

Principales novedades introducidas por la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, en materia tributaria

Juan CALVO VÉRGEZ

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura

Tomado de LA LEY 4852/2011 grupo Wolters Kluwer

Debido al prolongado periodo de tiempo a lo largo del cual la Ley de Economía Sostenible ha venido tramitándose, muchas de las novedades fiscales inicialmente recogidas en su proyecto inicial terminaron siendo posteriormente extraídas del mismo y vieron la luz al amparo de las considerables reformas normativas que de un tiempo a esta parte han venido sucediéndose. A través de este artículo se procede al análisis pormenorizado de cada una de ellas. Como es sabido, con fecha de 5 de marzo de 2011 se publicó en el Boletín Oficial del Estado la esperada L 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible.

Normativa comentada

Como es sabido, con fecha de 5 de marzo de 2011 se publicó en el *Boletín Oficial del Estado* la esperada L 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible.

Ciertamente se ha de reconocer que, por lo que interesa al objeto de nuestro estudio (la materia tributaria), y debido al prolongado periodo de tiempo a lo largo del cual dicha Ley ha venido tramitándose, muchas de las novedades inicialmente recogidas en su proyecto inicial terminaron siendo posteriormente extraídas del mismo y vieron la luz al amparo de las considerables reformas normativas que de un tiempo a esta parte han venido sucediéndose (entre ellas, la articulada, como suele ser habitual, a través de la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado).

Así sucedió, entre otras novedades, con las relativas a: la reducción de tipos del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) en relación con actuaciones de rehabilitación energética, mejora de la utilización del agua y accesibilidad de la vivienda; la introducción de un límite de 300.000 euros en la cuantía del rendimiento íntegro del trabajo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) sobre la que se aplique la reducción del 40% por irregular; la incorporación de un nuevo supuesto de exención consistente en la prestación indirecta del servicio de transporte desde el domicilio del trabajador hasta su

centro de trabajo (exención de la renta en especie consistente en el pago por parte del empleador de cantidades a las entidades encargadas de la prestación del servicio público de transporte colectivo de viajeros con la finalidad de favorecer el desplazamiento de los empleados entre su residencia y el centro de trabajo); la deducción en el IRPF por obras realizadas en el interior de la vivienda habitual relacionadas con la sustitución de las instalaciones de electricidad, agua, gas, obras de rehabilitación energética o que favorezcan la accesibilidad de las viviendas; la equiparación fiscal de los tramos de la deducción por alquiler en el IRPF respecto de la deducción por compra de vivienda; el incremento del 50% al 60% del porcentaje de reducción aplicable sobre el rendimiento neto de capital inmobiliario en el IRPF procedente del alquiler de vivienda; la supresión en el IRPF de la deducción por adquisición de vivienda habitual para aquellas rentas superiores a 24.170,20 euros, manteniéndose íntegra para las inferiores a 17.707,20 euros y fijándose unos tramos intermedios a lo largo de los cuales la deducción se reduce; etc.

A pesar de ello cabe aludir a la existencia de un conjunto de modificaciones y novedades puntuales a cuyo estudio dedicamos las líneas que siguen.

En primer lugar, queremos hacer referencia a una serie de novedades que, si bien no son técnicamente tributarias, sí que pueden quedar encuadradas dentro del marco de sostenibilidad financiera que persigue la nueva Ley. Así, se introducen un conjunto de **principios de actuación, reglas y mecanismos de sanción y evaluación que han de contribuir al logro de la sostenibilidad financiera del sector público**, entendidos como elementos de apoyo a la solidez del modelo productivo que, tras los efectos de la crisis, necesita de un impulso especial. Estas medidas incluyen la aplicación por parte de las Administraciones Públicas de políticas de racionalización y contención del gasto, de acuerdo con los objetivos de estabilidad presupuestaria.

Dentro del ámbito de actuación del Consejo de Política Fiscal y Financiera y de la Comisión Nacional de la Administración Local se prevé que la Administración General del Estado informe a las Comunidades Autónomas y a las entidades locales de las medidas adoptadas, regulándose a tal efecto un instrumento específico de especial relevancia en el ámbito de la Administración General del Estado, el Plan de Austeridad, destinado a mantener el equilibrio presupuestario de acuerdo con la normativa de estabilidad presupuestaria, y que podrá llevar en última instancia a la racionalización de las estructuras de la Administración General del Estado y el sector público empresarial.

