

NOVEDADES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN EL EJERCICIO 2010: 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 2010, medidas que en su gran mayoría afectarán al ejercicio 2011, si bien algunas de ellas resultarán de aplicación en el propio ejercicio 2010. 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, novedades normativas y doctrinales.

DEVELOPMENTS IN THE PERSONAL INCOME TAX IN SPAIN IN FISCAL YEAR 2010: 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 2010, most of them to be in force from tax year 2011, but some already implemented in 2010. 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 2010 y 2011.
 - 2.1. Modificaciones en la normativa del IRPF con efectos para el ejercicio 2010.
 - 2.2. Modificaciones en la normativa del IRPF con efectos para el ejercicio 2011.
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. Liquidación.
 - 3.9. Deducciones.

1. INTRODUCCIÓN

Al igual que en ejercicios anteriores, durante el año 2010 se han introducido nuevas y variadas modificaciones en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, esto es, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personan 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, un conjunto de medidas que permiten acelerar la senda de consolidación fiscal, compensando el deterioro de las finanzas públicas, como podría ser la supresión de la deducción por nacimiento o adopción, la limitación en función de los niveles de renta para la aplicación de la deducción por obtención de rendimientos del trabajo o actividades económicas y de la deducción por inversión en vivienda, la elevación de tipos marginales de la escala general de gravamen y de la escala del ahorro, la limitación en función del importe de los rendimientos para acceder al régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español 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 de la ampliación del concepto de empresa de reducida dimensión, la nueva libertad de amortización o la reducción del 5 por 100 para los contribuyentes en estimación objetiva, bien reestructurar determinados sectores, como sería el caso de la nueva deducción por obras de mejora en la vivienda, o bien fomentar el uso del transporte público, como sería el caso de la no tributación de las cantidades destinadas por las empresas para cubrir el transporte público de sus empleados entre su domicilio y su centro de trabajo.

En cuanto a los instrumentos normativos empleados para su aprobación conviene destacar el elevado número de disposiciones de rango legal que han modificado el impuesto durante este año (cuatro leyes y cuatro reales decretos-leyes aprobados en el ejercicio 2010).

En consecuencia, resulta absolutamente necesario repasar todos los cambios introducidos en dicha normativa, alguno de los cuales tendrán efectos en el periodo impositivo 2010 y otros en el periodo impositivo 2011.

De esta forma, y siguiendo un orden cronológico, conviene recordar las normas que afectan al ejercicio 2010:

- La Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE de 19 de diciembre), ha aprobado el nuevo modelo de financiación autonómico, aumentado el porcentaje de cesión del IRPF y las nuevas competencias normativas de las comunidades autónomas en el IRPF.
- La Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE de 24 de diciembre), en adelante LPGE 2010, 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 2009, los importes de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo, determinadas actividades económicas, mínimo personal y familiar, y escala general y complementaria del impuesto. Por otra parte, ha elevado el importe exento de la prestación por desempleo en la modalidad de pago único, el número de tipos de gravamen aplicable a la base liquidable del ahorro y su cuantía (doble tipo 19-21% frente al anterior 18%), ha suprimido parcialmente la deducción por obtención de rendimientos del trabajo o actividades económicas (deducción de 400 euros) y ha establecido un límite de 600.000 euros anuales como retribución anual máxima previsible para poder acogerse al régimen especial de trabajadores desplazados al territorio español.
- El Real Decreto 2004/2009, de 23 de diciembre, por el que se modifica el RIRPF, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 29 de diciembre), introduce diversas modificaciones en la normativa reglamentaria consecuencia de los cambios operados en la Ley 26/2009. Por una parte, en materia de retenciones sobre los rendimientos del trabajo se adaptan los límites excluyentes de la obligación de retener y el procedimiento general de cálculo del tipo de retención como consecuencia de la supresión parcial de la deducción por obtención de rendimientos del trabajo. Igualmente, por el mismo motivo, se han modificado las reglas de cálculo de los pagos fraccionados a efectuar por empresarios y profesionales.
- La Orden EHA/99/2010, de 28 de enero, por la que se desarrollan para el año 2010 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) (BOE de 30 de enero), ha aprobado una reducción general del 5 por 100 del rendimiento neto de módulos, revisado los índices de rendimiento neto de determinados sectores, e incorporado nuevos incentivos fiscales a la contratación del personal asalariado con discapacidad así como por iniciar una actividad económica por parte de una persona con discapacidad.
- La Ley 3/2010, de 10 de marzo, por la que se aprueban medidas urgentes para paliar los daños producidos por los incendios forestales y otras catástrofes naturales ocurridos en varias comunidades autónomas (BOE de 11 de marzo), incorpora una regla especial de corrección de progresividad aplicable en 2010 cuando se acumulen en un mismo ejercicio las ayudas derivadas de dicha ley y los ingresos obtenidos en sus cultivos.

- El Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo (BOE de 13 de abril), por una parte aprueba una nueva deducción temporal por obras de mejora en la vivienda habitual, siempre que las obras tengan por objeto, entre otros, la mejora energética de la vivienda, la sustitución de las instalaciones de electricidad, agua, gas u otros suministros, o favorezcan la accesibilidad al edificio o las viviendas. Por otra, se establece una nueva exención respecto de las retribuciones en especie satisfechas por las empresas para desplazamientos entre la residencia y el centro de trabajo en transporte público, con el objetivo de incentivar fiscalmente la utilización de los medios de transporte público colectivo. Finalmente, se simplifican las obligaciones de documentación en el ámbito de las operaciones vinculadas, eximiendo de su cumplimiento a los contribuyentes que cumplan determinados requisitos.
- Real Decreto 749/2010, de 7 de junio, por el que se modifica el Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva (IIC), aprobado por el Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre, y otros reglamentos en el ámbito tributario (BOE de 8 de junio), exime, tanto de la obligación de retención como de la posibilidad de acogerse al régimen fiscal de traspasos entre IIC, a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones en determinadas IIC, en concreto las sociedades reguladas por el artículo 49 del Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de IIC.
- Real Decreto 897/2010, de 9 de julio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, en materia de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas (BOE de 10 de julio), ha vuelto a simplificar las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas, al liberar de la misma a determinadas operaciones en función de su cuantía.
- Real Decreto 904/2010, de 9 de julio, por el que se desarrollan medidas fiscales y de Seguridad Social para atender los compromisos derivados de la organización y celebración de la 33.ª edición de la Copa del América en la ciudad de Valencia (BOE de 20 de julio), ha aprobado los requisitos para la aplicación de la reducción del 65 por 100 sobre los rendimientos del trabajo y de actividades económicas de los participantes en dicho evento.
- 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 las tradicionales compensaciones fiscales aplicables a los perceptores de determinados rendimientos del capital mobiliario y a los adquirentes de vivienda habitual que se vieron afectados por la nueva LIRPF.
- La Ley 40/2010, de 29 de diciembre, de almacenamiento geológico de dióxido de carbono (BOE de 30 de diciembre), ha sometido a tributación como rendimiento del capital mobiliario la totalidad de las cantidades percibidas por los socios de sociedades de inversión de capital variable, como consecuencia de repartos de la prima de emisión de acciones o reducciones de capital con devolución de aportaciones efectuados con posterioridad a 23 de septiembre de 2010.
- La Ley de Economía Sostenible ¹, en adelante LES, ha ampliado el ámbito de la reducción del rendimiento neto de actividades económicas análoga a la reducción general de los ren-

¹ En el momento de cierre de esta revista no se ha producido la publicación de esta ley en el BOE, si bien la misma ha sido aprobada definitivamente por el Congreso.

dimientos netos del trabajo, extendiendo su aplicación a trabajadores autónomos económicamente dependientes, y ha legalizado el tratamiento fiscal de los rendimientos del trabajo derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones.

De la misma manera, y siguiendo igualmente un orden cronológico, se han aprobado diversas normas que afectarán a partir de 1 de enero de 2011 al IRPF:

- 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 IRPF y el régimen especial simplificado del IVA (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.
- Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 (BOE de 23 de diciembre), 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, ha introducido un nuevo requisito para la aplicación de la deducción por inversión en vivienda de manera que su aplicación quedará

condicionada por el importe de la base imponible del contribuyente, lo que, a su vez, ha exigido la correspondiente adaptación de 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 que resultarán aplicables en el ejercicio 2011.
- La LES ² ha aclarado cuál es la escala autonómica aplicable en Ceuta y Melilla durante el ejercicio 2011.

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 2010 o al 2011. Adicionalmente, se incorpora una relación de las consultas tributarias más relevantes evacuadas durante 2010.

2. ANÁLISIS DE LAS MODIFICACIONES NORMATIVAS INTRODUCIDAS EN EL IRPF CON EFECTOS PARA LOS EJERCICIOS 2010 Y 2011

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 2010 o al 2011.

2.1. Modificaciones en la normativa del IRPF con efectos para el ejercicio 2010

Con carácter previo, conviene matizar que en este artículo se analizan las modificaciones con incidencia en dicho periodo impositivo efectuadas en el propio ejercicio 2010. En consecuencia, no se analizan otras normas aprobadas con anterioridad y que han modificado igualmente la regulación sustantiva del impuesto aplicable en dicho ejercicio.

² Véase nota 1.

Entre las normas aprobadas con anterioridad conviene destacar, por una parte, la aprobación del nuevo modelo de financiación autonómico a través de la Ley 22/2009, en cuya virtud, las comunidades autónomas asumen nuevas competencias normativas en el IRPF: incrementos o disminuciones de hasta un 10 por 100 en las cuantías correspondientes al mínimo del contribuyente y a los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad previstos con carácter general en la LIRPF; posibilidad de que las comunidades autónomas puedan aprobar deducciones en la cuota íntegra autonómica por subvenciones y ayudas públicas no exentas que se perciban de la comunidad autónoma y eliminación de determinadas restricciones que hasta ahora tenían las comunidades autónomas en materia de tarifa autonómica, en concreto, supresión del requisito de que la misma tenga cuatro tramos.

Por otra parte, en la LPGE 2010, como medidas más novedosas conviene destacar la elevación a 15.500 euros de la exención por la percepción de la prestación por desempleo en la modalidad de pago único, la aprobación de una escala aplicable sobre la base del ahorro, dos tramos (19% para los primeros 6.000 euros y 21% para el resto), la supresión parcial de la deducción por obtención de rendimientos del trabajo o actividades económicas (deducción de 400 euros), de manera que no resulte aplicable a los contribuyentes con una base imponible superior a 12.000 euros anuales y el establecimiento de un nuevo límite de 600.000 euros anuales como retribución anual máxima previsible para poder acogerse al régimen especial de trabajadores desplazados al territorio español, siempre que el desplazamiento a territorio español se efectúe con posterioridad a 31 de diciembre de 2009.

El desarrollo y la explicación de las citadas medidas se llevó a cabo en el artículo sobre novedades correspondientes al periodo impositivo 2010 publicado en esta revista (véase *RCyT. CEF*, núm. 324).

Por tanto, a continuación se analizan, siguiendo el esquema de liquidación del impuesto, el resto de las modificaciones introducidas en el IRPF en el ejercicio 2010 que tendrán efecto en el mismo periodo impositivo 2010.

2.1.1. Rendimientos del trabajo

Son dos las medidas a destacar en el ámbito de los rendimientos del trabajo. Por una parte, la incorporación al texto legal del tradicional tratamiento fiscal de los rendimientos del trabajo derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones, y otra, un nuevo supuesto de renta en especie que no se someterá a tributación.

2.1.1.1. Tratamiento fiscal de los rendimientos derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones

La disposición final quincuagésima primera de la LES ha añadido una disposición adicional trigésima primera a la LIRPF regulando a nivel legal el tratamiento reglamentario de los rendimientos del trabajo derivados del ejercicio de opciones sobre acciones.

En concreto, se establece a nivel legal que en el caso de los rendimientos del trabajo que deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores 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.

Dicha legalización resultará de aplicación respecto de los rendimientos del trabajo derivados del ejercicio de opciones que se imputen en un periodo impositivo que finalice con posterioridad al 4 de agosto de 2004.

2.1.1.2. Rentas en especie

El artículo 17 del Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, ha añadido, en la letra h) del apartado 2 del artículo 42 de la LIRPF y con efectos desde 1 de enero de 2010, un nuevo supuesto de exención en el ámbito de los rendimientos del trabajo en especie, en concreto el derivado de las cantidades satisfechas por la empresa a las entidades encargadas de prestar el servicio público colectivo de transporte de los trabajadores entre su residencia y su centro de trabajo.

Conforme a la nueva retribución en especie exenta, cabe distinguir dos modalidades de aplicación: por una parte, los rendimientos del trabajo en especie consistentes en el pago realizado por la empresa a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros como contraprestación por los títulos de transporte que la empresa entregue al trabajador y, por otra, las fórmulas indirectas de pago que cumplan las condiciones que se establezcan reglamentariamente, y cuyo análisis se realiza en el epígrafe 2.2.2.2.

Así, se considera amparada por la primera de las modalidades de la exención, la entrega por parte de la empresa a los trabajadores de forma gratuita o por precio inferior al de mercado de títulos individuales de transporte; de los denominados abonos transporte, que permiten un número ilimitado de viajes en un ámbito espacial determinado; o de tarjetas o bonos que permiten un número determinado de viajes. Además, será necesario que los títulos de transporte entregados no superen la cuantía de 1.500 euros anuales (por el exceso existirá retribución en especie) y que se cumpla la finalidad de la norma, es decir, favorecer el desplazamiento de los empleados entre su lugar de residencia y el centro de trabajo.

Por el contrario, la exención no será aplicable a las ayudas o pluses por transporte cuando sean satisfechas al trabajador en metálico, por no tener la consideración de renta en especie.

Esta modalidad de exención no requiere desarrollo reglamentario alguno, por lo que puede aplicarse desde 1 de enero de 2010.

2.1.2. Rendimientos del capital mobiliario

En relación con los rendimientos del capital mobiliario, como viene siendo tradicional se ha aprobado nuevamente la compensación fiscal para los perceptores de determinados rendimientos del

capital mobiliario, por lo que la verdadera novedad en esta materia constituye la calificación como rendimiento del capital mobiliario de la totalidad de las cantidades percibidas por los socios de sociedades de inversión de capital variable, como consecuencia de repartos de la prima de emisión de acciones o reducciones de capital con devolución de aportaciones efectuados a partir de 23 de septiembre de 2010.

2.1.2.1. Compensación fiscal de determinados rendimientos del capital mobiliario con periodo de generación superior a dos años

La disposición transitoria novena de la LPGE 2010 ha aprobado nuevamente para el ejercicio 2010 la compensación fiscal para los perceptores de rendimientos del capital mobiliario procedentes de instrumentos financieros y de seguros de vida e invalidez, contratados en ambos casos antes de 20 de enero de 2006, que hubieran tenido derecho a aplicar la correspondiente reducción por irregularidad con la regulación existente antes de la reforma del IRPF.

La citada disposición reproduce nuevamente la regulación de la compensación fiscal existente en 2007, 2008 y 2009 (véase *RCyT*. CEF, núm. 297), si bien, en este ejercicio, al haber desaparecido el tipo fijo del 18 por 100, para el cálculo de la deducción se aplicarán al saldo positivo resultante de integrar y compensar entre sí el importe total de los rendimientos del capital mobiliario que generen el derecho a esta compensación fiscal los tipos de gravamen del ahorro (el 19% para los primeros 6.000 euros y el resto al 21%).

2.1.2.2. Tratamiento de la distribución de la prima de emisión y de la reducción de capital con devolución de aportaciones para los socios personas físicas de las SICAV

El artículo 65 de la LPGE 2011 y posteriormente la disposición final novena de la Ley 40/2010, de 29 de diciembre, de almacenamiento geológico de dióxido de carbono, han dado nueva redacción a los apartados 1 y 2 del artículo 94 de la LIRPF estableciendo unas reglas específicas de tributación para los socios de sociedades de inversión de capital variable (SICAV) en los supuestos de reducción de capital de que tenga por finalidad la devolución de aportaciones y de distribución de la prima de emisión.

Con anterioridad a esta modificación resultaban de aplicación las reglas generales previstas en los artículos 25.1 e) de la LIRPF (distribución de prima de emisión) y 33.3 a) de la LIRPF (reducción de capital con devolución de aportaciones).

Estas reglas generales suponían que el importe de la prima de emisión percibido por el socio minoraba el valor de adquisición de los valores afectados hasta su anulación, y si el importe de la devolución superaba aquel valor, el exceso tributaba como rendimiento del capital mobiliario, sin derecho a disfrutar de la exención de 1.500 euros aplicable a los dividendos.

Este mismo tratamiento correspondía a la reducción de capital con devolución de aportaciones, salvo que la reducción procediera de beneficios no distribuidos (reservas capitalizadas), en cuyo caso las cantidades percibidas por este concepto tributaban en la forma prevista en el artículo 25.1 a) de la LIRPF, es decir, la parte de la reducción que procede de reservas capitalizadas no minoraba el valor de adquisición de las acciones, sino que tributaba desde el primer euro obtenido como un dividendo, con derecho a la aplicación de la exención de 1.500 euros. No obstante, esta exención no resultaba de aplicación a los dividendos procedentes de SICAV por considerarse que en este tipo de sociedades no hay doble imposición con ocasión del reparto de beneficios habida cuenta del tipo del 1 por 100 al que tributan en el Impuesto sobre Sociedades.

