

## **TITULO: MEDIDAS TRIBUTARIAS ANTICRISIS Y ECONOMIA SOSTENIBLE. EL EJEMPLO ESPAÑOL**

**RESUMEN:** En estas páginas se realiza un análisis contextualizado de algunas medidas fiscales que el gobierno español ha realizado con motivo de la crisis económica y, en particular, aquellas que hacen referencia a la economía sostenible contenidas en el R.D.L. 6/2010, de 9 de abril. Dicha regulación se vertebría sobre dos consideraciones básicas: el coadyuvar a afrontar la crisis económica actual, y el trasladar algunas medidas de la futura ley de Economía Sostenible. A través del estímulo que supone establecer un trato fiscal más beneficioso se adoptan concretas medidas que afectan a diversos sectores y actividades económicas –obras en la vivienda, actividad empresarial y protección a determinados colectivos-. Dicho panorama y medidas suponen una forma concreta de contemplar la realidad económica, de visibilizar los problemas, y afrontar sus soluciones que parece compartido por los países europeos.

**PALABRAS CLAVE:** Derecho Financiero, fomento fiscal, extrafiscalidad, economía sostenible, responsabilidad social, crisis.

**ABSTRACT:** The text discusses some tax measures that the Spanish government has made in connection with the economic crisis, in particular those that refer to a sustainable economy contained in the RDL 6 / 2010 of April 9. This regulation is structured on two basic considerations help to confront the current economic crisis, and move some measures of the law pending Sustainable Economy. Through the encouragement of establishing a more beneficial tax treatment adopted concrete measures that cut across sectors and economic activities, works in housing, business and protection to certain groups. This overview and specific measures are a way of looking at economic reality, to make visible the problems and their solutions address seems shared by European countries.

**KEYWORDS:** Financial Law, Tax incentives, extra tax, sustainable economy, social responsibility, crisis.

**SUMARIO:** 1.Crisis, economía sostenible, y Derecho Financiero 1.1.El papel del Derecho Financiero. 1.2.La norma fiscal y la política económica. 1.3.Medidas tributarias anticrisis. 2.La economía sostenible y la Responsabilidad Social. 3.Las medidas tributarias del Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril. 3.1.Obras en la vivienda. 3.2. Actividad empresarial. 3.3.Protección a determinados colectivos. 4.Valoración crítica

**AUTOR:** Miguel Ángel Sánchez Huete

Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Autónoma de Barcelona en España.

### **BREVE CURRICULUM**

#### **1.-Títulos**

Licenciado en Derecho, por la Universitat de Barcelona en 1989.

Doctor en Derecho, por la Universitat internacional de Catalunya en 2001.

Postgrado en Cooperación al Desarrollo de la Universitat de Girona en 2003.

#### **2.-Algunas Publicaciones**

##### **a)Libros**

-La graduación de las sanciones en la nueva LGT. Marcial Pons. 2006. Madrid. Barcelona

-Las infracciones en la nueva LGT. Perspectiva punitiva y garantista. Marcial Pons. 2007. Madrid. Barcelona. Buenos Aires

-El levantamiento del velo. La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio. Marcial Pons. 2008. Madrid. Barcelona. Buenos Aires.

##### **b)Artículos recientes**

-Elementos para el análisis del sistema de infracciones. Crónica Tributaria. 2009.

-Aplicación del régimen de operaciones vinculadas a las operaciones cooperativas-socio. Las operaciones cooperativizadas. CIRIEC-España Revista jurídica de economía social y cooperativa. 2010.

-Hacia una planificación fiscal socialmente responsable. La planificación ultrafiscal. Quincena Fiscal. 2010.

-Operaciones vinculadas y sociedades profesionales. Desenfoques y efectos. Quincena Fiscal. 2010.

-Aplazamiento y fraccionamiento de la deuda tributaria en momentos críticos de la actividad económica. Revista Técnica Tributaria. 2010.

**3.-Actividad profesional**

- De 1993 a 2008 ejercicio como profesional de la abogacía en despacho propio.
- Desde 2000 hasta la actualidad profesor de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Autónoma de Barcelona
- Miembro de 2000 al 2007 de la Comisión de Derecho Fiscal del Colegio de Abogados de Manresa.
- Miembro de la Asociación Española de Asesores Fiscales desde 2003.

**DIRECCION CENTRO DE TRABAJO:** Edificio B, Campus de la Universidad Autónoma de Barcelona 08193 Bellaterra (Cerdanyola del Valles). España.

**NUMERO DE FAX:** +34935812065

**TELEFONO:** +34935812230

**CORREO ELECTRONICO:** Miguelangel.sanchez@uab.es

**LENGUAJE:** Castellano

## **RESUMO**

Nestas páginas, é uma análise de algumas medidas de carácter fiscal que o governo espanhol fez em conexão com a crise económica e, em particular as que se referem a uma economia sustentável que figuram na RDL 6 / 2010 de 09 de abril. Este regulamento encontra-se estruturado em duas considerações básicas de ajuda para enfrentar a crise económica atual, e passar algumas medidas da futura lei sobre economia sustentável. Através do incentivo da criação de um tratamento fiscal mais benéfico, são tomadas medidas concretas que afectam vários sectores e actividades económicas, trabalha em empresas, habitação e protecção a determinados grupos. Esta visão geral e as medidas específicas são uma maneira de encarar a realidade económica, e lidar com as soluções que parece compartilhada pelos países europeus.

