593,00	25,5
120.000,20	26.072,88	55.000,00	27,5
175.000,20	41.197,88	125.000,00	29,5
300.000,20	78.072,88	En adelante	30,5

Esta escala no tiene en cuenta el gravamen autonómico correspondiente a la base general, que se gravará según la escala aprobada por cada Comunidad Autónoma.

En cuanto a la base liquidable del ahorro, la disposición adicional trigésima quinta de la LIRPF establece la aplicación de la siguiente escala:

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Incremento en cuota íntegra estatal – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	6.000	2
6.000,00	120	18.000	4
24.000,00	840	En adelante	6

El modo de aplicación de esta escala es idéntico al establecido en el artículo 66 de la LIRPF respecto de la base liquidable del ahorro, aplicándose únicamente a la parte de la base liquidable del ahorro que no corresponda con el mínimo personal y familiar.

Al objeto de determinar la parte estatal de la cuota íntegra del ahorro, el resultado de agregar la escala anterior con la establecida en el artículo 66 de la LIRPF es el siguiente:

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Incremento en cuota íntegra estatal – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	6.000	11,5
6.000,00	690	18.000	14,5
24.000,00	3.300	En adelante	16,5

Si a la escala anterior le agregamos la escala prevista en el artículo 76 de la LIRPF correspondiente al gravamen autonómico, la base del ahorro (tanto la parte correspondiente a la cuota íntegra estatal como al gravamen autonómico) quedaría gravada de acuerdo con la siguiente escala:

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Incremento en cuota íntegra estatal – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	6.000	21
6.000,00	1.260	18.000	25
24.000,00	5.760	En adelante	27

2.2.4. Modificaciones en materia de retenciones

La aprobación del gravamen complementario a la cuota íntegra estatal para la reducción del déficit público en los ejercicios 2012 y 2013 realizada por el Real Decreto-Ley 20/2012 ha llevado aparejada ciertas modificaciones en materia de retenciones e ingresos a cuenta, reguladas en la nueva disposición adicional trigésima quinta de la LIRPF.

En lo tocante al procedimiento general de cálculo de retenciones sobre rendimientos del trabajo y con la finalidad de que el gravamen complementario se tome en consideración para calcular el tipo de retención, la disposición adicional trigésima quinta de la LIRPF establece que, en los periodos impositivos 2012 y 2013, la cuota de retención a que se refieren los apartados 1 y 2 del artículo 85 del Reglamento del Impuesto se incrementará en el importe resultante de aplicar a la base para calcular el tipo de retención los tipos previstos en la siguiente escala, cuyos tramos y tipos son idénticos a los establecidos para determinar el incremento de la cuota íntegra del impuesto (gravamen complementario):

Base para calcular el tipo de retención – Hasta euros	Cuota de retención – Euros	Resto base para calcular el tipo de retención – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	17.707,20	0,75
17.707,20	132,80	15.300,00	2
33.007,20	438,80	20.400,00	3
53.407,20	1.050,80	66.593,00	4
120.000,20	3.714,52	55.000,00	5
175.000,20	6.464,52	125.000,00	6
300.000,20	13.964,52	En adelante	7

Al igual que señalábamos en relación con el gravamen complementario, esta escala opera de la misma forma que la escala prevista en el artículo 85 del Reglamento del Impuesto a efectos del cálculo de la cuota de retención.

Por tanto, la cuota de retención incrementada es equivalente a la que resultaría de aplicar la siguiente escala, que resulta de la agregación de la escala prevista en el artículo 85 del Reglamento del Impuesto y la prevista a efectos de retenciones en la disposición adicional trigésima quinta de la LIRPF:

Base para calcular el tipo de retención – Hasta euros	Cuota de retención – Euros	Resto base para calcular el tipo de retención – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0,00	17.707,20	24,75
17.707,20	4.382,53	15.300,00	30
33.007,20	8.972,53	20.400,00	40
53.407,20	17.132,53	66.593,00	47
120.000,20	48.431,24	55.000,00	49
175.000,20	75.381,24	125.000,00	51
300.000,20	139.131,24	En adelante	52

Como consecuencia de la aprobación de esta escala se eleva al 52 por 100 el nuevo tipo máximo de retención aplicable cuando se produzcan regularizaciones. Este porcentaje será el 26 por 100 cuando la totalidad de los rendimientos del trabajo se hubiesen obtenido en Ceuta y Melilla y se beneficien de la deducción prevista en el artículo 68.4 de la LIRPF.

Aun cuando la vigencia temporal de estas normas comprende los ejercicios 2011 y 2012, se establece una excepción para las retenciones e ingresos a cuenta a practicar sobre los rendimientos del trabajo que se satisfagan durante el mes de enero de 2012, correspondientes a dicho mes. En estos casos, el tipo de retención se calculará según la normativa en vigor a 31 de diciembre de 2011, sin tener en cuenta por tanto la nueva escala.

Tratándose de rendimientos que se satisfagan a partir del 1 de febrero de 2012, siempre que no se trate de rendimientos correspondientes al mes de enero, el pagador deberá calcular el tipo de retención tomando en consideración la nueva escala, debiendo practicarse regularización del tipo de retención según las normas señaladas al efecto en el Reglamento del Impuesto en los primeros rendimientos del trabajo que se satisfaga o abone.

Habida cuenta de que el tipo de retención regularizado conforme a la nueva escala va a aplicarse durante 11 meses en lugar de aplicarse durante todo el año, el incremento de las retenciones a practicar derivado del incremento de la cuota de retención –que se calcula teniendo en cuenta la cuantía total de las retribuciones a percibir en el ejercicio– se repartirá entre 11 meses, resultando por tanto un incremento mensual de las retenciones superior al que se produciría en caso de repartirse entre 12 meses.

En consonancia con lo anterior, a igualdad de retribuciones, el importe de las retenciones a practicar cada mes en el ejercicio 2013 será inferior al importe de las retenciones a practicar cada uno de los meses de febrero a diciembre de 2012. Si consideramos todo el año, el importe de las retenciones a practicar será el mismo en ambos ejercicios.

Lógicamente no será necesario practicar regularización cuando se trate de nuevas contrataciones efectuadas a partir de 1 de febrero, dado que en este caso el tipo de retención se habrá calculado correctamente de acuerdo con las nuevas normas.

En otro orden de cosas, como consecuencia de la elevación de los tipos aplicables a la base del ahorro, la nueva disposición adicional trigésima quinta de la LIRPF eleva al 21 por 100 para los periodos impositivos 2012 y 2013 los porcentajes de pagos a cuenta hasta entonces fijados en el 19 por 100.

En particular, las rentas afectadas por la elevación del tipo de retención al 21 por 100 son las siguientes:

- Rendimientos del capital mobiliario (apartado 4 del art. 101 de la LIRPF).
- Ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva (apartado 6 del art. 101 de la LIRPF).
- Ganancias patrimoniales derivadas de los aprovechamientos forestales de los vecinos en montes públicos que reglamentariamente se establezcan (apartado 6 del art. 101 de la LIRPF).
- Premios que se entreguen como consecuencia de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculadas a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios (apartado 7 del art. 101 de la LIRPF).
- Rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, cualquiera que sea su calificación (apartado 8 del art. 101 de la LIRPF).
- Rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, industrial, de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas y del subarrendamiento sobre los bienes anteriores, cualquiera que sea su calificación (apartado 9 del art. 101 de la LIRPF).
- Ingreso a cuenta en el supuesto de imputación de derechos de imagen previsto en el artículo 92.8 de esta LIRPF (apartado 10 del art. 101 de la LIRPF).

La percepción de rentas a integrar en la base general que no han experimentado variación en los tipos de retención (fundamentalmente actividades profesionales y rendimientos del trabajo derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, o derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación, cuyo tipo de retención continúa en el 15% con carácter general) dará lugar a un fuerte aumento de la cuota a ingresar con ocasión de la presentación de la declaración. Esta misma situación se producirá respecto de otras rentas no sometidas a retención, como sucede como regla general con los rendimientos de actividades empresariales. En este sentido, cabe subrayar que la cuantía de los pagos fraccionados no ha sufrido variación.

De igual modo, respecto de las rentas que deban integrarse en la base imponible del ahorro sometidas a retención, el establecimiento del gravamen complementario en los ejercicios 2012 y 2013 situando los tipos agregados en el 21-27 por 100, unido a la fijación del tipo de retención en el porcentaje correspondiente al tramo inferior –el 21%– traerá consigo un considerable aumento de las declaraciones a ingresar cuando las rentas en cuestión excedan de 6.000 euros.