La L 2/2011 contiene además un instrumento específico de aseguramiento de la información y transparencia en materia de disciplina presupuestaria de las entidades locales, entendido como elemento fundamental para la coordinación de las Haciendas

Públicas en el pleno respeto a su autonomía, habilitándose al Ministerio de Economía y Hacienda a que, bajo determinadas condiciones, retenga el importe de las entregas mensuales a cuenta de la participación en los tributos del Estado que le corresponda en aquellos casos en los que los entes locales incumplan la obligación de remitir la liquidación de sus respectivos presupuestos de cada año, modificando con este fin el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el RDLeg. 2/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLRHL).

Se impulsa la **eficiencia en la contratación pública y la colaboración público-privada**, entendidos ambos como elementos fundamentales de relación entre la Administración Pública y el tejido empresarial y, a la vez, como ámbitos en los que debe reforzarse la vinculación a parámetros de sostenibilidad económica. La adopción de ambas medidas conlleva la reforma de la L 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, modificada en la disposición final 16.^a de la Ley. En particular, se modifica por completo la normativa de los modificados de obras, de acuerdo con las prácticas recomendadas por la Unión Europea, y teniendo en cuenta, especialmente, la postura manifestada por la Comisión sobre modificaciones no previstas en los documentos de licitación y sobre el carácter de alteración sustancial de aquellas que excedan en más de un 10% el precio inicial del contrato. Asimismo, se establece una mayor transparencia de la información en la contratación pública, se fomenta la realización de contratos de investigación y desarrollo y se impulsa la participación de pequeñas y medianas empresas en la contratación pública, centralizándose el acceso a la información contractual en una plataforma electrónica en la que se ha de difundir toda la información relativa a las licitaciones convocadas por el sector público estatal.

Son objeto de simplificación los trámites administrativos en los procesos de contratación disminuyendo el coste que para los empresarios implica participar en procedimientos de adjudicación de contratos públicos. Se establecen reglas específicas para la denominada «contratación precomercial», considerada por la Comisión Europea como un instrumento imprescindible para impulsar la innovación y proporcionar servicios públicos de calidad y sostenibles, permitiendo una mayor implicación de la contratación pública en la implementación de la política de investigación, desarrollo e innovación. Por último, se incluyen ciertas previsiones que completan el régimen jurídico de las fórmulas contractuales e institucionales de colaboración entre el sector público y el sector privado, con la finalidad de potenciar estas figuras y facilitar su empleo por el sector público, al tiempo que se regulan los términos en que los adjudicatarios de estos contratos pueden

concurrir a los mercados de capitales para obtener financiación para la ejecución de los mismos.

Se habilita a las Haciendas Locales, a través de la correspondiente reforma del TRLRHL, para **cobrar tasas por las actividades de verificación** para aquellas actividades no sujetas a autorización o control previo, previéndose además en la disposición adicional 8.^a L 2/2011 un procedimiento de clarificación de la situación resultante en cuanto a las licencias exigibles tras la reforma.

Se regula la **promoción de la responsabilidad social de las empresas**, introduciendo la adopción de un conjunto de indicadores para la autoevaluación en esta materia que ha de facilitar, especialmente a las pequeñas y medianas empresas, el desarrollo de este ámbito empresarial.

Por último, se aborda la **reforma de la actividad catastral** mejorando su coordinación con el Registro de la Propiedad Inmobiliaria y agilizando la tramitación, todo ello mediante la modificación del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado mediante RDLeg. 1/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLCI). Se reducen así las cargas administrativas que soportan los ciudadanos, mediante el refuerzo en la colaboración que prestan al Catastro los notarios y registradores de la propiedad, al ampliarse los supuestos en los cuales la información que comunican suplente la obligación de presentar declaración y al incorporarse la posibilidad de mejorar, tras la intervención notarial, la conciliación entre la base de datos catastral y la realidad física inmobiliaria. Y, además, se pone a disposición de la sociedad la cartografía digital catastral mediante acceso telemático y de forma gratuita, al menos a través de la Sede Electrónica del Catastro y del Geoportal de la Infraestructura de Datos Espaciales de España.