## **PALAVRAS-CHAVE**

Direito Financeiro, estímulo fiscal, medidas extrafiscais, economia sustentável, responsabilidade social, a crise.

## **MEDIDAS TRIBUTARIAS ANTICRISIS Y ECONOMIA SOSTENIBLE. EL EJEMPLO ESPAÑOL<sup>1</sup>**

### **1.CRISIS, ECONOMÍA SOSTENIBLE, Y DERECHO FINANCIERO**

La economía sostenible aparece en el contexto de crisis como demiurgo para ordenar la realidad de nuestro tiempo. La crisis presente pone de relieve la necesidad de cambios, de un nuevo sistema de relaciones, fundamentalmente económicas, que mitigue la causa del desequilibrio o sepa convivir con la fragilidad del sistema.

La crisis financiera global del 2008 abre un proceso de catarsis global que el Gobierno español aborda con frenéticos cambios normativos. Cambios en diversos mercados y ámbitos de actuación e, incluso, con diversas perspectivas; cambios, que se suceden aceleradamente motivados por la extraordinaria y urgente necesidad que parecen justificarlos y que dan lugar a una gran profusión de Decretos Leyes. Pero antes de proceder a efectuar cualquier análisis conviene acotar el sentido de lo que es una crisis y contextualizar, en este ámbito, el fenómeno de la economía sostenible.

El entendimiento de lo que es una crisis no siempre resulta claro, pues lo que para unos es un momento dramático, para otros es una situación de oportunidad. De acuerdo al diccionario de la Lengua Española crisis alude a la “Situación de un asunto o proceso

---

<sup>1</sup> Este trabajo se realiza en el marco del Proyecto de Investigación DER2009-08766 (Subprograma JURI, Tipo proyecto B) Ministerio de Ciencia e Innovación “La gestión socialmente responsable de la crisis”.

cuando está en duda la continuación, modificación o cese”, también resulta un “momento decisivo de un negocio grave y de consecuencias importantes”<sup>2</sup>. Partiendo de tales significados podemos definir la crisis como un momento decisivo en el funcionamiento de un sistema u organización que comporta un cambio cualitativo, ya sea para su continuación o modificación, o ya sea para su cese. Ahora bien, dado que la crisis supone una alteración en el modo de operar anterior genera inseguridad, por lo que comúnmente se asocia a una situación de ruptura con connotaciones negativas.

Resulta así que la crisis, las crisis, no son necesariamente momentos negativos *per se*, son situaciones en que la ruptura con el modo de actuación anterior genera inseguridad. Y es esta inseguridad, derivada de la falta de ubicación, la que nos crea zozobra. La crisis financiera global del 2008 ha llevado a los distintos gobiernos a establecer un conjunto de políticas que pretenden contrarrestar sus efectos negativos y dotar sobre todo de confianza y seguridad la situación de incertidumbre generada. Este primer apunte nos enmarca un importante parámetro de valoración de las medidas anticrisis: la existencia de políticas de certidumbre<sup>3</sup>.

En tal contexto, también se ha de poner de relieve la necesidad de un sistema económico más regulado, articulado sobre la base que supone el reconocimiento de los derechos individuales y sociales que conforman el Estado social. La solución a los problemas del presente no pasa en reconocer la mística intangible del mercado y la omnipotencia de su autogobierno. En esta línea parecen inscribirse las orientaciones del propugnado de economía sostenible.

La economía sostenible entronca con la idea de desarrollo sostenible que proviene de la gestión de recursos naturales y que, según el Informe Brundtland, es el desarrollo que satisface las necesidades del presente sin comprometer las necesidades de las generaciones futuras<sup>4</sup>. En la actualidad la sostenibilidad no se limita a la ordenación de las relaciones del hombre con el medio ambiente, sino que se aplica a una pluralidad de manifestaciones sociales. Se convierte en un principio orientador<sup>5</sup> y ordenador de las

---

<sup>2</sup> Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, 21 edición, 1992.

<sup>3</sup> Todo ello en contextos actuales de incertidumbre, tanto histórica –el siglo XX ha descubierto la impredicibilidad del futuro, nos señala Edgar MORIN en el informe elaborado para la UNESCO- como individual que hacen difícil elegir en circunstancias volátiles y en evolución. Así Zygmunt BAUMAN nos habla de los tiempos líquidos en *Temps líquids. Viure en una epoca d'incertesa*. Viena Edicions. Barcelona, 2007.

<sup>4</sup> Dicho informe es el denominado “Nuestro Futuro Común” fue elaborado en 1987 por la Comisión Mundial sobre Medio Ambiente y Desarrollo, creada por las Naciones Unidas y presidida por Gro Brundtland, la primera ministra de Noruega.

<sup>5</sup> ARIAS MALDONADO señala que la sostenibilidad posee un contenido variable, que no puede objetivarse de manera precisa y que implica, más un proceso que un estado final. La sostenibilidad

relaciones, no tan solo con el medio ambiente, sino sociales. La economía sostenible se plantea así como la alternativa para modificar el estado de cosas anterior, propio de un capitalismo financiero globalizado, de conformación corporativa y de tendencia a la desregularización. El paso de un capitalismo autónomo a otro heterónomo, exige una nueva gobernanza de la economía financiera, de manera consensuada, con visión de conjunto, y con un carácter complejo y sistémico. Para tal regulación y ordenación se ha de volver la vista y tener presente los valores y principios jurídicos consensuados en nuestra Carta magna. No nos podemos dejar imbuir por lo que acontece en determinados escenarios globales en los que impera la desregulación y la fragilidad de los derechos. Algunos de tales planteamientos parecen haber tenido acogida en el proyecto de economía sostenible que se tramita por el Estado Español.