Para aplicar esta regla es preciso distinguir qué parte de la reducción de capital procede de beneficios no distribuidos y qué parte procede de aportaciones de los socios. A tal efecto, la LIRPF considerará que las reducciones de capital afectan en primer lugar a la parte del capital social que no provenga de beneficios no distribuidos, hasta su anulación (criterio FIFO). Por tanto, en la medida en que el importe de la devolución no supere la cuantía del capital que corresponde a aportaciones, la reducción de capital tendrá como consecuencia la minoración del valor de adquisición de las acciones, y no la tributación inmediata como dividendo de las cantidades percibidas.

Pues bien, la aplicación a los socios de las SICAV de estas reglas unido a que estas sociedades están fuertemente capitalizadas mediante aportaciones (el capital mínimo se cifra en 2,4 millones de euros), ha generado distorsiones respecto al tratamiento que reciben los miembros de otras IIC. En efecto, mientras que los socios de las SICAV podían disponer de liquidez sin tributación inmediata mediante la realización de una reducción de capital con devolución de aportaciones (el importe de la reducción minoraba el valor de adquisición, por lo que la tributación se difería al momento de transmisión de las acciones), los partícipes de fondos de inversión que deseen obtener liquidez deben transmitir sus participaciones, con la consiguiente tributación de las plusvalías correspondientes.

Estas distorsiones tratan de corregirse por la modificación del artículo 94 de la LIRPF, evitando el diferimiento de la tributación en los supuestos de obtención de liquidez por los socios de SICAV mediante la distribución de la prima de emisión o mediante reducción de capital con devolución de aportaciones.

Así, la letra c) del artículo 94.1 de la LIRPF establece que en los supuestos de reducción de capital de SICAV con devolución de aportaciones, el importe de esta o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos, tributará como dividendo [art. 25.1 a) de la LIRPF] obtenido por los socios (desde el primer euro, sin reducir por tanto el valor de adquisición). Ahora bien, las cantidades que tributan como dividendo tienen como límite 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. En este caso, a diferencia de la regla general antes comentada, se con-

sidera que la reducción de capital afecta en primer lugar a la parte del capital social que provenga de beneficios no distribuidos, hasta su anulación (criterio LIFO).

De acuerdo con esta regla, cuando la SICAV amplíe capital con cargo a reservas por un determinado importe y posteriormente reduzca capital con devolución de aportaciones a los socios por ese mismo importe u otro inferior, la totalidad de las cantidades percibidas por el socio tributarán de forma inmediata como rendimiento del capital mobiliario de acuerdo con lo previsto en la letra a) del artículo 25.1 de la LIRPF; es decir, se asimilan a dividendos.

Asimismo, cuando el valor liquidativo de las acciones de la SICAV hubiera experimentado un determinado incremento durante el periodo de tenencia de las mismas y se practique una reducción de capital con devolución de aportaciones por un importe (por acción) igual o inferior al citado incremento de valor, la totalidad de las cantidades percibidas por el socio tributarán de forma inmediata como rendimiento del capital mobiliario de acuerdo con lo previsto en la letra a) del artículo 25.1 de la LIRPF (dividendos), y ello con independencia de que las reservas de la sociedad se hubieran capitalizado o no. Por tanto, esta norma es aplicable aun cuando la reducción de capital no afecte a beneficios no distribuidos.

En caso de que se realice una reducción de capital con devolución de aportaciones y concurren las dos circunstancias anteriormente señaladas (reducción que proceda de beneficios no distribuidos y aumento del valor liquidativo de las acciones), la cuantía que tributa como dividendo es la mayor de las dos.

EJEMPLO 1:

- En fecha 01-01-X0 la SICAV «X» aumenta capital con cargo a reservas por importe de 10 millones de euros. El capital inicial de la sociedad ascendió a 10 millones de euros.
- En fecha 01-03-X1 el Sr. AAA adquiere el 90 por 100 de las acciones de la SICAV «X» por importe de 18 millones de euros.
- En fecha 15-03-X1 la SICAV «X» reduce capital devolviendo aportaciones por importe de 10 millones de euros. El Sr. AAA percibe 9 millones de euros.
- Entre el 01-03-X1 y 15-03-X1 el valor liquidativo de las acciones no ha sufrido variaciones.

Como consecuencia de la reducción de capital, el Sr. AAA obtendrá un rendimiento del capital mobiliario [25.1 a) de la LIRPF] por la totalidad del importe percibido (9 millones de euros, dado que esta cifra no supera el importe de los beneficios no distribuidos capitalizados, calculados de acuerdo con arreglo al criterio LIFO antes señalado). Con arreglo a la normativa anterior, el citado importe minoraba el valor de adquisición de las acciones.

EJEMPLO 2:

- En fecha 01-01-X0 el Sr. AAA suscribe el 90 por 100 de las acciones de la SICAV «Y» por importe de 9 millones de euros, cifra que coincide con el valor liquidativo de las acciones.
- En fecha 01-01-X5, la SICAV «Y» reduce capital devolviendo aportaciones por importe de 5 millones de euros. El Sr. AAA percibe 4,5 millones de euros. El valor liquidativo de las acciones del Sr. AAA en esa fecha (antes de la reducción de capital) es de 16 millones de euros.
- En el periodo considerado la SICAV «Y» no ha efectuado ampliación de capital con alguna.

Como consecuencia de la reducción de capital, el Sr. AAA obtendrá un rendimiento del capital mobiliario [art. 25.1 a) de la LIRPF] por la totalidad del importe percibido (4,5 millones de euros, dado que esta cifra no supera al aumento del valor liquidativo de las acciones). Con arreglo a la normativa anterior, el citado importe minoraba el valor de adquisición de las acciones.

Hasta ahora hemos considerado que las cantidades percibidas como consecuencia de la reducción de capital no exceden del importe de los beneficios no distribuidos o del aumento del valor liquidativo de las acciones. Por lo que respecta a las cantidades que excedan de tales importes, la letra c) del artículo 94.1 de la LIRPF señala que dichos excesos minorarán el valor de adquisición de las acciones afectadas, hasta su anulación. A su vez, el exceso que pudiera resultar se integrará como rendimiento del capital mobiliario procedente de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, en la forma prevista para la distribución de la prima de emisión [art. 25.1 e) de la LIRPF].

Este tratamiento es idéntico al señalado anteriormente [primer párrafo del art. 33.3 a) de la LIRPF] para las reducciones de capital en la parte que no corresponde a beneficios no distribuidos (aportaciones), y tiene por objeto evitar el sometimiento a tributación de las percepciones obtenidas por el socio cuando no se devuelvan beneficios no distribuidos o no se haya producido un aumento del valor liquidativo de las acciones, dado que en estas circunstancias no parece justificada una tributación inmediata de estas cantidades.

EJEMPLO 3:

- En fecha 01-01-X0 la SICAV «Z» aumenta capital con cargo a reservas por importe de 10 millones de euros. El capital inicial de la sociedad ascendió a 10 millones de euros.
- En fecha 01-03-X1 el Sr. AAA adquiere el 50 por 100 de las acciones de la SICAV «Z» por importe de 18 millones de euros.

.../...

.../...

- En fecha 15-03-X1 la SICAV «Z» reduce capital devolviendo aportaciones por importe de 12 millones de euros. El Sr. AAA percibe 6 millones de euros.
- Entre el 01-03-X1 y 15-03-X1 el valor liquidativo de las acciones no ha sufrido variaciones.

La reducción de capital tendrá las siguientes consecuencias para el Sr. AAA:

- Obtención de un rendimiento del capital mobiliario [dividendo, art. 25.1 a) de la LIRPF] por la parte del importe percibido que corresponde con beneficios no distribuidos –5 millones de euros–, calculados de acuerdo con arreglo al criterio LIFO.
- El exceso sobre la citada cuantía –1 millón de euros– minoraría el valor de adquisición de las acciones.

Con arreglo a la normativa anterior, la parte que correspondía con beneficios no distribuidos –1 millón de euros–, calculados de acuerdo con el criterio FIFO, tributaba como rendimiento del capital mobiliario [dividendo, art. 25.1 a) de la LIRPF]. La parte del importe percibido que no correspondía con beneficios no distribuidos –5 millones de euros–, minoraba el valor de adquisición de las acciones.

EJEMPLO 4:

Mismos datos que en el ejemplo anterior, considerando que las acciones se adquirieron por 0,5 millones de euros.

La reducción de capital tendrá las siguientes consecuencias para el Sr. AAA:

- Obtención un rendimiento del capital mobiliario [dividendo, art. 25.1 a) de la LIRPF] por la parte del importe percibido que corresponde con beneficios no distribuidos –5 millones de euros–, calculados de acuerdo con arreglo al criterio LIFO.
- El exceso sobre la citada cuantía –1 millón de euros– minoraría el valor de adquisición de las acciones, hasta su anulación. A su vez, el exceso sobre la anulación –0,5 millones de euros– tributaría como rendimiento del capital mobiliario [distribución de la prima de emisión, art. 25.1 e) de la LIRPF].

Con arreglo a la normativa anterior, la parte que correspondía con beneficios no distribuidos –1 millón de euros–, calculados de acuerdo con el criterio FIFO, tributaba como rendimiento del capital mobiliario [dividendo, art. 25.1 a) de la LIRPF]. La parte del importe percibido que no correspondía con beneficios no distribuidos –5 millones de euros– minoraba el valor de adquisición de las acciones hasta su anulación. A su vez, el exceso sobre la anulación –4,5 millones de euros– tributaba como rendimiento del capital mobiliario [distribución de la prima de emisión, art. 25.1 e) de la LIRPF].

EJEMPLO 5:

- En fecha 01-01-X0 el Sr. AAA suscribe el 90 por 100 de las acciones de la SICAV «XY» por importe de 9 millones de euros, cifra que coincide con el valor liquidativo de las acciones.
- En fecha 01-01-X5, la SICAV «XY» reduce capital devolviendo aportaciones por importe de 5 millones de euros. El Sr. AAA percibe 4,5 millones de euros. El valor liquidativo de las acciones del Sr. AAA en esa fecha es de 8 millones de euros.
- En el periodo considerado la SICAV «XY» no ha efectuado ampliación de capital con alguna.

La reducción de capital determinará para el Sr. AAA una minoración del valor de adquisición de las acciones por la totalidad del importe percibido –4,5 millones de euros–, habida cuenta de la inexistencia tanto de beneficios no distribuidos como de aumento del valor liquidativo.

Con arreglo a la normativa anterior, el tratamiento era el mismo.

Por último, cabe señalar que la letra c) del artículo 94 establece que en ningún caso resultará de aplicación la exención prevista en la letra y) del artículo 7 de la LIRPF a los rendimientos del capital mobiliario regulados en dicha letra c). Esta mención tiene carácter aclaratorio por cuanto los rendimientos que se asimilan a los dividendos –los rendimientos del capital mobiliario previstos en la letra a) del art. 25.1 de la LIRPF– podrían considerarse excluidos de la exención conforme lo señalado en el segundo párrafo del artículo 7 y) de la LIRPF «esta exención no se aplicará a los dividendos y beneficios distribuidos por las instituciones de inversión colectiva (...)», y por otra parte, los rendimientos del capital mobiliario asimilados a la distribución de la prima de emisión [art. 25.1 e) de la LIRPF], se encuentran igualmente excluidos de la exención dado que esta solo se aplica a los rendimientos de capital mobiliario previstos en las letras a) y b) del artículo 25.1 de la LIRPF.

Por lo que respecta a la distribución de la prima de emisión de acciones por SICAV, la letra d) del artículo 94.1 de la LIRPF establece la tributación de la totalidad del importe obtenido, sin que resulte de aplicación la minoración del valor de adquisición de las acciones prevista en el artículo 25.1 e) de la LIRPF. Aun cuando no se señala expresamente, es evidente que la calificación de tales importes es la de rendimientos del capital mobiliario conforme al citado artículo 25.1 e) de la LIRPF.

Por tanto, a diferencia del régimen general de tributación de la distribución de la prima de emisión de acciones expuesto anteriormente, la distribución de la prima de emisión de acciones realizada por una SICAV dará lugar a la obtención de rendimientos del capital mobiliario desde el primer euro percibido, sin que las cantidades percibidas minoren el valor de adquisición de las acciones afectadas.

Esta regulación se justifica por la especificidad del tratamiento contable de la prima de emisión de acciones en el caso de las SICAV. Así, conforme al apartado 3 de la norma 15.ª de la Circular 3/2008,

de 11 de septiembre, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, sobre normas contables, cuentas anuales y estados de información reservada de las IIC, la puesta en circulación por la SICAV de acciones previamente adquiridas origina una prima de emisión por diferencia entre la contraprestación recibida en la enajenación y el valor razonable de las acciones. A pesar de su denominación, la naturaleza de esta partida no es tanto la de una prima de emisión de acciones como la de beneficios obtenidos por la SICAV como consecuencia de la venta de acciones propias, lo cual justifica el sometimiento a tributación de la distribución de la prima de emisión.

Por lo que respecta al ámbito subjetivo de la nueva regulación, estas modificaciones resultarán de aplicación, además de a los socios de las SICAV reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de IIC, a los socios o miembros de organismos de inversión colectiva equivalentes a las SICAV que estén registrados en otro Estado, con independencia de cualquier limitación que tuvieran respecto de grupos restringidos de inversores, en la adquisición, cesión o rescate de sus acciones, y en todo caso resultará de aplicación a las sociedades amparadas por la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009 por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios.

Finalmente, y por lo que concierne al ámbito temporal, las modificaciones comentadas tienen efectos para las reducciones de capital y las distribuciones de la prima de emisión efectuadas con posterioridad a 23 de septiembre de 2010, lo cual tiene por finalidad evitar el efecto anuncio que se hubiera producido en caso de que la norma no hubiera entrado en vigor hasta 1 de enero de 2011. Habida cuenta que la entrada en vigor de la LPGE 2011 no tiene lugar hasta 1 de enero de 2011, para evitar que la nueva regulación pudiera ser tachada de retroactiva con los consiguientes riesgos de inconstitucionalidad, la Ley 40/2010, cuya entrada en vigor se produjo el 31 de diciembre de 2010 –fecha de devengo del impuesto–, ha reproducido las modificaciones introducidas por la LPGE 2011.

2.1.3. Rendimientos de actividades económicas

De las normas aprobadas en 2010 con incidencia en el propio ejercicio que afecten al ámbito de los rendimientos de actividades económicas se encuentra la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero, por la que se desarrolla para el año 2010 el método de estimación objetiva del IRPF. Por otra parte, la LES ha introducido un nuevo supuesto que permite ampliar el colectivo de beneficiarios de la reducción prevista en el artículo 32.2 de la LIRPF.

2.1.3.1. Método de estimación objetiva

Para este ejercicio, de igual manera que ya resultó de aplicación al periodo impositivo 2009, en cumplimiento del Acuerdo de la Mesa del Trabajo Autónomo, se ha establecido 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 ha rebajado el índice de rendimiento neto aplicable a determinados sectores (uva de mesa, flor cortada y plantas ornamentales y tabaco), de manera que el rendimiento neto quede más ajustado a la realidad económica de los mismos.

Además, con la finalidad de fomentar la contratación de personas con discapacidad, se incrementa el porcentaje aplicable en estos casos para el cómputo del personal asalariado con discapacidad, elevándose del 40 por 100 actual al 60 por 100. Igualmente, para promover el autoempleo de las personas con discapacidad, la citada orden mejora en un 20 por 100 los índices correctores por inicio de actividad por parte de estas personas. De esta manera, el índice corrector por inicio de actividad que existía en 2009 –80% el primer año, 90% el segundo– se incrementa cuando el autónomo sea una persona con discapacidad, pasando a ser, respectivamente, 60 y 70 por 100 en 2010.

Por último, la Orden EHA/1059/2010, de 28 de abril, como consecuencia de los nuevos módulos aprobados a efectos del régimen especial simplificado del IVA para determinadas actividades económicas, concedió a los mismos un plazo extraordinario para renunciar o revocar su renuncia al método de estimación objetiva del IRPF para el año 2010.

2.1.3.2. Reducción por obtención de determinados rendimientos de actividades económicas

El artículo 43 de la LES ha modificado la redacción del artículo 32.2 de la LIRPF para ampliar el ámbito de aplicación de la reducción del rendimiento neto de actividades económicas análoga a la reducción general de los rendimientos netos del trabajo, extendiendo su aplicación a trabajadores autónomos económicamente dependientes a los que antes no les resultaba aplicables.

De esta manera, si bien se mantiene con carácter general el requisito para acceder a la reducción de que la totalidad de los ingresos procedan de un único cliente, en el caso de los trabajadores autónomos dependientes se excepciona la aplicación del referido requisito, admitiéndose que los ingresos procedentes de su cliente principal puedan ser inferiores al 100 por 100, pero superiores al 75 por 100 de los ingresos totales.

Esta modificación resulta de aplicación a partir de 1 de enero de 2010.

2.1.4. Ganancias y pérdidas patrimoniales

Conjuntamente con la modificación relativa a las SICAV analizada en el epígrafe 2.1.2.2, la nueva redacción del artículo 94.1 a) de la LIRPF excluye de la aplicación del diferimiento de las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de traspasos entre IIC a los supuestos en que la transmisión o reembolso o, en su caso, la suscripción o adquisición tenga por objeto acciones de SICAV índice cotizadas.

Con anterioridad a esta modificación ya se encontraban excluidas de la aplicación de la norma de diferimiento las ganancias o pérdidas derivadas de la transmisión o adquisición de participa-

ciones en fondos de inversión de cotizados (conocidos como ETF). La ampliación de la exclusión a las acciones de SICAV índice cotizadas es consecuencia de la nueva regulación de este tipo de entidades (art. 49 del Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de IIC, aprobado por el RD 1309/2005, de 4 de noviembre, en la redacción dada por el RD 749/2010, de 7 de junio), y tiene por finalidad equiparar el tratamiento en el impuesto entre estas entidades y los fondos de inversión cotizados.