De este modo, con la finalidad de incrementar la disponibilidad de la información catastral para el conjunto de la sociedad y de otorgar mejor respuesta a los principios de eficiencia, transparencia, seguridad jurídica, calidad, interoperabilidad e impulso a la Administración electrónica y a la productividad, que rigen la actividad catastral, y en los términos que establece el TRLCI, en atención al principio de eficiencia (y de acuerdo con el objetivo de actualización continua de la información catastral) se reducen los plazos de envío de información al Catastro por los notarios y se amplían los casos de comunicación por dichos fedatarios públicos y por los registradores de la propiedad, incrementando los supuestos en los que se suplente la obligación de declarar por los titulares de los inmuebles.

En atención al principio de transparencia, se amplía la información catastral a disposición de la sociedad, tanto cartográfica como descriptiva de los inmuebles, mejorando la

accesibilidad por medios electrónicos con las limitaciones que se deriven del régimen de protección de datos. De cara al refuerzo del principio de seguridad jurídica, se generaliza la utilización de la certificación catastral descriptiva y gráfica y el empleo de la cartografía catastral, mejorándose la operatividad en la utilización de la referencia catastral.

A fin de incrementar la calidad de la información catastral, se amplía y mejora el procedimiento de comunicaciones y el diseño de nuevos mecanismos de conciliación de la información catastral con la realidad inmobiliaria, a cuyos efectos los notarios podrán participar en la solución de discrepancias y rectificación de errores. En el marco del impulso al desarrollo de la Administración electrónica, los procedimientos de acceso a la información catastral, comunicación y colaboración entre Administraciones se desarrollarán preferentemente a través de medios telemáticos. Y, como se ha señalado, de acuerdo con el principio de impulso a la productividad, la cartografía digital del Catastro será accesible de forma telemática y gratuita al menos a través de la Sede Electrónica del Catastro y del Geoportal de la Infraestructura de Datos Espaciales de España definido en la L 14/2010, de 5 de julio, sobre Infraestructuras de los Servicios de Información Geográfica de España.

Entrando ya en el análisis de las novedades estrictamente tributarias, se ha de aludir, en primer término, a la **incorporación de la figura del trabajador autónomo económicamente dependiente en la L 35/2006**, de 28 de noviembre, reguladora del IRPF. Esta definición permite ampliar el ámbito de la reducción del rendimiento neto de actividades económicas.

Con efectos desde 1 de enero de 2010, se modifica el número 2 del art. 32.2 de la citada L 35/2006, que pasa a tener la siguiente redacción: «2. Para la aplicación de la reducción prevista en este apartado será necesario el cumplimiento de los requisitos que se establezcan reglamentariamente, y en particular los siguientes:

- a) El rendimiento neto de la actividad económica deberá determinarse con arreglo al método de estimación directa. No obstante, si se determina con arreglo a la modalidad simplificada del método de estimación directa, la reducción será incompatible con lo previsto en la regla 4.^a del artículo 30.2 de esta Ley.
- b) La totalidad de sus entregas de bienes o prestaciones de servicios deben efectuarse a una única persona, física o jurídica, no vinculada en los términos del art. 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, o que el contribuyente tenga la consideración de trabajador

autónomo económicamente dependiente conforme a lo dispuesto en el Capítulo III del Título II de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del Trabajo Autónomo, y el cliente del que dependa económicamente no sea una entidad vinculada en los términos del art. 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

- c) El conjunto de gastos deducibles correspondientes a todas sus actividades económicas no puede exceder del 30% de sus rendimientos íntegros declarados.
- d) Deberán cumplirse durante el periodo impositivo todas las obligaciones formales y de información, control y verificación que reglamentariamente se determinen.
- e) Que no perciban rendimientos del trabajo en el periodo impositivo.
- f) Que al menos el 70% de los ingresos del periodo impositivo estén sujetos a retención o ingreso a cuenta».