En tal estado de cosas, y desde el punto de vista estrictamente normativo el Derecho Financiero tiene un importante papel a cumplir, pues resulta un régimen jurídico esencial para valorar y determinar las necesidades sociales y su prioridad.

### **1.1. El papel del Derecho Financiero**

El Derecho Financiero supone la regulación de los aspectos económicos de las políticas públicas –ingresos y gasto públicos- es un ámbito normativo de vital importancia para evaluar el compromiso de los poderes públicos en su realización. Así, por un lado sirve para hacer efectivo el deber de contribuir a los gastos públicos a través del sistema tributario y el principio de solidaridad entre la ciudadanía pues quien más riqueza posee ha de contribuir en mayor proporción de acuerdo con el principio de capacidad económica y progresividad. Por otro lado, regula los Presupuestos de los entes públicos a través de los que se llevan a efecto esas políticas públicas.

La función del Derecho Financiero es de redistribución de la riqueza como manifestación de la justicia a la que han de tender, tanto los ingresos como los gastos, Es redistributivo porque quien tiene mayor capacidad económica ha de contribuir a las necesidades colectivas que corresponden generalmente a los que carecen de dicha capacidad. Se redistribuye al contribuir de manera progresiva y al efectuar una asignación equitativa del gasto; o sea no vinculándolo necesariamente a la fuente de renta sino a la necesidad social. Necesidad social que se imbrica en la efectividad de los

---

deviene principio orientador y no un modelo de organización concreto. (Ponencia de Manual Jesús Arias Maldonado sobre “Sostenibilidad y RSC: una relación ambigua” en III Jornadas Universitarias: Responsabilidad Social, Crisis económica y Ley de Economía Sostenible. Nuevos retos y oportunidades. Universitat Autònoma de Barcelona 22 de octubre de 2010).

derechos fundamentales reconocidos en la Sección 1 del Capítulo II del Título I de la Constitución Española (en adelante CE) de acuerdo con la forma en que se garantiza en el art. 53 de la CE y, garantizados éstos como si de un minimum se tratara, se tenderá a realizar los principios rectores de la política social y económica del Capítulo III del Título I como aspiraciones de justicia venidera de la sociedad.

El problema estriba en que en demasiadas ocasiones, sobre todo respecto de las medidas anticrisis, se olvida dicha vertiente valorativa y social premiándose una visión técnica aparentemente aséptica surcada por consideraciones económicas.

Los presupuestos públicos no son simples instrumentos de gestión del sector público y de la política económica, sino que constituyen el marco básico en el que se configura el modelo de desarrollo socioeconómico, al establecer los criterios de redistribución de la renta y dotar de eficacia a los objetivos políticos. En definitiva, constituye el reflejo de las políticas y las prioridades de los gobiernos, a través del cual es posible distinguir qué necesidades y en qué grado se atienden. El presupuesto, no es un mero instrumento para políticas económicas, es beligerante en la plasmación de políticas públicas y en la realización de los valores y principios normativizados en la Carta magna.

Los tributos no solamente allegan recursos públicos, también pueden ser utilizados como instrumento de política social y económica. En esta dimensión es en la que se mueve la normativa objeto de comentario, al vehicular algunas consideraciones propias de la economía sostenible por lo que procede efectuar algunas consideraciones de manera más detallada.

## **1.2.La norma fiscal y la política económica**

Para procurar unas medidas de crecimiento económico y de aumento del empleo los gobiernos establecen un conjunto de medidas heterogéneas. En tal contexto, destaca un conjunto importante de acciones que buscan, más que obtener recursos para sostener los gastos públicos, el fomentar a través de la regulación fiscal determinadas actividades económicas. En definitiva, se pone en evidencia el uso extrafiscal de la norma jurídica como instrumento de política económica general. Lo anterior supone un dirigismo desde el plano fiscal del comportamiento de los agentes, y los interrogantes se agolpan: ¿hasta qué punto es adecuada tal intervención?, ¿la norma tributaria puede guiarse por criterios de política económica, ajenos a los estrictamente tributarios basados en la capacidad económica?.

El otorgar beneficios fiscales respecto determinada actuación de los particulares supone la utilización de una técnica de fomento instrumentada a través de la figura del tributo. Fomento, en tanto que se trata de una actuación administrativa encaminada a proteger o promover actividades de particulares que satisfacen necesidades públicas sin usar coacción, ni crear servicios públicos<sup>6</sup>. Es, por consiguiente, una actividad administrativa que se dirige a satisfacer indirectamente ciertas necesidades consideradas de carácter público protegiendo o promoviendo, sin emplear la coacción, las actividades de los particulares o de otros entes públicos que directamente las satisfacen<sup>7</sup>. Tal definición aparece integrada por dos elementos básicos: uno negativo, basado en la exclusión de la actividad de coacción o de servicio público; y otro positivo, evidenciado por el hecho de que la cooperación de los administrados –en nuestro caso obligados tributarios- en la satisfacción de las necesidades públicas es libre. Por consiguiente, el fomento mediante la técnica tributaria es una medida de estímulo económico positivo, en tanto que otorga una ventaja -generalmente pecuniaria- a favor del administrado cuya actividad se pretende incentivar. En tal sentido se desea provocar la realización de determinadas actuaciones a través de una medida indirecta, que no conlleva un desembolso directo y efectivo por la Hacienda pública -como podría suceder en el caso de las subvenciones-, si bien reduce el monto de la cuota tributaria del contribuyente en consideración al efecto benéfico que su actividad reporta para la colectividad.

