

REFORMAS FISCALES FRENTE A LA CRISIS ECONÓMICA EN ESPAÑA

Leonor M^a PÉREZ DE VEGA

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Valladolid.*

SUMARIO

I. INTRODUCCIÓN. II. LAS MEDIDAS DE GASTO PÚBLICO. LA LUCHA CONTRA EL DÉFICIT PÚBLICO Y LA BÚSQUEDA DE LA ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA Y LA SOSTENIBILIDAD FINANCIERA. A. Las medidas de índole presupuestaria. B. La Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. C. Los mecanismos adicionales de financiación para las Comunidades Autónomas y los Entes locales. III. LAS REFORMAS EN MATERIA TRIBUTARIA. A. En las disposiciones de carácter general. B. En el sistema tributario estatal. C. En el sistema tributario local. IV. CONCLUSIONES.

I. INTRODUCCIÓN

En noviembre de 2011 el partido popular con Mariano Rajoy al frente ganó las elecciones y se produjo un cambio de gobierno en España, después de 8 años de un gobierno socialista y en medio de una profunda crisis económica. Los cambios de gobierno desde que comenzará la crisis económica en la eurozona ha sido casi una constante, ya que también en Francia se produjo un cambio de gobierno pero a la inversa, así como en Portugal, Grecia, o el caso particular de Italia. Estos cambios de gobierno han ido acompañados, como reza el título de este trabajo, de una batería de reformas de toda índole para hacer frente a la citada crisis. La finalidad principal del presente trabajo no es otra que destacar o poner el énfasis en las principales reformas operadas en materia financiera durante el 2012, ya que abarcar todas ellas con una mínima profundidad exige un estudio más amplio.

La causa o justificación de las medidas fiscales, se puede pensar que está implícita en la crisis económica y financiera, pero se debe ir más allá, por que los problemas de deuda y déficit públicos han sido una constante en la eurozona desde hace una década; no obstante, sus orígenes y motivos no pueden ser ahora objeto de este estudio. Basten estas reflexiones para centrar el objeto de este trabajo, y que las citadas medidas ya se veían venir cuando se concretaron los niveles de déficit público con los que se iba a cerrar el ejercicio 2011, y la necesaria prórroga de los Presupuestos Generales de Estado para 2012. El cambio de Gobierno y las malas perspectivas económicas solo las han puesto en marcha y es de esperar que el 2013 se siga por la misma senda de reformas.

La importante desviación del saldo presupuestario de un 6% previsto por el anterior ejecutivo, al 8,51% para el 2011, hacían pronosticar este rosario de medidas (en palabras de la Vicepresidenta del Gobierno, «*el inicio del inicio*») orientadas, según el título y la exposición de motivos que reza en casi todas ellas, a la corrección del déficit público y la vuelta a la senda de la estabilidad presupuestaria.

Si se fija la mirada en el conjunto de medidas adoptadas, es necesario destacar no solo la amplitud de los temas abordados, sino también la norma legal utilizada en el 90% de los casos. Desde la reforma laboral (Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral), hasta los ámbitos educativos (Real Decreto-Ley 14/2012, bautizado como de medidas urgentes de racionalización del gasto público en el ámbito educativo)¹, pasando por el sector de la dependencia, de las administraciones públicas, el sector financiero, hasta los deudores hipotecarios, la jornada de trabajo de los funcionarios, y un largo etc. El otro aspecto apuntado, es el relativo a la norma legal utilizada hasta en 19 ocasiones, el Real Decreto-Ley (RD-Ley) que consagra el artículo 86.1 de la Constitución Española (en adelante CE).

La CE exige que el RD-Ley, como instrumento de producción normativa, cumpla dos requisitos: primero «*la extraordinaria y urgente necesidad*»; y segundo: la no afectación «*al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título Primero, al régimen de las Comunidades Autónomas, ni al derecho electoral general*». El primero de los requisitos, «*extraordinaria y urgente necesidad*» se puede producir en alguna de las últimas situaciones, como es el caso que luego se comentará, de la necesaria prórroga de los Presupuestos Generales del Estado de 2011 para 2012, pero en el resto de situaciones se ha visto más la urgencia del Gobierno que la de la propia situación. El RD-Ley es una medida excepcional y como tal se debe adoptar, de ahí la preceptiva convalidación o derogación por el Congreso en el plazo de un mes. No se debe abusar de él, puesto que se sustrae a la norma del necesario debate parlamentario, máxime cuando el actual Gobierno tiene mayoría absoluta para convalidar todos los Decretos-Leyes.

Pero no todo han sido Decretos-Leyes, en determinadas materias como la antes apuntada reforma laboral o la prevención del fraude fiscal, se han dictado leyes (el Tribunal Constitucional había declarado que una reforma estructural del mercado laboral era inconstitucional); y en otras, ha sido necesaria la regulación mediante Ley Orgánica, como la estabilidad presupuestaria, ya que la materia afectaba no solo al Estado y Entes Locales, sino también a las Comunidades Autónomas.

¹ Llama la atención que la eficiencia en el sistema educativo esté relacionada con el equilibrio presupuestario, pues como luego se verá se utiliza esta norma para introducir una reforma en el Impuesto de Sociedades.

A propósito de la estructura del trabajo, es preciso advertir que las siguientes páginas se van a centrar básicamente en las principales medidas y reformas fiscales, tanto desde el punto de vista del ingreso como del gasto público, y que al igual que ha ocurrido en otros Estados miembros de la eurozona con altos niveles de déficit público, y con el acecho continuo de los mercados financieros, se han aprobado bajo la amenaza del control del déficit público y la necesaria garantía de la estabilidad presupuestaria. Debido al amplio número de medidas adoptadas, solo es posible hacer una relación descriptiva de las mismas, separando aquellas centradas en la materia de gasto público, de las que afectan a los ingresos, y en especial, a los de carácter tributario. Esta precisión es necesaria, porque algunas medidas están relacionadas con la deuda pública, ingreso público de carácter crediticio, pero que como magnitud global de endeudamiento público que conlleva la necesaria amortización de la misma y el pago de intereses, la relacionaremos en el ámbito de los gastos públicos. En aquellos puntos en los que la medida adoptada sea especialmente reseñable se hará más hincapié.

Por lo que se refiere a las medidas tributarias (tampoco se puede ser exhaustivo), se van a separar las que afectan a disposiciones generales de índole tributaria, de las que afectan a figuras tributarias en particular. Y para una mayor claridad expositiva se diferenciará entre las medidas en la tributación estatal y el la tributación local. En cada uno de estos ámbitos, se destacarán las principales medidas que han supuesto la reforma de las principales figuras impositivas en 2012.

II. LAS MEDIDAS DE GASTO PÚBLICO. LA LUCHA CONTRA EL DÉFICIT PÚBLICO Y LA BÚSQUEDA DE LA ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA Y LA SOSTENIBILIDAD FINANCIERA

La mayor parte de las medidas adoptadas en España durante el 2012, incluyendo las que siendo aprobadas en 2011 han entrado en vigor el 1 de enero de 2012, llevan incorporado en su título términos como: «*medidas para corregir el déficit público*» (RD-Ley 20/2011, de 30 de diciembre); «*medidas para la reducción del déficit público*» (RD-Ley 12/2012, de 30 de marzo); o «*estabilidad presupuestaria y fomento de la competitividad*» (RD-Ley 20/2012, de 13 de julio). En estas normas se recogen medidas de todo tipo, como se verá a lo largo de este trabajo, pero ahora es el momento de indicar las que recaen sobre el gasto público.

Es preciso apuntar que las medidas enfocadas desde la vertiente del gasto público en sentido estricto, esto es, aquellas salidas de fondos del patrimonio de un ente público con la finalidad de satisfacer las necesidades económicas que le compete atender, y cuya ordenación jurídica se suele identificar con el Derecho Presupuestario. Asimismo, habrá que hacer referencia de forma más precisa a las que afectan al estricto control del déficit público y de la deuda pública en

cumplimiento del mandato constitucional (artículo 135 CE), así como a las adoptadas para hacer frente a los compromisos de financiación de los propios entes públicos.

Por lo tanto, a continuación se recogen las medidas presupuestarias de menor calado, para después ahondar en aquellas que han supuesto un importante cambio en 2012, como la Ley Orgánica de Estabilidad o los mecanismos adicionales de financiación.

A. LAS MEDIDAS DE ÍNDOLE PRESUPUESTARIA

En primer lugar, se va a hacer referencia la necesaria *prórroga de los Presupuestos Generales del Estado* (en adelante LPGE) *del ejercicio anterior (2011) al 2012*, ya que toda LPGE tiene una vigencia temporal limitada a un año, y ante la celebración de las elecciones generales el día 20 de noviembre de 2011, las Cortes Generales, ya disueltas, no podían aprobar antes del 1 de enero de 2012 una nueva LPGE para ese año.