El objetivo de la citada reforma no es otro que el de la incorporación de los «trabajadores autónomos económicamente dependientes» para que se beneficien de la aplicación de una reducción análoga a la prevista en relación con los rendimientos del trabajo. Se amplía así el ámbito de la reducción del rendimiento neto de actividades económicas análoga a la reducción general de los rendimientos netos del trabajo, extendiendo su aplicación a estos trabajadores autónomos económicamente dependientes, a los que antes no les resultaba aplicables. De este modo, si bien se mantiene con carácter general el requisito necesario para acceder a la reducción y consistente en que la totalidad de los ingresos procedan de un único cliente, tratándose de estos trabajadores autónomos dependientes se excepciona la aplicación del referido requisito, admitiéndose que los ingresos procedentes de su cliente principal puedan ser inferiores al 100% pero superiores al 75% de los ingresos totales.

Dentro del Impuesto sobre Sociedades (IS), y respecto de los grupos fiscales, se incorpora la **simplificación de las obligaciones formales de los grupos fiscales**. Con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011, se modifica el apartado 6 del art. 70 Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado mediante RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLIS), que queda redactado de la siguiente forma: «6. La sociedad dominante comunicará los acuerdos mencionados en el apartado 1 de este artículo a la Administración tributaria con anterioridad al inicio del periodo impositivo en que sea de aplicación este régimen.

Asimismo, cuando se produzcan variaciones en la composición del grupo fiscal, la sociedad dominante lo comunicará a la Administración tributaria, identificando las sociedades que se han integrado en él y las que han sido excluidas. Dicha comunicación se realizará en la declaración del primer pago fraccionado al que afecte la nueva composición».

Al amparo de dicha modificación se prevé la realización de una comunicación de las modificaciones en la composición del grupo en dicho régimen fiscal. Dicha comunicación habrá de efectuarse en la declaración del primer pago fraccionado al que afecte la nueva composición, adjuntando en su caso los correspondientes acuerdos. A tal efecto se añade una disposición transitoria 32.^a al TRLIS en virtud de la cual, en el supuesto de grupos fiscales que tributen en el régimen de consolidación fiscal en el periodo impositivo que estuviese en curso al 1 de enero de 2011, respecto de las modificaciones en la composición de ese grupo producidas en dicho periodo con anterioridad a esa fecha, la comunicación a que se refiere el art. 70.6 de la Ley se realizará en la declaración del primer pago fraccionado del grupo que deba presentarse con posterioridad a dicha fecha, efectuándose la comunicación de las modificaciones producidas con posterioridad a esa fecha en la declaración del primer pago fraccionado al que afecte la nueva composición.

Igualmente, dentro del IS, y en el ámbito de las actividades de Investigación y Desarrollo e Innovación Tecnológica (I+D+i), se mejoran las deducciones fiscales previstas al efecto, elevándose el porcentaje de deducción por innovación tecnológica del 10% al 12% de los gastos efectuados en el periodo impositivo por dicho concepto, sin que sean de aplicación los coeficientes establecidos en el apartado 2 de la disposición adicional 10.^a de la Ley. Asimismo, es objeto de modificación el art. 44.1 TRLIS, relativo a las normas comunes por deducciones, elevándose el porcentaje del límite conjunto de deducción del 50% al 60% ⁽¹⁾.

Con la finalidad de impulsar los medios telemáticos en las relaciones con la Administración tributaria, **se sustituyen determinadas obligaciones de publicación de las Administraciones tributarias en boletines oficiales por la posibilidad de publicación en sede electrónica.** Así, de conformidad con lo dispuesto por el art. 112 L 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), en su nueva redacción, en aquellos supuestos en los que no resulte posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar.

En este supuesto se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, por alguno de los siguientes medios. En primer lugar, en la sede electrónica del organismo correspondiente, en las condiciones establecidas en los arts. 10 y 12 L 11/2007, de 22 de junio, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos. A tal efecto se prevé que la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) publique por este medio los anuncios correspondientes a las notificaciones que deba practicar, en ejercicio de las competencias que le corresponden en aplicación del sistema tributario estatal y aduanero y en la gestión recaudatoria de los recursos que tiene atribuida o encomendada. Por su parte, las restantes Administraciones tributarias, cuando opten por este medio de publicación, deberán hacerlo de forma expresa mediante disposición normativa de su órgano de gobierno publicada en el boletín oficial correspondiente y en la que se haga constar la fecha en la que empieza a surtir efectos.