El tributo resulta una técnica adecuada para el fomento del interés general ya que, además de recaudar ingresos públicos, puede ser utilizado para otros fines amparados por la Constitución Española. En particular, por los denominados principios rectores de la política económica y social regulados en el Capítulo III del Título I. En tal sentido la Sentencia del Tribunal Constitucional (en adelante STC) 37/1987, de 26 de marzo reconocía en su FJ 3: ”Es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente, arts. 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta

---

<sup>6</sup> Sobre la definición ya clásica que efectúa JORDANA DE POZAS “[...] acción de la Administración encaminada a proteger o promover aquellas actividades, establecimiento o riquezas debidos a los particulares y que satisfacen necesidades públicas o se estiman de utilidad general, sin usar de coacción ni crear servicios públicos” en “Ensayo de una teoría de fomento en el Derecho Administrativo”. *Revista de Estudios Políticos*. nº 48, 1949, pág. 46.

<sup>7</sup> GARRIDO FALLA, Fernando: *Tratado de Derecho Administrativo*. Tecnos. Madrid, 1987, pág. 246-247.

forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados. [...] A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 de la Constitución, pues respecto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales". La extrafiscalidad aparece reconocida en el art. 2.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) al señalar que "Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución". Resulta así que entre los objetivos mediatos del tributo se incluyen otros que no son la obtención de renta de acuerdo a la capacidad económica del contribuyente. Se emplean directrices, que aprovechando la estructura del impuesto y su incidencia en las manifestaciones de la capacidad económica –renta, patrimonio, gasto o adquisiciones-, pretenden obtener otros fines diversos al primario y directo de la tributación<sup>8</sup>. La extrafiscalidad exige normar, en palabras de LEJEUNE, prescindiendo de la equitativa distribución de las cargas públicas en función de la capacidad económica de cada sujeto<sup>9</sup>. Por consiguiente, tal perspectiva parte de que ha de tener presente que el ordenamiento tributario no solamente sirve para recaudar ingresos públicos, sino también para fines extrafiscales o ultrafiscales considerados como fines accesorios o externos, o no esenciales evidenciando la instrumentalidad y beligerancia del sistema fiscal respecto de las transformaciones sociales<sup>10</sup>.

En un contexto –“sociedad fiscalizada” alude GARCIA DE ENTERRIA<sup>11</sup>- en el que la ciudadanía está sometida a fuertes gravámenes el incentivo-desincentivo fiscal resulta un elemento determinante. Tales planteamientos se insertan en el contexto de un Derecho Financiero Promocional que evidencia como el Derecho, en general, y el Financiero, en particular, no es un fin en si mismo sino un medio para el logro de

---

<sup>8</sup> RODRIGUEZ MUÑOZ, José Manuel: "Los fines ultrafiscales de los tributos y su recepción en la nueva Ley General Tributaria". Nueva Fiscalidad. nº 3 marzo. 2004, pág. 22.

<sup>9</sup> LEJEUNE, Ernesto.: *Prólogo en AIZEGA ZUBILLAGA, J.M: La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*. Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco. Bilbao. 2001, pág. 13.

<sup>10</sup> Estas son algunas de las características o calificaciones señaladas por PEREZ DE AYALA, CASADO OLLERO, GONZALEZ GARCIA, LASARTE ALVAREZ, ALONSO GONZALEZ entre otros y que recogemos de AIZEGA ZUBILLAGA: *La utilización...* Op. cit., pág. 56-57.

<sup>11</sup>GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo.: "Constitución, fundaciones y sociedad civil". *Revista de Administración pública*. nº 122, 1990, pág. 250.

determinados objetivos sociales deseables. El Derecho Financiero, no sólo se vale de normas represivas de carácter sancionador, también utiliza la técnica positiva de estimulación sobre la base del tributo y fundamentada en consideraciones y fines fiscales o ultrafiscales<sup>12</sup>. Se busca una mayor intervención social en fines de interés general por una vía no imperativa, sino voluntaria, si bien incentivada.

Cabe tener en cuenta que tradicionalmente se ha venido asociando la defensa y promoción de aquello que atañe a toda la ciudadanía -lo que constituye el interés general- al sector público -a la Administración-, y el interés privado encarnado en la obtención de lucro, resultaba encomendado a los particulares -ya sea individualmente o en forma asociativa-. Tal estado de cosas ha mutado, y en la actualidad puede observarse como se entremezclan intereses y agentes. En tal contexto se ha de tener presente también el difícil deslinde conceptual entre interés particular e interés general y su necesaria interrelación, ya que “[...] la satisfacción del interés común es la forma de satisfacer el de todos y cada uno de los que componen la sociedad, por lo que puede afirmarse que cuando un miembro de la sociedad defiende un interés común sostiene simultáneamente un interés personal, o si se quiere desde otra perspectiva, que la única forma de defender el interés personal es sostener el interés común. Esta solidaridad e interrelación social, especialmente intensa en la época actual, se refleja en la concepción del Estado, como social y democrático de derecho, que consagra la Constitución (art. 1.1)” (STC 62/1983, de 11 de julio).