Por último, durante los periodos impositivos 2012 y 2013, el porcentaje de retención del 35 por 100 previsto para los rendimientos del trabajo que se perciban por la condición de administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces, y demás miembros de otros órganos representativos (art. 101.2 de la LIRPF), se eleva al 42 por 100.

3. ANÁLISIS DE LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Por último, se ha incorporado en este artículo una relación de las consultas tributarias vinculantes más relevantes evacuadas durante el ejercicio 2011 relativas al IRPF:

3.1. Exenciones

3.1.1. *Exención por despido derivado de expediente de regulación de empleo. Indemnización superior a la que corresponde al despido improcedente. V1624/2011, de 24 de junio (NFC041889)*

Como consecuencia de un despido derivado de un expediente de regulación de empleo se percibe una indemnización que aglutina los dos siguientes conceptos: indemnización de 45 días de salario por año trabajado y una cantidad adicional en pago único en función de la antigüedad.

La contestación señala que estará exenta del impuesto la indemnización percibida con el límite establecido con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores para el despido improcedente, es decir, con el límite de 45 días de salario por año de servicio con un máximo de 42 mensualidades. Los excesos indemnizatorios sobre los límites exentos (en este caso, la totalidad de la cantidad lineal percibida en función de la antigüedad) estarán sometidos a tributación como rendimientos del trabajo (aun cuando la suma de ambos conceptos indemnizatorios no excediera de 42 mensualidades).

3.1.2. *Exención por despido derivado de expediente de regulación de empleo como consecuencia del proceso de reestructuración sufrido por la Caja de Ahorros y otras cuestiones relativas a las indemnizaciones y otras prestaciones percibidas. V0959/2011, de 12 de abril (NFC041162)*

En la consulta se analizan varios aspectos recurrentes en este tipo de procesos de reestructuración empresarial.

En primer lugar, se aclara el importe exento de la indemnización por despido (45 días de salario con un máximo de 42 mensualidades) al derivar de un expediente de regulación de empleo autorizado a partir de 8 de marzo de 2009, pudiendo disfrutar el exceso indemnizatorio de una reducción del 40 por 100 cuando el trabajador tuviera una antigüedad superior a dos años (con el límite de 300.000 euros anuales vigente desde el 1 de enero de 2011). No obstante, cuando la indemnización

se fraccione en dos o más periodos impositivos, quedará sometida a tributación efectiva por el impuesto a partir del momento en que su importe acumulado supere el montante que goza de exención anteriormente señalado. Una vez superada dicha magnitud, solo podrá aplicarse la reducción del 40 por 100, si el cociente resultante de dividir el periodo de generación por el número de periodos impositivos de fraccionamiento fuera superior a dos (en cada uno de los periodos impositivos de fraccionamiento, la cuantía del rendimiento íntegro sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros).

En segundo lugar, y como consecuencia de la percepción por el trabajador de una cantidad adicional a la indemnización a percibir en caso de que la Caja de Ahorros no continúe realizando contribuciones al plan de pensiones de empleo, se indica que tales cantidades están plenamente sometidas a tributación como rendimientos del trabajo sin que resulte aplicable la reducción del 40 por 100 por irregularidad.

En tercer lugar, se analiza el efecto del coste del convenio especial suscrito con la Seguridad Social, teniendo en cuenta que al afectar a trabajadores con 55 o más años de edad y hasta que cumplan 61 años, las cotizaciones son a cargo exclusivo del empresario, por lo que tales cantidades pagadas por la empresa no tienen incidencia alguna en el IRPF del trabajador.

En cuarto lugar, se aclara el tratamiento fiscal a las compensaciones por traslado de empleados que acepten voluntariamente cambios en su centro de trabajo, señalando que las mismas tienen la consideración de rendimientos del trabajo, pudiendo reducirse en un 40 por 100 cuando se imputen en un único periodo impositivo (a tal efecto resulta irrelevante si el citado traslado exige o no el cambio de residencia).

Finalmente, en los supuestos en los que se acuerde la suspensión del contrato de trabajo percibiendo por ello determinadas cantidades, las mismas tendrán igualmente la consideración de rendimientos del trabajo sin que sea posible en este caso aplicar la reducción del 40 por 100 al no ser un supuesto previsto en el artículo 11 del RIRPF.

3.1.3. Exención por despido derivado de expediente de regulación de empleo. Resolución complementaria posterior a 8 de marzo de 2009 relativa a un expediente de regulación de empleo aprobado con anterioridad a dicha fecha. V0645/2011, de 14 de marzo (NFC040908)

Teniendo en cuenta el distinto régimen fiscal aplicable en función de la fecha en que se apruebe un expediente de regulación de empleo (20 días de salario exentos, con un máximo de 12 mensualidades o 45 días de salario con un máximo de 42 mensualidades, según se apruebe el expediente de regulación de empleo antes o después, respectivamente, de 8 de marzo de 2009), en esta consulta se analiza si la resolución complementaria posterior a 8 de marzo en la que se amplía el número de trabajadores a despedir en un expediente de regulación de empleo previo a dicha fecha constituye un nuevo expediente de regulación de empleo del que derivaría la extinción de la relación laboral, lo cual implicaría la aplicación de los nuevos límites exentos; o si por el contrario debe entenderse que la extinción de la relación laboral deriva del expediente original, lo que conduciría a aplicar la redacción original de la LIRPF.

A tal efecto, y tomando en consideración la jurisprudencia del Tribunal Supremo en esta materia se concluye que el elemento esencial para valorar tal extremo es la existencia de modificaciones sustanciales en las condiciones aplicables a las extinciones de las relaciones laborales como consecuencia de la resolución complementaria, de tal manera que cuando la nueva resolución comporte tales modificaciones, tendrá la naturaleza de un nuevo expediente de regulación de empleo; en caso contrario, según se infiere de la citada sentencia, la nueva resolución no tendrá tal naturaleza.

Por tanto, en el presente caso, en el que la resolución complementaria se limita a concretar los trabajadores afectados por las extinciones de los contratos de trabajo, manteniendo las condiciones aplicables a dichas extinciones en los términos establecidos en el expediente original, cabe concluir que las resoluciones complementarias no tienen la naturaleza de nuevos expedientes de regulación de empleo y, por tanto, el límite exento de tributación será el que corresponde a la cantidad de 20 días de salario por año de servicio, con un máximo de 12 mensualidades

3.1.4. Exención por despido o cese en el ámbito de la relación laboral especial de los deportistas profesionales. V2719/2011, de 16 de noviembre (NFC043013)

En los supuestos de despido o cese en el ámbito de la relación laboral especial de los deportistas profesionales, la DGT ha venido considerando con normativa anterior a la actualmente vigente que, al amparo de la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 1995 (fundamentos de derecho tercero y cuarto), al no existir ningún límite, ni mínimo ni máximo, de carácter obligatorio respecto a las indemnizaciones de los deportistas profesionales, la totalidad de las indemnizaciones satisfechas por despido o cese estaban plenamente sometidas al impuesto y a su sistema de retenciones a cuenta.

Ahora bien, el Tribunal Supremo en Sentencias de 18 de noviembre de 2009, 19 de julio y 4 de noviembre de 2010 ha sentado jurisprudencia respecto al tratamiento tributario en el IRPF de la indemnización por despido improcedente de los deportistas profesionales, sentencias en las que llega a concluir que «en la relación laboral de los deportistas, sí existe un límite mínimo de indemnización garantizado al trabajador, siendo este límite el que sirve a efectos del Impuesto de la Renta para reconocer la exención parcial. (...)»

Atendiendo a esta configuración jurisprudencial, la DGT concluye que la indemnización mínima por despido improcedente prevista en el artículo 15 del Real Decreto 1006/1985 está incluida en el ámbito de la exención que se recoge en el artículo 7 e) de la LIRPF. En este mismo sentido se manifiesta la Consulta V2006/2011, de 7 de septiembre (NFC042333).

3.1.5. Exención de becas de estudios en el extranjero. V1057/2011, de 26 de abril (NFC041292)

En esta consulta se analiza cómo se aplica la exención contenida en el artículo 7 j) de la LIRPF a las becas percibidas para cursar enseñanzas universitarias conducentes a la obtención de títulos extranjeros.