Como segundo medio, se sitúa el *Boletín Oficial del Estado* o los boletines de las Comunidades Autónomas o de las provincias, según la Administración de la que proceda el acto que se pretende notificar y el ámbito territorial del órgano que lo dicte. La publicación en el boletín oficial correspondiente se efectuará los días 5 y 20 de cada mes o, en su caso, el inmediato hábil posterior, si bien cada Administración tributaria podrá convenir con el boletín oficial correspondiente a su ámbito territorial de competencias que todos los anuncios anteriormente indicados, con independencia de cuál sea el ámbito territorial de los órganos de esa Administración que los dicten, se publiquen exclusivamente en dicho boletín oficial. El Convenio, que será de aplicación a las citaciones que deban anunciarse a partir de su publicación oficial, podrá contener previsiones sobre recursos, medios adecuados para la práctica de los anuncios y fechas de publicación de los mismos ⁽²⁾.

En la publicación en la sede electrónica y en los boletines oficiales ha de constar la relación de notificaciones pendientes con indicación del obligado tributario o su representante, el procedimiento que las motiva, el órgano competente de su tramitación y el lugar y plazo en que el destinatario de las mismas deba comparecer para ser notificado. En todo caso, la comparecencia deberá producirse en el plazo de quince días naturales contados desde el siguiente al de la publicación en la sede electrónica o la publicación del anuncio en el correspondiente boletín oficial. Transcurrido dicho plazo sin comparecer, la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado. Y cuando, al inicio de un procedimiento o de cualquiera de sus trámites, se entiendan notificados por no haber comparecido el obligado tributario o

su representante, se le tendrá por notificado de las sucesivas actuaciones y diligencias de dicho procedimiento, manteniéndose el derecho que le asiste a comparecer en cualquier momento del mismo. No obstante aquellas liquidaciones que se dicten en el procedimiento y los acuerdos de enajenación de los bienes embargados deben ser notificadas con arreglo a lo anteriormente indicado.

Por otra parte, **se regula la responsabilidad por incumplimiento de las normas de Derecho comunitario**, generalizando la regulación ya presente en parte de la normativa sectorial. Con carácter general, las Administraciones Públicas y cualesquiera otras entidades integrantes del Sector público que, en el ejercicio de sus competencias, incumplieran obligaciones derivadas de normas del Derecho de la Unión Europea, dando lugar a que el Estado español fuese sancionado por las instituciones europeas, asumirán, en la parte que les sea imputable, las responsabilidades que se devenguen de tal incumplimiento. A tal efecto es el Consejo de Ministros, previa audiencia de las Administraciones o entidades afectadas, el órgano competente para declarar la responsabilidad por dicho incumplimiento y acordar, en su caso, la compensación de dicha deuda con las cantidades que deba transferir el Estado a la Administración o entidad responsable por cualquier concepto, presupuestario y no presupuestario. En dicha resolución que se adopte, se tendrán en cuenta los hechos y fundamentos contenidos en la resolución de las instituciones europeas, recogiendo los criterios de imputación tenidos en cuenta para declarar la responsabilidad y acordándose la extinción total o parcial de la deuda. Dicho acuerdo se publicará en el *Boletín Oficial del Estado* ⁽³⁾.

A través de la adopción de la presente regulación lo que persigue el Gobierno es no pagar los excesos económicos en los que incurran las Comunidades Autónomas. Con base en ello se establece que las Administraciones y los entes públicos que incumplan normas del Derecho de la Unión Europea deberán asumir el pago de las sanciones que le sean impuestas al Estado español por esas infracciones. Esta fórmula —que ya se introdujo en la transposición de la Directiva de Servicios— no solo se refiere a las sanciones por ayudas públicas ilegales a empresas o infracciones de Directivas. Además, también blindará al Estado frente a los incumplimientos futuros de los compromisos del déficit regional o local, ya que la UE pretende articular un régimen sancionador —más duro que el actual, y vinculante— para los países que superen el tope exigido ⁽⁴⁾.