En la medida que la actividad económica de la empresa favorece el progreso y desarrollo social y económico, determinado por las normas Constitucionales en sus principios rectores de la política social y económica, podrá justificarse regímenes singulares y tratos específicos, porque éstos no serán más que el reconocimiento de un aspecto diferencial que justifica una consideración acorde. Así cuando las actividades económicas en cuestión supongan condiciones más favorables al progreso económico, solventen más eficazmente coyunturas de crisis y favorezcan al empleo en los términos del art. 40 y art. 42 de la CE, o favorezcan la investigación del art. 44 de la CE, o favorezcan la integración de las personas discapacitadas del art. 49 de la CE u otras medidas contenidas en el Capítulo III del Título I de la CE podrán justificar un trato diverso atendiendo a su carácter diferencial. Ahora bien, el fomento de políticas

---

<sup>12</sup>Sobre el carácter promocional del Derechos Tributario VELARDE acoge planteamientos de la doctrina, particularmente, la italiana en VELARDE ARAMAYO, María Silvia: *Beneficios y minoraciones en Derechos Tributario*. Marcial Pons. Madrid, 1997, pág. 43-45.

económicas a través de la extrafiscalidad tributaria necesita que se beneficie de manera real y efectiva –estableciendo una correlación proporcional a la ventaja que supone- a la sociedad y no de manera particular, únicamente a quien la recibe, pues constituiría un trato discriminatorio y desigual<sup>13</sup>.

Las reticencias a las medidas fiscales antícrisis se centran en su carácter puntual y extraordinario, y por sus efectos de distorsión de la competencia. En tal orientación se muestran la OCDE, en la cumbre sobre el crecimiento, o la Unión Europea, en la regulación relativa a las ayudas de Estado. A tenor de lo señalado en los artículos 87 a 89 del Tratado de la Unión Europea –Tratado Constitutivo de la Unión Europea, en adelante TCUE<sup>14</sup>- quedan prohibidas todo tipo de ayudas otorgadas por los poderes públicos -no tan sólo subvenciones- que bajo cualquier forma falseen o amenacen falsear la competencia favoreciendo a determinadas empresas o producciones. La intervención a través de medidas extrafiscales o ultrafiscales aparece plenamente justificada al insertarse en un contexto en que se pretende, no tan solo fomentar orientaciones socialmente valiosas, sino también compensar los beneficios que reporta una actividad de los particulares. Pues los beneficios fiscales, si bien conllevan en puridad una menor carga tributaria, tienen como correlato los menores gastos del sector público, por lo que se efectúa una cierta compensación.

Sobre la base de tales orientaciones, procede contextualizar el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril objeto de estudio en las medidas antícrisis dictadas por el Gobierno español en donde, al margen de las concretas modificaciones de los diversos impuestos, se evidencia el uso del tributo como mecanismo de fomento o de promoción de determinadas actividades económicas y sociales.

### **1.3. Medidas tributarias antícrisis**

Delimitar las medidas tributarias adoptadas por el Estado español con motivo de la crisis resulta una tarea ardua. Ello es así porque tales medidas aparecen correlacionadas

---

<sup>13</sup> En el plano económico KRUGMAN apunta precisamente que los beneficios al sector financiero nos decían que estaban justificado “porque el sector estaba haciendo grandes cosas por la economía. Canalizaba el capital hacia usos productivos; repartía el riesgo; mejoraba la estabilidad financiera. Ninguna de esas cosas era cierta. El capital no se estaba canalizando hacia los innovadores que crean empleo, sino hacia una burbuja inmobiliaria insostenible; el riesgo se estaba concentrando, no repartiéndolo; y cuando la burbuja estalló, el supuestamente estable financiero se hundió, con la pera crisis mundial desde la Gran Depresión como daño colateral” (KRUGMAN, Paul: “No lloren por Wall Street”, El País de 2 de mayo de 2010).

<sup>14</sup> En la versión dada por el Tratado de Maastricht de 7 de febrero de 1992 y el tratado de Amsterdam de 2 de octubre de 1997, modificado por el Tratado de Niza firmado el día 26 de febrero de 2001.

con la política de gasto –la otra dimensión del Derecho Financiero- y porque la vertiente normativa de análisis presenta una problemática propia.

Por un lado, existe una gran profusión de disposiciones normativas de diverso rango y ámbito que se dan, además, en diversos niveles de gobierno con poder normativo – Estado, Comunidades Autónomas y Entidades locales, al margen de la intervención de la Unión Europea-. Se origina así una concurrencia normativa tanto vertical, dominada por relaciones de jerarquía, como horizontal, en donde los criterios de competencia son determinantes. A este respecto, y a modo únicamente de ejemplo, cabe tener presente que la regulación efectuada en relación a la crisis –del periodo 2008 a 2010- destaca el Real Decreto-Ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica; el Real Decreto 1975/2008, de 28 de noviembre, sobre las medidas urgentes a adoptar en materia económica, fiscal, de empleo y de acceso a la vivienda; el Real Decreto-ley 3/2009, de 27 de marzo, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y concursal ante la evolución de la situación económica; el Real Decreto-ley 5/2009, de 24 de abril, de medidas extraordinarias y urgentes para facilitar a las Entidades Locales el saneamiento de deudas pendientes de pago con empresas y autónomos; y el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo. La autonomía financiera de los entes territoriales dota de complejidad y dificultan la adopción de políticas unitarias coherentes anticrisis. Así no es extraño que junto a medidas del Estado que buscan incrementar los ingresos públicos existan normas autonómicas con visión contrapuesta. En tal tesitura no es la existencia de autonomía el problema, sino la falta de consenso en el análisis y medidas a adoptar por los diversos niveles de gobierno. La solución no es limitar derechos colectivos sino la altura de miras y el consenso de nuestros representantes.