La SICAV índice cotizadas son sociedades de inversión colectiva de capital variable que cumplen, con ciertas especialidades, los mismos requisitos que los fondos de inversión cotizados; es decir, se trata en ambos casos de IIC cuyas acciones o participaciones están admitidas a cotización en bolsa de valores, y cuya política de inversión tiene por objetivo reproducir un índice bursátil o cualquier otro subyacente que la Comisión Nacional del Mercado de Valores autorice expresamente.

Esta misma modificación se ha realizado a nivel reglamentario dando nueva redacción de la disposición adicional cuarta del Reglamento del Impuesto, mediante el Real Decreto 749/2010, de 7 de junio, por el que se modifica el Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de IIC aprobado por el Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre, y otros reglamentos en el ámbito tributario.

2.1.5. Escala general y del ahorro

La aprobación al final del ejercicio 2009 de dos normas, la Ley 22/2009, por la que se aprueba el nuevo modelo de financiación autonómico, y la Ley 26/2009, de PGE para el año 2010, modificando las escalas general y del ahorro aplicables en 2010, generó ciertas dudas interpretativas sobre cuál debía entenderse que realmente era la escala aplicable en dicho ejercicio.

Dichas dudas han quedado totalmente solventadas durante el año 2010 mediante la aprobación de diversas normas.

2.1.5.1. Escala general estatal de gravamen

La Ley 22/2009 aprobó la escala general estatal del impuesto que resultaría de aplicación en las comunidades autónomas que aceptasen el modelo de financiación autonómico (art. 63 de la LIRPF, según redacción dada por la Ley 22/2009). De la misma manera, suprimió la escala autonómica del impuesto para aquellas comunidades autónomas (art. 74, según redacción dada por la Ley 22/2009).

En concreto, la escala que figura en la redacción dada por esta ley al artículo 63 de la LIRPF 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

Como puede observarse, esta escala respeta los tramos existentes con anterioridad en el impuesto y se limita a dividir entre dos la suma de los tipos marginales estatales y autonómicos que hasta la fecha existían para cada uno de los tramos.

No obstante lo anterior, la necesidad de tener aprobada una escala desde el 1 de enero de 2010, y, por tanto, no condicionada a la aceptación final del modelo de financiación autonómica por las comunidades autónomas, obligó a la Ley 26/2009, de PGE para el año 2010, a aprobar una escala aplicable desde el 1 de enero de 2010 con el reparto tradicional 67-33 por 100 entre el Estado y las comunidades autónomas.

En definitiva, teniendo en consideración que la Ley 26/2009 se aprobó con posterioridad, derogó tácitamente la redacción inicialmente efectuada por la Ley 22/2009 respecto de los artículos 63.1 y 74.1 de la LIRPF.

Con posterioridad, las diferentes comunidades autónomas han aceptado el modelo de financiación autonómico mediante la tramitación de la pertinente ley estatal de cesión de tributos del Estado a la comunidad autónoma y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (Cataluña: Ley 16/2010, de 16 de julio; Galicia: Ley 17/2010, de 16 de julio; Andalucía: Ley 18/2010, de 16 de julio; Principado de Asturias: Ley 19/2010, de 16 de julio; Cantabria: Ley 20/2010, de 16 de julio; La Rioja: Ley 21/2010, de 16 de julio; Murcia: Ley 22/2010, de 16 de julio; Comunidad Valenciana: Ley 23/2010, de 16 de julio; Aragón: Ley 24/2010, de 16 de julio; Castilla-La Mancha: Ley 25/2010, de 16 de julio; Canarias: Ley 26/2010, de 16 de julio; Extremadura: Ley 27/2010, de 16 de julio; Illes Balears: Ley 28/2010, de 16 de julio; Madrid: Ley 29/2010, de 16 de julio; Castilla y León: Ley 30/2010, de 16 de julio).

En cada una de dichas leyes, mediante la aprobación de una disposición transitoria tercera, se ha aclarado cuál es la escala aplicable en 2010: la escala general establecida en la Ley 22/2009 señalada anteriormente.

2.1.5.2. Escala del ahorro

Al igual que en el supuesto anterior, la Ley 22/2009 aprobó el tipo de gravamen estatal y autonómico aplicable a la base liquidable del ahorro (arts. 66.1 y 76 de la LIRPF). En concreto, dicha ley estableció un reparto al 50 por 100 del tipo único del ahorro (18%).

Posteriormente, la Ley 26/2009 dio nueva redacción a dichos artículos y al apartado 2 del artículo 66, para establecer un doble tipo de gravamen del ahorro (de forma agregada: 19% hasta 6.000 euros de base liquidable, resto al 21%).

Adicionalmente, la propia Ley 26/2009 incorporó una nueva disposición adicional vigésima octava a la LIRPF en la que se establece que sea cual sea el modelo de financiación autonómico resultará de aplicación la siguiente escala:

Parte de la base liquidable – Euros	Tipo aplicable – Porcentaje
Hasta 6.000 euros	19
Desde 6.000,01 euros en adelante	21

Esta escala se repartirá entre el Estado y la comunidad autónoma para determinar, respectivamente, la cuota íntegra estatal y complementaria, con arreglo a los porcentajes de cesión derivados del modelo de financiación vigente en la comunidad autónoma en la que resida el contribuyente.

Adicionalmente, tal reparto tuvo su reflejo en la disposición transitoria tercera de cada de una de las leyes específicas de cesión anteriormente señaladas.

Por tanto, no existía duda alguna sobre cuál era la escala aplicable en 2010 a las rentas del ahorro. No obstante, sí era necesaria dar redacción a los artículos pertinentes de la LIRPF (arts. 66.1 y 74).

De esta manera, la LPGE 2011 ha dado nueva redacción a dichos artículos, distribuyendo al 50 por 100 entre el Estado y las comunidades autónomas la escala anteriormente señalada, con efectos desde 1 de enero de 2010.

2.1.6. Deducciones en la cuota

En materia de deducciones a practicar sobre la cuota íntegra del IRPF se ha aprobado por el Real Decreto-Ley 6/2010 una nueva deducción temporal por la realización de determinadas obras de mejora en la vivienda habitual del contribuyente. Por otra parte, como en años anteriores, se ha aprobado la compensación fiscal aplicable a los que adquirieron su vivienda habitual con anterioridad a 20 de enero de 2006 empleando financiación ajena.

2.1.6.1. Deducción por obras de mejora en la vivienda habitual

El Real Decreto-Ley 6/2010 ha aprobado una nueva deducción en la cuota íntegra estatal del IRPF mediante la incorporación de una nueva disposición adicional vigésimo novena en la LIRPF.

Esta nueva deducción resulta aplicable en relación con las obras realizadas en la vivienda habitual entre el 14 de abril de 2010 y el 31 de diciembre de 2012 por contribuyentes cuya base imponible sea inferior a 53.007,20 euros anuales. Por tanto, nos encontramos ante una deducción temporal que, en principio, solo afectará a las declaraciones a presentar correspondientes a los ejercicios 2010, 2011 y 2012.

Al tratarse de una deducción que en determinadas ocasiones se podría solapar a la actual deducción por inversión en vivienda, bien por rehabilitación, bien por obras de adecuación por razones de discapacidad, la propia norma declara expresamente la incompatibilidad de estas deducciones y la nueva deducción por obras respecto de las mismas cantidades. Por lo tanto, en este supuesto, el contribuyente deberá decidir cuál de las dos deducciones desea aplicarse.

En relación con la misma deben analizarse, en primer lugar, las obras que dan derecho a la deducción, para posteriormente analizar la cuantía de la misma y el ejercicio en el que se practicará.

A) Requisitos de las obras para poder disfrutar de la deducción

No todas las obras realizadas en una vivienda darán derecho a la nueva deducción. Solamente, darán derecho las obras que cumplan determinados requisitos:

1. Requisito temporal.

Las obras deberán realizarse desde el 14 de abril de 2010 hasta el 31 de diciembre de 2012.

2. Requisito espacial.

Las obras no podrán realizarse en cualquier vivienda. Solo resulta válido cuando las obras se realizan en la propia vivienda habitual del contribuyente (por realizarse en el interior de la misma) o en el edificio en el que esta se encuentre (es decir, obras en elementos comunes).

En consecuencia, no se tendrá derecho a la deducción cuando se realicen las obras en segundas viviendas, locales comerciales, viviendas en alquiler...

En cuanto a las obras en elementos comunes, la LIRPF excluye expresamente a las obras que se realicen en plazas de garaje, jardines, parques, piscinas, instalaciones deportivas y otros elementos análogos.

3. Requisito objetivo.

La obra debe tener por objeto determinada finalidad:

a) En los términos del Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación 2009-2012 (RD 2066/2008, de 12 de diciembre):

- Mejorar la eficiencia energética, la higiene, salud y protección del medio ambiente en los edificios y viviendas, y la utilización de energías renovables. Al respecto, el artículo 58.2 del citado Real Decreto 2066/2008 considera como tales, entre otras:
 - La instalación de paneles solares a fin de contribuir a la producción de agua caliente sanitaria.
 - La mejora de la envolvente térmica del edificio para reducir su demanda energética.
 - Cualquier mejora en los sistemas de instalaciones térmicas que incrementen su eficiencia energética o la utilización de energías renovables.
 - Mejora de las instalaciones de suministro e instalación de mecanismos que favorezcan el ahorro de agua y, así como la realización de redes de saneamiento separativas en el edificio que favorezcan la reutilización de las aguas grises en el propio edificio y reduzcan el volumen de vertido al sistema público de alcantarillado.
- La seguridad y la estanqueidad de los edificios, y en particular la sustitución de las instalaciones de electricidad, agua, gas u otros suministros. En concreto, de acuerdo con el artículo 58.3 del citado real decreto tienen tal consideración:
 - Cualquier intervención sobre los elementos estructurales del edificio tales como muros, pilares, vigas y forjados, incluida la cimentación, que esté destinada a reforzar o consolidar sus deficiencias con objeto de alcanzar una resistencia mecánica, estabilidad, y aptitud al servicio que sean adecuadas al uso del edificio.
 - Las instalaciones eléctricas, con el fin de adaptarlas a la normativa vigente.
 - Cualquier intervención sobre los elementos de la envolvente afectados por humedades, como cubiertas y muros, de forma que se minimice el riesgo de afección al edificio y a sus elementos constructivos y estructurales, por humedades provenientes de precipitaciones atmosféricas, de escorrentías, del terreno o de condensaciones.
- Favorecer la accesibilidad al edificio o las viviendas. El artículo 58.4 del citado real decreto califica como tal:
 - La instalación de ascensores o adaptarlos a las necesidades de personas con discapacidad.
 - La instalación o mejora de rampas o dispositivos de acceso a los edificios, adaptadas a las personas con discapacidad.
 - La instalación de elementos de información que permitan la orientación en el uso de escaleras y ascensores.
 - Las obras de adaptación de las viviendas a las necesidades de personas con discapacidad o mayores de 65 años.

- b) Las obras de instalación de infraestructuras de telecomunicación que permitan el acceso a Internet y a servicios de televisión digital en la vivienda habitual del contribuyente.

B) Cuantía de la deducción

Los contribuyentes con una base imponible inferior a 53.007,20 euros podrán practicar una deducción del 10 por 100 de las cantidades satisfechas (con el límite de la base máxima de deducción) entre el 14 de abril de 2010 y el 31 de diciembre de 2012 por las obras citadas, debiendo abonarse tales cantidades mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito.

En consecuencia, no se tendrá derecho a la deducción cuando las obras se satisfagan en metálico.

La base máxima de deducción queda configurada en torno a dos límites, uno individual y otro acumulado:

a) Límite individual:

La base máxima de deducción será de:

- 4.000 euros anuales, para los contribuyentes con base imponible igual o inferior a 33.007,20 euros anuales.
- Para contribuyentes con base imponible comprendida entre 33.007,20 euros y 53.007,20 euros anuales, la base de la deducción será el resultado de minorar a 4.000 euros el resultado de multiplicar por 0,2 la diferencia entre la base imponible y 33.007,20 euros anuales.

Eso sí, a diferencia de lo dispuesto en relación con otras deducciones, las cantidades satisfechas en el ejercicio no deducidas por exceder de la base máxima anual de deducción indicada podrán deducirse, con el mismo límite, en los cuatro ejercicios siguientes.

b) Límite acumulado:

La base acumulada de deducción correspondiente a todos los periodos impositivos en que proceda practicar la misma no podrá exceder de 12.000 euros por vivienda habitual.

Al respecto, la propia norma aclara que cuando concurren varios propietarios con derecho a practicar la deducción respecto de una misma vivienda, el citado límite de 12.000 euros se distribuirá entre los copropietarios en función de su respectivo porcentaje de propiedad en el inmueble.

EJEMPLO 6:

D. XXX, soltero, con una base imponible en el ejercicio 2010 de 25.000 euros ha sustituido las instalaciones de electricidad, agua y gas de su vivienda habitual. A tal efecto, ha abonado en dicho ejercicio 13.000 euros.

Se pide:

El importe de la deducción por obras aplicable en 2010 y sucesivos ejercicios, suponiendo que se mantiene constante la base imponible del contribuyente.

Año 2010

- Cantidades abonadas por la obra 13.000
- Límite base de deducción (la menor de):
 - Individual 4.000
 - Acumulado por vivienda 12.000
- Importe de la deducción ($4.000 \times 10\%$) 400

Año 2011

Las cantidades no deducidas en 2010 pueden trasladarse a los cuatro años siguientes con el mismo límite de deducción. Por tanto, en este ejercicio también tiene derecho a la deducción:

- Cantidades abonadas por la obra 0
- Cantidades satisfechas pendientes de deducción ($13.000 - 4.000$) 9.000
- Límite base de deducción (la menor de):
 - Individual 4.000
 - Acumulado por vivienda 8.000
[12.000 - 4.000 (ejercicios anteriores)]
- Importe de la deducción ($4.000 \times 10\%$) 400

Año 2012

- Cantidades abonadas por la obra 0
- Cantidades satisfechas pendientes de deducción ($13.000 - 4.000 - 4.000$) 5.000
- Límite base de deducción (la menor de):
 - Individual 4.000
 - Acumulado por vivienda 4.000
[12.000 - 8.000 (ejercicios anteriores)]
- Importe de la deducción ($4.000 \times 10\%$) 400

.../...

.../...

Años 2013 y 2014

• C cantidades abonadas por la obra	0
• C cantidades satisfechas pendientes de deducción	1.000
• Límite base de deducción (la menor de):	
– Anual por declaración	4.000
– Acumulada por vivienda	0
[12.000 – 12.000 (ejercicios anteriores)]	
• Importe de la deducción	0

TOTAL 2010 + 2011 + 2012: 12.000 euros

2.1.6.2. Compensación fiscal a los adquirentes de vivienda habitual con anterioridad a 20 de enero de 2006

La disposición transitoria octava de la LPGE 2011 ha aprobado para el ejercicio 2010 la compensación fiscal para los que hubieran adquirido su vivienda habitual antes de 20 de enero de 2006 y tuvieran derecho a los porcentajes incrementados de deducción por financiación ajena vigentes hasta el 31 de diciembre de 2006.

En la medida en que la citada disposición reproduce nuevamente la regulación de la compensación fiscal existente en 2007, 2008 y 2009 (véase *RCyT*. CEF, núm. 297), nos remitimos a los comentarios allí publicados.

No obstante, en este ejercicio ha resultado necesaria la introducción de un mero ajuste formal de cálculo derivado del nuevo modelo de financiación autonómico. Efectivamente, en el ejercicio 2010 resulta de aplicación el nuevo reparto de deducciones entre el Estado y las comunidades autónomas al 50 por 100. Por tanto, el porcentaje de deducción estatal es el 7,5 por 100 (con anterioridad era el 10,05%) y el porcentaje del tramo autonómico, salvo modificación por la comunidades autónomas correspondiente, es igualmente el 7,5 por 100 (anteriormente, el 4,95%).

Con carácter general, hasta el ejercicio 2006 la aplicación de los porcentajes incrementado de financiación ajena suponía la aplicación de un 5 por 100 de deducción [entre el Estado (3,35%) y la comunidad autónoma de referencia (1,65%)] sobre los primeros 4.507,59 euros.

Pues bien, este porcentaje adicional se distribuye igualmente al 50 por 100 entre el Estado y la comunidad autónoma para el cálculo de la compensación fiscal.

De esta manera, para el cálculo de la parte estatal de la compensación fiscal, el importe del incentivo teórico será el resultado de aplicar a los primeros 4.507,59 euros invertidos en 2010 en la adquisición de la vivienda habitual el porcentaje del 10 por 100, y al exceso hasta 9.015 euros, el 7,5 por 100.

Como puede observarse, en el supuesto de satisfacerse al menos 4.507,59 euros en la adquisición de su vivienda, el contribuyente podrá deducirse vía compensación fiscal un porcentaje adicional del 2,5 por 100.

Igualmente, para el cálculo de la parte autonómica de la compensación fiscal, el importe del incentivo teórico será el resultado de aplicar a los primeros 4.507,59 euros invertidos en 2010 en la adquisición de la vivienda, el porcentaje incrementado de deducción vigente a 31 de diciembre de 2006 que resultaba de aplicación en esa comunidad autónoma una vez transcurridos dos años desde la adquisición de la vivienda habitual con financiación ajena (con carácter general: 6,60%), incrementado en 3,4 puntos porcentuales, y al exceso hasta 9.015 euros, el porcentaje de deducción que con arreglo a lo dispuesto en la normativa vigente a 31 de diciembre de 2006 resultaba de aplicación en esa comunidad autónoma para los supuestos de no utilización de financiación ajena (con carácter general, el 4,95%), incrementado en 2,55 puntos porcentuales.