En estos supuestos, la beca podrá gozar de exención cuando se obtenga su correspondiente convalidación u homologación con arreglo al Real Decreto 285/2004.

En consecuencia, mientras los estudios realizados en el extranjero por el consultante no se hayan convalidado u homologado en los términos señalados, procederá la tributación de las cantidades derivadas de la beca en el IRPF como rendimientos del trabajo, pudiendo solicitar el interesado a partir del momento de la respectiva homologación o convalidación la devolución de los ingresos indebidos en los términos previstos en la Ley General Tributaria.

3.1.6. Exención por trabajos realizados en el extranjero. Dietas exoneradas de gravamen. V2879/2011, de 13 de diciembre (NFC043187)

El consultante es empleado español del Ministerio de Medio Ambiente, y Medio Rural y Marino, que es destinado como experto nacional en comisión de servicios a la Agencia Europea de Medio Ambiente, con sede en Dinamarca. La Agencia Europea de Medio Ambiente le paga dietas, a razón de una cantidad diaria más una cantidad mensual para viajes.

En la contestación se señala que el régimen de dietas previsto en el artículo 9 del RIRPF únicamente es de aplicación a los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo como consecuencia de una relación laboral o estatutaria en la que se dan las notas de dependencia y alteridad, a los que se refiere con carácter general el artículo 17.1 de la Ley del Impuesto. En el supuesto planteado el consultante mantiene una relación estatutaria con la Administración española, que es quien conserva la condición de empleador a efectos de aplicación del régimen de dietas, dado que el consultante es funcionario en activo destinado en comisión de servicios y continúa percibiendo sus retribuciones de la Administración española. En consecuencia, a las cantidades percibidas de la Agencia, no les resultará de aplicación el régimen de dietas y, por tanto, serán objeto de gravamen, considerándose rendimientos del trabajo a efectos del cómputo del límite exento de 60.100 euros, en caso de resultar aplicable la exención prevista en el artículo 7 p) de la LIRPF.

3.1.7. Exención por trabajos realizados en el extranjero. Rendimientos derivados de la condición de administrador. V1567/2011, de 16 de junio (NFC041810)

Según la DGT, la exención por trabajos realizados en el extranjero no resulta aplicable a todos los rendimientos del trabajo, sino a los rendimientos del trabajo definidos en el artículo 17.1 de la LIRPF, es decir, los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria o de un trabajo personal, así como a determinados supuestos contemplados en el artículo 17.2 de la LIRPF (como sería el caso de las relaciones laborales de carácter especial).

En el caso planteado –miembro del Consejo de Administración– no estamos en presencia de un trabajador por cuenta ajena que se desplaza al extranjero, por cuenta y bajo la dirección de su empresa en ejecución de un contrato celebrado entre su empresa y la destinataria de sus servicios, sino de un desplazamiento realizado por su condición de administrador de la entidad, quien no tiene con su empresa una relación de la que quepan predicar los requisitos de dependencia y alteridad que configuran las relaciones laborales por cuenta ajena. En consecuencia, no resultará de aplicación la exención prevista en el artículo 7 p) de la LIRPF.

3.2. Imputación temporal

3.2.1. Salarios abonados por el FOGASA. V1408/2011, de 2 de junio (NFC041681)

Las cantidades correspondientes a los salarios adeudados por la empresa y pagadas por el FOGASA tienen la consideración de rendimientos del trabajo y deben declararse a partir del momento en que percibe el pago, imputándose al correspondiente periodo de su exigibilidad, mediante, en su caso, una autoliquidación complementaria, teniendo de plazo para su presentación hasta el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto.

A estos efectos debe tenerse en cuenta que el cómputo del plazo de prescripción no se inicia hasta la finalización del citado plazo para presentar la declaración complementaria [V2112/2011, de 19 de septiembre (NFC042380)].

En cuanto a la obligación de practicar retenciones, el FOGASA es un sujeto obligado a practicar retenciones o ingresos a cuenta del IRPF en cuanto satisfaga rentas sometidas a esta obligación. Entre las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta se encuentran los rendimientos del trabajo.

3.2.2. Salarios de tramitación abonados por el FOGASA. V2314/2011, de 29 de septiembre (NFC042531)

A partir del momento en que se perciban los salarios de tramitación del FOGASA (reconocidos por sentencia judicial), deben declarar tales rendimientos del trabajo, imputándolos al correspondiente periodo de su exigibilidad (en este caso, el periodo impositivo en el que la sentencia judicial que reconoce el derecho a su percepción haya adquirido firmeza), mediante, en su caso, una autoliquidación complementaria, teniendo de plazo para su presentación hasta el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto.

Por otra parte, en caso de devolución por cobro indebido de prestación por desempleo, declarada en su momento, tal devolución no tiene incidencia en la declaración correspondiente al ejercicio en que se realice, sino en aquel en el que se declaró como ingreso, pudiendo instarse a estos efectos la rectificación de la autoliquidación.

3.3. Rendimientos del trabajo

3.3.1. Indemnización dineraria por reducción del horario de la jornada. V0962/2011, de 12 de abril (NFC041172)

En esta consulta se analiza si puede gozar de alguna exención o reducción fiscal la indemnización dineraria percibida por un trabajador como consecuencia de la reducción del horario de su jornada, concluyendo que ante la falta de una norma específica al respecto la totalidad de la indemnización tiene la consideración de rendimiento del trabajo.

3.3.2. Dietas exoneradas de gravamen. V1845/2011, de 21 de julio (NFC042172)

La exoneración de gravamen de las dietas por gastos de estancia y que deriven del desplazamiento del trabajador requiere que la contratación del alojamiento se efectúe con establecimientos de hostelería, circunstancia esta que no se da cuando el trabajador se aloje en una vivienda arrendada por temporadas de corta duración, aun cuando en el contrato de arrendamiento se incluya la contratación asimismo de servicios básicos y opcionales con una empresa dedicada al respecto, limpieza, cambio de ropa, custodia de maletas, etc.

3.3.3. Rentas en especie. Entrega gratuita de acciones. V2607/2011, de 2 de noviembre (NFC042895)

En esta consulta se plantea la aplicación de la exención por entrega de acciones gratuitas a los empleados cuando ha existido un supuesto de subrogación empresarial.

Al respecto, la DGT indica que la entrega por parte de la entidad A de acciones de una sociedad filial B a los propios trabajadores de esta sociedad cumple lo previsto en el artículo 43.1 del RIRPF porque, en el momento de realizarse la entrega –julio de 2011–, los trabajadores que hasta 30 de junio estaban empleados en la entidad A ya son trabajadores de la filial B, que sucede a la entidad consultante en todos sus derechos y obligaciones.

En consecuencia, la entrega gratuita de acciones a los trabajadores de la filial de la entidad consultante no tendrá la consideración de rendimiento del trabajo en especie, con el límite para el conjunto de las entregadas a cada trabajador, de 12.000 euros anuales, siempre que se cumplan los restantes requisitos previstos en el artículo 43.2 del RIRPF.

3.3.4. Rentas en especie. Entrega del abono transportes. V0507/2011, de 1 de marzo (NFC040716)

En esta consulta se plantea si el pago del abono transportes por la empresa a sus empleados para desplazarse al lugar de trabajo se encuentra incluida en el ámbito de lo dispuesto en el artículo 42.2 h) de la Ley 35/2006 (no tributación de las cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros con la finalidad de favorecer el desplazamiento de los empleados entre su lugar de residencia y el centro de trabajo, con el límite de 1.500 euros anuales para cada trabajador).

En la contestación se señala que la finalidad de esta exención es incentivar la utilización de los medios de transporte público colectivo en los desplazamientos de los empleados entre su lugar de residencia y el centro de trabajo. Por tanto, la entrega del abono transportes que una empresa hiciera a sus empleados se entendería cumplida esa finalidad siempre que el ámbito de validez espacial de los títulos de transporte adquiridos por la empresa y entregados a sus empleados tuviera en consideración las ubicaciones correspondientes a la residencia de estos últimos y al centro de trabajo donde prestan sus servicios.

Por tanto, cumplida esa finalidad en los términos señalados y con el límite de los 1.500 euros anuales que establece el precepto, los abonos transportes que una empresa entregase a sus empleados estarían amparados por la exención.