Por otro lado, al anterior panorama se le suma la redacción escasamente técnica y extraordinariamente cambiante de la normativa a la que aludimos que dificulta un conocimiento preciso. Además, para la comprensión de tales medidas financieras, es necesario contextualizarlas en los parámetros de política general –social y económica-, en que se inscriben, ya sea el Plan Español para el Estímulo de la Economía y el Empleo (Plan E), o ya sea el planteamiento que anima el proyecto de ley de Economía Sostenible que dice inspirar buena parte de las últimas acciones que comentaremos.

Ante la crisis global se han adoptado dos grandes orientaciones de política financiera y económica con claras repercusiones en la regulación tributaria. En un

primer momento, y en el marco del Plan E, se incrementa el gasto público otorgando créditos e inyectando liquidez al sistema. Estas acciones, en tanto que suponen un mayor gasto e intervencionismo en la economía, están en la órbita del pensamiento keynesiano. Ahora bien, de manera temprana se ha variado la orientación y se ha optado por medidas de contención del gasto y control del déficit. Así, en este segundo momento, y ante el déficit originado por las anteriores medidas y/o la falta de respuesta esperada, se pretende disminuir el gasto público y orientar, con medidas de incentivo, la actividad económica hacia sectores estratégicos susceptibles de generar un crecimiento económico sostenible. En esta línea se inscribe el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo. Así lo expresa en su Exposición de Motivos al afirmar la influencia de la Estrategia de Economía sostenible y del proyecto de ley respecto de la misma en tramitación.

## **2.LA ECONOMÍA SOSTENIBLE Y LA RESPONSABILIDAD SOCIAL**

El Proyecto de Ley de Economía Sostenible –que se pretende aprobar a lo largo del 2010- forma parte de una estrategia que tiene por objetivo sentar las bases para un nuevo modelo de desarrollo y crecimiento de la economía española. A tal fin se adoptan un amplio conjunto de medidas basadas en cinco ejes principales; la competitividad, la sostenibilidad medioambiental, la normalización del sector de la vivienda, la innovación y formación profesional, y el apoyo a nuevos sectores económicos<sup>15</sup>. Con ellas se pretende no tan sólo impulsar la recuperación económica creando empleo –aspecto preocupante en nuestro país-, sino una renovación profunda del patrón productivo.

Dicho proyecto pretende reorientar la economía hacia un modelo nuevo modelo de desarrollo. Lo cual implica abandonar los sectores tradicionales obsoletos –valga de ejemplo el de la construcción- y se base en nuevos modelos emergentes basados en la tecnología y en la innovación. Se propugna unas acciones que se mueven en el plano de la economía real más que en la financiera y especulativa.

---

<sup>15</sup>La información gubernamental se efectúa a través del web <http://www.economiasostenible.gob.es/>. El proyecto de ley y su Memoria de impacto normativo aparece publicado en <http://www.meh.es/es-ES/Paginas/Economiasostenible.aspx>.

En tal contexto se prevé la promoción de la responsabilidad social donde se pone de relieve particularmente los objetivos de transparencia en la gestión, buen gobierno corporativo, compromiso con lo local y el medioambiente, respeto a los derechos humanos, mejora de las relaciones laborales, promoción de la integración de la mujer, de la igualdad efectiva entre mujeres y hombres y de la igualdad de oportunidades de las personas con discapacidad<sup>16</sup>.

La responsabilidad social parte de las premisas éticas del comportamiento, no tan solo de los individuos que componen la empresa, sino de su actuación como tal. Pero además, se trata de un comportamiento ético transido de consideraciones prácticas, en ningún modo altruista. El mismo, permite obtener rentabilidades, abaratar costes en la medida que evita conflictos –por ejemplo con trabajadores y trabajadoras-, busca corresponsabilizar y entusiasmar con proyectos, pretende mejorar la gestión del riesgo, la posición en el mercado, el funcionamiento de la organización y reforzar las relaciones con los agentes políticos y sociales. Con ello se afirma la prosecución, tanto de intereses privados como generales en el seno de instituciones que persiguen como regla el lucro. La responsabilidad social comporta que la empresa aparece obligada para con la sociedad más allá del marco regulatorio impuesto por su actividad, más allá de la prohibición derivada de la eventual injerencia lesiva en la esfera de los demás –basada en el principio jurídico alterum non laedere-, más allá de la buena gestión para sus accionistas. La virtud de los planteamientos de la RS ha sido evidenciar que la acción empresarial aparece asociada, no tan sólo a un beneficio privativo que origina el lucro propio, sino también beneficios que explícita o implícitamente son sociales o generales. Sobre tales presupuestos, la ética aplicada y la economía han conformado un concepto de responsabilidad social empresarial, consolidado desde instancias internacionales, en