Así las cosas se refuerza el blindaje de la Administración Central aludiendo a que el importe de la sanción se podrá detraer de compromisos futuros de financiación, al señalarse que el Consejo de Ministros, previa audiencia de las Administraciones o entidades afectadas, será el órgano competente para declarar la responsabilidad por dicho

incumplimiento y acordar, en su caso, la compensación de dicha deuda con las cantidades que deba transferir el Estado a la Administración o entidad responsable por cualquier concepto (presupuestario y no presupuestario). Asimismo se habilita al Gobierno para desarrollar reglamentariamente estos procedimientos, ya que el Consejo de Estado había puesto de manifiesto en un informe que esta disposición no concretaba cómo se deben compensar las deudas una vez distribuidas las responsabilidades.

Para finalizar, **otras modificaciones normativas** a las que cabe hacer referencia son, por ejemplo, la relativa al art. 117 bis L 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, encargado de regular las solicitudes de devolución de empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, Islas Canarias, Ceuta y Melilla, correspondientes a cuotas soportadas por operaciones efectuadas en la Comunidad con excepción de las realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto. De conformidad con lo dispuesto por el citado precepto en su actual redacción, aquellos empresarios o profesionales que estén establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, Islas Canarias, Ceuta y Melilla, han de solicitar la devolución de las cuotas soportadas por adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas en la Comunidad, con excepción de las realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, mediante la presentación por vía electrónica de una solicitud a través de los formularios dispuestos al efecto en el portal electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. La recepción y la tramitación de dicha solicitud deberán llevarse a cabo a través del procedimiento que se establezca reglamentariamente.

Asimismo, la L 2/2011 añade una nueva disposición adicional 31.^a en la L 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del IRPF, en relación con los rendimientos derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones, y en virtud de la cual, tratándose de rendimientos del trabajo que deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores que se imputen en un periodo impositivo que finalice con posterioridad a 4 de agosto de 2004, a efectos de la aplicación de la reducción del 40%, prevista en el art. 18.2 de la citada Ley, 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.

De este modo se incorpora a la norma legal el tratamiento fiscal de los rendimientos del trabajo derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones regulado en el Reglamento del IRPF, aprobado, como es sabido, mediante RD 439/2007, de 30 de marzo. Concretamente, son objeto de elevación a rango legal los requisitos necesarios para

considerar que el rendimiento del trabajo derivado del ejercicio de las opciones de compra tiene un periodo de generación superior a dos años y que no se obtiene de forma periódica o recurrente, consistentes en que se ejerciten una vez transcurridos más de dos años a contar desde la fecha de su concesión y que no se concedan anualmente sin que, en consecuencia, se introduzca modificación alguna en el tratamiento fiscal de tales rendimientos. E igualmente son objeto de elevación a rango legal los requisitos necesarios para poder considerar que el rendimiento del trabajo derivado del ejercicio de las opciones de compra tiene un periodo de generación superior a dos años y que no se obtiene de forma periódica o recurrente, cuando el impuesto correspondiente a tales rendimientos se hubiese devengado desde el 5 de agosto de 2004 hasta el día anterior a la fecha de entrada en vigor de la Ley. Al igual que sucede en el supuesto anteriormente indicado, la norma se limita a mantener el tratamiento fiscal vigente durante dicho periodo.

Con efectos desde el 1 de enero de 2011 se añade una nueva disposición adicional 32.^a en la L 35/2006, relativa a la escala autonómica aplicable a los residentes en Ceuta y Melilla, y por virtud de la cual la escala de gravamen prevista en la disposición transitoria 15.^a de la citada Ley resulta de aplicación a los contribuyentes que tengan su residencia habitual en Ceuta o Melilla.

Por último, son objeto de modificación las letras k) y l) del apartado 1 del art. 14 RDLeg. 5/2004, de 5 de marzo, del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, TRLIRNR).

Como seguramente se recordará, con efectos desde el 1 de enero de 2010 el art. 4 L 2/2010, de 1 marzo, añadió una nueva letra k) al citado art. 14.1 RDLeg. 5/2004, de 5 de marzo, declarándose exentas del IRNR las rentas derivadas de los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por fondos de pensiones equivalentes a los regulados en el Texto Refundido de la Ley de Planes y Fondos de Pensiones aprobado mediante RDLeg. 1/2002, de 29 de noviembre, que sean residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o por establecimientos permanentes de dichas instituciones situados en otro Estado miembro de la Unión Europea.