De esta forma, el contribuyente accede al 2,5 por 100 restante del porcentaje incrementado por financiación ajena vigente hasta el año 2006.

EJEMPLO 7:

Un contribuyente ha satisfecho 6.000 euros en el ejercicio 2010 para la adquisición de su vivienda habitual.

Determinar el importe de la compensación fiscal aplicable en dicho ejercicio.

a) Parte estatal de la compensación:

Deducción estatal 2010 ($6.000 \times 0,075$)	450,00
Incentivo teórico parte estatal ($4.507,59 \times 0,1$) + ($1.492,41 \times 0,075$)	562,69
Diferencia	112,69

b) Parte autonómica de la compensación:

Deducción autonómica 2010 ($6.000 \times 0,075$)	450,00
Incentivo teórico parte autonómica	562,69
[$4.507,59 \times (0,066 + 0,034)$] + [$1.492,41 \times (0,0495 + 0,0255)$]	
Diferencia	112,69

Total compensación fiscal ($112,69 + 112,69$)	225,38
---	--------

.../...

.../...

Como puede observarse, dicho importe coincide con la diferencia positiva entre lo que se podía deducir en 2006 $[(4.507,59 \times 0,2) + (1.492,41 \times 0,15) = 1.125,38$ euros] y lo que puede deducirse realmente en 2010 $(6.000 \times 0,15 = 900$ euros).

2.1.7. Pagos a cuenta sobre las ganancias patrimoniales derivadas del reembolso o transmisión de acciones de SICAV índice cotizadas

El Real Decreto 749/2010, de 7 de junio, por el que se modifica el Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de IIC, aprobado por el Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre, y otros reglamentos en el ámbito tributario, ha modificado, con entrada en vigor el 9 de junio de 2010, el artículo 75.3 i) del reglamento del impuesto con objeto de excluir de la práctica de retención o ingreso a cuenta a las ganancias patrimoniales derivadas del reembolso o transmisión de acciones de SICAV índice cotizadas.

Con anterioridad a esta modificación ya se encontraban excluidas de retención o ingreso a cuenta las ganancias patrimoniales derivadas del reembolso o transmisión de participaciones en fondos de inversión cotizados. Al igual que lo señalado en relación con la modificación relativa al traspaso entre fondos o SICAV índice cotizadas, la ampliación de la exclusión a las acciones de SICAV índice cotizadas es consecuencia de nueva regulación de este tipo de entidades y tiene por finalidad equiparar su tratamiento en el impuesto al de los fondos de inversión cotizados.

2.1.8. Otras normas

En este epígrafe se recogen diversas medidas que tienen incidencia en el impuesto, si bien por no haber supuesto modificaciones de la ley o el reglamento del impuesto, o por su carácter residual y reducido ámbito de aplicación, no se ha considerado oportuno incluirlas en los apartados en que hubiera correspondido de acuerdo con la naturaleza de las mismas.

2.1.8.1. Simplificación de las obligaciones de documentación

Durante el ejercicio 2010 dos han sido las normas que han modificado las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas: el Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, que ha modificado el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS); y Real Decreto 897/2010, de 9 de julio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, en materia de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas, que ha efectuado diversas modificaciones en el texto reglamentario.

El Real Decreto-Ley 6/2010 ha modificado el apartado dos del artículo 16 del TRLIS creando una nueva categoría de sujetos no obligados a mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación relativa a las operaciones vinculadas. Se trata de las personas y entidades que cumplan los siguientes requisitos:

- Que la cifra de negocios del periodo impositivo sea inferior a 8 millones de euros. En este apartado se entienden incluidas tanto las personas físicas que no realicen actividades económicas, como las entidades y personas físicas que realicen actividades económicas con una cifra de negocio inferior a 8 millones de euros.

A estos efectos la cifra de negocios se determina según los criterios del artículo 108 del TRLIS, pero se refiere al periodo impositivo en que se realicen las operaciones vinculadas, con independencia de la cifra del periodo anterior. Por tanto, no existe una coincidencia entre el concepto de empresa de reducida dimensión y los sujetos que pueden resultar excluidos de la obligación de documentación.

Habida cuenta de que el requisito de la cifra de negocios se refiere al periodo impositivo en curso, será necesario esperar a su finalización para determinar si tal requisito se cumple o no.

- Que el total de las operaciones realizadas en dicho periodo con personas o entidades vinculadas no supere el importe conjunto de 100.000 euros de valor de mercado.

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

Debe subrayarse que a diferencia de la regulación existente con anterioridad, la exoneración de obligaciones de documentación se refiere a determinadas personas o entidades y no a determinadas operaciones, por lo que podrá darse la circunstancia de que una misma operación no deba documentarse por una de las partes vinculadas pero sí por la otra parte vinculada.

Además de lo anterior, el Real Decreto-Ley 6/2010 modifica el apartado 10.1.º del artículo 16 del TRLIS con objeto de suavizar el régimen sancionador aplicable en caso de incumplimiento de la obligación de documentación. Así, cuando no proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al IS, al IRNR o al IRPF y se trate de las personas o entidades a que se refiere el párrafo segundo del artículo 16.2 (aquellas cuya cifra de negocio del periodo impositivo sea inferior a 8 millones de euros), pero no resulte de aplicación la exoneración de la obligación de documentación establecida en dicho párrafo (por superar las operaciones vinculadas el importe conjunto de 100.000 euros de valor de mercado), la sanción de 1.500 euros por dato o 15.000 euros por conjunto de datos prevista en el apartado 10.1 del artículo 16 tendrá como límite máximo la menor de las dos cuantías siguientes:

- El 10 por 100 del importe conjunto de las operaciones anteriormente referidas realizadas en el periodo impositivo. A pesar de que pudieran existir ciertas dudas en cuanto a las «operaciones» que deben tenerse en cuenta, en principio parece razonable entender que la magnitud sobre la que debe operar el límite del 10 por 100 es el valor de mercado de la operación respecto de la que se produce el incumplimiento.
- El 1 por 100 del importe neto de la cifra de negocios. De acuerdo con el ámbito de aplicación de esta limitación a la sanción, se concluye que la cuantía máxima por este concepto será de 80.000 euros hasta 31-12-2010 y de 100.000 euros a partir de entonces.

Por último, cabe señalar que estas modificaciones han tenido carácter retroactivo, por cuanto se aplican con efectos para los periodos impositivos que concluyan a partir de 19 de febrero de 2009. Habida cuenta de que las obligaciones de documentación resultaron exigibles desde la citada fecha, cabe concluir que para los sujetos que cumplan las condiciones anteriormente indicadas no existirá obligación de documentación para el periodo impositivo 2009.

El Real Decreto-Ley 6/2010, además de las modificaciones comentadas en el epígrafe anterior, preveía la realización a nivel reglamentario de una simplificación adicional de las obligaciones de documentación, incorporando en su disposición final única un mandato al Gobierno para que en el plazo de tres meses desde su entrada en vigor tramitara las modificaciones correspondientes para reducir las cargas formales a cumplir por las empresas, atendiendo fundamentalmente a los siguientes factores: que se trate de operaciones internas (no internacionales), que intervengan pequeñas y medianas empresas, que su importe no sea muy significativo y que no intervengan paraísos fiscales.

En cumplimiento de este mandato, el Real Decreto 897/2010, de 9 de julio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, en materia de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas, ha modificado el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades con objeto de establecer un umbral cuantitativo mínimo por debajo del cual no deberán documentarse las operaciones vinculadas.

A diferencia de la simplificación llevada a cabo por el artículo 16.2 del TRLIS, esta modificación reglamentaria establece nuevos supuestos de exclusión de la obligación de documentar en relación con determinadas operaciones, con independencia de la condición de las personas o entidades que las realicen, aplicándose por tanto a todas ellas con independencia de la cifra de negocios del periodo impositivo.

En concreto, la letra e) del artículo 18.4 del reglamento establece que no serán exigibles las obligaciones de documentación (tanto las del grupo como las del obligado tributario) en relación con las operaciones realizadas en el periodo impositivo con la misma persona o entidad vinculada, cuando la contraprestación del conjunto de esas operaciones no supere el importe de 250.000 euros de valor de mercado. No obstante, para el cómputo de este importe no se tendrán en cuenta las operaciones siguientes, que no se ven afectadas por la exclusión prevista en la letra e), conservando por tanto las obligaciones de documentación previamente existentes:

«1.º Se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, excepto que residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas.

2.º Se trate de operaciones realizadas por contribuyentes del IRPF, en el desarrollo de una actividad económica, a la que resulte de aplicación el método de estimación objetiva con sociedades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25 por 100 del capital social o de los fondos propios.

3.º La operación consista en la transmisión de negocios o valores o participaciones representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE.

4.º La operación consista en la transmisión de inmuebles o de operaciones sobre activos que tengan la consideración de intangibles de acuerdo con los criterios contables.»

En caso de que al obligado tributario le resulte de aplicación la regla especial prevista en el artículo 16.6 del reglamento, relativa a la posibilidad de considerar que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado cuando se trate de prestaciones de servicios por socios profesionales a entidades vinculadas, la no exigencia de las obligaciones de documentación se entenderá sin perjuicio del deber de probar el efectivo cumplimiento de los requisitos establecidos en el citado artículo 16.6. Es decir, se aclara que el hecho de que en estos casos se exonere de la obligación de documentación consistente en «la justificación del cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 16.6 de este reglamento» prevista en el artículo 20.3 d) del reglamento, no implica que tales requisitos no deban acreditarse a efectos de determinar la correcta aplicación de la citada regla especial.

Adicionalmente, se extiende la exclusión de las obligaciones de documentación a las operaciones que realicen las agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas, tanto con las empresas miembros de esas entidades como con cualquier otra empresa del mismo grupo fiscal al que pertenecen aquellas empresas miembros, así como las realizadas entre entidades de crédito integradas a través de un sistema institucional de protección aprobado por el Banco de España, que tengan relación con el cumplimiento por parte de dicho sistema institucional.

En cuanto al ámbito temporal de estas medidas, al igual que las modificaciones realizadas en el artículo 16 del TRLIS, han tenido carácter retroactivo, con efectos para los periodos impositivos que concluyan a partir de 19 de febrero de 2009, fecha desde la que resultaron exigibles las obligaciones de documentación. Por tanto, las nuevas exclusiones de estas obligaciones tendrán efectos para el periodo impositivo 2009.

2.1.8.2. Medidas para compensar urgentes para paliar los daños producidos por catástrofes naturales ocurridos en varias comunidades autónomas

Con objeto de paliar los daños producidos por los incendios acaecidos en el año 2009, la Ley 3/2010, de 10 de marzo, por la que se aprueban medidas urgentes para paliar los daños producidos

por los incendios forestales y otras catástrofes naturales ocurridos en varias comunidades autónomas, introdujo ciertos beneficios fiscales en el ámbito del IRPF, beneficios que ya fueron objeto de análisis (véase *RCyT. CEF*, núm. 324).

Con posterioridad a la aprobación de la Ley 3/2010, 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, añadió una disposición adicional undécima a Ley 3/2010 extendiendo los beneficios fiscales inicialmente previstos en la citada ley a los daños ocasionados en 2010 por incendios forestales u otras catástrofes naturales acaecidos hasta el 11 de marzo de 2010 (fecha de entrada en vigor de Ley 3/2010), en los municipios comprendidos en el Real Decreto 344/2010, de 19 de marzo, por el que se amplía el ámbito de aplicación de la Ley 3/2010, de 10 de marzo, por la que se aprueban medidas urgentes para paliar los daños producidos por los incendios forestales y otras catástrofes naturales ocurridas en varias comunidades autónomas.

Así, se establecen los siguientes beneficios fiscales en relación con los daños ocasionados en 2010:

A) Exención de ayudas por daños personales

Según la remisión realizada por la disposición adicional undécima al artículo de la ley, están exentas las ayudas excepcionales por daños personales previstos en el artículo 2 de dicha ley. Se trata de ayudas en los casos de fallecimiento y en los supuestos de incapacidad causados directamente por los siniestros a que se refiere esta ley, que se rigen por lo dispuesto en el Real Decreto 307/2005, de 18 de marzo, modificado por el Real Decreto 477/2007, de 13 de abril, por el que se determinan las subvenciones en atención a determinadas necesidades derivadas de situaciones de emergencia o de naturaleza catastrófica, y se establece el procedimiento para su concesión.

Debe señalarse que la concesión de una exención de esta naturaleza es habitual en catástrofes similares.

B) Libertad de amortización y porcentaje de gastos de difícil justificación

La disposición adicional undécima prevé, para las explotaciones y actividades agrarias realizadas en las zonas afectadas, excepcionalmente, para el ejercicio fiscal del año 2010, que el porcentaje de gastos de difícil justificación aplicable al rendimiento neto procedente de tales cultivos en la estimación directa simplificada del IRPF sea del 10 por 100.

Asimismo se establece, en el ejercicio 2010, cualquiera que sea el método de determinación del rendimiento, libertad de amortización para los elementos afectados del inmovilizado material a que se refiere el artículo 2 de la Ley 3/2010 de esta ley.

C) Regla especial de atenuación de la progresividad

Al objeto de atenuar el exceso de progresividad que podría producirse en el periodo impositivo 2010 motivado por el cómputo por una parte de las ayudas previstas en la ley para resarcir los

daños producidos en 2010, y por otra de los ingresos derivados de cultivos efectuados en 2009 pero que deban imputarse a 2010 (siempre al menos dos terceras partes de dichos ingresos se perciban en 2010), la disposición adicional undécima de la ley prevé una regla especial en cuya virtud los titulares de las explotaciones agrarias afectadas en 2010 podrán optar por aplicar, con carácter previo a la toma en consideración del mínimo personal y familiar, las escalas general y autonómica de manera separada a la parte de la base liquidable general que se corresponda con las ayudas e indemnizaciones y al resto de la citada base liquidable general.

Si en el ejercicio 2010 tuviese también derecho a la aplicación de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 8 de esta ley, la citada corrección de progresividad sería única y se efectuaría tomando en consideración el importe total de las ayudas e indemnizaciones a que se refiere esta ley obtenidas en dicho ejercicio.

En cuanto al funcionamiento de esta regla, es similar a la especialidad aplicable en los supuestos de anualidades por alimentos a favor de los hijos prevista en los artículos 64 y 75 de la LIRPF.

2.1.8.3. Régimen fiscal aplicable a la 33.^a edición de la Copa del América en la ciudad de Valencia

El Real Decreto 904/2010, de 9 de julio, por el que se desarrollan medidas fiscales y de Seguridad Social para atender los compromisos derivados de la organización y celebración de la 33.^a edición de la Copa del América en la ciudad de Valencia, ha desarrollado para el periodo comprendido entre el 1 de enero de 2009 y el 31 de agosto de 2010 los beneficios fiscales aplicables en relación 33.^a edición de la Copa del América, cuyas regatas tuvieron lugar en Valencia los días 12 y 14 de febrero de 2010.

Estas medidas dan continuidad a las establecidas en el Real Decreto 1893/2008, de 14 de noviembre, por el que se desarrollan medidas fiscales y de Seguridad Social en el ejercicio 2008 para atender los compromisos derivados de la organización y celebración de la 33.^a edición de la Copa del América en la ciudad de Valencia, cuyo ámbito de aplicación temporal se limitó al ejercicio 2008 como consecuencia de la incertidumbre existente sobre la celebración del acontecimiento, fruto de las controversias judiciales entre los equipos participantes.

Habida cuenta del escaso número de contribuyentes que pueden verse afectados, y que el Real Decreto 904/2010 reproduce en términos prácticamente idénticos las medidas contenidas en el Real Decreto 1893/2008, ya comentadas en *RCyT*. CEF, número 313, nos remitimos a lo ya expuesto en su momento en relación con el Real Decreto 1893/2008.

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

A continuación se analizan siguiendo igualmente el esquema de liquidación del impuesto las modificaciones introducidas en el IRPF que tendrán efecto en el periodo impositivo 2011.

2.2.1. Rentas exentas

La disposición final vigésima cuarta de la LPGE 2011 ha dado nueva redacción a la disposición adicional vigésima quinta de la LIRPF ampliando 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.

En particular, 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. En consecuencia, la renta que se produce en sede del trabajador, por ejemplo por la entrega de los equipos o la cesión de uso, o la ayuda percibida para su adquisición, no tributará en el ejercicio 2011.

2.2.2. Rendimiento del trabajo

2.2.2.1. Reducción general por obtención de rendimientos del trabajo

El apartado Uno del artículo 60 de la LPGE 2011 mantiene los importes de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo que fueron aplicables en 2010.

En la siguiente tabla se ponen de manifiesto la variación de los importes de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo sufrida en los últimos años:

Importes de la reducción por trabajo		
IRPF'06	IRPF'07	IRPF'09 = 10 = 11
3.500 si rtos. < 8.200	4.000 si rtos. < 9.000	4.080 si rtos. < 9.180
2.400 si rtos. > 13.000	2.600 si rtos. > 13.000	2.652 si rtos. > 13.260

Incrementos por discapacidad			
	IRPF'06	IRPF'07	IRPF'09 = 10 =11
> 33% < 65%	2.800	3.200	3.264
> 33% < 65% y movilidad reducida	6.200	7.100	7.242
≥ 65%	6.200	7.100	7.242

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

El Real Decreto 1788/2010 ha incorporado un nuevo artículo 46 bis en el Reglamento del Impuesto regulando las condiciones que han de reunir 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, para que la entrega al trabajador de tales fórmulas no tenga la consideración de rendimiento del trabajo en especie conforme a lo dispuesto en el artículo 46.2 h) de la LIRPF, de forma similar a la regulación de los «vales comida» (art. 45 del Reglamento del Impuesto).