La prórroga de los presupuestos es automática e indefinida, se produce en cuanto se alcanza el día 1 de enero del ejercicio correspondiente sin que se hayan aprobado los nuevos presupuestos y hasta que se éstos se aprueben². No es necesario acto alguno del Gobierno o de las Cortes Generales que la declaren. No obstante, suele ser frecuente, en estos casos, que el Gobierno publique un Decreto-Ley, cuya finalidad es dictar normas complementarias para el período de tiempo que transcurra hasta la entrada en vigor de los nuevos presupuestos. A este respecto, el 1 de enero de 2012 se produce la prórroga general de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2011, y de forma complementaria se aprueba el RD-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, *de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público* (BOE del 31). De las medidas contenidas en la LPGE 2011 que se prorroga se excluyen las medidas tributarias, ya que podrían tener repercusiones en el déficit público y en la estabilidad presupuestaria. Razón por la cual se dicta el ya el citado RD-Ley 20/2011 de 30 de diciembre, cuyo contenido en los aspectos tributarios será objeto de examen en el apartado III de este trabajo, dedicado a las medidas tributarias.

Y en segundo lugar, y siguiendo con la materia presupuestaria procede referirse a la *Ley 3/2012, de 29 de junio, que aprobó los Presupuestos Generales del Estado para 2012* (BOE de 30 de junio). Unos presupuestos necesarios para introducir las previsiones de carácter presupuestario, que no eran susceptibles de

² Como señala el artículo 134.4 de la CE: «Si la Ley de Presupuestos no se aprobara antes del primer día del ejercicio económico correspondiente, se considerarán automáticamente prorrogados los Presupuestos del ejercicio anterior hasta la aprobación de los nuevos».

ser prorrogadas. Son los primeros presupuestos que se elaboran partiendo del principio de estabilidad presupuestaria para todas las Administraciones públicas que ahora recoge el artículo 135 de la CE.

Como reflexión general cabe señalar, que en términos generales la LPGE para 2012 se apoya en unas previsiones demasiado «optimistas» sobre la evolución de la economía española, y en particular de los ingresos públicos a recaudar. Asimismo, concreta las medidas necesarias para garantizar el cumplimiento de los compromisos de España con la sostenibilidad de las finanzas públicas, que conjuntamente con las reformas que se estaban poniendo en marcha, se veían como el soporte sobre el que se asentaría la recuperación económica. Ahora bien, no dejan de ser unos presupuestos austeros, con una reducción de gasto público en todos los Ministerios, salvo el gasto en pensiones y los créditos para gastos financieros (lógicos ante el crecimiento de la deuda pública). Asimismo, se recogen unas medidas de consolidación fiscal por un importe muy superior para cumplir con los objetivos de déficit público. En términos globales, las medidas de ajuste presupuestario se cifran en 27.300 millones de euros (2,5% del PIB), frente a los 17.800 millones imprescindibles para reducir el déficit estatal en 1,6 puntos (del 5,1% al 3,5%). Con estos Presupuestos parecía complicado asumir que los recortes que se debían producir en todas las Administraciones no situarían la caída del PIB en este año por encima del 2%.

B. LA LEY ORGÁNICA DE ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA Y SOSTENIBILIDAD PRESUPUESTARIA

Una de las normas más importantes en materia de presupuestaria aprobadas este año ha sido, sin duda, la *Ley Orgánica 2/2012, de 27 de marzo, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera* –en adelante LOEPSF– (BOE de 30 de abril). Esta ley orgánica deroga las normas en materia de estabilidad presupuestaria vigentes hasta la fecha (en concreto, Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, así como el Texto Refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 de diciembre). Es un cambio importante, por lo que conviene detenerse siquiera brevemente y destacar las novedades que introduce.

Se trata de un texto legal complejo que incorpora todas las exigencias, y alguna más, derivadas de la normativa europea al respecto. Los objetivos de esta nueva LOEPSF son encomiables. A saber, desarrollar el nuevo artículo 135 de la CE, garantizar la sostenibilidad presupuestaria de todas las Administraciones Públicas, y sobre todo fortalecer la confianza de la economía española en los mercados financieros, así como los compromisos de España con la Unión Europea (UE) en materia de estabilidad presupuestaria.

Esta premisa de utilizar primero la reforma de la CE, y luego una Ley Orgánica para generar confianza en los mercados financieros, y así decirles que tenemos la capacidad necesaria para controlar nuestra deuda y gasto públicos, no parece lo más adecuado desde el punto de vista de la técnica jurídica. A los mercados tampoco parece que les haya apaciguado. No hay que perder de vista, que ya existe una obligación para España establecida en las disposiciones comunitarias en materia de estabilidad presupuestaria (El Pacto de Estabilidad y Crecimiento); y que el artículo 135 de la CE y la nueva LOEPSF colocan al Estado español en una posición de rigidez no conocida en otros escenarios europeos, y con un escaso margen de maniobra.

Un primer cambio que introduce la LOEPSF y que se quiere destacar, es que se consolida como un texto único para garantizar, aún más, la estabilidad presupuestaria, la sostenibilidad financiera en los términos de limitar la deuda pública y el gasto público de todas las Administraciones Públicas (artículo 2). En consecuencia, es aplicable a la Administración central, a las Comunidades Autónomas (CCAA), a las Corporaciones Locales (CCLL) y a la Seguridad Social. También quedan sometidos a esta ley todas las disposiciones legales y reglamentarias, actos, contratos, etc., que afecten a los gastos e ingresos públicos de los sujetos anteriores (artículo 7.3).

Un segundo cambio hay que buscarlo en la estructuración de los principios generales en la materia, y que se sintetiza del siguiente modo:

- Mantiene los principios de la legislación anterior, esto es, estabilidad presupuestaria, pluralidad, transparencia, eficacia y eficiencia en la asignación de los recursos públicos.

- Refuerza el principio de estabilidad presupuestaria mediante el principio de sostenibilidad financiera (ligado a los límites de deuda y déficit públicos), que aparece como una novedad en la LOEPSF, pero que ya fue introducido por la Ley 2/2011, de 4 de marzo, *de Economía Sostenible*.

- Introduce dos nuevos principios: la responsabilidad y lealtad institucional, dirigidos estos últimos a las CCAA y CCLL, al considerar que Estado es el máximo garante del cumplimiento de la estabilidad y por tanto no asumirá ni responderá de los compromisos adquiridos por las anteriores (artículos 8 y 10).

Ahora bien, el principio de estabilidad presupuestaria cambia de significado una vez más. En el 2001 se entendía por «estabilidad» la situación de equilibrio o superávit nominal, lo que equivalía a un déficit cero. Tras la reforma de 2006 se añadió la expresión «a lo largo del ciclo», lo que supuso su flexibilización. Ahora la LOEPSF la define como «*la situación de equilibrio o superávit estructural*» (artículo 3.1), algo difícil de instrumentar en la práctica, y en consecuencia de controlar.

El tercero de los cambios reside en los instrumentos legales para garantizar las reglas fiscales: la estabilidad presupuestaria (artículo 11), la regla de gasto (artículo 12) y la deuda pública limitada (artículo 13) ¿Qué introducen estos conceptos en nuestro ordenamiento jurídico presupuestario?

Por lo que atañe a la regla de la estabilidad presupuestaria, con carácter general, todas las Administraciones Públicas deben de cumplir con el objetivo de la estabilidad presupuestaria (equilibrio o superávit), y sólo se admitirá un déficit estructural del 0,4% del Producto Interior Bruto (PIB) a partir del 2020, para el Estado y las CCAA en el supuesto de reformas estructurales con efectos presupuestarios a largo plazo. Para las CCLL los límites son mayores, ya que es obligatorio el déficit cero, y hay una prohibición expresa al endeudamiento.

De manera excepcional, pueden incurrir en déficit estructural si da una de las circunstancias siguientes: catástrofes naturales, recesión económica grave o situaciones de emergencia extraordinaria (expresión que podría incluir todo tipo de situaciones, artículo 11.2). Estas circunstancias serán apreciadas por la mayoría absoluta del Congreso de los Diputados, al Senado no se le tiene en cuenta. La LOEPSF sólo define la recesión económica grave para remitirse, como en tantas partes, a la normativa europea. En todo caso, ante tales circunstancias se requerirá un plan de reequilibrio (artículo 22).

La LOEPSF opta por utilizar uno de los términos más discutidos por los economistas, como es el relativo al «déficit estructural», y que define como «*el déficit ajustado del ciclo, neto de las medidas excepcionales y temporales*»; es decir, gastar más de lo que se ingresa cuando la economía está en situación de pleno empleo (sin tener en cuenta los cambios cíclicos). Se prescinde del déficit público total en términos del PIB, tal y como aparece en el Pacto de Estabilidad y Crecimiento, para acudir a un término sobre el que no hay una fórmula homogénea y definida para todo Europa.