En efecto, la citada L 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria, introdujo diversas modificaciones en el RDLeg. 5/2004, de 5 de marzo, relativas, en esencia, a sus arts. 14, 24 y 31, que tuvieron por objeto favorecer las libertades de circulación de trabajadores, de prestación de servicios y de movimiento de capitales, de acuerdo con el Derecho comunitario. A resultas de dichas modificaciones se declararon exentos los dividendos y

participaciones en beneficios obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por fondos de pensiones equivalentes a los regulados en el Texto Refundido de la Ley de Planes y fondos de pensiones, aprobado mediante RDLeg. 1/2002, de 29 de noviembre, que sean residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, o por establecimientos permanentes de dichas instituciones situados en otro Estado miembro de la Unión Europea. Por otra parte, se establecieron diversas reglas especiales para la determinación de la base imponible correspondiente a rentas que se obtengan sin mediación de establecimiento permanente por contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea.

Asimismo, con efectos desde el 1 de enero de 2010, la citada L 2/2010, de 1 de marzo, a través de su art. 4, otorgó una nueva redacción al art. 14.1.l) RDLeg. 5/2004, añadiendo el presente supuesto de exención, al amparo del cual se encuentran exentas del IRNR las rentas derivadas de los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por las Instituciones de Inversión Colectiva reguladas 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. Ahora bien, en ningún caso la aplicación de esta exención podrá dar lugar a una tributación inferior a la que hubiera resultado de haberse aplicado a dichas rentas el mismo tipo de gravamen por el que tributan en el IS las Instituciones de Inversión Colectiva domiciliadas en territorio español.

Pues bien, la Ley de Economía Sostenible añade un nuevo párrafo en el texto de dicha letra k) del art. 14.1 TRLIRNR, así como en el de la letra l) del citado precepto, de conformidad con el cual lo dispuesto en ambas letras se aplicará igualmente a los fondos de pensiones equivalentes residentes en los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo siempre que éstos hayan suscrito con España un Convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria.

(1)

Concretamente, el apartado 1 del art. 44 TRLIS queda redactado de la siguiente forma: «1. Las deducciones previstas en el presente Capítulo se practicarán una vez realizadas las deducciones y bonificaciones de los Capítulos II y III de este Título.

Las cantidades correspondientes al periodo impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos. No obstante, las cantidades correspondientes a las deducciones previstas en los arts. 35 y 36 de

esta Ley, podrán aplicarse en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos.

El cómputo de los plazos para la aplicación de las deducciones previstas en este Capítulo podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del periodo de prescripción, se produzcan resultados positivos, en los siguientes casos:

- a) En las entidades de nueva creación.
- b) En las entidades que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos, sin que se considere como tal la aplicación o capitalización de reservas.

El importe de las deducciones previstas en este Capítulo a las que se refiere este apartado, aplicadas en el periodo impositivo, no podrán exceder conjuntamente del 35% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones. No obstante, el límite se elevará al 60% cuando el importe de la deducción prevista en los arts. 35 y 36, que correspondan a gastos e inversiones efectuados en el propio periodo impositivo, exceda del 10% de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones».

[Ver Texto](#)

(2)

Dichos anuncios podrán exponerse asimismo en la oficina de la Administración tributaria correspondiente al último domicilio fiscal conocido. Y, en caso de que el último domicilio conocido radicara en el extranjero, el anuncio se podrá exponer en el consulado o sección consular de la embajada correspondiente.

[Ver Texto](#)

(3)

Con carácter adicional se habilita al Gobierno para desarrollar reglamentariamente lo indicado con anterioridad, regulando las especialidades que resulten aplicables a las diferentes Administraciones Públicas y entidades reseñadas.

[Ver Texto](#)

(4)

Recuérdese a este respecto que la Administración Central cumple, por ahora, con el calendario de reducción del agujero de las cuentas públicas, si bien nueve Comunidades Autónomas superaron en 2010 el tope del 2,4% que se les había fijado.

[Ver Texto](#)