3.3.5. *Rentas en especie. Cuotas de afiliación a las asociaciones de antiguos alumnos. Puesta a disposición de automóviles para el periodo vacacional. V2375/2011, de 6 de octubre (NFC042650)*

En esta consulta se aborda la posible no consideración de rendimiento del trabajo en especie de las cuotas de afiliación a las asociaciones de antiguos alumnos pagadas por la empresa, así como la valoración del uso vacacional de un automóvil.

Al respecto, por una parte, se indica que en términos generales las cuotas de afiliación a asociaciones de antiguos alumnos de escuelas de negocios o similares pueden atribuir a sus afiliados derechos diferentes a la recepción de cursos, seminarios y conferencias relacionadas con la formación profesional del empleado, a lo que se une que los referidos servicios de formación no necesariamente quedan limitados a los exigidos por el desarrollo de la actividad o las características del puesto de trabajo del empleado.

En la medida en que en la cuota correspondiente a la afiliación no se distingue la parte correspondiente a los servicios de formación de los restantes, ni los servicios de formación que corresponderían al puesto de trabajo desempeñado, a las cantidades satisfechas por la entidad empleadora para la afiliación de sus empleados a las citadas asociaciones no les resulta de aplicación la exoneración de gravamen establecida en el citado artículo 42.2 b) de la LIRPF.

Por otra parte, la puesta a disposición de automóviles para el periodo vacacional del empleado se valorará por el coste para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación, al tratarse de «prestaciones en concepto de manutención, hospedaje, viajes y similares».

3.3.6. *Rentas en especie. Utilización de vivienda. Límite del 10 por 100. V2766/2011, de 21 de noviembre (NFC043052)*

El límite del 10 por 100 de las restantes contraprestaciones del trabajo al que está sometida la valoración de la renta en especie consistente en la utilización de vivienda comporta que la valoración del rendimiento de trabajo en especie que resulte de la aplicación de la norma del artículo 43.1.1.º a) de la LIRPF no podrá exceder de ese límite, debiendo reducirse (hasta el importe de ese límite) la valoración resultante en caso de exceso.

3.3.7. *Gastos deducibles. Consideración de las cantidades satisfechas por el trabajador a un Convenio especial con la Seguridad Social. V0822/2011, de 30 de marzo (NFC041046)*

En esta consulta se recuerda el tratamiento fiscal que tradicionalmente viene señalando la DGT en relación con las cantidades satisfechas a un Convenio especial con la Seguridad Social suscrito por el trabajador y que son abonadas por la empresa en la que trabajaba.

En la contestación se indica, en primer lugar, que las cantidades abonadas al trabajador para el pago del Convenio especial con la Seguridad Social constituyen para dicho trabajador rendimien-

tos del trabajo de naturaleza dineraria. En segundo lugar, que tales cotizaciones al Convenio especial de la Seguridad Social se encuentran incluidas entre los gastos deducibles para calcular el rendimiento neto del trabajo.

Por último, y para el cálculo de la retención por parte de la empresa en la que trabajaba, a efectos de determinar la base para calcular el tipo de retención, habrá de minorar de la cuantía total de las retribuciones, entre otros conceptos, las cotizaciones del consultante al Convenio especial con la Seguridad Social, en la medida en que se acrediten a la misma los importes correspondientes a dichas cotizaciones a la Seguridad Social.

3.3.8. Reducción por irregularidad. Salarios abonados por el FOGASA. V1443/2011, de 7 de junio (NFC041718)

En relación con la posible aplicación de la reducción por irregularidad a los salarios abonados en el mes de abril de 2011 por el FOGASA correspondientes a los meses de septiembre, octubre y noviembre de 2008, la DGT contesta que tal reducción no les será de aplicación al no tener un periodo de generación superior a dos años ni tratarse de ninguno de los supuestos que el artículo 11 del Reglamento del Impuesto considera obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

3.3.9. Reducción por irregularidad. Revisiones salariales de ejercicios anteriores por adhesión a convenio colectivo. V2083/2011, de 16 de septiembre (NFC042594)

Se plantea la aplicación de la reducción por irregularidad respecto de revisiones económicas del salario de empleados correspondientes a ejercicios anteriores que se perciben como consecuencia de la adhesión a un convenio colectivo.

En la contestación, la DGT indica que la retroactividad de las revisiones salariales que conforme a los hechos conlleva la adhesión, unido a la exigibilidad conjunta de esas revisiones correspondientes a años anteriores y su extensión temporal a lo largo de un periodo que abarca más de dos años, lleva a concluir que a las mismas les resulta aplicable la reducción del 40 por 100 que indica el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto.

3.3.10. Reducción por irregularidad. Diferimiento de retribuciones. V1683/2011, de 29 de junio (NFC041940)

Se plantea la aplicación de la reducción por irregularidad respecto del rendimiento del trabajo correspondiente a ejercicios anteriores cuyo cobro quedaba diferido hasta la jubilación del trabajador.

En la contestación, la DGT señala que una vez que se produce su cobro, el rendimiento no tiene periodo de generación superior a dos años, dado que dicho rendimiento no es más que el resultado de sumar las cuantías generadas en cada uno de los años en que se han devengado las retribu-

ciones, por lo que estamos en presencia de un diferimiento de la exigibilidad de las retribuciones anuales, y sin que se trate tampoco de alguno de los supuestos calificados reglamentariamente como rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, por lo que no resulta aplicable la reducción por irregularidad al caso consultado.

3.3.11. Reducción por irregularidad. Opciones sobre acciones. V1120/2011, de 4 de mayo (NFC041323)

Según la disposición adicional 31.^a de la LIRPF en el caso de los rendimientos del trabajo que deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones solo se considerará que el rendimiento del trabajo tiene un periodo de generación superior a dos años y que no se obtiene de forma periódica o recurrente, cuando las opciones de compra se ejerciten transcurridos más de dos años desde su concesión, si, además, no se conceden anualmente.

Si se cumplieran tales requisitos, el límite del salario anual del conjunto de los declarantes en el IRPF por el número de años de generación del rendimiento tanto si se entregan directamente las acciones al empleado o se le abona en metálico una cantidad equivalente a la diferencia entre el valor de cotización en la fecha de ejercicio y el fijado en el acuerdo de concesión como precio de ejercicio de las acciones, debiendo tener en cuenta la aplicación adicional desde el 1 de enero de 2011 del límite cuantitativo de 300.000 euros anuales.

En cuanto a la incidencia en el cómputo del periodo de generación de la introducción en el plan de opciones de supuestos adicionales que posibiliten el ejercicio, la DGT señala que el periodo de generación del rendimiento comprende el tiempo transcurrido desde la concesión de las opciones hasta el ejercicio de las mismas, salvo que este último hubiera sido habilitado por alguna cláusula o requisito introducido con posterioridad a la concesión, en cuyo caso no podrá computarse como periodo de generación del rendimiento del trabajo el tiempo transcurrido entre la citada concesión y la incorporación al plan de la mencionada cláusula en cuya virtud se ejercitaron las opciones.

3.3.12. Reducción por irregularidad. Pago compensatorio por la cancelación de la entrega de acciones gratuitas. V1304/2011, de 24 de mayo (NFC041525)

Según la DGT, los rendimientos del trabajo derivados del pago compensatorio por la cancelación de la entrega de acciones, previsto inicialmente el plan de entrega en caso de cumplirse determinada condición, no tienen periodo de generación superior a dos años dado que los derechos de entrega de acciones gratuitas fueron concedidos con menos de dos años de antelación respecto a la fecha del pago.

Tales rendimientos no se consideran obtenidos de forma notoriamente irregular dado que no tienen cabida en el supuesto de «Las cantidades satisfechas en compensación o reparación de complementos salariales, pensiones o anualidades de duración indefinida o por la modificación de las condiciones de trabajo», puesto que no se trata de una compensación de un complemento salarial de carácter indefinido. No puede considerarse como una compensación, ya que no nace *ex novo* con

ocasión de la escisión y adquisición de la compañía y la cancelación del plan de acciones, sino que dicho rendimiento fue acordado previamente en el plan de acciones como una de las modalidades previstas para su pago. Por otro lado, los pagos efectuados no son sustitutorios de unos derechos económicos de duración indefinida.

3.3.13. Reducción por irregularidad. Compensación por traslado. V1818/2011, de 15 de julio (NFC042119)

Con motivo del traslado a otro centro de trabajo la empresa abona al trabajador una cantidad única y, posteriormente, 24 pagos mensuales.