---

<sup>16</sup> Artículo 37. Promoción de la responsabilidad social de las empresas. “1. Con el objetivo de incentivar a las empresas, especialmente a las pequeñas y medianas, a incorporar o desarrollar políticas de responsabilidad social, el Gobierno pondrá a su disposición un conjunto de características e indicadores para su autoevaluación en materia de responsabilidad social, así como modelos o referencias de reporte, todo ello de acuerdo con los estándares internacionales en la materia. 2. El conjunto de características, indicadores y modelos de referencia a que se refiere el apartado anterior deberá atender, especialmente a los objetivos de transparencia en la gestión, buen gobierno corporativo, compromiso con lo local y el medioambiente, respeto a los derechos humanos, mejora de las relaciones laborales, promoción de la integración de la mujer, de la igualdad efectiva entre mujeres y hombres y de la igualdad de oportunidades de las personas con discapacidad, todo ello de acuerdo con las recomendaciones que, en este sentido, haga el Consejo Estatal de la Responsabilidad Social Empresarial, constituido por el Real Decreto 221/2008, de 15 de febrero, por el que se regula el Consejo Estatal de Responsabilidad Social de las Empresas. 3. Las empresas que alcancen un nivel mínimo en los anteriores indicadores podrán solicitar voluntariamente ser reconocidas como empresas socialmente responsables, de acuerdo con las condiciones que determine el propio Consejo”.

particular en nuestro contexto regional, por la Unión Europea<sup>17</sup>. Así en el Libro Verde se afirma que la responsabilidad social de la empresa es un concepto con arreglo al cual las empresas deciden voluntariamente contribuir al logro de una sociedad mejor y un medio ambiente más limpio<sup>18</sup>.

La responsabilidad social explicita la nueva realidad que vivimos y a la que aspiramos, pues resulta una manifestación histórica de la posmodernidad. Así se inserta, y manifiesta satisfactoriamente las características que KÜNG atribuye al mundo posmoderno: la existencia de una economía de mercado ecológico-social y la ordenación de la sociedad de acuerdo a nuevos valores donde exista una democracia menos formal y más participativa<sup>19</sup>. Las orientaciones que suponen tal filosofía vertebran de manera novedosa las relaciones entre una triada de elementos: el Estado, la ciudadanía -en particular de la empresa-, y el Derecho. Se origina una interrelación de tales conceptos que en el plano jurídico aparece en un proceso de elaboración. La responsabilidad social aparece como un ámbito que se mueve entre diversos imperativos, éticos, pragmáticos y jurídicos; éticos en tanto que conlleva la realización de comportamientos valiosos y beneficiosos socialmente; pragmáticos en tanto que resultan necesarios para la supervivencia empresarial; y jurídicos en el sentido de que no han de ser conductas exigidas de manera imperativa.

Existe el riesgo de confundir la responsabilidad social con un ingenuo buenísimo ético, cuando vehicula un comportamiento necesario para la viabilidad y buen funcionamiento de la entidad. Tal aspecto denota un interés propio y particular, que remarca la hibridez de fines que se vehiculan y la complejidad de establecer parámetros claros de aprehensión y tratamiento.

La responsabilidad social no nace de un imperativo jurídico, pero se delimita negativamente respecto de éste, ya que su realización no supone la existencia de una coacción jurídica, sino que se plantea como necesidad pragmática de la empresa para optimización de sus costos o para favorecer su posición en el mercado. En la RS se

---

<sup>17</sup> Por responsabilidad social de la empresa se entiende, a decir de la Comisión Europea, como “la integración voluntaria, por parte de las empresas, de las preocupación sociales y medioambientales en sus operaciones empresariales y sus relaciones con sus interlocutores”. Dicho concepto aparece recogido en el ámbito europeo por primera vez en el Libro Verde de julio de 2001 que lleva por título “Fomentar un marco europeo para la Responsabilidad social de la empresa” (Bruselas 18/7/2001, COM (2001) 366 final). Es reiterado posteriormente en la Comunicación de julio de 2002 relativa a «la responsabilidad social de las empresas: una contribución al desarrollo sostenible» y en la Comunicación de marzo de 2006 «poner en práctica la asociación para el crecimiento y el empleo: hacer de Europa un polo de excelencia de la responsabilidad social de las empresas».

<sup>18</sup> Bruselas 18/7/2001, COM (2001) 366, pág. 4.

<sup>19</sup> KÜNG, Hans: *Proyecto de una ética mundial*. 6<sup>a</sup> edición. Trotta, 2003. Madrid, pág. 36-37.

parte de la existencia de una obligación no normativa y difusa, que no es más que un compromiso cívico-moral con la sociedad. De ahí, que la infracción de tal compromiso moral genera unas consecuencias, una responsabilidad, de carácter ajurídico y social, pero no por ello menos perjudicial en la estima que los demás puedan tener de su actividad. Así podríamos afirmar que los comportamiento de responsabilidad social limitan al alza con el altruismo –el procurar el bien ajeno, un cierto buenísimo ético- y a la baja con un mero planteamiento de marketing –estrategia mercantil que busca un beneficio privativo-.

El proyecto de ley de Economía Sostenible, publicado en el Boletín Oficial del Congreso de los Diputados de 9 de abril de 2010, reconoce distintas medidas fiscales orientadas por una función de fomento. Las mismas atañen a distintos ámbitos que sintéticamente podemos resumir en:

La simplificación y agilización de la constitución de sociedades mercantiles de capital se prevé la no sujeción de “La constitución y los acuerdos de aumento del capital social, cuando no se supere la cifra de 30.000 euros de capital social total, de las sociedades de responsabilidad limitada reguladas en el artículo 38, apartados 1 y 2 de la Ley de Economía Sostenible.”

También en la órbita de la simplificación del régimen tributario se prevé una nueva regulación de la reducción aplicable a las rentas de actividades económicas del art. 32.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), la simplificación de las obligaciones formales del régimen especial del Impuesto sobre sociedades de aplicable a los grupos, y se establece una nueva regulación de la notificación por comparecencia para adaptarla a la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos.