Tales fórmulas indirectas consisten en la entrega a los trabajadores de tarjetas o de 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 los entregados a cada uno de sus trabajadores, con expresión de:
 - a) Número de documento.
 - b) Cuantía anual puesta a disposición del trabajador.

Respecto a la regulación expuesta, cabe destacar que quedan excluidas de las fórmulas indirectas la entrega de medios de pago en forma de cheques o vales. No obstante, ello no implica que en aquellos casos en los que no sea posible adquirir los títulos de transporte por medios electrónicos los contribuyentes no puedan beneficiarse de esta retribución en especie exenta, por cuanto 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 (véase epígrafe 2.1.1).

Asimismo, interesa subrayar que el requisito de que los medios de pago «puedan utilizarse exclusivamente como contraprestación...» parece referirse a la imposibilidad material de que tales medios sean utilizados para pagar cualquier bien o servicio distinto de los títulos de transporte, lo cual sería posible gracias a su configuración electrónica, restringiendo de esta forma la posibilidad de utilización indebida de estas fórmulas indirectas.

En cuanto a las cantidades máximas que se pueden pagar mediante las fórmulas indirectas, se ha reproducido el límite de 1.500 euros anuales establecido en el artículo 42.2 h) de la LIRPF, y además se ha establecido un 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.

En el supuesto de entrega de tarjetas o medios de pago electrónicos que no cumplan los requisitos anteriormente señalados, existirá retribución en especie por la totalidad de las cuantías puestas a disposición del trabajador. No obstante, 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.

2.2.2.3. 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 que, al ser un límite anual, en ninguna declaración del IRPF podrá figurar una reducción por este concepto superior a 120.000 euros ($300.000 \times 40\%$).

Además, 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 destacar que la LPGE 2011 no ha previsto ningún régimen transitorio, de manera que resulta aplicable a todos los rendimientos del trabajo irregulares que se imputen a partir de 1 de enero de 2011.

EJEMPLO 8:

Un contribuyente ha obtenido en el ejercicio 2011 diversos rendimientos del 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.
- Como consecuencia de la resolución por mutuo acuerdo del contrato de alta dirección que le unía con su empleador ha percibido 700.000 euros.

Determinar el importe de la reducción a practicar en el ejercicio 2011.

Rendimiento íntegro del trabajo opciones [$10.000 \times (18 - 8)$]	100.000
Rendimiento íntegro del trabajo resolución	700.000
Total	800.000
Rendimiento íntegro con derecho a la reducción:	
Opciones: límite SMA \times PG (22.100×3)	66.300
Resolución (por ser notoriamente irregular)	700.000
Total	766.300
Nuevo límite	300.000
Importe de la reducción ($300.000 \times 0,4$)	120.000
Rendimiento neto del trabajo reducido:	
Rendimiento íntegro	800.000
Reducción por irregularidad	120.000
Rendimiento neto reducido	680.000

2.2.3. Rendimientos del capital inmobiliario

El artículo 69 de la LPGE 2011 modifica, con efectos desde 1 de enero de 2011, 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.

2.2.4. Rendimientos de actividades económicas

Debe indicarse que las medidas anteriormente analizadas en el apartado 2.1.3 de este artículo para el cálculo del rendimiento neto de la actividad económica con arreglo al método de estimación objetiva y, en particular, la reducción general del 5 por 100 del rendimiento neto de módulos, resultan aplicables igualmente en 2011 por haberlo así previsto la Orden EHA/3063/2010.

Adicionalmente, hay que destacar dos medidas concretas en este ámbito.

2.2.4.1. 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.

En la siguiente tabla se pone de manifiesto la variación de los importes de la reducción por obtención de determinados rendimientos de actividades económicas efectuada en los últimos años.

Importes de la reducción por determinadas actividades económicas		
IRPF'06	IRPF'07	IRPF'09 = 10 = 11
3.500 si rtos. < 8.200	4.000 si rtos. < 9.000	4.080 si rtos. < 9.180
2.400 si rtos. > 13.000	2.600 si rtos. > 13.000	2.652 si rtos. > 13.260

2.2.4.2. Incentivos fiscales a las empresas de reducida dimensión

El apartado dos del artículo 1 del Real Decreto-Ley 13/2010 ha modificado el artículo del TRLIS, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

Dicha modificación resulta aplicable 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.

En cuanto al contenido de dicha modificación, por una parte se ha ampliado 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.

De esta forma, se incrementa el número de posibles beneficiarios de las medidas específicas recogidas para tal categoría de contribuyentes contenidas en el Capítulo XII del Título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, de manera que si el importe neto de la cifra de negocios en 2010 es inferior a 10 millones de euros, el contribuyente podrá acceder a tales beneficios en el ejercicio 2011.

Pero además, se ha ampliado 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 supera el límite de 10 millones de euros) como en los dos periodos impositivos anteriores a este último.

EJEMPLO 9:

El importe neto de la cifra de negocios de un contribuyente ha sido el siguiente:

Año 2008: 5 millones de euros.

Año 2009: 7 millones de euros.

Año 2010: 9 millones de euros.

Año 2011: 11 millones de euros.

Determinar los ejercicios en los que podrán aplicarse los beneficios fiscales establecidos para las entidades de reducida dimensión.

Años 2009 y 2010: puede acceder al ser el importe neto de su cifra de negocios de 2008 y 2009, respectivamente, inferior a 8 millones de euros.

Año 2011: puede acceder al ser el importe neto de su cifra de negocios de 2010 inferior a 10 millones de euros.

Año 2012: con la normativa vigente hasta 31 de diciembre de 2010 no tendría la consideración de entidad de reducida dimensión al superar el importe neto de la cifra de negocios de 2011 los 10 millones de euros. Sin embargo, la modificación operada por la LPGE 2011 per-

.../...

.../...

mite seguir aplicando los beneficios fiscales durante los ejercicios 2012, 2013 y 2014, cualquiera que sea el importe neto de su cifra de negocios, sin más condición que el haber tenido la consideración de reducida dimensión en los tres ejercicios previos (2009, 2010 y 2011).

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

El apartado Cuatro del artículo 1 del Real Decreto-Ley 13/2010 ha dado nueva redacción a la disposición adicional undécima del TRLIS, 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.

Por otra parte, se desvincula, a diferencia de la redacción anterior, de la creación de empleo o no por el contribuyente para poder acceder a dicho beneficio fiscal.

Por último, conviene precisar que dicha libertad de amortización podrá igualmente practicarse a partir de 1 de enero de 2011 respecto de las inversiones anteriormente indicadas que se efectúen entre el 3 de diciembre y el 31 de diciembre de 2010, cuando no pudieran acogerse a los requisitos de la libertad de amortización según la redacción vigente de la citada disposición adicional undécima hasta 31 de diciembre de 2010 (vinculada a la creación de empleo).

Ahora bien, se ha incorporado en el IRPF 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 10:

Un contribuyente ha adquirido en 2011 una maquinaria nueva para el ejercicio de su actividad económica. El valor de adquisición de dicha maquinaria es de 100.000 euros.

Durante el ejercicio 2011 ha obtenido unos rendimientos íntegros de 240.000 euros y unos gastos deducibles de 150.000 euros. Además, ejerce otra actividad económica cuyo rendi-

.../...

.../...

miento neto en 2011 ha ascendido a 100.000 euros. El rendimiento del conjunto de sus actividades económicas lo calcula con arreglo al método de estimación directa simplificada.

Determinar el importe del rendimiento neto de sus actividades económicas en 2011, teniendo en cuenta que decide destinar a la libertad de amortización la mayor cantidad posible.

Actividad 1

Rendimiento íntegro	240.000
Gastos deducibles	150.000
Provisiones y GDJ (5%) [(240.000 – 150.000) × 0,05]	4.500
Rendimiento neto previo	85.500
Libertad de amortización:	
Límite	85.500
	0
Rendimiento neto final	0

Actividad 2

Rendimiento neto	100.000
Provisiones y GDJ (5%)	5.000
Rendimiento neto final	95.000
	95.000
Rendimiento neto total	95.000

2.2.5. Ganancias y pérdidas patrimoniales

A efectos de lo previsto en el apartado 2 del artículo 35 de la LIRPF, para las transmisiones de bienes inmuebles no afectos a actividades económicas que se efectúen durante el año 2011, el artículo 59 de la LPGE 2011 ha aprobado los siguientes coeficientes de actualización del valor de adquisición:

Año de adquisición	Coficiente
1994 y anteriores	1,2908
1995	1,3637
1996	1,3170
1997	1,2908
	.../...

Año de adquisición	Coficiente
.../...	
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.

2.2.6. Determinación de la cuota íntegra

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

2.2.6.1. 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

Como puede observarse, en la escala se han incorporado 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.

En cuanto a la escala autonómica, el mismo artículo de la LPGE 2011 ha dado nueva redacción al artículo 74.1 de la LIRPF, sin modificar su contenido material (ya aprobado por la Ley 22/2009 y aplicable en 2010 por lo dispuesto en la disp. trans. tercera de todas y cada una de las leyes específicas de cesión). Por tanto, esta modificación pretende dotar de vigencia indefinida a la redacción inicialmente aprobada por la Ley 22/2009.

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

2.2.6.2. Escala del ahorro

Las modificaciones contenidas en el artículo 63 de la LPGE 2011 fueron analizadas en el epígrafe 2.1.4.2., al ser aplicables desde 1 de enero de 2010.

2.2.6.3. 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.

En la siguiente tabla se pone de manifiesto la variación de los importes del mínimo personal y familiar sufrido en los últimos años.

	IRPF'06	IRPF'07	IRPF'08 = 09 = 10 = 11
Mínimo personal	3.400	5.050	5.151
Descendientes	1.º: 1.400	1.800	1.836
	2.º: 1.500	2.000	2.040
	3.º: 2.200	3.600	3.672
	4.º: 2.300	4.100	4.182
Menores de 3 años	1.200	2.200	2.244
Edad	> 65: 800	900	918
	> 75: + 1.000	1.100	1.122
Discapacidad	> 33% 2.000	2.270	2.316
	> 65% 5.000	6.900	7.038

2.2.7. Deducciones en la cuota

En materia de deducciones, la LPGE 2011 ha modificado la deducción por inversión en vivienda, al condicionar su aplicación al importe de la base imponible del contribuyente, lo que, a su vez, ha obligado a elevar los importes aplicables a la deducción por alquiler. Por otra parte, se ha suprimido a partir de 1 de enero de 2011 la deducción por nacimiento o adopción.

2.2.7.1. Deducción por inversión en vivienda

A partir de 1 de enero de 2011 debe diferenciarse entre un régimen general de la deducción por inversión en vivienda que toma en consideración el importe de la base imponible del contribuyente para cuantificar el importe de la deducción y un régimen transitorio que permite seguir aplicando la misma base máxima de deducción que estuvo vigente hasta 31 de diciembre de 2010.

A) Régimen general de deducción por inversión en vivienda

El artículo 67 de la LPGE 2011 modifica, con efectos desde 1 de enero de 2011, la deducción por inversión en vivienda habitual contenida en apartado 1 del artículo 68 de la Ley 35/2006.

Como consecuencia de la misma, se ha introducido un nuevo importe de la base máxima de la deducción que dependerá de la base imponible del contribuyente.

En concreto, en el supuesto de adquisición (construcción o ampliación) y rehabilitación, la base máxima anual de la deducción será de:

- 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.

Igualmente, en el supuesto de que el contribuyente tuviera derecho a la deducción por vivienda como consecuencia de las obras realizadas por razones de discapacidad, la base máxima de la deducción será de:

- a) Cuando la base imponible sea igual o inferior a 17.707,20 euros anuales: 12.080 euros anuales.
- b) Cuando la base imponible esté comprendida entre 17.707,20 y 24.107,20 euros anuales: 12.080 euros menos el resultado de multiplicar por 1,8875 la diferencia entre la base imponible y 17.707,20 euros anuales.

Como puede observarse, se hace depender la base máxima de la deducción de la base imponible del contribuyente. Al no establecerse nada al respecto, debe entenderse por base imponible la suma de la base imponible general y base imponible del ahorro antes de practicar las oportunas reducciones.

En la medida en que la deducción por inversión en vivienda se practica a lo largo de una pluralidad de ejercicios (a medida que se vaya pagando el precio de adquisición o el préstamo hipotecario con el que se abonó este último), es posible que en un ejercicio se tenga derecho a la deducción (por ser la base imponible inferior a 24.107,20 euros) y en otros no (por ser la base imponible superior a dicha cuantía).

EJEMPLO 11:

Un contribuyente ha comprado su vivienda habitual en 2011, teniendo que abonar anualmente las cuotas del préstamo hipotecario por importe de 8.000 euros anuales. Su base imponible es de 15.000 euros en 2011, 30.000 euros en 2012 y 22.000 euros en 2013.

Determinar la base máxima de deducción en dichos ejercicios.

- a) Deducción en 2011:

Base imponible	15.000
Base máxima de deducción	9.040
	.../...

.....	
Cantidades satisfechas	8.000
Base de deducción	8.000
Importe de la deducción (8.000 × 15%)	1.200
b) Deducción en 2012:	
Base imponible del contribuyente: 30.000 euros: no puede practicar deducción en dicho ejercicio.	
c) Deducción en 2013:	
Base imponible del contribuyente	22.000
Base máxima de deducción	2.976,42
{9.040 – [1,4125 × (22.000 – 17.707,20)]}	
Cantidades satisfechas	8.000
Base de deducción	2.976,42
Importe de la deducción (2.976,42 × 15%)	446,46

B) Régimen transitorio de deducción por inversión en vivienda

El citado artículo 67 de la LPGE 2011 establece un régimen transitorio (disp. trans. decimoc-tava de la LIRPF) para los contribuyentes que efectuaron la adquisición o iniciaron la construcción, ampliación o rehabilitación de la vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2011.

Igualmente, existe un régimen transitorio en relación con las obras por razones de discapacidad iniciadas en la vivienda del contribuyente con anterioridad a dicha fecha.

De esta forma, se pretende evitar que la nueva regulación de la deducción afecte a aquellos contribuyentes que ya efectuaron sus correspondientes inversiones (compra, construcción, amplia-ción o rehabilitación) con anterioridad a la nueva regulación de la deducción.

Como puede advertirse, no existe un régimen transitorio para los que hayan invertido en cuen-tas viviendas con anterioridad a 31 de diciembre de 2010.

Eso sí, el Real Decreto 1788/2010 ha modificado el artículo 56.2 del RIRPF para aclarar que a efectos de verificar el cumplimiento del requisito de inversión del saldo de la cuenta vivienda en un inmueble con derecho a practicar la deducción, no se tomará en consideración la cuantía de la base imponible del contribuyente correspondiente al periodo impositivo en que se adquiera o reha-bilite la vivienda o a los periodos impositivos posteriores.

Esta modificación tiene una sencilla explicación. Conforme a la nueva regulación de la deducción, desde 1 de enero de 2011 los contribuyentes pueden continuar practicando la deducción por inversión en vivienda por las cantidades que aporten a cuentas vivienda, si bien con la condición de que la cuantía de la base imponible del ejercicio en que realicen tales aportaciones lo permita.

Por tanto, podría darse la circunstancia de que en el ejercicio en que se realicen las aportaciones a la cuenta vivienda el contribuyente tuviera derecho a practicar la deducción (tanto como consecuencia de la cuantía de la base imponible si las aportaciones se realizaron a partir de 1 de enero de 2011, como por tratarse de aportaciones realizadas con anterioridad a 1 de enero de 2011, cuando no se exigía este requisito), y que en el ejercicio en el que se adquiere la vivienda (o posteriores) la cuantía de la base imponible del impuesto no permitiera al contribuyente practicar la deducción. Pues bien, en relación con estas situaciones, la modificación introducida en el artículo 56 del Reglamento del Impuesto persigue aclarar que la nueva regulación de la deducción en vivienda no implica una variación de los requisitos exigidos actualmente para aplicar el saldo de la cuenta vivienda, de tal manera que aunque la adquisición o rehabilitación de la vivienda no dé derecho a aplicar la deducción como consecuencia de la cuantía de la base imponible de dicho ejercicio, ello no implicará la pérdida de las deducciones practicadas en ejercicios anteriores en los que sí fue posible practicar la deducción por las aportaciones efectuadas a la cuenta vivienda (siempre que se cumpla el resto de requisitos: inversión de la totalidad del saldo en el plazo de cuatro años, que la vivienda constituya la residencia habitual del contribuyente...).

Finalmente, cabe subrayar que la modificación de la deducción no afectará a la práctica de la exención por reinversión, dado que esta exención no se condiciona a la posterior deducción efectiva por adquisición en vivienda habitual.

A continuación se analizan los distintos requisitos que deben cumplirse en relación con los distintos tipos de deducción para acceder al citado régimen transitorio teniendo en cuenta que el resultado de la aplicación del mismo es que la base máxima de la deducción se calculará con arreglo a la normativa vigente a 31 de diciembre de 2010:

a) Régimen transitorio aplicable en los supuestos de adquisición de la vivienda:

Resultará de aplicación el régimen transitorio (y por tanto la base máxima de la deducción será de 9.015 euros, cualquiera que sea el importe de la base imponible) cuando la vivienda se hubiera adquirido con anterioridad a 1 de enero de 2011 y la base imponible del contribuyente en el ejercicio en el que se desea practicar la deducción sea superior a 17.724,90 euros anuales.