El artículo 135.5.b) de la CE, señala que a través de la citada LOEPSF se desarrollará: «*La metodología y el procedimiento para el cálculo del déficit estructural*» ¿Pero qué dice al respecto, artículo 11.6 de la citada Ley? Este precepto establece: «*para el cálculo del déficit estructural se aplicará la metodología utilizada por la Comisión Europea en el marco de la normativa de estabilidad presupuestaria*». En este punto tan importante se da una larga cambiada, ahora sí, a la normativa europea.

En lo que respecta a la regla de gasto, la Ley exige que el gasto no pueda aumentar por encima de la tasa de crecimiento del PIB de conformidad con la normativa europea. Esto va a suponer un importante recorte a la inversión pública, motor de estimulación del crecimiento económico sostenido, y tan necesario en nuestro país.

Aunque la regla del gasto trae causa en la normativa europea, ésta ya se introdujo para el Estado y CCLL, no así para las CCAA, por el RD-Ley 8/2011, de 1 de julio, *de medidas de apoyo a los deudores hipotecarios...*³. Con la LOEPSF, se puede afirmar que España se sitúa entre los Estados de la UE más

³ El artículo 3.dos del citado R.D-Ley modificaba la Ley General de Estabilidad Presupuestaria para introducir este término, en su artículo 8.bis.

rigurosos, con reglas más estrictas y con menor margen de maniobra; y nos preguntamos: ¿nos servirá esto para dar la tan ansiada credibilidad y confianza a los mercados para lograr el tan ansiado crecimiento económico? El tiempo nos lo dirá.

Lo que si resulta una novedad en la legislación española, que no en la europea tras los recientes cambios⁴, es la tercera y última regla fiscal, consistente en la limitación del nivel de deuda pública (esta no debe superar el 60% o el que establezca la UE). Por primera vez se produce un reparto vertical de los límites entre Estado, CCAA y CCLL (artículo 13), fijando un período transitorio hasta el 2020 para su cumplimiento, si bien en 2015 y 2018 se revisarán las sendas de la deuda y del déficit público.

La LOEPSF haciendo un paralelismo con la normativa europea recoge medidas de carácter preventivo, correctivo y coercitivo, que se pueden utilizar por el Estado frente a otras Administraciones territoriales (capítulo IV de la Ley). Alguna de estas medidas puede llevar a la Administración central a dirigir la política económica de un Ayuntamiento, no así de una Comunidad, y en su caso disolver los órganos de la Corporación Local (artículo 26.3).

Del conjunto del articulado es preciso destacar tanto el Capítulo V dedicado a la transparencia, artículos 27 y 28, porque la información es poder y se recabará por el Ministerio de Hacienda toda la que le sea posible; como el Capítulo VI que refuerza la planificación presupuestaria reproduciendo la normativa europea, lo que le lleva a definir el marco presupuestario a medio plazo (artículo 29).

De las disposiciones adicionales conviene prestar atención a la que lleva por título *Control de Constitucionalidad* (Disposición Adicional Tercera), ya que a través de la misma y por la vía del artículo 161.2 de la CE, el Gobierno podrá impugnar ante el Tribunal Constitucional cualquier actuación autonómica (no solo una ley, un reglamento, también un contrato autonómico), que infrinja los principios de estabilidad, y declarar la suspensión automática de la disposición. De este modo se desplaza a la Jurisdicción Contencioso-administrativa del enjuiciamiento de meros reglamentos o actos administrativos.

Para finalizar con este apartado dedicado a la LOEPSF, es necesario indicar que con pocos meses de vigencia se ponen en marcha los *Mecanismos adicionales de financiación para las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales*, a los que se refiere su Disposición Adicional primera. Aunque el examen de algunos de estos mecanismos se hará referencia al final de este apartado II, en concreto en la letra C), es preciso apuntar que la LOEPSF, en su redacción original, no permitía que el Estado pudiera avalar la deuda de una Comunidad Autónoma. Esto ha hecho necesario, si se querían poner en marcha todos los mecanismos de financiación, la reforma de la LOEPSF por la vía de urgencia, lo

⁴ Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza (TECG) en la Unión Económica y Monetaria, de marzo de 2012, ratificado por España mediante la LO 3/2012, de 25 de julio.

que se ha realizado por la Ley Orgánica 4/2012, de 28 de septiembre (BOE del 29 de septiembre).

Ahora bien, la modificación de la LOEPSF no solo ha permitido poner en marcha nuevos mecanismos de financiación dirigidos a las CCAA, y que se han sumado a los ya existentes, también pretende darles mayor flexibilidad temporal, al tiempo que se realiza una nueva distribución de la deuda pública entre las Administraciones públicas. De este modo, la reforma operada sobre la LOEPSF permite prorrogar los plazos de las medidas adicionales de financiación más allá del 2012, a cambio de un mayor control. Se añade una nueva Disposición Adicional cuarta a la LOEPSF relativa al cumplimiento del pago de los vencimientos de deudas financieras, introduciendo un término un tanto discrecional «riesgo de incumplimiento» del pago de los vencimientos de deuda financiera (que se le da un tratamiento más amplio que a la deuda pública), al incluir las necesidades derivadas del déficit permitido en 2012 y las liquidaciones negativas del sistema de financiación de 2008 y 2009.

Este riesgo será apreciado solo por el Gobierno, lo que supondrá la modificación de los planes de ajuste en marcha, y la adopción de medidas coercitivas del artículo 26 de la citada Ley. Hasta entonces la Ley solo recogía el riesgo de incumplimiento de los objetivos de estabilidad, deuda y regla de gasto. Esto otorga al Gobierno la posibilidad directa de intervención en una Autonomía que se sitúe en dicha situación de riesgo, y la obligación para aquella de disponer de planes de tesorería en los que aparezcan las previsiones necesarias para poder hacer frente a los vencimientos de deuda.

Finalmente señalar, que ante la necesidad de llevar a cabo una nueva distribución de la deuda pública entre las administraciones, la LO 4/2012, de 28 de septiembre, introduce una Disposición adicional única, relativa a la instrumentación del principio de sostenibilidad financiera, y en la que se establece que el endeudamiento que resulte de estos mecanismos adicionales de financiación no repercutirá en la Administración central a efectos de cumplir con el volumen de Deuda Pública que exige el Protocolo de Déficit excesivo, sino que computarán en las respectivas CCAA en la cuantía solicitada.

C. LOS MECANISMOS ADICIONALES DE FINANCIACIÓN PARA LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y LOS ENTES LOCALES

Para terminar con este apartado II, es preciso referirse a los distintos mecanismos, medios o instrumentos de financiación dirigidos a las CCAA y los EELL, a los que alude la ya citada Disposición Adicional primera de la LOEPSF. La cuestión es que algunos son previos a la propia LOEPSF, como es el caso de la línea ICO-CCAA-2012, y el plan de pago a proveedores de las CCAA y EELL. Los creados después de aprobarse la citada Ley, como es el caso del Fondo de Liquidez Autonómico para atender al rescate de aquellas CCAA que

lo soliciten, tal y como se apuntó anteriormente, han necesitado de la modificación de la misma LOEPSF.

La línea ICO-CCAA⁵ se crea como un mecanismo transitorio de financiación a las CCAA y ciudades con Estatuto de Autonomía, con una dotación inicial de 10.000 millones de euros ampliable a 15.000 millones de euros. El objetivo es prestar apoyo financiero a las CCAA, pero condicionado a que se cumplan los objetivos de disciplina fiscal y a un tipo de interés de mercado. La línea cubre dos tramos. El primero permite dotarlas de financiación para el pago de obligaciones pendientes contraídas con anterioridad al 1 de enero de 2012, asociadas al vencimiento de deuda financiera autonómica, y que venzan antes del 30 de junio de 2012 (tramo refinanciación). El segundo requisito es proporcionarlas liquidez para la cancelación de sus obligaciones pendientes de pago con sus proveedores, derivadas de la adquisición de suministros, realización de obras o prestación de servicios. Solo se podrán financiar obligaciones que hayan sido contabilizadas previamente como déficit de las respectivas CCAA (tramo proveedores).

La concesión de esta línea de liquidez viene sujeta a dos condiciones fundamentales:

1ª. La condicionalidad fiscal, es decir, las CCAA están obligadas a acordar con el Ministerio de Hacienda un plan de ajuste que garantice el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria.

2ª. La condicionalidad financiera. Las CCAA deberán remitir, aparte del informe presupuestario anterior al Ministerio de Hacienda, un informe al Ministerio de Economía de las operaciones realizadas de manera previa, como con posterioridad a que se produzca cada operación de endeudamiento.

¿Cómo se garantiza el dinero prestado? El principal, los intereses y la comisión de la financiación estarán cubiertos con las retenciones a efectuar a favor del ICO. A su vez, del 25 por 100 de los recursos del sistema de financiación de las CCAA en igualdad de rango con los créditos de la Hacienda Pública y de la propia Seguridad Social, y en los términos que establece la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, modificada por la Disposición Final Cuarta de la LOEPSF.