Dado que los importes (cantidad única más 24 mensualidades) a percibir por el consultante son imputables a más de un periodo impositivo, a ninguna de dichas cantidades les resultará de aplicación la reducción del 40 por 100 prevista en el artículo 18.2 de la LIRPF.

3.4. Rendimientos del capital inmobiliario

3.4.1. Arrendamiento del local en el que se ejerce la actividad económica. Compensación por cese de la actividad. V2699/2011, de 15 de noviembre (NFC042982)

Como contraprestación por el arrendamiento del local en el que se ejerce una actividad económica se percibe, además de la correspondiente renta mensual, una cuantía única en concepto de indemnización con motivo del abandono o cese de la actividad económica que se venía desarrollando en el local. El abono de dicha indemnización se configura contractualmente como requisito previo para la plena eficacia del contrato de arrendamiento del local comercial, con independencia de la duración de dicho contrato.

Según la DGT, excluida la naturaleza de rendimientos de actividades económicas, al no constar que se cumplan los requisitos del artículo 27.2, y la de rendimientos del capital mobiliario, al no arrendarse el negocio sino tan solo el local vacío, la indemnización a percibir por el consultante tendrá la consideración de rendimientos del capital inmobiliario, por derivar, al igual que la renta mensual pactada, del arrendamiento del local.

La citada indemnización no cumple los requisitos establecidos en el artículo 23.3 de la Ley del Impuesto, es decir, que se trate de rendimientos netos con un periodo de generación superior a dos años, o que se encuentre comprendida dentro de los rendimientos calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo de acuerdo, por lo que no procede aplicar la reducción del 40 por 100 prevista para dichos rendimientos.

Por último, dado que el arrendatario es una persona obligada a retener y satisface las rentas en el ejercicio de su actividad económica, salvo que resultase aplicable alguno de los supuestos de exoneración del artículo 75.3 g) del Reglamento del Impuesto, existiría la obligación por parte de aquel de practicar la correspondiente retención sobre todas las rentas que satisfaga al arrendador.

3.5. Rendimientos del capital mobiliario

3.5.1. Entidad en fase de liquidación. Entrega a los socios de cantidades a cuenta de la cuota de liquidación. V0404/2011, de 21 de febrero (NFC040508)

Las cantidades a cuenta de la cuota de liquidación que perciban los socios tendrán la consideración de rendimientos de capital mobiliario, y se integrarán en la base imponible de ahorro, si bien el abono de tales cantidades deberá tenerse en consideración para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la final disolución de la entidad.

3.6. Rendimientos de actividades económicas

3.6.1. Estimación objetiva. Efectos del IVA en el cálculo de los límites excluyentes de dicho régimen. V0644/2011, de 14 de marzo (NFC040907)

En esta consulta se analiza si para el cómputo de los límites excluyentes por volumen de ingresos o por volumen de compras y servicios a los efectos de la aplicación o no del método de estimación objetiva, debe tenerse en cuenta el IVA devengado o soportado y, en su caso, el recargo de equivalencia.

Según la contestación, a los efectos de verificar el cumplimiento del límite por volumen de ingresos, no se computarán como ingreso el IVA devengado y, en su caso, el recargo de equivalencia repercutido, en los casos de que la actividad desarrollada tribute por el régimen especial simplificado del IVA, es decir, aquellas incluidas en el artículo 1 de la mencionada Orden EHA/3063/2010. Sin embargo, cuando las actividades tributen por el régimen especial del recargo de equivalencia o por el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, las cuotas de IVA teóricamente repercutidas por el régimen del recargo de equivalencia o las compensaciones derivadas del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca deberán incluirse dentro del volumen de ingresos de las mencionadas actividades.

Por otra parte, en relación con el límite correspondiente al volumen de compras en bienes o servicios, se aclara en la contestación que no deberá computarse el IVA soportado ni, en su caso, el recargo de equivalencia que grave las operaciones.

3.6.2. Renuncia del método de estimación objetiva. V2036/2011, de 8 de septiembre (NFC042296)

El supuesto de hecho es la renuncia a la aplicación del método de estimación objetiva, y antes de que transcurran tres años desde la renuncia se produce la baja en la actividad, volviendo a los nueve meses a darse de alta en la misma actividad.

En la contestación se indica que al no haber transcurrido tres años desde la presentación de la renuncia al método de estimación objetiva, no podrá presentarse la revocación de la misma, debiendo determinar el rendimiento neto de su actividad por el método de estimación directa, en la modalidad que corresponda.

3.6.3. Reducción por mantenimiento o creación de empleo. Asunción interina de notarías vacantes. V0465/2011, de 28 de febrero (NFC040570)

Para el cálculo de la plantilla de la notaría asumida interinamente hasta el nombramiento del nuevo titular, según la DGT, debe distinguirse si se produce subrogación de las relaciones laborales o por el contrario tiene lugar una nueva contratación.

La incorporación de nuevos trabajadores derivada de subrogación, con asunción de las obligaciones existentes por el nuevo empleador, no puede considerarse como creación de empleo, lo que implica que el nuevo empleador no pueda computar los nuevos trabajadores incorporados por cesión o subrogación como un incremento de la plantilla media respecto de la inicial. Desde la perspectiva del empleador que cede trabajadores por subrogación, y en consonancia con lo anterior, dicha cesión no debería dar lugar a una disminución de la plantilla media respecto de la inicial.

En caso de no haberse producido dicha subrogación, la contratación por un nuevo notario de los empleados procedentes de la notaría correspondiente a un notario anterior y las extinciones de las relaciones laborales computarán a efectos del cálculo de la plantilla media conforme a las reglas generales de la disposición adicional vigésima séptima de la LIRPF.

3.6.4. Reducción por mantenimiento o creación de empleo. Baja por maternidad. V1744/2011, de 7 de julio (NFC042043)

Según la DGT, para el cálculo de la plantilla media, los empleados con baja temporal por maternidad, enfermedad o situaciones similares, se computarán a efectos de determinar la plantilla media en cuanto tengan la consideración de empleados a efectos de la legislación laboral.

3.6.5. Reducción por mantenimiento o creación de empleo. Baja por enfermedad y sustitución de empleado. V1256/2011, de 19 de mayo (NFC041484)

Para el cálculo de la plantilla media se tendrán en cuenta todas las personas empleadas en los términos previstos por la legislación laboral, lo que incluye al empleado que estuvo de baja por enfermedad durante parte del ejercicio y al que fue contratado para sustituirle, que computarán en función del tiempo en que hubieran estado contratados en 2008 por la consultante y de la jornada correspondiente a su contrato.

3.7. Ganancias y pérdidas patrimoniales

3.7.1. Venta de un terreno. Impago del precio. V1681/2011, de 29 de junio (NFC041938)

En el caso de una ganancia patrimonial por la venta de un terreno en el que se percibe como precio un pagaré que no se ha podido hacer efectivo, la DGT contesta que al no existir una resolución

contractual que pudiera haber producido efectos retroactivos desde la celebración del contrato, es decir, con efectos *ex tunc* –lo que supondría volver al estado jurídico preexistente como si el negocio no se hubiera concluido–, no resulta posible retrotraer el estado de las cosas a su situación inicial, por lo que no desaparece la variación patrimonial inicial producida con la venta del terreno.

El importe no percibido del precio de la venta efectuada por el consultante no constituye de forma automática una pérdida patrimonial, ni tampoco una alteración del valor de transmisión de la venta efectuada, pues del incumplimiento contractual por la entrega por parte de la compradora del precio surge un derecho de crédito que el consultante tiene contra el comprador, y solo cuando ese derecho de crédito resulte judicialmente incobrable será cuando produzca sus efectos en la liquidación del IRPF, entendiéndose en ese momento producida una pérdida patrimonial.

3.7.2. Ejercicio de la condición resolutoria. V2236/2011, de 23 de septiembre (NFC042491)

La cuestión planteada se refiere a la venta de una finca en la que se acuerda el aplazamiento del pago de una parte del precio. La ganancia patrimonial se declaró íntegramente es su momento. La venta estaba sometida a condición resolutoria, resolviéndose el contrato en caso de impago del importe aplazado. En el caso de ejercicio de la condición resolutoria, el vendedor obtiene como indemnización el importe percibido en su día.