Como puede observarse, en los supuestos de adquisición de vivienda, el elemento determinante para la aplicación del régimen es que la vivienda se hubiera adquirido jurídicamente con anterioridad a 1 de enero de 2011.

En relación con cuándo debe entenderse adquirido un inmueble, debe recordarse que en nuestro Derecho Civil rige la doctrina del título y el modo, de manera que el simple contrato no transfiere

re por sí solo el dominio, sino que necesita acreditarse la tradición de la cosa vendida (por ejemplo, con la puesta en poder y disposición de la cosa, la entrega de llaves o los títulos de pertenencia o el otorgamiento de escritura pública).

Por tanto, solo se aplica el régimen transitorio cuando tales elementos concurren y, por tanto, se ha adquirido jurídicamente la vivienda antes de dicha fecha, de manera que la mera entrega de cantidades en concepto de arras o señal no permiten acceder a dicho régimen transitorio.

Por otra parte, debe señalarse que el motivo por el que el régimen transitorio no resulta aplicable a los contribuyentes con base imponible igual o inferior a 17.724,90 euros se debe a que el régimen fiscal vigente a partir de 2011 les resulta más favorable que el existente hasta 31 de diciembre de 2010.

Por último, no hay mención expresa en el régimen transitorio a las cantidades abonadas por la vivienda que constituyó su vivienda habitual hasta el momento de la separación legal o el divorcio, por entender que tal supuesto ya se encuentra incorporado en el supuesto genérico de adquisición, de manera que lo relevante será la fecha en que adquirió tal vivienda (si es antes de 1 de enero de 2011 podrá seguir aplicando el régimen transitorio con posterioridad al divorcio) y no la fecha en que el divorcio se produjo.

EJEMPLO 12:

Un contribuyente ha comprado su vivienda habitual en 2010, teniendo que abonar anualmente las cuotas del préstamo hipotecario por importe de 10.000 euros anuales. Su base imponible es de 45.000 euros en 2010, 30.000 euros en 2011 y 15.000 euros en 2012.

Determinar la base máxima de deducción en dichos ejercicios.

a) Deducción en 2010 (resulta irrelevante el importe de la base imponible):

Cantidades satisfechas	10.000,00
Base máxima de deducción	9.015,00
Importe de la deducción (9.015 × 15%)	1.352,25

b) Deducción en 2011 (resulta irrelevante el importe de la base imponible por aplicación del régimen transitorio):

Cantidades satisfechas	10.000,00
Base máxima de deducción	9.015,00
Importe de la deducción (9.015 × 15%)	1.352,25

.../...

.../...

c) Deducción en 2012 (no se acoge al régimen transitorio, al ser su base imponible inferior a 17.724,90 euros):

Base imponible del contribuyente	15.000
Cantidades satisfechas	10.000
Base máxima de deducción	9.040
Importe de la deducción (9.040 × 15%)	1.356

b) Régimen transitorio aplicable en los supuestos de construcción de la vivienda:

También resulta posible acceder al régimen transitorio (disp. trans. decimoctava de la LIRPF) en los supuestos de construcción de la vivienda habitual, tanto por un tercero como en los casos de autopromoción.

El requisito para seguir aplicando la normativa vigente a 31 de diciembre de 2010 y, por tanto, que resulte irrelevante el importe de la base imponible en el ejercicio en el que se vaya a practicar la deducción es que se hubieran satisfecho cantidades a cuenta al promotor (incluidas las cantidades abonadas en concepto de arras o señal) o satisfecho gastos de construcción (honorarios de arquitectos, gastos de estudios geotécnicos, licencia de obra, adquisición del terreno...) con anterioridad a 1 de enero de 2011.

Lo anterior implica que, con carácter general, la inversión se habrá iniciado y, por tanto, que se debe haber practicado la deducción por tales cantidades en una autoliquidación correspondiente a un ejercicio anterior a 2011.

No obstante, la DGT en la Consulta Vinculante V2587/2010 (NFC039667) ha aclarado que igualmente se tendrá derecho a la aplicación del citado régimen transitorio, cuando habiéndose satisfecho cantidades a cuenta para la construcción con anterioridad a 1 de enero de 2011 sin practicar la deducción con anterioridad a dicha fecha por no superar las cantidades invertidas en viviendas anteriores por las que se practicó la correspondiente deducción, una vez las cantidades invertidas en la nueva vivienda superen a las cantidades invertidas en anteriores viviendas en la medida en que fueron objeto de deducción.

Por otra parte, la citada consulta aclara que la aplicación del régimen transitorio no finaliza con la terminación de las obras sino que continúa respecto de las cantidades que siga satisfaciendo una vez construida por la adquisición de la misma, siempre y cuando se cumplan los requisitos de terminación en plazo, ocupación y residencia efectiva y permanente.

EJEMPLO 13:

Un contribuyente ha adquirido en 2009 un terreno que piensa destinar a la construcción de su vivienda. En 2011, año en el que finalizan las obras de construcción, ha satisfecho 9.000 euros, quedando pendiente de abonar a la entidad financiera un préstamo de 300.000 euros. En 2012 abona 10.000 euros a la entidad financiera. Su base imponible es de 45.000 euros en 2011 y 15.000 euros en 2012.

Determinar la base máxima de deducción en dichos ejercicios.

- a) Deducción en 2011 (resulta irrelevante el importe de la base imponible por aplicación del régimen transitorio):

Cantidades satisfechas	9.000
Base máxima de deducción	9.015
Importe de la deducción (9.000 × 15%)	1.350

- b) Deducción en 2012 (no se acoge al régimen transitorio, al ser su base imponible inferior a 17.724,90 euros):

Base imponible del contribuyente	15.000
Base máxima de deducción	9.040
Cantidades satisfechas	9.000
Base de deducción	9.000
Importe de la deducción (9.000 × 15%)	1.350

- c) Régimen transitorio aplicable en los supuestos de ampliación o rehabilitación de la vivienda.

Cuando se trate de obras de rehabilitación de la vivienda habitual, para poder mantener la base máxima de deducción de 9.015 cualquiera que sea el importe de la base imponible del contribuyente, además de haber adquirido la vivienda habitual antes de 1 de enero de 2011 y tener una base imponible en el ejercicio en el que se desea practicar la deducción superior a 17.724,90 euros anuales, es necesario cumplir dos requisitos adicionales:

- En relación con tales obras, haber satisfecho cantidades con anterioridad a 1 de enero de 2011.
- Que las obras de ampliación o rehabilitación de la vivienda habitual finalicen antes de 1 de enero de 2015.

d) Régimen transitorio aplicable en los supuestos de realización de obras de adecuación por razones de discapacidad.

En los supuestos de realización de obras en la vivienda del contribuyente por razones de discapacidad, existe igualmente la posibilidad de acogerse al régimen transitorio (disp. trans. decimoctava) que permite seguir aplicando la base máxima de deducción vigente hasta 31 de diciembre de 2010, esto es, 12.020 euros anuales, cualquiera que sea el importe de la base imponible del contribuyente.

A tal efecto, deberán cumplirse los siguientes requisitos:

- Que hubiera satisfecho cantidades para la realización de las obras de adecuación con anterioridad a 1 de enero de 2011.
- Que la base imponible del contribuyente en el ejercicio en el que se desea practicar la deducción sea superior a 17.738,99 euros anuales.
- Que las obras de adecuación terminen antes de 1 de enero de 2015.

e) Límite conjunto régimen transitorio.

En el supuesto en el que en el mismo ejercicio existan varios tipos de inversiones en vivienda habitual con derecho a deducción –inversión en adquisición, construcción, rehabilitación o ampliación de la vivienda habitual...–, la base máxima de deducción correspondiente al conjunto de inversiones en vivienda habitual efectuadas en el mismo periodo impositivo no podrá ser superior 9.015 euros anuales.

En el mismo sentido, en el supuesto en que se satisfagan en un mismo ejercicio varias obras por razones de discapacidad, unas con derecho a la aplicación al régimen transitorio, y otras no, la base máxima de deducción correspondiente a estas obras no podrá ser, en ningún caso, superior a 12.020 euros anuales.

EJEMPLO 14:

El contribuyente ha satisfecho 7.000 euros durante los seis primeros meses de 2011 por la adquisición de su vivienda (fecha de compra: 1 de enero de 1986), quedando de esta forma totalmente saldada la deuda con la entidad financiera. En el último trimestre del ejercicio ha adquirido una nueva vivienda a la que ha trasladado su residencia. Las cantidades invertidas en 2011 en la adquisición de esta última superan en 6.000 euros la base de deducción practicada por la vivienda anterior. La base imponible del contribuyente en 2011 es de 20.000 euros.

.../...

.../...

Determinar el importe de la deducción en 2011.

a) Primera vivienda (adquirida en 1986):

Resulta de aplicación el régimen transitorio:

Cantidades satisfechas en 2011	7.000,00
Base máxima de deducción (aplicación disp. trans. 18. ^a)	9.015,00

b) Segunda vivienda (adquirida en el último trimestre de 2011):

No resulta de aplicación el régimen transitorio:

Cantidades satisfechas en 2011	6.000,00
Base imponible 2011	20.000,00
Base máxima de deducción	5.801,42
{9.040 - [1,4125 × (20.000 - 17.707,20)]}	

c) Base máxima de deducción:

Suma de la base máxima de deducción de ambas viviendas	14.816,42
Límite: la base máxima de deducción no puede superar los 9.015 euros.	
Importe de la deducción en 2011 (9.015 × 0,15)	1.352,25

2.2.7.2. Deducción por alquiler

De forma análoga a la deducción por inversión en vivienda habitual, con efectos desde 1 de enero de 2011, se modifican los límites de base imponible para aplicar la deducción por alquiler de vivienda contenida en el apartado 7 del artículo 68 de la LIRPF.

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

- Cuando la base imponible sea igual o inferior a 17.707,20 euros anuales: 9.040 euros anuales,
- 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.

Esta equiparación con la deducción por inversión en vivienda comporta una mejora del tratamiento del alquiler, al ser los tramos de base imponible determinantes de la aplicación de deducción más beneficiosos que los actuales (12.000 y 24.020 euros).

2.2.7.3. 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.

En cuanto a las deducciones y nacimiento acontecidos en el último ejercicio de aplicación de la deducción, esto es, 2010, la disposición adicional vigésima séptima, en su redacción dada por la LPGE 2011, exige que a tal efecto deberá haberse inscrito en el Registro Civil el nacimiento o la adopción con anterioridad a 31 de enero de 2011.

2.2.8. 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 nueva regulación de la deducción por inversión en vivienda, y, por otra, someter a retención las cantidades percibidas por los socios de IIC en los supuestos de reducción de capital social con devolución de aportaciones o reparto de la prima de emisión de acciones.

2.2.8.1. Modificaciones derivadas de la nueva escala de gravamen

Con base en la habilitación contenida en el artículo 101.1 de la Ley del Impuesto, se modifica 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	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

Como puede observarse, al igual que en ejercicios anteriores, la escala de retenciones aplicable para la determinación del importe del pago a cuenta a efectuar por los perceptores de rendimientos del trabajo toma como referencia la escala general estatal y la escala complementaria, prevista esta última en el artículo 65 y en la disposición transitoria decimoquinta de la Ley del Impuesto.

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 marginal 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).

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

Como consecuencia de la nueva regulación de la deducción por inversión en vivienda contenida en la LPGE se introducen dos modificaciones en el RIRPF.

En primer lugar, se modifica el artículo 86.1 y 88.1 del reglamento minorando de 33.007,20 euros a 22.000 euros la cuantía de las retribuciones por debajo de la cual el tipo de retención se reducirá 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 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.

Estas modificaciones están motivadas por la nueva regulación prevista de la deducción por inversión en vivienda habitual, que limita la base máxima de la deducción en función de la base imponible del contribuyente, de tal manera que unos rendimientos o ingresos de 33.007,20 euros le correspondería (en ausencia de otras rentas negativas) una base imponible superior a 24.107,2 euros,

lo cual no permitiría aplicar deducción alguna. Por tanto, ha sido necesario rebajar la cuantía de las retribuciones al objeto de evitar que la cuantía resultante de la minoración de dos puntos del tipo de retención o del importe del pago fraccionado, sea superior al importe de la deducción por inversión en vivienda habitual que presumiblemente vaya a tener derecho el contribuyente.

Por el contrario, cuando al contribuyente no le afecte la nueva regulación de la deducción por inversión en vivienda por cumplir los requisitos de la disposición transitoria decimoctava de la LIRPF, carece de sentido efectuar tal minoración en el importe de los rendimientos que permiten acceder a la reducción del 2 por 100 del tipo de retención o de los pagos fraccionados.

En consecuencia, se incorpora 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, y que por aplicación del régimen transitorio previsto para la deducción por inversión en vivienda habitual no van a ver limitada la base máxima de deducción, de manera que continúen aplicando el límite de 33.007,20 euros en lugar de 22.000 euros a los efectos anteriormente señalados.

A tal efecto, en relación con las retenciones sobre rendimientos del trabajo, se prevé que el contribuyente comunique al pagador esta circunstancia, salvo que ya hubiese comunicado al pagador con anterioridad a 1 de enero de 2011 que destina cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena, en cuyo caso no será necesario reiterar la comunicación.

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

Igualmente se modifica 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 autenticidad del origen, la integridad del contenido, la conservación de la comunicación y la accesibilidad por parte de la Administración tributaria a la misma.

2.2.8.4. 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

Tal y como se analiza en el epígrafe 2.1.2.1., la Ley 40/2010 ha modificado la LIRPF estableciendo nuevos supuestos en los que el reparto de la prima de emisión de acciones o la reducción de capital social con devolución de aportaciones efectuadas por SICAV u otros organismos de inversión, dará lugar a la obtención de rendimientos del capital mobiliario por los accionistas de estas entidades. Como consecuencia de ello, 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 ha modificado el Reglamento del Impuesto con objeto de someter a retención o ingreso a cuenta tales rendimientos.

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.

2.2.9. 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, 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, y que han sido objeto de análisis en el epígrafe 2.1.7.1.

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 2010 relativas al IRPF:

3.1. Exenciones

3.1.1. *Exención de la indemnización por despido derivado de expedientes de regulación de empleo. Prórroga de expedientes aprobados con anterioridad a 8 de marzo de 2009. V1449/2010, de 24 de junio (NFC038658)*

La cuestión que se plantea es la posibilidad de aplicar los nuevos límites de la exención de las indemnizaciones por despidos derivados de expedientes de regulación de empleo en relación con despidos efectuados como consecuencia de una prórroga del expediente original, aprobado con anterioridad a 8 de marzo de 2009, cuando la resolución complementaria que autoriza la prórroga es posterior a la citada fecha.

Sobre esta cuestión la DGT entiende que la simple prórroga del expediente original, sin modificar las condiciones aplicables a las extinciones de los contratos de trabajo, no constituye un nuevo expediente de regulación de empleo. Por tanto, se considera que los despidos derivan del expediente original,

que al ser anterior a 8 de marzo de 2009, determina la aplicación de la redacción originaria de la LIRPF, aun cuando la totalidad o parte de la indemnización se hubiera obtenido con posterioridad a esta fecha, e independientemente de la fecha en que se produzca el despido. En consecuencia, 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.

3.1.2. Exención de la prestación por desempleo percibida en forma de pago único. Aumento del límite exento. V1884/2010, de 2 de septiembre (NFC039087)

En esta consulta se plantea cómo debe aplicarse la elevación del límite de la exención de las prestaciones por desempleo que se perciban en la modalidad de pago único cuando en ejercicios anteriores se hubiera consumido parte del límite exento, teniendo en cuenta que tales prestaciones pueden imputarse en cada uno de los periodos impositivos en que, de no haber mediado el pago único, se hubiese tenido derecho a la prestación.

La DGT considera que respecto de la prestación cuya imputación corresponda realizar en 2010, resultará de aplicación la redacción del artículo 7 n) de la LIRPF en vigor en 2010, por lo que el límite de la exención será 15.500 euros, teniendo en cuenta tanto la prestación percibida en 2010 como la percibida en 2009.

3.2. Imputación temporal

3.2.1. Subvención cuyo pago se condiciona a determinados requisitos. V0709/2010, de 13 de abril (NFC037863)

En esta consulta se indica que en el supuesto de que el pago de una subvención quede condicionado al cumplimiento de determinados requisitos, la imputación temporal de la subvención deberá efectuarse cuando dichos requisitos se cumplan, por lo que, si el cumplimiento de los requisitos sin los cuales la Administración concedente de la subvención no puede proceder al pago de la misma se efectúa durante 2010, es a este ejercicio al que deba imputarse la ganancia patrimonial, con independencia de que la resolución de la concesión de la subvención se notifique durante 2009.

3.2.2. Operaciones a plazo. Anticipación del precio aplazado. V2457/2010, de 15 de noviembre (NFC039607)

En esta consulta se plantea la aplicación de la regla de imputación temporal de las operaciones a plazo cuando se establece un plazo máximo de vencimiento superior a un año, si bien de acuerdo con las condiciones de pago pactadas, el comprador abona la totalidad del precio aplazado antes del transcurso de un año.