Por lo que se refiere al *Plan de pago a proveedores* y al *Fondo para su financiación en las ámbito de la EELL*, es preciso apuntar que son obra del RD-Ley 4/2012, de 24 de febrero, *por el que se determinan obligaciones de información*

⁵ Véase la resolución de 23 de febrero de 2012, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se define el principio de prudencia financiera aplicable a las operaciones de endeudamiento de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía que se acojan a la línea de financiación directa ICO-CCAA 2012. Asimismo, señalar que se está pensando en mantenerlo en 2013.

y procedimientos necesarios para establecer un mecanismo de financiación para el pago de proveedores de las entidades locales (BOE del 25); y del RD-Ley 7/2012, de 9 de marzo, por el que se crea el Fondo para la financiación de los pagos a proveedores (BOE del 10). Con estas medidas se pretende, como ya se hiciera con las CCAA, permitir a las EELL cancelar sus obligaciones pendientes de pago con sus proveedores, derivadas de la contratación de obras, suministros o servicios, que cumplan determinados requisitos y en el marco de la Ley de Contratos del Sector Público. Al igual que ocurre con las CCAA, se les exige unas obligaciones de suministro de información y un plan de ajuste. Este plan de pago a proveedores también se ha hecho extensible a las CCAA en el 2012 a través de Ley Orgánica 1/2012, de 3 de abril, por la que se excluye a determinados mecanismos de financiación, del ámbito de aplicación de la Disposición Adicional de la Ley Orgánica 3/2006, de 26 de mayo, de reforma de la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria⁶.

Para finalizar con este subapartado, queda por hacer referencia al último mecanismo creado para atender las continuas exigencias de liquidez de las CCAA, el *Fondo de Liquidez Autonómico* (conocido como el FLA), y que como ya se adelantara, ha sido necesario la reforma urgente de la LOEPSF de 27 de abril, ya que ésta no permitía su puesta en marcha. Este Fondo se aprueba por el RD-Ley 21/2012, de 13 de julio, *de medidas de liquidez de las Administraciones Públicas y en el ámbito financiero* (BOE de 14 de julio), en desarrollo de la Disposición Adicional primera de la LOEPSF⁷.

El principal objetivo del FLA es que el Estado pueda otorgar crédito a las CCAA, con el fin de solventar el pago de las deudas financieras pendientes⁸. A cambio se les exige que se sometan a un estricto plan de ajuste, bajo la supervisión y el control del Gobierno central. A través de este Fondo el Gobierno pretende inyectar hasta 18.000 millones de euros al mecanismo financiero estatal,

⁶ La citada DA 1ª lleva por título: No asunción por el Estado de obligaciones contraídas por las Comunidades Autónomas. «El Estado no asumirá ni responderá de los compromisos de las Comunidades Autónomas y de los entes vinculados o dependientes de ellas, sin perjuicio de las garantías financieras mutuas para la realización conjunta de proyectos específicos». De este modo se excluye al Fondo del ámbito de esta Disposición. Se complementa con el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera 6/2012 de 6 de marzo, por el que se fijan las líneas generales de un mecanismo extraordinario de financiación para el pago a los proveedores de las CCAA. Y el Acuerdo de la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos, de 22 de marzo de 2012, para la puesta en marcha de un mecanismo de financiación para el pago a los proveedores de las CCAA (BOE de 17).

⁷ Véase asimismo, la reciente Resolución de 25 de septiembre de 2012, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se define el principio de prudencia financiera aplicable a las operaciones de endeudamiento de las CCAA de régimen común y Ciudades con estatuto de autonomía que se acojan a la línea de financiación directa ICO-CCAA 2012 y al Fondo de Liquidez Autonómico (BOE de 9 de octubre de 2012).

⁸ En concreto, de las necesidades financieras, entendiéndose por tales: «los vencimientos de la deuda pública de las CCAA así como las cantidades adicionales necesarias para financiar su endeudamiento» (artículo 4.2 del RD-Ley 21/2012).

de los que 6.000 millones los aportará Loterías y Apuestas del Estado. El sistema supone una excepción del principio de responsabilidad del artículo 8 de la LOEPSF. La devolución de los créditos quedará garantizada por la retención de los recursos de financiación de cada Comunidad (artículo 15 del RD-Ley 21/2012, de 13 de julio).

Para poner en marcha el FLA, como ya se adelantara, ha sido necesario reformar por vía de urgencia la LOEPSF, ya que ésta no permitía como tal el rescate a las CCAA, o que el Estado avalase a las estas últimas (artículo 8.2 de LOEPSF).

El FLA viene a solventar el poco margen de maniobra que la LOEPSF deja a unas CCAA endeudadas, y que ante todo tienen que hacer frente al pago de los intereses de la deuda. Con todo, no se debe ver como un mecanismo para que las CCAA olviden sus compromisos de déficit público y tomen las medidas oportunas.

En esencia, el Fondo tiene más condiciones que el plan de proveedores antes mencionado, ya que el Ministerio de Hacienda puede proponer la modificación de los planes de ajuste de las CCAA, o encomendar a la Intervención General del Estado el ejercicio de misiones de control en el supuesto de que se detecten «riesgos de incumplimiento» (artículo 8 del RD-Ley 21/2012 de 13 de julio). La duda surge enseguida, ¿serán capaces las CCAA de cumplir esta vez? No pueden acudir a los mercados y necesitan acudir al Fondo, pero esto les dará mayor credibilidad.

III. LAS REFORMAS EN MATERIA TRIBUTARIA

El otro importante aspecto de la materia financiera afectada por las reformas del 2012, ha sido la vertiente de los ingresos, y en especial los de naturaleza tributaria. Las reformas emprendidas en esta materia, bajo el título del control o la reducción del déficit público, han supuesto la modificación no solo de normas generales como la Ley General Tributaria, o el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, sino también de las principales figuras de nuestro sistema tributario, en un intento, casi desesperado, de conseguir más ingresos⁹.

Para sistematizar estas reformas se van a exponer de manera separada aquellas que han afectado a normas de carácter general (como por ejemplo, la Ley General Tributaria), de aquellas que han recaído sobre tributos en particular, diferenciando a su vez entre en el ámbito territorial (estatal o local) en el que han

⁹ La cantidad estimada con las primeras medidas adoptadas por el RD-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público fue de 6.275 millones de euros.

incidido. Quedan fuera de este trabajo las que hayan adoptado cada Comunidad Autónoma en el ámbito de sus competencias, si bien se hará alguna referencia a aquellos tributos cedidos que han sido objeto de reformas puntuales.

A. EN LAS DISPOSICIONES DE CARÁCTER GENERAL

Las reformas que se van a exponer a continuación se circunscriben principalmente a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), ya que los preceptos modificados Texto Refundido 2/2004 de 5 de marzo, de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), se van a analizar en relación con los impuestos a los que afectan.

La primera de las reformas llevadas a cabo durante el 2012 en la LGT, es la operada por el ya mencionado RD-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, *de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público*. Esta reforma ha consistido principalmente en realizar la trasposición de la Directiva 2010/24/UE, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas¹⁰. De este modo, se modifican varios preceptos de la LGT para incorporar los principios y las normas jurídicas generales sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea, o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición, o de otros convenios internacionales. Las novedades introducidas se podrían dividir en dos grandes apartados. Un primer apartado, comprendería las modificaciones necesarias para acomodar la regulación general contenida en la LGT a los nuevos procedimientos (objeto de la LGT, el concepto de obligados tributarios, la prescripción, sanciones, etc.). Y el segundo apartado, abarcaría el nuevo Capítulo VI en el Título III que se incorpora a la LGT, y en el que se establece el procedimiento a seguir en materia de asistencia mutua, esto es, el intercambio de información, la recaudación de créditos y otros fines previstos para alcanzar su fin.

En definitiva, la incorporación a la LGT de la asistencia mutua supone una importante mejora en la colaboración entre los Estados miembros para hacer efectivos los derechos de los que son acreedores frente a los ciudadanos.

La segunda reforma operada sobre la LGT, además de ser considerada la más polémica y sobre la que se han vertido numerosos comentarios, que no es posible reflejar en este trabajo, es la relativa a *las regularizaciones fiscales voluntarias* mediante una *declaración tributaria especial*; la cual ha sido califi-

¹⁰ De lo establecido por la LGT, por asistencia mutua se puede entender aquel procedimiento de aplicación de los tributos que comprende actuaciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras análogas que el Estado español preste, reciba o desarrolle conjuntamente con la Unión Europea. Esta competencia se atribuye en exclusiva al Estado Español, y en concreto a la AEAT.

cada por la mayoría de la doctrina como una «amnistía fiscal». El RD-Ley 12/2012, de 30 de marzo, *por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público*, añade un nuevo apartado al artículo 180 y modifica la letra c), del apartado 1, del artículo 222 de la LGT. La finalidad de estas medidas es que los obligados tributarios que regularicen su situación tributaria antes de que la Administración Tributaria les notifique las deudas pendientes, queden exonerados parcialmente de la responsabilidad penal. Asimismo, los efectos de esta regularización se les aplicará cuando se satisfagan las deudas tributarias una vez haya prescrito el derecho de la Administración a su determinación (Disposición Final Primera, del RD-Ley 12/2012, de 30 de marzo).