En la contestación, se parte del planteamiento del efecto retroactivo de la resolución del contrato a que da lugar el pacto comisorio (se declara resuelto el contrato de compraventa), por lo que sus efectos en el IRPF conllevan retrotraer el estado de las cosas a su situación inicial, por lo que desaparece la alteración patrimonial inicial, produciéndose otra nueva por la incorporación al patrimonio del contribuyente del importe correspondiente a la indemnización, dando lugar a una ganancia patrimonial por la incorporación al patrimonio del contribuyente de ese importe.

La regularización de la situación tributaria para excluir la ganancia patrimonial declarada en su momento por la venta ahora resuelta podrá efectuarse instando la rectificación de la autoliquidación.

3.7.3. Acciones de una entidad en concurso y préstamos concedidos a la misma entidad. Cómputo de la pérdida. V1908/2011, de 3 de agosto (NFC041973)

Respecto a la posibilidad de computar una pérdida patrimonial por el titular de las acciones de una entidad en concurso, la DGT señala que el hecho de tratarse de sociedades en concurso o liquidación no comporta de forma automática la existencia de una pérdida patrimonial para los socios, sino que es necesaria la disolución y liquidación de la sociedad, en cuyo caso se considerará ganancia o pérdida patrimonial la diferencia entre el valor de la cuota de liquidación social o el valor de mercado de los bienes recibidos y el valor de adquisición del título o participación de capital que corresponda. La pérdida que, en su caso, se produzca se imputará al periodo impositivo en el que se produzca la liquidación.

Por lo que se refiere a la posibilidad de computar una pérdida patrimonial por el préstamo concedido a la sociedad, el importe de la deuda que tras la finalización del procedimiento concursal

deviniera incobrable constituirá una pérdida patrimonial. La referida pérdida deberá imputarse al ejercicio en que se produzca el auto judicial firme que ponga fin al concurso, pues es en ese momento cuando se produce la alteración patrimonial, y su integración deberá efectuarse en la base imponible general del impuesto al no haberse puesto de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

3.7.4. *Pacto de mejora con entrega de bienes. V1438/2011, de 6 de junio (NFC041740)*

Los pactos de mejora regulados en el Derecho Civil de Galicia son aquellos por los cuales se conviene a favor de los descendientes la sucesión en bienes concretos, pudiendo suponer la entrega de presente de los bienes a quienes les afecten, determinando en este caso la adquisición de la propiedad por parte del mejorado.

De acuerdo con esta definición, la contestación señala que la transmisión de un bien inmueble al descendiente que conlleva el pacto sucesorio de mejora determina una ganancia o pérdida patrimonial por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión del elemento patrimonial adjudicado.

Al producirse la adjudicación (transmisión) del inmueble por un acto *inter vivos* y no en el momento del fallecimiento del contribuyente, la ganancia patrimonial que en el caso de producirse no se encontraría amparada por la excepción de gravamen denominada *plusvalía del muerto*.

En caso de que el valor de adquisición fuera superior al de transmisión no se computará la pérdida patrimonial dado que se debe a transmisiones lucrativas por acto *inter vivos* o a liberalidades.

3.7.5. *Arrendamiento con opción de compra. Ejercicio de la opción. V1853/2011, de 21 de julio (NFC042194)*

En el caso de un contrato de arrendamiento de un inmueble con opción de compra, para el propietario del inmueble, las rentas que percibe del arrendamiento tienen la consideración de rendimientos del capital inmobiliario (salvo que deban calificarse como rendimientos de actividad económica).

El importe percibido del arrendatario por la concesión de la opción de compra produce en el concedente (el propietario del inmueble) una ganancia de patrimonio según lo dispuesto en el artículo 33.1 de la LIRPF, que nace en el momento de dicha concesión y que, al no derivar de una transmisión, se clasifica como renta general.

En caso de que se ejercite la opción y por tanto se transmita el inmueble, las cuantías recibidas previamente por el propietario en concepto de precio del derecho de opción de compra sobre dicho inmueble, así como las cantidades satisfechas por el arrendamiento del citado inmueble hasta el ejercicio de opción de compra se descontarán, por tenerlo así pactado, del precio total convenido por la transmisión de dicha vivienda, por lo que las rentas derivadas del arrendamiento de la vivienda así como el

precio de la opción recibidos por el concedente constituirán un menor valor de transmisión de la vivienda a efectos del cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial que derive de la citada transmisión.

3.7.6. Premios por recomendación de nuevos clientes. V2827/2011, de 30 de noviembre (NFC043082)

Según la DGT, el pago de premios a consumidores por sus propias compras, por los nuevos miembros que se den de alta por su recomendación y por el volumen de compras de los nuevos miembros aportados, si bien en una primera aproximación cabría la posibilidad de entender que responde a una labor de comisionista (actividad profesional) la efectuada por un consumidor que presenta a nuevos clientes, el hecho de tratarse de un simple acto de presentación de un posible cliente (sin realizar actividad alguna dirigida a procurar la conclusión de contratos de compraventa) excluye la calificación de rendimientos de actividad económica (profesional) respecto a los «premios» que se pudieran obtener por la presentación de nuevos clientes y los consumos efectuados por estos, por lo que la única consideración factible no es otra que la de ganancias patrimoniales, en cuanto comportan en el importe de su cuantía una incorporación de dinero (o de un bien o derecho) al patrimonio del contribuyente.

3.7.7. Pérdidas no computables. Recompra de acciones. V1429/2011, de 6 de junio (NFC041677)

La suscripción de nuevas acciones utilizando derechos de suscripción, según se indica en la contestación, se considera adquisición de valores homogéneos a los efectos de no computar la pérdida patrimonial derivada de la venta de acciones homogéneas. La citada pérdida computará en el periodo impositivo en el que se transmitan los valores o participaciones que permanezcan en el patrimonio del contribuyente.

3.7.8. Opción por la exención por reinversión. Imposibilidad de rectificación. V0343/2011, de 15 de febrero (NFC040444)

El consultante transmite su vivienda habitual declarando la ganancia patrimonial obtenida y tributa por ella, optando, de esta manera, por no acogerse a la exención por reinversión en vivienda habitual.

En la contestación se establece que al tratarse de una opción le es de aplicación el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria, por lo que si ya se ha optado expresamente por el gravamen de las rentas derivadas de la transmisión de la vivienda, una vez finalizado el periodo reglamentario de declaración no resultaría posible rectificar la autoliquidación realizada en primer lugar.

3.7.9. Reducción por la transmisión de la licencia de un taxi. V2819/2011, de 29 de noviembre (NFC043096)

El artículo 42 del Reglamento del Impuesto establece una reducción de las ganancias patrimoniales que se les produzcan a los contribuyentes que ejerzan la actividad de transporte por autotaxis, siempre que determinen su rendimiento neto por el método de estimación objetiva y la transmisión

esté motivada por incapacidad permanente; jubilación; cese de actividad por reestructuración del sector; o se transmita, sin causa alguna, a familiar hasta el segundo grado.

Al respecto, la DGT entiende que la transmisión está motivada por jubilación cuando el transmitente ejerza la actividad en el momento de la jubilación y el rendimiento neto lo determinase por el método de estimación objetiva en el periodo impositivo de la misma, con independencia del momento en que se produzca la transmisión.

Por tanto, no existe un plazo máximo para la aplicación de la reducción, sino simplemente debe cumplirse lo expresado en el párrafo anterior.

Ahora bien, para la aplicación de la reducción se debe dejar de ejercer la actividad desde el momento en que se produzca la jubilación del consultante.

3.7.10. Régimen transitorio. Admisión a cotización después de 2005. V1861/2011, de 22 de julio (NFC042159)

Se plantea cómo aplicar la disposición transitoria novena de la LIRPF cuando se transmiten unas acciones que fueron admitidas a cotización después de 2005.

La contestación establece que tratándose de acciones que a la fecha de transmisión están admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados, a la ganancia patrimonial obtenida en su transmisión le resultaría aplicable el régimen establecido en la disposición transitoria novena de la LIRPF para dichos valores, si bien, en caso de que en 2005 no hubieran estado negociados en un mercado regulado, no resultará de aplicación lo establecido en la regla 2.^a del apartado 1 de la disposición transitoria novena, calculándose la ganancia patrimonial exenta mediante la aplicación de la regla general establecida para dicho cálculo (mediante la aplicación de los coeficientes de reducción a «... la parte de la ganancia patrimonial que proporcionalmente corresponda al número de días transcurridos entre la fecha de adquisición y el 19 de enero de 2006, ambos inclusive, respecto del número total de días que hubiera permanecido en el patrimonio del contribuyente»).