La DGT concluye que al haberse efectuado por el comprador el pago de la totalidad del importe aplazado en una fecha inferior a un año desde la fecha de la entrega o puesta a disposición del inmueble, no podrá aplicarse esta regla especial de imputación temporal por la que se optó inicialmente, debiendo imputar la totalidad de la ganancia patrimonial obtenida al periodo impositivo en que se produjo la alteración patrimonial.

3.3. Rendimientos del trabajo

3.3.1. *Compensación por los daños causados en los vehículos de los empleados. V2683/2010, de 14 de diciembre (NFC039898)*

La entidad consultante tiene establecida una ayuda para el personal a su servicio, en compensación por los daños causados en sus propios vehículos por accidentes de tráfico producidos en sus desplazamientos por razones de servicio, planteándose el sometimiento al impuesto y a retención de la referida ayuda.

La contestación señala que tal ayuda no está amparada por exención alguna, debiendo calificarse como rendimientos del trabajo, lo que conlleva su sometimiento a retención a cuenta del impuesto.

3.3.2. *Reducción por movilidad geográfica por acceso a la condición de funcionario. V2194/2010, de 4 de octubre (NFC039397)*

En esta consulta se analiza la aplicación de la reducción por movilidad geográfica [art. 20.2 b) de la LIRPF] en el caso de funcionarios de carrera que aprueban la oposición.

Al respecto la DGT señala que para poder aplicar la reducción por movilidad geográfica la LIRPF exige que el contribuyente se encuentre desempleado e inscrito en la oficina de empleo, circunstancia que debe valorarse antes del inicio del proceso selectivo. Por tanto, en el presente caso, no se podrá aplicar la reducción señalada puesto que la inscripción en la oficina de empleo se produce una vez publicada la relación definitiva de aspirantes aprobados en las pruebas selectivas para el ingreso en la Administración.

3.3.3. *Reducción por periodo de generación superior a dos años. Indemnización por la extinción de la relación laboral como consecuencia del traslado del centro de trabajo. V0839/2010, de 27 de abril (NFC038017)*

Esta consulta se refiere al tratamiento de las indemnizaciones por despido cuando la empresa acuerde el traslado del trabajador, y este opte la extinción de su contrato, conforme a lo establecido en el artículo 40 del Estatuto de los Trabajadores.

Al respecto la DGT considera que al tratarse de una indemnización por extinción de la relación laboral cuya cuantía queda fijada por el Estatuto de los Trabajadores en función de los años de servicio, podría resultarle aplicable la reducción por periodo de generación superior a dos años a la parte de la indemnización no exenta si los años de servicio superaran los dos años.

3.3.4. Reducción por periodo de generación superior a dos años. Límite de 300.000 euros en caso de fraccionamiento. V0154/2011, de 31 de enero

Esta consulta establece que cuando los rendimientos del trabajo con periodo de generación superior a dos años se perciban de forma fraccionada, el límite de 300.000 euros aplicable a la cuantía del rendimiento íntegro que puede ser objeto de reducción del 40 por 100 se aplicará para cada periodo de fraccionamiento.

3.3.5. Reducción por periodo de generación superior a dos años. Primas de seguro colectivo imputadas. V0154/2011, de 31 de enero

Esta consulta señala que cuando la indemnización por despido derivado de un expediente de regulación de empleo se satisfaga mediante la suscripción por la empresa como tomador de una póliza de seguro colectivo conforme a lo previsto en artículo 8.6 y en la disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley de Regulación de Planes y Fondos de Pensiones, y la prima sea objeto de imputación al trabajador, al exceso de prima sobre la cuantía exenta le será de aplicación la reducción del 40 por 100 prevista en el artículo 18.2 de la LIRPF cuando el periodo de tiempo trabajado para la empresa sea superior a dos años.

3.3.6. Reducción por periodo de generación superior a dos años. Pago anticipado del Convenio especial con la Seguridad Social. V1767/2010, de 30 de julio (NFC039053)

En esta consulta se analizan las consecuencias de que la empresa anticipe a los trabajadores despedidos como consecuencia de un expediente de regulación empleo el pago del coste del convenio con la Seguridad Social.

Tal pago anticipado, según entiende la DGT, se encuentra sujeto al régimen general de los rendimientos del trabajo, sin que resulte de aplicación la reducción contemplada en el artículo 18.2 de la LIRPF. En consecuencia, el trabajador afectado debe integrar como rendimiento íntegro del trabajo, en su declaración por el IRPF el importe percibido anticipadamente, debiendo soportar y deducir el importe de la retención practicada y posteriormente considerar como gasto fiscal para determinar el rendimiento neto del trabajo el importe de las cotizaciones al convenio que acredite vaya realizando, siempre y cuando estas últimas sean por cuenta del trabajador.

3.3.7. Reducción por rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. Compensaciones por traslado a un nuevo centro de trabajo. V1759/2010, de 29 de julio (NFC039061)

La cuestión que se plantea es la aplicación de la reducción por rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo a las compensaciones a tanto alzado por traslado a un nuevo centro de trabajo, cuyo importe depende de la distancia que separe el nuevo centro de trabajo del actual.

La contestación señala que aun cuando el traslado no implique necesariamente cambio de residencia del trabajador, sí resultará de aplicación la reducción del 40 por 100 prevista en el artículo 18.2 de la LIRPF.

3.3.8. Rendimientos del trabajo en especie. Abono transporte. V2619/2010, de 2 de diciembre (NFC039843)

En esta consulta se plantea la existencia de retribución en especie por la entrega que realiza Metro de Madrid a sus empleados del denominado abono transporte, que permite un número ilimitado de viajes en un ámbito espacial determinado.

La contestación indica que la exención del artículo 42.2 h) de la LIRPF tiene por finalidad la de favorecer el desplazamiento de los empleados entre su lugar de residencia y el centro de trabajo, entendiéndose cumplida esa finalidad siempre que el ámbito de validez espacial del abono entregado tenga en consideración las ubicaciones correspondientes a la residencia y al centro de trabajo del empleado. El cumplimiento de esta finalidad prevalece sobre cualquier posible consideración de utilización parcial para fines particulares distintos a los de desplazamiento entre lugar de residencia y centro de trabajo.

Es decir, la contestación viene a admitir la utilización parcial del abono transporte para fines particulares, siempre que su ámbito de validez espacial tenga en cuenta (y cabe entender que no exceda) la situación del lugar del trabajo y la residencia.

Por otra parte, no es obstáculo para la aplicación de la exención el hecho de que la entidad consultante no satisfaga de forma efectiva cantidad alguna a «las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros», por ser ella misma una de las entidades que integran el Consorcio de Transportes de la Comunidad de Madrid, que es quien emite los títulos de transporte.

Por tanto, cumplida esa finalidad en los términos señalados y con el límite de los 1.500 euros anuales que establece el precepto, el abono transporte que la empresa entrega a sus empleados estará amparado por la exención.

La DGT se ha pronunciado en sentido similar al expuesto en relación con la entrega a los empleados de tarjetas o abono para un número determinado de viajes [(V2620/2010, de 2 de diciembre (NFC039845)].

3.4. Rendimientos del capital inmobiliario

3.4.1. *Deducibilidad del importe de las costas y de la minuta del abogado propio. V2319/2010, de 27 de octubre (NFC039527)*

En esta consulta se aborda la consideración como gasto deducible de los rendimientos íntegros del capital inmobiliario del importe de las costas y de la minuta del abogado propio como consecuencia de un litigio que el propietario de un inmueble arrendado entabló contra la comunidad de propietarios para impugnar un acta que aprobó la obligación del propietario de pagar ciertas partidas de gastos.

La DGT señala en la contestación que, en tanto guarden una relación directa con la obtención de las rentas resultantes del arrendamiento del local, tendrán la consideración de gastos deducibles en el proceso de determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario tanto el importe de las costas procesales como la minuta del propio abogado.

3.5. Rendimientos del capital mobiliario

Compensación por derechos de suscripción no ejercitados ni transmitidos. V2206/2010, de 4 de octubre (NFC039458)

En esta consulta se aclara la Consulta V0848/2010, de 28 de abril (NFC038013) en relación con el alcance de la exención prevista en el artículo 7 y) de la LIRPF respecto de la compensación que satisfaga una entidad a sus accionistas titulares de derechos de asignación gratuita por los derechos no ejercitados ni transmitidos en el mercado.

Según la contestación a la consulta, la citada compensación no recibe el tratamiento propio de la transmisión de los derechos de suscripción, sino el correspondiente a los rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad conforme a lo dispuesto en el artículo 25.1 a) de la LIRPF. En cuanto a la aplicación de la exención de 1.500 euros [art. 7 y) de la LIRPF], debe distinguirse entre:

- Titulares de los derechos de asignación gratuita adquiridos en el mercado: debe descartarse la aplicación de la exención dado que los derechos de asignación habrían sido adquiridos dentro de los dos meses anteriores a la fecha en que se satisfaga la citada compensación, momento en el que cabe entender transmitidos los derechos de asignación [segundo párrafo del art. 7 y) de la LIRPF].
- Titulares de los derechos de asignación gratuita no adquiridos en el mercado (es decir, los que correspondan a los socios por tal condición): podrá aplicarse la exención prevista en el artículo 7 y) de la LIRPF.

3.6. Rendimientos de actividades económicas

3.6.1. *Calificación de las indemnizaciones obtenidas como consecuencia de la expropiación forzosa de una explotación agrícola. V0163/2010, de 4 de febrero (NFC037264)*

Esta consulta analiza el tratamiento de los distintos conceptos indemnizatorios obtenidos como consecuencia de la expropiación de una finca de explotación agrícola, señalándose en primer lugar que la expropiación forzosa de parte de una finca afecta al desarrollo de una actividad económica genera una ganancia o pérdida patrimonial. No obstante, las indemnizaciones recibidas por la constitución de una servidumbre de paso en una parte de la finca, ocupación temporal de otra parte de la finca, perjuicios derivados de la rápida ocupación y premio de afección, tendrán la consideración de rendimientos de la actividad agrícola.

3.6.2. *Intereses derivados del aplazamiento en el cobro. Aplicación del criterio de imputación temporal de cobros y pagos. V2688/2010, de 14 de diciembre (NFC039908)*

El consultante, que ejerce una actividad económica habiendo optado por el criterio de imputación temporal de cobros y pagos, ha acordado con la entidad a la que presta servicios que una parte de sus ingresos se cobre a los tres años desde la emisión de la correspondiente factura, devengándose intereses por el periodo de aplazamiento. No obstante, el importe equivalente al IVA repercutido se cobra de forma inmediata.

La contestación señala, en primer lugar, que la contraprestación obtenida por el consultante por el aplazamiento del precio de una operación realizada en desarrollo de su actividad económica habitual, en este caso la prestación de servicios jurídicos, no tiene la consideración de rendimiento del capital mobiliario, sino que la calificación procedente es la de rendimientos de actividades económicas.

En relación con la aplicación del criterio de cobros y pagos, se indica que una vez transcurridos tres años desde el ejercicio de la opción, el consultante podrá revocarla y aplicar el criterio de devengo. En tanto no se realice tal revocación, continuará resultando de aplicación el criterio de cobros y pagos.

Finalmente, el hecho de que se produzca el cobro inmediato de un importe equivalente al IVA, supone el cobro de una parte de los rendimientos de actividades profesionales que son objeto de facturación, debiendo imputarse al periodo impositivo en que se efectúe dicho cobro la parte de los rendimientos que proporcionalmente corresponda al importe cobrado.

Por tanto, no puede entenderse que las cantidades cobradas corresponden íntegramente a las cuotas del IVA repercutidas, y que las cantidades aplazadas corresponden a los ingresos derivados de los servicios prestados por el consultante.

3.6.3. *Deducibilidad del IVA devengado y no repercutido. V2783/2010, de 22 de diciembre (NFC039963)*

Se plantea la posibilidad de considerar como gasto deducible el IVA devengado y no repercutido descubierto como consecuencia de actuaciones de comprobación e investigación realizadas por la Agencia Tributaria.

Sobre esta cuestión, la DGT considera que la falta de repercusión por el consultante a sus clientes del impuesto devengado en las entregas realizadas y de las que no se emitió factura se ha producido por voluntad del propio consultante, lo cual implica una renuncia voluntaria a su derecho a obtener del cliente el importe correspondiente al impuesto devengado, debiendo por tanto calificarse tal renuncia como una liberalidad no deducible.

3.6.4. *Libertad de amortización con creación o mantenimiento de empleo. Compensación con otras rentas. V1663/2010, de 20 de julio (NFC038976)*

En esta consulta se señala que la aplicación de la libertad de amortización puede motivar la obtención de un rendimiento negativo derivado del ejercicio de la actividad económica, rendimiento que se integra en la renta general. Asimismo, al integrarse en la base imponible general puede compensarse con otras rentas positivas que se integran en la citada base.

No obstante, debe recordarse que a partir de 2011 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.

3.6.5. *Reducción o mantenimiento o creación de empleo. Actividades realizadas por entidades en atribución. V1520/2010, de 7 de julio (NFC038791)*

Se plantea cómo deben computarse los requisitos establecidos para la aplicación del beneficio fiscal en caso de actividades desarrolladas por entidades en atribución de rentas, concluyéndose al respecto que los límites relativos a la cifra neta de negocios, plantilla media inferior a 25 empleados, gastos de personal y el requisito de plantilla media correspondiente a cada ejercicio, serán los correspondientes al contribuyente y no a la entidad en régimen de atribución de rentas, debiendo determinarse en función del porcentaje de participación del contribuyente en la entidad, siendo en este caso dicho porcentaje el que le corresponda de los rendimientos de la actividad económica desarrollada.

En el caso particular de «comunidades de gastos», es decir, cuando no existe una entidad en atribución que desarrolle una actividad, sino que se trata de distintos contribuyentes del impuesto que realizan independientemente su actividad y que se limitan, únicamente, a sufragar unos gastos que tienen en común, el límite correspondiente al importe neto de la cifra de negocios será el que corresponda al profesional que los obtenga. Los límites relativos a la plantilla media inferior a 25 empleados, gastos de personal y el requisito de plantilla media correspondiente a cada ejercicio, serán

los correspondientes a cada comunero, determinados en función de su porcentaje de participación en la comunidad empleadora del trabajador [(V1551/2010, de 12 de julio (NFC038835)].

3.6.6. Reducción o mantenimiento o creación de empleo. Cómputo de la plantilla media. Cónyuge y familiares del titular. V1026/2010, de 17 de mayo (NFC038183)

Esta consulta trata sobre el cómputo del cónyuge del titular como persona empleada a efectos de la reducción o mantenimiento o creación de empleo.

Al respecto se establece que conforme al Estatuto de los Trabajadores, se consideran excluidos de la relación laboral los trabajos familiares, salvo que se demuestre la condición de asalariados de quienes los llevan a cabo, considerándose familiares, a estos efectos, siempre que convivan con el empresario, el cónyuge, los descendientes, ascendientes y demás parientes por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado inclusive y, en su caso, por adopción. Por tanto, en principio, el cónyuge del titular tendrá también la consideración de trabajador por cuenta propia, no computando como persona empleada, salvo que demuestre su condición de trabajador por cuenta ajena.

En similares términos se expresa la Consulta V1472/2010, de 28 de junio (NFC038651) respecto del cómputo de los socios que tiene el control de la entidad a efectos de la aplicación del tipo de gravamen reducido para entidades que mantengan o creen empleo.

3.6.7. Reducción o mantenimiento o creación de empleo. Cómputo de la plantilla media. Baja maternal. V10828/2010, de 26 de abril (NFC037981)

En esta consulta se concluye que para aplicar la reducción o mantenimiento o creación de empleo, 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.

3.6.8. Reducción o mantenimiento o creación de empleo. Cómputo de la plantilla media. Subrogación de trabajadores. V2053/2010, de 17 de septiembre (NFC039304)

Esta consulta analiza la incidencia en el cómputo de la plantilla media de la subrogación de empleados a efectos de la aplicación de la reducción por mantenimiento o creación de empleo.

La conclusión de dicho análisis es que la cesión o subrogación legal, con asunción de las obligaciones existentes por el nuevo empleador, no podrá 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 debe dar lugar a una disminución de la plantilla media respecto de la inicial.

3.7. Ganancias y pérdidas patrimoniales

3.7.1. Fecha de adquisición cuando nuda propiedad y usufructo se adquirieron en distintas fechas. V2706/2010, de 16 de diciembre (NFC039930)

El supuesto planteado trata sobre la determinación de la fecha de adquisición a efectos del cálculo de la ganancia patrimonial de un bien cuya nuda propiedad se adquirió por herencia en el año 1988, y cuyo usufructo se adquirió por compraventa en el año 2010.

Al respecto la DGT señala que en el presente caso se consolida el pleno dominio de un bien por la adquisición onerosa posterior del usufructo por causa distinta de la muerte del usufructuario, o de la expiración del plazo por el que se constituyó, por lo que se producen dos adquisiciones distintas, a efectos de determinar la ganancia o pérdida patrimonial que pueda obtener el contribuyente titular del pleno dominio en una posterior transmisión del bien, una inicial correspondiente a la nuda propiedad y otra posterior correspondiente al usufructo. En definitiva, esa adquisición independiente del usufructo comporta la existencia respecto a la misma de una fecha y un valor referidos a ese concreto momento.

3.7.2. Rescisión de compraventa una vez que se ha producido la transmisión de la propiedad. V0329/2010, de 22 de febrero (NFC037450)

Los hechos se refieren a una compraventa respecto de la cual ambas partes suscriben con posterioridad una rescisión de mutuo acuerdo del contrato, procediendo cada una de ellas a la devolución de lo entregado (una parte del precio, y el inmueble).