Esta reforma se complementa con el procedimiento de regularización extraordinaria para bienes o derechos no declarados. En virtud de este procedimiento, y hasta el día 30 de noviembre de 2012, como fecha límite, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto sobre Sociedades (IS) o el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR), en tanto titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos, pueden presentar una declaración extraordinaria (*declaración tributaria especial*), para regularizar su situación tributaria e ingresar la cuantía resultante de aplicar al valor de los bienes o derechos un gravamen especial del 10%, sin que se les exija los intereses de demora, recargos ni sanciones¹¹.

Si la Administración Tributaria estima que el obligado tributario, antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación, ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, la regularización practicada le exoneraría de su responsabilidad penal, aunque la infracción, en su día cometida, pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública. Además, la Administración podrá continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal. En cuanto a los efectos de esta regularización, resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias en las que haya prescrito el derecho de la Administración a su determinación. De hecho se especifica que no se podrán considerar ingresos indebidos las cantidades pagadas que hayan permitido obtener la exoneración de responsabilidad penal, aunque correspondan a periodos prescritos administrativamente (artículo 221.c) de la LGT, modificado por el la Disposición Final primera del RD-Ley 12/2012, de 30 de marzo).

En este punto es necesario apuntar que el plazo legal de prescripción penal es de cinco años (artículo 131.1 del Código Penal), frente a los cuatro años del tributario (artículo 66.a) de la LGT), por lo que el citado RD-Ley que reforma la

¹¹ Este gravamen excepcional del 10% se aplicará a contribuyentes por el IRPF, IS e IRNR, por lo que no se hará referencia al mismo cuando se vean estos impuestos.

LGT extendería más allá la exoneración de responsabilidad penal, lo que no deja de introducir importantes dudas interpretativas. No en vano con la nueva redacción del artículo 180.2 de la LGT (DF primera del RD-Ley 12 /2012), parece que la Administración tributaria va a tener la capacidad de exonerar responsabilidades penales en caso de producirse la regularización voluntaria. Asimismo, cabe entender que la exoneración se aplicará tanto a los que acudan al procedimiento extraordinario que recoge el RD-Ley 12/2012, como aquellos que vayan por la vía ordinaria.

Desde la aprobación de este régimen de regularización voluntaria excepcional, muchas han sido las críticas recibidas, no sólo por la medida en sí, ya que en plano jurídico algunos de nuestros principios constitucionales que informan los tributos se pueden ver más que tocados. Por ejemplo, el principio de generalidad, ya que no beneficia a todos, sino a los defraudadores; o el principio de capacidad económica al tributar menos que el resto de obligados tributarios. Otras dudas que han surgido sobre este proceso de regularización extraordinaria las han puesto de manifiesto los asesores de los clientes que pudieran beneficiarse de esta medida, ya que la propia Administración ha ido dictando normas aclaratorias con cuenta gotas¹².

Dicho esto, solo resta apuntar que con la aprobación de esta medida el Gobierno consideró que iban a aflorar unos 2.500 millones de euros, y en julio de 2012 solo se había recaudado un 2%, 50 millones, por lo que ante su poca efectividad el Ministerio de Hacienda ha dejado de dar información sobre la misma. Parece ser que con las últimas aclaraciones hechas y la entrada en vigor de la norma a la que ahora nos referiremos se ha incrementado el número de interesados.

La tercera y última reforma operada sobre la LGT, se ha producido con la aprobación de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, *de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude fiscal* (BOE del 30). Ha sido calificada como una de las leyes antifraude más ambi-

¹² Entre las críticas a la medida que para los obligados son riesgos podemos enunciar, entre otras, las siguientes:

– La posible declaración de inconstitucionalidad de la medida. Y con razón, ya que de acuerdo con la doctrina del TC no pueden establecerse cambios sustanciales que modifiquen la posición de los ciudadanos ante el sistema tributario (STC 137/2003).

– El RDL 12/2012 no contempla la consideración de la Orden Ministerial de que el dinero en efectivo se poseía antes del 31 de diciembre de 2010 siempre que se depositara en una cuenta bancaria. Al ser un tema sustancial, se produce un exceso normativo y así se ha presentado ante la Audiencia Nacional, que puede anular el precepto.

– El desconocimiento del uso del que puede hacer la Administración Tributaria con la información presentada. Lo que puede llevar a Inspeccionar otras figuras tributarias: IVA, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o el resucitado Impuesto sobre el Patrimonio.

– O la incongruencia de esta medida con la Legislación de Blanqueo de Capitales.

ciosas, y en parte alguna de sus medidas está motivada por el anterior proceso de regularizaciones voluntarias. Pero veamos algunas de sus medidas de forma sumaria.

A través de esta Ley antifraude se modifica el régimen de los *sucesores tributarios* (en particular, los de personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica incrementando el valor de su cuota de liquidación –artículo 1 de la Ley 7/2012-), así como el de los *responsables*, tanto en lo relativo al alcance de su responsabilidad, como en algún supuesto nuevo responsabilidad subsidiaria para los administradores, con el fin de facilitar el cobro en determinados supuestos. En materia de *aplazamientos y fraccionamientos* se elimina esta posibilidad en los créditos contra la masa en el caso de concurso, para evitar una postergación artificiosa del crédito público por el hecho de solicitar dicha medida de pago. Otro aspecto reformado, es el instituto de la *prescripción*. En esta materia son varias las modificaciones, unas aclaratorias, otras de índole técnica, como en el caso de interrupción de los plazos que surte efectos aunque la acción de la Administración se dirija inicialmente a una declaración incorrecta (esta situación es habitual en impuestos compatibles como el IVA y ITP); y otras relacionadas con los supuestos de declaración de concurso del deudor. Otra novedad importante es la relativa a la posibilidad de adoptar *medidas cautelares* en cualquier momento del procedimiento (no solo tras comunicar la propuesta de liquidación), incluso en los procesos penales de delito fiscal. La siguiente medida obedece a la necesidad de evitar que una sociedad se quede sin patrimonio, adoptando diversas actuaciones en materia de *embargo de bienes*. Esto supone por ejemplo, que la Administración tributaria puede acordar la prohibición de disponer de los inmuebles de sociedades cuyas acciones se hubieran embargado al obligado tributario que ejerce el control sobre la sociedad. En el caso de embargo de bienes o derechos de entidades de crédito se permite la extensión al resto de bienes que tenga (sin la necesaria identificación en la diligencia de embargo), ya sea a nivel estatal, autonómico o local, que corresponda a cada Administración ordenante del embargo.

Siguiendo con las modificaciones operada por la Ley 7/2012 antifraude, en este caso en materia de *infracciones y sanciones*, se crea un nuevo tipo de infracción tributaria grave, por presentar las autoliquidaciones, declaraciones o los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras sin atenerse a las obligaciones de presentación telemática, ya que dificulta a la Administración el tratamiento de la información y la correspondiente generación de las deudas. Se incrementan las sanciones en el supuesto de la infracción por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones inspectoras, para mejorar su efecto disuasorio. Y respecto al procedimiento sancionador se modifica el plazo para iniciarlo en el supuesto de *sanciones no pecuniarias* del artículo 186 de la LGT, que será de tres meses desde la notificación del acto de imposición de la sanción, para cubrir la laguna legal existente. También se modifican los efectos de interponer un recurso o reclamación contra una sanción.

Finalmente, señalar que ante la globalización de la actividad económica y la libre circulación de capitales, y con el fin de evitar conductas fraudulentas hacen aconsejable el establecimiento de una *obligación específica de información en materia de bienes o derechos situados en el extranjero*. Su incumplimiento conlleva un régimen de infracciones y sanciones.

B. EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESTATAL

En este apartado se van a reflejar algunas de las reformas más sustanciales introducidas durante el 2012 en los principales impuestos de nuestro sistema tributario. Se expondrán de forma separada atendiendo al tipo de impuesto al que afectan y, en la medida de lo posible, siguiendo su estructura básica de liquidación. Para realizar esta labor es preciso señalar que no se puede ser exhaustivo en esta materia dada la naturaleza del presente trabajo. No se tendrán en cuenta las recogidas en la LPGE para 2012, porque no son modificaciones tributarias en sí, se trata de adaptaciones de los tributos a la realidad económica, y que en todo caso afectan a la cuantificación de la deuda tributaria.

Comenzando por el *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* (IRPF), regulado por La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, las principales reformas han sido las que a continuación se relacionan:

- Modificación en el tratamiento de la exención por despido o cese del trabajador, que recoge el artículo 7.d) de la LIRPF (operada por la Ley 3/2012, de 6 de julio, *de Medidas Urgentes para la Reforma del Mercado Laboral*).