3.8. Deducciones

3.8.1. Deducción por inversión en vivienda en los supuestos de nulidad matrimonial, divorcio o separación judicial. V0282/2011, de 8 de febrero (NFC040426)

En el caso de vivienda adquirida en régimen de gananciales financiada mediante préstamo hipotecario y posterior divorcio, en la medida en que la vivienda continúe siendo la vivienda habitual de su antiguo cónyuge y su hijo, el consultante que ha dejado de residir en la vivienda podrá continuar deduciéndose por las cantidades satisfechas por el pago de la mitad del préstamo hipotecario.

En cuanto a la aplicación de la deducción por una nueva vivienda habitual deben tenerse en cuenta las cantidades invertidas en la vivienda anterior en la medida en que hubiesen sido objeto de deducción.

Dado que la deducción por la anterior vivienda se continúa practicando año a año, simultaneándose con la inversión en la nueva vivienda, la base de deducción por la nueva vivienda deberá calcularse cada año teniendo en cuenta las cantidades que por la vivienda antigua se deduzcan ese año y se hayan deducido en años anteriores.

3.8.2. Deducción por inversión en vivienda. Cesión en precario a la antigua propietaria de la vivienda. V0342/2011, de 15 de febrero (NFC040443)

La cuestión planteada versa sobre la adquisición de una vivienda y posterior firma de un contrato de cesión en precario a la antigua propietaria de la vivienda para que viva unos meses hasta que se mude a su nueva vivienda.

La contestación señala que si se cumple el requisito de ocupación de la vivienda en el plazo de 12 meses desde su adquisición, podrá aplicarse la deducción por inversión en vivienda habitual, por las cantidades que satisfaga por la financiación ajena empleada en la adquisición de su vivienda habitual desde su adquisición.

3.8.3. Deducción por inversión en vivienda. Vivienda construida en régimen de derecho de superficie. Posterior adquisición del suelo. V1188/2011, de 12 de mayo (NFC041379)

La cuestión planteada se refiere a la posibilidad de aplicar la deducción por inversión en vivienda respecto de una vivienda construida en régimen de derecho de superficie, y sobre el suelo que se adquiere con posterioridad.

Al respecto se indica que es posible aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual en los casos en que se ostente el pleno dominio sobre lo edificado, como ocurre en el supuesto de un derecho de superficie. Si con posterioridad el titular del derecho de superficie adquiere el porcentaje de suelo que le corresponde, tendrá, como titular de la propiedad sobre la vivienda, derecho a la aplicación de la deducción por inversión en vivienda habitual por las cantidades que satisfaga para la adquisición del suelo.

3.8.4. Deducción por inversión en vivienda. Arrendamiento con opción de compra. V1497/2011, de 9 de junio (NFC041782)

En el supuesto de una vivienda arrendada con opción de compra, la DGT señala que en tanto no se ejercite la opción de compra, el consultante no podrá aplicarse la deducción por inversión en vivienda habitual.

Las cantidades satisfechas por el arrendamiento de la vivienda, con independencia de que se hubiese pactado que parte o la totalidad de su importe se descuenta del precio total convenido por la transmisión del inmueble, no formarán parte de la base de la deducción por inversión en vivienda habitual referida. Dichas cantidades formarán parte de la base de deducción por alquiler aplicable en cada uno de los ejercicios en que se hubieran satisfecho.

3.8.5. Deducción por inversión en vivienda. Instrumentos financieros para cubrir el riesgo de tipo de interés. V2415/2011, de 11 de octubre (NFC042698)

El importe satisfecho por el contribuyente por la contratación del instrumento de cobertura formará parte de la base máxima anual de deducción por inversión en vivienda habitual. En el supuesto de aplicación de la cobertura, la renta generada estará exenta en el IRPF y a efectos de la determinación de la base anual de deducción por inversión en vivienda habitual, los intereses satisfechos por el contribuyente se minorarán en las cantidades obtenidas en el mismo periodo impositivo por la aplicación del instrumento de cobertura.

3.8.6. Deducción por inversión en vivienda. Alquiler de una habitación. V2253/2011, de 26 de septiembre (NFC042509)

En caso de arrendarse a un tercero parte de la vivienda habitual propiedad de contribuyente, este podrá practicar la deducción por inversión en vivienda habitual con respecto de la parte de la vivienda que utilice de forma privada así como por las zonas comunes. Es decir, no podrá deducirse respecto de aquellas zonas que se establezcan de uso reservado para el arrendatario que conviviera en la vivienda.

La base de deducción está constituida por las cantidades que satisfaga en cada periodo impositivo por la adquisición de la vivienda habitual, si bien únicamente en la parte proporcional que se corresponda con las dependencias utilizadas por el contribuyente como residencia habitual.

En cuanto a las deducciones que hubieran podido practicar por las cantidades satisfechas con anterioridad a realizar el arrendamiento de parte de la vivienda, incluidas las procedentes de la cuenta vivienda, si dicho arrendamiento lo realizara una vez que la vivienda hubiera consolidado su consideración de habitual, por haber residido en ella durante el citado plazo de tres años, no será necesario efectuar ajuste alguno. Sin embargo, si el arrendamiento de la habitación se efectúa antes de que la vivienda consolide la consideración de habitual del consultante, por no haber residido en ella los tres años requeridos, deberá observar la proporción citada en los dos párrafos anteriores. En el caso de haber considerado una base de deducción superior a la procedente, conforme a lo señalado, se habrá producido un exceso de deducción, debiendo proceder a su regularización en el ejercicio en el que se produzca el incumplimiento conforme dispone el artículo 59 del RIRPF.

Por otra parte, las rentas que obtuviera por el arrendamiento de parte del inmueble, en el que radique su residencia habitual, se calificarán como rendimientos del capital inmobiliario.

3.8.7. Deducción por donativos. Cesión gratuita de un inmueble a una asociación sin ánimo de lucro. V1524/2011, de 13 de junio (NFC041750)

Se plantea la posibilidad de aplicar la deducción por donativos por la cesión gratuita de un inmueble a una asociación sin ánimo de lucro.

La contestación indica que en caso de que la entidad cesionaria se trate de una entidad sin fines lucrativos a la que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de la Ley 49/2002, dado que con la cesión del uso del apartamento se ha producido una adquisición a título gratuito ínter vivos a favor de la asociación a que se refiere la consultante, que encajaría dentro de los «donativos de derechos» a que se refiere el artículo 17.1 a) de la Ley 49/2002, resultaría aplicable el régimen fiscal regulado en los artículos 17, 18 y 19 de la citada Ley 49/2002. En consecuencia, podrá aplicarse una deducción del 25 por 100 del valor de mercado del derecho en el momento del devengo.

Asimismo, estarán exentas del IRPF que grave la renta del donante o aportante las ganancias patrimoniales y las rentas positivas que se pongan de manifiesto con motivo de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 17 de esta misma ley.

3.8.8. Deducción por alquiler de vivienda. Vivienda en el extranjero. V2416/2011, de 11 de octubre (NFC042700)

Según la DGT, en la medida en que el contribuyente tenga la consideración de contribuyente por el IRPF tendrá derecho a aplicar en dicho periodo impositivo la deducción por alquiler de la vivienda habitual prevista en el artículo 68.7 de la Ley del Impuesto, aun cuando la vivienda esté situada en el extranjero, siempre que cumpla los requisitos establecidos, y tomando como base de deducción las cantidades que haya satisfecho por dicho alquiler.

3.8.9. Deducción por alquiler de vivienda. Alquiler de plaza de garaje. V2008/2011, de 7 de septiembre (NFC042335).

Se plantea el caso de un contribuyente que tiene su residencia habitual en una vivienda alquilada por la que tiene derecho a la deducción por alquiler de vivienda habitual y tiene intención de alquilar una plaza de garaje para su vehículo.

Según la DGT, a efectos de la aplicación de la deducción por alquiler de vivienda habitual debe acudirse al concepto de arrendamiento de vivienda establecido en la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, que al efecto establece en su artículo 2 lo siguiente:

«1. Se considera arrendamiento de vivienda aquel arrendamiento que recaer sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario.