Al respecto, la contestación señala que una vez que se ha producido la transmisión de la propiedad del inmueble, la rescisión de un contrato de compraventa, devolviendo ambas partes lo entregado, conlleva a su vez una nueva transmisión. No obstante, tal rescisión no comporta para el nuevo adquirente (el que inicialmente transmitió el inmueble) variación alguna en el valor de su patrimonio, ya que la alteración que se produce se corresponde con una materialización del derecho de crédito –la parte del precio pendiente de pago– que el nuevo adquirente tenía respecto a la otra parte contratante, y en cuanto ese derecho resulte equivalente a lo percibido (el inmueble, minorado en la parte del precio devuelta) no se producirá para el nuevo adquirente ganancia o pérdida patrimonial alguna.

3.7.3. Resolución de venta con condición resolutoria. V0599/2010, de 26 de marzo (NFC037730)

En esta consulta se analizan los efectos de la resolución judicial de un contrato de compraventa como consecuencia de la existencia de una condición que preveía la resolución del contrato en caso de impago de cualquiera de los plazos pendientes.

La contestación determina que, una vez que la sentencia adquiera firmeza, para proceder a la regularización de la situación tributaria del vendedor (excluyendo los importes declarados por la venta resuelta), podrá instarse la rectificación de la autoliquidación correspondiente.

3.7.4. *Ganancia patrimonial derivada del Plan 2000E. V1967/2010, de 9 de septiembre (NFC039164)*

Esta consulta aborda el tratamiento en el impuesto de las ayudas obtenidas como consecuencia del Plan 2000E para la adquisición de vehículos nuevos.

Tras el análisis de la regulación de las ayudas del Plan 2000E, la DGT concluye que el beneficiario de las mismas es el comprador del vehículo. La condición de beneficiario del comprador no se ve alterada por el hecho de que el pago de las ayudas públicas se instrumente en forma de descuento del precio del vehículo, habida cuenta de que dicho descuento constituye un adelanto de las ayudas públicas al comprador por parte del agente de ventas.

En consecuencia, la obtención de las ayudas públicas del «Plan 2000 E» para la adquisición de un vehículo constituye para el beneficiario —el comprador del vehículo— una ganancia patrimonial a integrar en la renta general.

3.7.5. *Pérdida patrimonial por derivación de responsabilidad. V0327/2010, de 22 de febrero (NFC037444)*

Se pregunta sobre las consecuencias para el consultante del pago de deudas tributarias que se le exigen por derivación de responsabilidad, en calidad de responsable subsidiario de una entidad.

La DGT contesta que es en el momento en que adquiere firmeza el acuerdo de derivación de responsabilidad por deudas tributarias cuando el responsable subsidiario ha de hacer frente al pago de la deuda del deudor principal. Cuando en dichas circunstancias se realice el pago referido se producirá una pérdida patrimonial.

3.7.6. *Pérdida patrimonial por no ejercicio de opción de compra. V0379/2010, de 2 de marzo (NFC037530)*

El supuesto planteado versa sobre la adquisición de una opción de compra sobre un inmueble a cambio de una suma de dinero. Llegado el vencimiento del plazo, los optantes no han ejercitado dicha opción por lo que han perdido a favor de los concedentes la prima satisfecha.

Lo anterior dará lugar, según la contestación, a una pérdida patrimonial que no deriva de la transmisión de un elemento patrimonial, por lo que se integrará en la parte general de la base imponible.

3.7.7. *Pérdida patrimonial por el pago de intereses de un préstamo para hacer frente a las responsabilidades de un aval. V0713/2010, de 13 de abril (NFC037885)*

En esta consulta se plantea la posibilidad de computar una pérdida patrimonial por los intereses pagados por el avalista por un préstamo para hacer frente al pago de la deuda garantizada. Al respecto la DGT contesta de forma afirmativa, siempre que, en el caso de avales solidarios, se hayan agotado todas las posibilidades de cobro frente al deudor.

3.7.8. Exención por reinversión. Transmisión de vivienda en propiedad mientras se disfruta de vivienda por razón de cargo o empleo. V0214/2010, de 9 de febrero (NFC037324)

El supuesto de hecho se refiere a la transmisión de la vivienda en propiedad mientras se disfruta de vivienda por razón de cargo o empleo.

La contestación indica que al disfrutarse de vivienda habitual por razón de cargo o empleo y adquirirse una vivienda en propiedad, que se entiende tiene el carácter de habitual a efectos de la deducción por inversión en vivienda habitual, tal consideración exige el cumplimiento de una condición futura: que el plazo de ocupación requerido se cumpla a partir de la fecha de cese. Dado que en el presente caso, mientras disfruta de vivienda habitual por razón de cargo o empleo se transmite la vivienda en propiedad, esta no habrá alcanzado el carácter de habitual, perdiendo el derecho a las deducciones por inversión en vivienda habitual que hubiese podido practicar por su adquisición hasta entonces. De igual forma, tampoco tendrá derecho a acogerse a la exención por reinversión en vivienda habitual en relación con la ganancia patrimonial generada por su transmisión.

3.8. Liquidación

3.8.1. Compensación pérdidas del causante. V2202/2010, de 4 de octubre (NFC039411)

Se plantea la posibilidad de aplicar en la declaración del IRPF de los herederos determinadas pérdidas patrimoniales pendientes de compensar por el causante. A esta cuestión la DGT contesta negativamente, dado que las pérdidas patrimoniales corresponden únicamente al contribuyente que las ha obtenido, siendo compensables en sus declaraciones individuales o conjuntas en los términos establecidos en la Ley del Impuesto.

3.8.2. Rendimientos del capital procedentes de entidades vinculadas a integrar en la renta general. V0871/2010, de 30 de abril (NFC038024)

En esta consulta se señala que a efectos de determinar los rendimientos del capital mobiliario procedentes de entidades vinculadas a integrar en la base general, el porcentaje de participación en la entidad vinculada a considerar será tanto el directo como el indirecto.

3.9. Deducciones

3.9.1. Deducción por inversión en vivienda habitual. Régimen transitorio. Contrato de compraventa anterior a 1 de enero de 2011. V2629/2010, de 3 de diciembre (NFC039839)

En esta consulta se analiza la posibilidad de aplicar el régimen transitorio de la deducción por inversión en vivienda habitual en relación con un contrato de compraventa de vivienda formalizado en el año 2010, cuando el otorgamiento de la escritura pública no se realiza hasta 2011.

En primer lugar, la DGT recuerda que la fecha de adquisición de inmuebles se determinará conforme a lo establecido en el artículo 1.462 del Código Civil. De acuerdo con tal precepto, la suscripción de un contrato privado de compraventa no comporta, por sí mismo, la adquisición de la cosa; para transferir el dominio será necesario, además, que se produzca la tradición o entrega de la cosa vendida (puesta en poder y posesión de la cosa vendida, la entrega de las llaves o de los títulos de pertenencia o el otorgamiento de escritura pública).

En cuanto al régimen transitorio, el elemento determinante de su aplicación es que se hubiera adquirido la vivienda con anterioridad a 1 de enero de 2011. Habida cuenta de que en el caso planteado el otorgamiento de la escritura pública no se realiza hasta 2011, se concluye que no será de aplicación dicho régimen, salvo que se hubiera producido la entrega de la vivienda durante el año 2010 mediante una forma distinta del otorgamiento de escritura pública, de manera que el consultante hubiese adquirido jurídicamente la vivienda antes de 1 de enero de 2011.

En consecuencia, y con la salvedad señalada en el párrafo anterior, a partir del 1 de enero de 2011 la base máxima de deducción de cada ejercicio dependerá de la cuantía de la base imponible; si la base imponible fuera igual o superior a 24.107,20 euros anuales, el consultante no tendrá derecho a practicar la deducción.

3.9.2. Deducción por inversión en vivienda habitual. Régimen transitorio. Cantidades entregadas al promotor con anterioridad a 1 de enero de 2011. V2587/2010, de 29 de noviembre (NFC039667)

En esta consulta se estudia la aplicación del régimen transitorio de la deducción por inversión en vivienda habitual cuando las primeras cantidades a cuenta se entregan al promotor de las obras de construcción de la vivienda con anterioridad a 1 de enero de 2011 y la finalización de las obras y la entrega de la vivienda no tienen lugar hasta después de esa fecha.

Según la contestación, el elemento determinante de la aplicación del régimen transitorio en este caso es que se hubieran satisfecho cantidades a cuenta al promotor con anterioridad a 1 de enero de 2011, lo cual implica que la inversión se hubiera iniciado y, por tanto, que se hubiera practicado la deducción por tales cantidades en una autoliquidación correspondiente a un ejercicio anterior a 2011. Asimismo, cuando habiéndose satisfecho cantidades a cuenta al promotor con anterioridad a 1 de enero de 2011, no hubiera sido posible practicar la deducción con anterioridad a dicha fecha por aplicación de lo dispuesto en el artículo 68.1.2.º de la LIRPF, también se tendrá derecho igualmente a la aplicación del régimen transitorio respecto de las cantidades invertidas en la nueva vivienda que superen a las cantidades invertidas en anteriores viviendas en la medida en que fueron objeto de deducción.

En particular, y por lo que se refiere a los supuestos planteados, se indica que para practicar la deducción por las cantidades entregadas al promotor, la normativa no exige que en el momento en que se satisfagan las cantidades a cuenta el promotor deba ser el propietario del terreno o que se hayan iniciado las obras.

Por lo que se refiere a las cantidades entregadas al promotor en concepto de reserva de una determinada vivienda, es criterio de la DGT (DGT 1126/2001) entender que tales cantidades dan derecho a la deducción por construcción de vivienda habitual, siempre que se cumplan los restantes requisitos exigidos por la normativa del impuesto.

En cuanto a la entrega de cantidades a cuenta a la sociedad gestora, cantidades que posteriormente son transferidas por esta sociedad al promotor de las viviendas (la sociedad cooperativa), tales cantidades podrán igualmente dar derecho a la aplicación de la deducción.

De esta forma, si la base imponible del ejercicio fuera superior a 17.724,90 euros y se hubieran satisfecho con anterioridad a 1 de enero de 2011 cantidades para la construcción de la vivienda habitual, a partir de esta fecha se podría seguir aplicando la deducción por inversión en vivienda habitual en los mismos términos y condiciones que con anterioridad a 2011. Por tanto, en estos supuestos la base máxima de la deducción sería de 9.015 euros anuales, con independencia de la cuantía de la base imponible del ejercicio, y la deducción podrá aplicarse tanto por las cantidades entregadas al promotor hasta el momento de la entrega como por las restantes cantidades que den derecho a la deducción, tales como los gastos que hayan corrido a cargo del adquirente y en el caso de financiación ajena, la amortización y los intereses.

Si la base imponible del ejercicio fuera igual o inferior a 17.724,90 no resultaría de aplicación el régimen transitorio, si bien se podría seguir practicando la deducción por inversión en vivienda habitual en los mismos términos y condiciones que en la actualidad, con la única salvedad de que la base máxima de deducción oscilaría entre 9.015 euros anuales y 9.040 euros anuales, dependiendo de la cuantía de la base imponible.

En cualquier caso, al tratarse de un supuesto de construcción de vivienda habitual, y habida cuenta de que, con las salvedades anteriormente señaladas, los términos y condiciones para aplicar la deducción a partir de 2011 son idénticos a los existentes con anterioridad, las obras deberán finalizar en el plazo máximo de cuatro años desde el inicio de la inversión, con las únicas excepciones contempladas en los apartados 3 y 4 del artículo 55 del RIRPF.

3.9.3. Deducción por inversión en vivienda habitual. Régimen transitorio. Gastos de ejecución anteriores a 1 de enero de 2011. V2584/2010, de 29 de noviembre (NFC039661)

En esta consulta se estudia la aplicación del régimen transitorio de la deducción por inversión en vivienda habitual cuando se comienzan a satisfacer gastos derivados de la ejecución de las obras de construcción de la vivienda con anterioridad a 1 de enero de 2011 y la finalización de las obras no tiene lugar hasta después de esa fecha.

La contestación se expresa en términos similares a la anterior, señalando como elemento determinante de la aplicación del régimen transitorio que se hubieran satisfecho gastos derivados de la ejecución de las obras con anterioridad a 1 de enero de 2011.

3.9.4. *Deducción por inversión en vivienda habitual. Régimen transitorio. Obras de ampliación o rehabilitación anteriores a 1 de enero de 2011. V2630/2010, de 3 de diciembre (NFC039840)*

En esta consulta se estudia la aplicación del régimen transitorio de la deducción por inversión en vivienda habitual cuando se comienzan a satisfacer gastos derivados de la ejecución de las obras de ampliación o rehabilitación de la vivienda con anterioridad a 1 de enero de 2011 y la finalización de las obras no tiene lugar hasta después de esa fecha.

La contestación se expresa en términos similares a las anteriores, señalando como elemento determinante de la aplicación del régimen transitorio que se hubieran satisfecho con anterioridad a 1 de enero de 2011 cantidades para la rehabilitación o ampliación de la vivienda habitual, con la condición adicional de que las obras estén terminadas antes de 1 de enero de 2015. Debe recordarse que para los casos de mejora o rehabilitación, a diferencia de los supuestos de construcción, no existe un plazo máximo para la terminación de las obras.

Por otra parte, en el supuesto planteado coexisten dos tipos de inversiones en vivienda habitual –inversión en adquisición e inversión en rehabilitación o ampliación de la vivienda habitual–, por lo que, conforme a lo previsto en el apartado 3 de la disposición transitoria decimoctava de la LIRPF, la base máxima de deducción correspondiente al conjunto de inversiones en vivienda habitual efectuadas en el periodo impositivo no podrá ser superior al importe de la base máxima de deducción establecida en el artículo 68.1.1.º de esta ley en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2010, es decir, 9.015 euros anuales.

3.9.5. *Deducción por inversión en vivienda habitual. Régimen transitorio. Cuenta vivienda abierta con anterioridad a 1 de enero de 2011. V2610/2010, de 2 de diciembre (NFC039867)*

Se analiza la aplicación del régimen transitorio de la deducción por inversión en vivienda habitual en relación con cuentas vivienda abiertas con anterioridad a 1 de enero de 2011.

En la contestación se establece que a diferencia de lo que sucede en los casos de adquisición, construcción, rehabilitación o ampliación, la disposición transitoria decimoctava de la LIRPF no contempla, en ningún caso, la posibilidad de aplicar el régimen de deducción en vigor a 31 de diciembre 2010 en relación con las cuentas vivienda, por lo que se concluye que a las cantidades aportadas a cuentas vivienda a partir de 1 de enero de 2011, así como a las cantidades invertidas en la posterior adquisición de la vivienda, les será de aplicación la nueva redacción del artículo 68.1 de la LIRPF aun cuando la cuenta vivienda se hubiera abierto con anterioridad a esta fecha.

Por tanto, a partir del 1 de enero de 2011, la base máxima de deducción de cada ejercicio dependerá de la cuantía de la base imponible del consultante tal y como establece el artículo 68.1.1.º de la LIRPF.

Al margen de lo anterior, y habida cuenta de que los términos y condiciones para aplicar la deducción a partir de 2011 son idénticos a los señalados anteriormente en relación con el año 2010, se deberá

materializar la totalidad del saldo de la cuenta vivienda en la primera adquisición de su vivienda habitual dentro del plazo máximo de cuatro años desde su apertura, se hayan beneficiado o no en su totalidad de la deducción las cantidades que configuran dicho saldo. De incumplir estas condiciones, el consultante perderá el derecho a las deducciones practicadas conforme a lo señalado en el artículo 56.2 del RIRPF.

Por otra parte, el hecho de no adquirir la vivienda con anterioridad a 1 de enero de 2011 no comporta la pérdida del derecho a las deducciones practicadas con anterioridad por las cantidades depositadas en cuentas vivienda, siempre que tales cantidades se destinen exclusivamente a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual en los términos anteriormente indicados, y ello con independencia de la cuantía de la base imponible del impuesto correspondiente al ejercicio en que se adquiera la vivienda.

3.9.6. Deducción por doble imposición internacional. Momento de cómputo del impuesto extranjero. V1458/2010, de 25 de junio (NFC038600)

Los hechos se refieren a un contribuyente residente en España que percibe una pensión con origen en Dinamarca. La Hacienda danesa considera la pensión sujeta a tributación en Dinamarca. A tal efecto, la Administración tributaria danesa practicará una liquidación en el segundo semestre de 2010 de la que se minorarán las cantidades que se han deducido a cuenta durante el año 2009.

La contestación señala que, en la medida en que en el momento de la presentación de la autoliquidación del IRPF aún no se ha satisfecho, en relación con tales rentas, el impuesto danés de naturaleza análoga o idéntica a este impuesto o al IRNR, no se consignará en la autoliquidación cantidad alguna por tal concepto. No obstante lo anterior, una vez se satisfaga el citado impuesto, el contribuyente podrá rectificar la autoliquidación inicialmente.

3.9.7. Deducción por doble imposición internacional y exención por trabajos realizados en el extranjero. V2816/2010, de 28 de diciembre (NFC040061)

En esta consulta se plantea cómo debe aplicarse la deducción por doble imposición internacional respecto de rendimientos del trabajo realizados en el extranjero que han tributado en el país de la fuente.

Al respecto se señala que a efectos de determinar la tributación efectiva en España de la renta obtenida en el extranjero, el importe a considerar será el de los rendimientos del trabajo percibidos por los trabajos realizados en Francia minorado en el importe de la exención regulada en el artículo 7 p) de la LIRPF que les corresponda.