- Exención del 50% de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de bienes inmuebles urbanos, siempre que dichos inmuebles se adquirieran a título oneroso entre el 12 de mayo de 2012, fecha de entrada en vigor de la norma, y el 31 de diciembre de 2012, con la finalidad de incentivar la adquisición de viviendas hasta final de año y con ciertos requisitos. Esta exención se establece igualmente en el IS y el IRNR (Disposición Final tercera de la Ley 8/2012, de 30 de octubre, *sobre saneamiento y venta de activos del sector financiero* -BOE del 31-). En el supuesto de producirse una *dación en pago* se declara exenta la posible ganancia patrimonial que se pudiera generar en los deudores (RD-Ley 6/2012, de 9 de marzo, *de medidas urgentes de protección de los deudores hipotecarios sin recursos*). Con efectos desde el 31 de octubre de 2012, en las *ganancias patrimoniales no justificadas*, relativas a bienes y derechos no recogidos en la declaración informativa sobre *bienes en el extranjero*, el contribuyente no podrá probar su prescripción y se imputarán al período más antiguo no prescrito, susceptible de regularización. Además se establece una sanción específica (artículo 3.dos de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, *antifraude*).

– Se deroga la libertad de amortización de elementos nuevos del activo material fijo para aplicar las modificaciones realizadas en el IS, con un régimen transitorio y con efectos a partir del 31 de marzo de 2012. Esta medida es obra del RD-Ley 12/2012, de 30 de marzo, y permite la libertad de amortización con límites hasta el 31 de marzo y mediante un régimen transitorio.

– Con efectos desde el 1 de enero de 2013, se excluyen del método de estimación objetiva a los sujetos que realicen determinadas actividades y supere el volumen de rendimientos en un determinada cuantía (artículo 3 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, por ejemplo a albañiles, fontaneros, etc.).

– En relación con la cuota tributaria, el RD-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, crea un gravamen complementario a la cuota íntegra estatal para los años 2012 y 2013, el cual se traduce en una subida del IRPF de entre un 0,75% para los trabajadores con menos ingresos (en concreto, en la base liquidable), y un 7% para lo aquéllos que ingresen más de 300.000€ Para las rentas de capital o del ahorro los tipos oscilan ente un 2% para los rendimientos de hasta 6.000€, un 4% para las rentas entre 6.000 y 24.000; y el 6% para los que superen los 24.000€.

– En materia de deducciones y desgravaciones, se recupera con carácter retroactivo para el 2012 la desgravación por adquisición de vivienda habitual en las mismas condiciones que existían a 31 de diciembre de 2010 (RD-Ley 20/2011, de 30 de diciembre). No obstante, a partir del 2013 desaparece esta deducción, así como la compensación existente para viviendas adquiridas antes del 20 de enero de 2006. (RD-Ley 20/2012, de 13 de julio, *de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad*). Se prorroga para los ejercicios 2011 y 2012, la deducción de los gastos e inversiones efectuados para adecuar a los trabajadores a las nuevas tecnologías. Asimismo, para el ejercicio 2012 se prolonga la reducción del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento y creación de empleo (RD-Ley 20/2011, de 30 de diciembre).

– Desaparecen las bonificaciones de las cotizaciones a la Seguridad Social a favor del personal investigador recogidas en el IRPF (RD-Ley 20/2012, de 13 de julio.)

– Se modifican para los períodos impositivos de 2012 y 2013, pero con distinto alcance, los porcentajes de los pagos a cuenta (artículo 101 LIRPF), así como los de las retenciones dependiendo del tipo de rendimiento (RD-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, y RD-Ley 20/2012, de 13 de julio)¹³.

¹³ En consecuencia, y en función de la clase de rendimientos objeto de retención los porcentajes quedan del siguiente modo:

- Los *rendimientos del trabajo* derivados de impartir cursos, conferencias, seminarios etc.
 - a) Rendimientos satisfechos o abonados hasta el 31 de agosto de 2012: el 15%.
 - b) Rendimientos satisfechos o abonados desde el 1 de septiembre de 2012 hasta el 31 de diciembre de 2013: el 21%.
 - c) Rendimientos satisfechos a partir del 1 de enero de 2014: el 19%.

El siguiente impuesto que se examina, y sobre el que más modificaciones se han llevado cabo, es el *Impuesto sobre Sociedades* (IS), regulado por el RD Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido del IS. En este caso, se va a seguir un esquema parecido al impuesto anterior pero diferenciando las reformas de vigencia indefinida de las de carácter temporal, eso sí, sin posibilidad de profundizar en todas ellas¹⁴.

Medidas de vigencia indefinida:

– Limitación general a la deducción de los gastos financieros. Con carácter general se consideran no deducibles los gastos financieros derivados de deudas con entidades del grupo que se destinen o bien a la adquisición (a otras entidades del grupo) de participaciones al capital o a fondos propios de otras entidades del grupo; salvo que se acredite por el sujeto pasivo que existen motivos económicos válidos para dichas operaciones. En la práctica se convierte en una regla de imputación temporal. De este modo, si serán deducibles los gastos financieros netos¹⁵ con el límite del 30% del beneficio operativo; y en todo caso, los del período impositivo por importe de 1 millón de euros. Los gastos financieros netos que no hayan podido deducirse pueden deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos. Incluso si los gastos netos no alcanzan dicho límite, la diferencia puede adicionarse al límite en los 5 períodos siguientes. Esta limitación en la deducibilidad de los gastos financieros no era aplicable a las entidades que no for-

-
- En el caso de *rendimientos por actividades profesionales*:
 - a) Rendimientos satisfechos o abonados hasta el 31 de agosto de 2012:
 - Con carácter general, el 15%.
 - En el período impositivo de inicio de la actividad y en los dos siguientes, así como en los casos que se determinen reglamentariamente, el 7%.
 - b) Rendimientos satisfechos o abonados desde el 1 de septiembre de 2012:
 - Con carácter general:
 - Desde el 1 de septiembre de 2012 hasta el 31 de diciembre 2013: el 21%.
 - Desde el 1 de enero de 2014: el 19%.
 - c) En el período impositivo de inicio de la actividad y en los dos siguientes, así como en los casos que se determinen reglamentariamente, el 9%.
 - En el supuesto concreto, de los *rendimientos del trabajo percibidos por la condición de administradores y miembros de los consejos de administración*, de las juntas que hagan sus veces, y demás miembros de otros órganos representativos, para los períodos impositivos 2012 y 2013, los porcentajes de retención pasan del 35% al 42%.

¹⁴ Las medidas en relación con este impuesto ha sido introducidas principalmente por el RD-Ley 12/2012, de 30 de marzo, *por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público*; y RD-Ley 20/2012, de 13 de julio de *medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad*.

¹⁵ Se entiende por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros, excluidos los no deducibles por adquisiciones de participaciones intragrupo, respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos aquellos gastos a que se refiere la letra h) del apartado 1 del artículo 14 de esta ley.

men parte de un grupo y a las entidades de crédito, salvo algunas excepciones. No obstante, el RD-Ley 20/2012, de 13 de julio, señala que a partir del 1 de enero de 2012 se amplía la limitación haciéndola extensiva a todas las empresas en general. En todo caso, la limitación señalada no es de aplicación en aquellos supuestos en que se produce la extinción de una entidad, sin que sea posible de subrogación en otra entidad a los efectos de la aplicación futura de los gastos financieros no deducidos. Como se puede apreciar se produce un cambio continuo en las medidas lo que impide planificar las decisiones empresariales¹⁶.

– Flexibilización de la exención sobre plusvalías derivadas de la transmisión de participaciones en entidades no residentes, con el objeto de apoyar la internacionalización de la empresa española.

– Supresión de la libertad de amortización, con efectos desde el 31 de marzo de 2012, en elementos nuevos del activo material fijo e inversiones inmobiliarias, contenida en la Disposición adicional 11ª del TRLIS, con un régimen transitorio (2012 y 2013).

– Con efectos desde el 31 de octubre de 2012, las ganancias patrimoniales no justificadas, relativas a bienes y derechos no recogidos en la declaración informativa sobre bienes en el extranjero, el contribuyente no podrá probar su prescripción y se imputarán al período más antiguo no prescrito, susceptible de regularización. Además se establece una sanción específica (artículo 3.dos de la Ley 7/2012, de 29 de octubre).

– Deducción por la creación de empleo. Con efectos a partir de la entrada en vigor del RD-ley 3/2012, de 10 de febrero, *de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral*, esto es, a partir del 12 de Febrero de 2012, la Disposición final decimoséptima de la Ley 3/2012 de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, modifica el artículo 43 del TRLIS, de tal manera que podrán deducir de la cuota íntegra la cantidad de 3.000 euros, las entidades que contraten a su primer trabajador, con las siguientes condiciones: contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores; y que sea menor de 30 años. También se establece que las entidades que tengan una plantilla inferior a 50 trabajadores en el momento en que concierten contratos de trabajo por tiempo indefinido, con desempleados beneficiarios de una prestación contributiva por desempleo, podrán deducir de la cuota íntegra hasta el 50 por ciento con ciertos requisitos.