2. Las normas reguladoras del arrendamiento de vivienda se aplicarán también al mobiliario, los trasteros, las plazas de garaje y cualesquiera otras dependencias, espacios arrendados o servicios cedidos como accesorios de la finca por el mismo arrendador.»

De acuerdo con lo anterior, el alquiler de la plaza de garaje no daría derecho a practicar la citada deducción.

3.8.10. *Deducción por obras de mejora. Financiación ajena de las obras y pago a través de la comunidad de propietarios. V2546/2011, de 24 de octubre (NFC042832)*

Se plantea la aplicación de la deducción por obras de mejora cuando las obras son financiadas por una entidad de crédito y la devolución del préstamo se realiza a través de la comunidad de propietarios.

En la contestación, la DGT señala que al tratarse de unas obras llevadas a cabo por una comunidad de propietarios, los medios de pago que deben emplearse como requisito para aplicar la deducción (tarjetas de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito) deberán ser utilizados por la comunidad de propietarios al satisfacer las obras a las personas o entidades que realicen las mismas.

La deducción se aplicará cuando la comunidad de propietarios satisfaga el importe de las obras de mejora realizadas (exista o no financiación ajena), por lo que será en ese momento cuando cada uno de los propietarios podrá aplicar la deducción sobre la parte del importe satisfecho por la comunidad que le corresponda.

En cuanto a la cuantía susceptible de formar la base de la deducción de cada contribuyente, esta vendrá determinada por el resultado de aplicar a los importes satisfechos del coste de las obras de mejora efectuadas por la comunidad de propietarios el coeficiente de participación que tuviese en la misma. En consecuencia, los intereses satisfechos a la entidad de crédito no forman parte de la base de la deducción.

Si en la factura se identifica a la comunidad de propietarios como destinataria final, con carácter general el contribuyente podrá justificar la inversión y gasto realizado mediante los recibos emitidos por la comunidad en los que se le exija el pago de las cantidades que proporcionalmente le correspondan, los documentos acreditativos del pago de las mismas, los documentos justificativos de las obras realizadas y demás medios de prueba admitidos en Derecho.

En el caso particular de que la comunidad de propietarios haya obtenido financiación ajena y prorroga en los recibos mensuales a pagar por los vecinos la cuota mensual del préstamo, deberá acreditarse que el pago se ha realizado con fondos procedentes de un préstamo concedido a la comunidad de propietarios, con independencia de la fecha e importe de los recibos correspondientes a las cuotas mensuales del préstamo.

3.9. **Tributación conjunta**

3.9.1. *Separación de hecho. V2317/2011, de 29 de septiembre (NFC042536)*

En esta consulta se indica que ante la falta de ruptura legal del vínculo matrimonial, los cónyuges separados de hecho siguen formando unidad familiar a los efectos, en su caso, de presentar declaración conjunta por el impuesto.

3.10. Régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español

3.10.1. Aplicación del régimen a trabajadores que retornan a España. V0240/2011, de 3 de febrero (NFC040373)

Según la DGT, los trabajadores que se trasladan fuera de España obteniendo otra residencia fiscal pasando a tener la consideración de no residentes en España durante dos o tres años y posteriormente regresan a España, adquiriendo de nuevo la condición de residentes fiscales en nuestro país, no pueden optar por la aplicación del régimen especial, al exigir la normativa vigente entre los requisitos de aplicación del mismo el no haber sido residente en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español.

3.10.2. Cómputo de las retribuciones anteriores al desplazamiento a territorio español. V1859/2011, de 22 de julio (NFC042208)

En el caso de un contribuyente que se desplaza a territorio español en el primer semestre del año y pretende optar por el régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español, la contestación de la consulta establece que para la valoración del cumplimiento del requisito de que la suma de las retribuciones correspondientes a los trabajos se presten en el extranjero no exceda del 15 por 100 de todas las contraprestaciones del trabajo percibidas en cada año natural [art. 93 c) de la LIRPF], no deberán considerarse las remuneraciones correspondientes a los trabajos realizados en el extranjero previos a la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o, si fuese anterior a la misma, a la fecha del desplazamiento a territorio español por parte del empleado.

3.10.3. Aplicación del régimen de dietas. V1486/2011, de 9 de junio (NFC041780)

Los contribuyentes acogidos al régimen especial de trabajadores desplazados tributarán por las rentas obtenidas en territorio español con arreglo a las normas establecidas en el TRLIRNR.

Con arreglo a esta norma el importe íntegro de los rendimientos del trabajo obtenidos sin mediación de establecimiento permanente se determinará de conformidad con las normas contenidas en la LIRPF, de manera que las cantidades que perciban en concepto de dietas y asignaciones para gastos de viajes quedarán exceptuadas de gravamen cuando cumplan los requisitos y límites recogidos en el mencionado artículo 9 del RIRPF.

3.11. Pagos a cuenta

3.11.1. Aplicación del tipo mínimo de retención del 2 por 100. Se aplica a los trabajadores con contrato fijo discontinuo. V1121/2011, de 4 de mayo (NFC041324)

Según la DGT, el tipo mínimo de retención del 2 por 100 delimita su aplicación a los supuestos de contrato o relación de temporada (entendida esta como espacio de varios días o meses que se

consideran aparte formando un conjunto) inferior al año, no resultando aplicable en aquellos otros supuestos en los que la relación que se establece entre «empleado» y «empleador» es esporádica y diaria, aunque su reiteración en el tiempo pudiera llegar a generar la apariencia de una relación de temporada. A lo que hay que añadir que el mencionado tipo mínimo tampoco opera respecto a los trabajadores con contrato de trabajo fijo discontinuo, pues este tipo de contrato comporta una relación de carácter permanente y por tiempo indefinido con la empresa.

3.11.2. Retenciones sobre salarios de tramitación. V2533/2011, de 24 de octubre (NFC042793)

En esta consulta se señala que los salarios de tramitación se califican como rendimientos del trabajo, calificación que, evidentemente, comporta su sujeción al impuesto y su sometimiento a retención a cuenta. Al tratarse de una relación laboral común y de duración indefinida deben seguir el procedimiento general regulado en el artículo 82 y siguientes del Reglamento del Impuesto, lo que comporta también tener en cuenta el límite cuantitativo excluyente de la obligación de retener que se recoge en el artículo 81 del mismo reglamento.

Dado que en el caso planteado la cuantía total de retribuciones del trabajo (calculada conforme el art. 83.2 del Reglamento del Impuesto) no supera el importe anual establecido en el artículo 81 como excluyente de la obligación de retener, no procede la práctica de retención.

3.11.3. Retenciones sobre rendimientos del trabajo. Cantidades adeudadas a los trabajadores. Inclusión en el modelo 190. V0784/2011, de 28 de marzo (NFC041022)

En esta consulta se analiza la obligación de la empresa empleadora de incluir o no en el modelo 190 salarios que no se han abonado durante el ejercicio y que posteriormente fueron satisfechos en otro momento por el FOGASA.

En la contestación se aclara que la entidad empleadora, en la declaración resumen anual de retenciones de un ejercicio (modelo 190) deberá exclusivamente incluir los rendimientos abonados o satisfechos a los trabajadores durante dicho año, por los que habrá nacido su obligación de retener. Por tanto, no deberá incluir aquellas cantidades no satisfechas resultando al efecto irrelevante para la empresa su posterior abono por el FOGASA.

3.12. Obligación de declarar

3.12.1. Subrogación empresarial. Existencia de uno o dos pagadores. V1512/2011, de 9 de junio (NFC041762); V1890/2011, de 28 de julio (NFC042169)

La DGT señala en esta consulta que en los casos de subrogación empresarial en los contratos de los trabajadores el cesionario (el nuevo empresario) mantiene su condición de mismo empleador,

a efectos de la determinación del tipo de retención aplicable sobre los rendimientos del trabajo a percibir por los trabajadores «procedentes» de la empresa cedente. Por tanto, no se produce para estos últimos la existencia de más de un pagador, a efectos del límite determinante de la obligación de declarar respecto a los rendimientos del trabajo (V1512/2011, de 9 de julio)

No obstante, en caso de que la subrogación empresarial se limite a los trabajadores que voluntariamente la acepten y, en particular, cuando la subrogación comporte además una modificación del contrato, de la categoría laboral y de la jornada, al no existir obligatoriedad para las partes se considera que las dos entidades para las que ha trabajado el empleado constituyen dos pagadores distintos (V1890/2011, de 28 de julio).