– Ampliación de los plazos para aplicar deducciones pendientes, de tal manera que en los supuestos de insuficiencia de cuota tributaria, se eleva de 10

¹⁶ Tras las numerosas dudas suscitadas por la normativa, la Dirección General de Tributos ha emitido una Resolución, con fecha 16 de julio de 2012 y publicada en el BOE de 17 de julio de 2012.

Una relación de cómo quedan los nuevos tipos del IVA se puede consultar en el siguiente comunicado de la Agencia Tributaria, en línea: <http://www.agenciatributaria.es>, en el apartado empresarios y profesionales, empresas, IVA, un documento sobre los nuevos tipos del IVA.

a 15 años el plazo para poder aplicarse la deducción de las cantidades no deducidas, al objeto de incentivar la realización de determinadas actividades inaplicadas. Se recoge un régimen transitorio, con un plazo de 15 a 18 años para aplicar las cantidades correspondientes a la deducción por actividades de Investigación y Desarrollo e Innovación (I+D+i) tecnológica que no se hubiesen podido practicar por insuficiencia de cuota íntegra ajustada positiva.

– Gravamen Especial del 8% y de aplicación voluntaria sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de entidades no residentes. Con efectos a partir del 31 de marzo de 2012, y con el fin de incentivar la repatriación de dividendos o la transmisión de participaciones, correspondientes a entidades que, pese a realizar actividades empresariales en el extranjero, se localizan en territorios de nula tributación o en paraísos fiscales. Este gravamen deberá liquidarse de forma extraordinaria mediante una declaración específica. No será fiscalmente deducible de la base imponible del IS, el gasto contable correspondiente a este gravamen especial. El RD-Ley 12/2012, de 30 de marzo, introdujo este gravamen para aquellas entidades que solo cumplían ciertos requisitos del artículo 21 del TRLIS. El RD-Ley 20/2012, de 13 de julio, crea nuevo gravamen especial para aquellas rentas de fuente extranjera que no pueden beneficiarse de la exención del artículo 21 TRLIS, ni del gravamen especial del 8% por no cumplir todos los requisitos previstos en el mismo. Este gravamen (que no sustituye, sino que complementa al anterior) es del 10%, y sólo exige el requisito de la participación mínima del 5% sin interrupciones durante al menos un año.

– Nuevo régimen fiscal para las operaciones de aportaciones de activos a sociedades para la gestión de activos, establecido en el Capítulo VIII del TRLIS (Ley 8/2012, de 30 de octubre, que deroga en este punto el RD-Ley 2/2012, de 3 febrero, de saneamiento del sector financiero).

Medidas aplicables exclusivamente en los ejercicios iniciados durante 2012 y 2013:

– Limitación al 1%, en lugar del 5%, de la deducción anual máxima del fondo de comercio, tanto generado en adquisiciones de negocio como en operaciones de reestructuración empresarial (RD-Ley 12/2012, de 30 de marzo). En el caso de los activos intangibles de vida útil indefinida la deducción queda limitada al máximo anual del 2% de su importe (RD-Ley 20/2012, de 13 de julio).

– Se reduce el límite conjunto de deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, incluida la deducción por reinversión (artículo 41.1 TRLIS). Con carácter general, se fija en un 25% (anteriormente 35%) de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones. Si el sujeto pasivo ha realizado inversiones o incurrido en gastos, que le den derecho a practicar la deducción por actividades

de I+D+i tecnológica el coeficiente límite será del 50%, en lugar del establecido anteriormente que era del 60%. Esta medida se contrarresta con la ampliación de los plazos para la aplicación de las deducciones pendientes a periodos impositivos futuros (ver el punto 6 anterior, artículo 1 del RD-Ley 12/2012, de 30 de marzo).

– Los pagos fraccionados mínimos para empresas con una cifra de negocio superior a los 20 millones de euros, se elevan al 8% del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias. Estos porcentajes se rebajan al 4% y al 2%, respectivamente, para las entidades cuyo plazo de declaración vence el 20 de abril de 2012 (RD-Ley 14/2012, de 20 de abril, de medidas urgentes de racionalización del gasto público en el ámbito educativo). Ahora bien, el tipo se incrementa del 8% al 12% del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural, para sujetos pasivos con cifra de negocios superior a 20 millones de euros (RD-Ley 20/2012, de 13 de julio). Los cambios en materia de pagos fraccionados ha sido una constante en un intento de anticipar la recaudación por este impuesto.

– Se limita la compensación de bases imponibles negativas, para aquellas entidades con una cifra de negocios superior a 6.010.121,04 euros en los 12 meses anteriores al inicio de su periodo impositivo (RD-Ley 20/2012, de 13 de julio):

Cuando la cifra de negocios de la entidad alcance los 20 millones e inferior a 60 millones, la compensación está limitada al 50% de la base imponible previa a dicha compensación.

Cuando la cifra de negocios de la entidad sea superior a 60 millones, la limitación es del 25% de la base imponible previa a dicha compensación.

– Por lo que se refiere a los tipos de retención, el RD-L 20/2011, de 30 de diciembre, modifica, para los ejercicios 2012 y 2013, el tipo de retención general del 19%, que pasará a ser del 21% (equiparándose así con el IRPF).

– Se establecen nuevas prórrogas en este impuesto para el ejercicio 2012. Así, se seguirá aplicando el tipo de gravamen superreducido del 20% por mantenimiento o creación de empleo, para aquellas empresas con un volumen de facturación inferior a 5 millones de euros y una plantilla media inferior a 25 empleados (RD-Ley 20/2011, de 30 de diciembre).

El siguiente impuesto que sobre el que han incidido las reformas a nivel estatal es el *Impuesto sobre la Renta de no Residentes* (IRNR), regulado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

En materia de tipos de gravamen y como ocurre con el IS, desde el 1 de enero de 2012 hasta el 31 de diciembre de 2013, se incrementan los tipos de gravamen. En relación con los rendimientos obtenidos por no residentes sin establecimiento permanente del 24% al 24,75%. Asimismo, se incrementa el gravamen del 19% al 21% para las rentas obtenidas por establecimientos permanentes de entidades no residentes; y el aplicable a dividendos y otros rendimientos deri-

vados de la participación en los fondos propios de una entidad, intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios y ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales (RD-Ley 20/2011, de 30 de diciembre).

Por lo que respecta al *Impuesto sobre el Valor Añadido* (IVA), regulado por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, se han adoptado las siguientes medidas:

– En relación con el hecho imponible de este impuesto, el RD 20/2012, de 13 de julio, modifican los porcentajes relativos a las ejecuciones de obra que tienen por objeto la construcción o rehabilitación de una vivienda, cuando quien la ejecuta aporta materiales cuyo coste excede del 33% de la base imponible. Ese porcentaje para las operaciones que se devenguen a partir del 1 de septiembre de 2012, pasará a ser del 40%.

– Se establecen dos nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo en relación con las operaciones de entregas de inmuebles. Cuando se renuncie a la exención del artículo 20, números 20 y 22, de la LIVA. También en el caso de que la entrega se produzca en ejecución de la garantía constituida sobre los mismos (también en supuestos de dación en pago), o el adquirente asume la obligación de extinguir la deuda (artículo 5.Uno de la Ley 7/2012, antifraude). Y finalmente, para ciertas ejecuciones de obra. De este modo se garantiza el ingreso del IVA en la Hacienda Pública, de tal modo que el sujeto adquirente sólo podrá deducirse el IVA soportado, cuando acredite que ha ingresado el IVA repercutido.

– Por lo que respecta a los tipos de gravamen, varias han sido las modificaciones. El RD 20/2011, de 30 de diciembre, decidió rebajar el tipo reducido al 4% durante el 2012 para la adquisición de la primera vivienda, que no tiene que ser la vivienda habitual. Por su parte, el RD-Ley 20/2012, de 13 de julio, han retocado los tipos de gravamen de este impuesto, manteniendo para la vivienda el 4% que pasará en 2013 al 10%. La reforma de los tipos de gravamen se ha justificando en la necesaria aproximación a los tipos existentes en la UE. Ciertamente, los tipos de gravamen se hallaban por debajo de la media comunitaria, lo que reducía la recaudación potencial del IVA. Ahora bien, las mismas recomendaciones dirigidas a la subida de tipos se unía a una menor presión fiscal sobre el trabajo. Las cotizaciones sociales bajarán en 2013 y 2014, pero no así la fiscalidad sobre las rentas del trabajo. En esta línea, y con carácter general, se incrementa a partir de 1 de septiembre de 2012 el tipo general del 18% al 21%, y el tipo reducido del 8% al 10%. Cabe destacar en relación con este último punto que determinados productos y servicios pasan a tributar a un tipo impositivo distinto al que les resultaba en vigor hasta ahora¹⁷.

¹⁷ Una relación de cómo quedan los nuevos tipos del IVA se puede consultar en el siguiente comunicado de la Agencia Tributaria, en línea: <http://www.agenciatributaria.es>, en el apartado empresarios y profesionales, empresas, IVA, un documento sobre los nuevos tipos del IVA.

– Hay otros cambios en los tipos aplicables para las compensaciones del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, que se incrementan, de 10% al 12%, en las entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones agrícolas o forestales, y en los servicios de carácter accesorios de dichas explotaciones. Asimismo, en las entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones ganaderas o pesqueras, y en los servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones los tipos pasan del 8,5% al 10,5%. Finalmente, en el régimen especial de recargo de equivalencia se pasa, del 4% al 5,2% con carácter general; y del 1% al 1,4% para las entregas de bienes a las que resulte de aplicación el tipo reducido de IVA.

– Por último, se producen cambios en relación con los procedimientos concursales (artículo 5.Cinco y Seis de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de lucha contra el fraude fiscal).

En relación con el *Impuesto sobre Actos jurídicos Documentados*, regulado por el RD-Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la LITPAJD, y al hilo de la dación en pago, se declaran exentas de la cuota gradual por este impuesto, en la modalidad de documentos notariales, las escrituras de formalización de novaciones contractuales de préstamos y créditos hipotecarios (artículo 8 del RD-Ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos (BOE del 10)).

Para finalizar con este apartado dedicado a la fiscalidad estatal, queda por hacer referencia a los *Impuestos Especiales (IEE)*, regulados por la Ley 38/1992, de 28 de diciembre.

En relación con el *Impuesto sobre Hidrocarburos*, se establece la devolución parcial por el gasóleo de uso profesional, transponiendo de esta manera a la normativa nacional, la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (Disposición Final Sexta del RD-Ley 20/2011, de 30 de diciembre). Asimismo, pasa a formar parte de este impuesto el Impuesto sobre la Venta Minorista de Determinados Hidrocarburos, al no cumplir la Directiva sobre Impuestos Especiales (Disposición Final Cuarta de la LOEPSF)

En cuanto al *Impuesto sobre las labores del tabaco*, se modifica la definición de tabaco para fumar, asimilándola a la picadura para liar cuando se destine a la venta. Asimismo, se introducen una serie de ajustes técnicos, destacando, entre ellos, la modificación de la definición de tabaco para fumar¹⁸. A su vez, dada su finalidad esencialmente recaudatoria y como instrumento al servicio de

¹⁸ La finalidad es asimilarlo a la picadura para liar cuando haya sido vendido o destinado a la venta para liar cigarrillos, ya que debe recibir el mismo trato este tabaco para fumar que la picadura fina para liar, en aras de una imposición justa y uniforme, todo ello en sintonía con el ordenamiento comunitario (artículo 3 del RD-Ley 12/2012, de 30 de marzo).

la política sanitaria se introducen diversas modificaciones en los tipos de gravamen de los cigarrillos y la picadura para ligar.

Una última novedad a destacar, es la introducida por la Ley 7/2012, de 29 de noviembre, *de prevención del fraude fiscal*, consistente en *limitar los pagos en efectivo* en operaciones realizadas por empresarios y profesionales a 2.500 euros. Se trata de una medida no tributaria sino *administrativa* con la finalidad de evitar comportamientos fraudulentos. Resulta aplicable a todos los pagos efectuados desde el 19 de noviembre de 2012, que es la fecha de entrada en vigor, incluso aunque se trate de operaciones concertadas con anterioridad. Tiene una excepción de 15.000 € si el pagador es una persona física que justifica que no tiene su domicilio fiscal en España, y además no actúa como empresario o profesional. Esta limitación no se aplica a los pagos e ingresos realizados en entidades de crédito (artículo 7 de la Ley 7/2012). En caso de incumplimiento se produce una infracción administrativa grave, siendo sujetos infractores tanto las personas o entidades que paguen como las que reciban las cantidades en efectivo incumpliendo la limitación, respondiendo de forma solidaria. Se amplía el plazo de prescripción de la infracción a 5 años desde el día en que se cometió.

C. EN EL SISTEMA TRIBUTARIO LOCAL

Como ya se hiciera con la tributación estatal, a continuación se recogen las principales modificaciones operadas en los tributos locales durante el 2012. Los tributos locales están regulados por el Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL).

El primero de los tributos a tratar es *el Impuesto de Bienes Inmuebles (IBI)*.

Con el objetivo de que los Ayuntamientos recauden 918 millones de euros adicionales, y de este modo puedan alcanzar los objetivos de déficit necesarios para alcanzar la estabilidad presupuestaria, se fija un incremento en los tipos de gravamen de este impuesto para los bienes inmuebles urbanos durante los años 2012 y 2013. Esta subida no afectará por igual a todas las viviendas, sino dependiendo de cuando se produjo la última revisión catastral, el incremento será del 10%, 6% o 4%. Los que se revisaron entre 2006 y 2008 no tendrán subida, ya que la burbuja inmobiliaria provocó que dichos municipios tengan actualmente valores más altos. Se ha perdido la posibilidad de gravar las viviendas vacías, que en un principio pertenecen a personas que poseen más de una (artículo 8 del RD-Ley 20/2011, de 30 de diciembre).

El segundo de los tributos locales afectados es el Impuesto sobre el *Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*.

En relación con este impuesto se han llevado a cabo dos modificaciones, por un lado se crea la figura del sustituto del contribuyente para la entidad que adquiera el inmueble, con ocasión de las transmisiones realizadas por los deu-

dores en virtud de la dación en pago. El sustituto no puede exigir al contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas (artículo 9 del RD-Ley 6/2012, de 9 de marzo). Y por otro lado, se establece la potestad para los Ayuntamientos de reducir de la base imponible (de entre el 40% y el 60%), cuando se modifican los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, siendo de carácter potestativo y no obligatorio, como antes, para los Ayuntamientos (artículo 4 del RD-Ley 12/2012, de 30 de marzo).

IV. CONCLUSIONES

Como se ha podido apreciar en las páginas precedentes, y siguiendo una metodología expositiva y clarificadora en algunos aspectos, no son pocas las medidas adoptadas en 2012, con el fin de reducir el déficit público y combatir la crisis económica que nos asfixia. Podemos pensar que son medidas fiscales necesarias, pero también que están poco meditadas, ya que lo que se aprueba a golpe de Decreto-Ley un día se modifica de nuevo con otro Decreto-Ley, poniéndose en jaque un principio, muchas veces olvidado y denostado, como es el de la seguridad jurídica, y que no se debe postergar por el objetivo insalvable de reducir el déficit público.

A nuestro juicio todas estas medidas nos obligan a pensar, que como estamos solo ante «el inicio del inicio», en palabras de la Vicepresidenta del Gobierno, nos esperan muchas más. Es necesario ponderar la necesidad de una reforma fiscal en su conjunto, y dejar de parchear, en particular, el conjunto de nuestro sistema tributario. Solo de este modo se puede recuperar el marco fiscal que siendo coherente de la mínima estabilidad no solo presupuestaria sino temporal, pueda generar la actividad necesaria para volver a la senda del crecimiento y el empleo que tanto nos urge.

Abstract

This article analyses the legislative fiscal and tax changes introduced in this year by different Royal Decree Laws, and Organic Law. Amendments are introduced in all areas. On the one hand, fiscal procedure, such as the Stability Budget and Financial sustainability Organic Law, which introduces the main concepts of the new Stability and Growth Pact. On the other hand, the field of taxation, in direct state taxation (Personal Income Tax, Corporate Income Tax, Non-Resident Income Tax, etc.), as well as in indirect taxation (Value Added Tax, Excise Tax, for example Fuel Tax), and local taxes (such as Real Estate Tax). It also embraces EU legislation on mutual assistance for collecting taxes in national legislation. However, this is only the beginning. There are many measures for reducing

public deficit, although it is necessary to consider a global project if we wish to return to sustainable growth.

Résumé

Cet article analyse les différentes mesures fiscales à caractère légal qu'ont été approuvées cette année par le gouvernement espagnol dans toutes les domaines. D'une part, celles adoptées en matière de procédure fiscale, comme est le cas de la Loi Organique sur la Stabilité Budgetaire et la Viabilité Financière qui introduit les principes énoncés dans le nouveau Pacte de Stabilité et de Croissance. D'autre part, les mesures prises en matière de taxation, tant directe (Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques, Impôt sur les Sociétés, Impôt sur les Personnes Non-résidents), qu'indirecte (Taxe sur la Valeur Ajoutée, Impôts Spéciales, Droit d'Accise, Impôt sur les Produits Pétroliers) et à caractère locale (Impôt sur le Patrimoine Immobilier). L'article s'occupe aussi des décisions prises par l'UE concernant l'assistance mutuelle en matière de recette d'impôts. Il s'agit cependant de premières mesures; d'autres seront nécessaires afin de réduire le déficit public et, en tout cas, il faudra envisager un projet global si l'on veut rentrer dans une croissance durable.