En el ámbito de las telecomunicaciones se prevé la reducción de la tasa general de operadores de telecomunicaciones, respecto de las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica se mejoran de las deducciones en el Impuesto sobre Sociedades para tales actividades. En aras a procurar una mayor internalización y movilidad se prevé el impulso de la red española de convenios para evitar la doble imposición.

En el contexto medioambiental se prevé en el art. 93 el incremento de la deducción por inversiones medioambientales. Para adquisición y rehabilitación vivienda habitual establece en su artículo 113 la Modificación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Algunas de tales orientaciones se plasman en el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, que pretende actuar sobre el tejido productivo, y para ello, se utilizan un buen número de medidas de fomento fiscal, muchas de ellas con una función extrafiscal.

### **3. LAS MEDIDAS TRIBUTARIAS DEL REAL DECRETO-LEY 6/2010, DE 9 DE ABRIL**

La regulación del Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril se inscribe así, a decir de su Exposición de Motivos, en las coordenadas de crecimiento económico y creación de empleo de forma sostenible, y actuaciones que apuntan a la sostenibilidad ambiental o que procuran la eficiencia energética<sup>20</sup>. En concreto se afirma “Sin perjuicio de los procesos de diálogo y concertación abiertos en sedes específicas en materia de Diálogo Social, Pacto de Toledo y estabilidad presupuestaria, así como de futuros acuerdos en la tramitación legislativa de iniciativas parlamentarias en la misma línea, particularmente la Ley de Economía Sostenible[...]”. La economía sostenible se postula como uno de los referentes en cuya línea de pensamiento se articula la acción normativa.

Con tal fin se señalan un conjunto de medidas diversas destinadas a determinados sectores especialmente sensibles en este momento histórico, que cabe sintetizar en las siguientes:

1º. Medidas destinadas al sector de la construcción, tendentes a recuperar su dinamismo por la vía, fundamentalmente, del impulso fiscal a la actividad de la rehabilitación de viviendas, y con el objetivo adicional de contribuir a la eficiencia y ahorro energético.

2º. Medidas destinadas a favorecer la actividad empresarial, de aplicación general a todo el sector productivo. En tal ámbito se pretende aligerar las cargas impositivas de las empresas, con medidas como la prórroga de libertad de amortización en el marco del

---

<sup>20</sup> “El objetivo de impulsar el crecimiento de la economía española y, con él, la creación de empleo, y de hacerlo sobre unas bases más sólidas y sostenibles, exige la adopción en este momento de una serie de medidas que refuercen la capacidad de nuestro tejido productivo y garanticen un apoyo efectivo de las instituciones públicas a ese crecimiento[...]”.

Impuesto sobre Sociedades, o la flexibilización de los requisitos para la recuperación del Impuesto sobre el Valor Añadido en el caso de impago de facturas. También se incluyen medidas que facilitan el acceso del sector productivo a nuevos mercados y, en concreto, a mercados internacionales, como son la reforma del seguro de crédito a la exportación o la rebaja temporal de diversas tasas en materia de transporte aéreo, con el fin de apoyar la actividad turística.

3º. Medidas específicas destinadas a las pequeñas y medianas empresas, ya que constituyen una parte muy importante del tejido productivo. Así se establece la reforma de algunos mecanismos de apoyo financiero, y la reducción de cargas de gestión en el ámbito tributario.

4º. Medidas que tienden a moderar el impacto negativo de la crisis económica sobre los ciudadanos más vulnerables. A tal fin, se eleva el umbral de inembargabilidad cuando el precio obtenido por la vivienda habitual hipotecada sea insuficiente para cubrir el crédito garantizado, se efectúa una reforma tributaria que pretende impulsar los servicios vinculados a la atención a la dependencia, lo que, a su vez, redundaría en el apoyo al crecimiento de este sector y del empleo generado en el mismo.

5º. Medidas en el ámbito del sector energético que tienen como objetivo crear las condiciones para impulsar nuevas actividades que modernicen el sector, como son las empresas de servicios energéticos y el vehículo eléctrico.

6º. Medidas en la regulación del sector financiero para favorecer su reestructuración.

De las concretas medidas y acciones de política tributaria establecidas cabe destacar tres con un fuerte contenido extrafiscal: las que tratan de obras en la vivienda; las destinadas al ámbito de la actividad empresarial; y aquellas dirigidas a determinados colectivos.

### **3.1.Obras en la vivienda**

Se prosigue con una tradicional política del fomento de la actividad constructora, ahora sobre la base de la rehabilitación y mejora energética, en línea al proyecto de ley de economía sostenible. El proyecto de ley de economía sostenible recoge en su art. 113 algunos de los criterios recogidos en la norma objeto de comentario.

Señala la Exposición de Motivos del RDL 6/2010: “[...] se incluyen reformas destinadas a recuperar la actividad en el sector de la construcción por la vía, fundamentalmente, del impulso fiscal a la actividad de la rehabilitación de viviendas, y

con el objetivo adicional de contribuir a la eficiencia y ahorro energético. Se trata de medidas necesarias y urgentes en el corto plazo para propiciar incrementos en los niveles de empleo y actividad del sector, y para orientar la misma por una senda de mayor sostenibilidad<sup>21</sup>. A tal efecto se modifica el IRPF y el IVA

**A)Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: deducción por obras de mejora.** Se introduce una nueva deducción por gastos en la vivienda habitual. Se alude a determinado tipo de obras, las de mejora, y siempre que tengan por objeto la eficiencia energética, la higiene, salud y protección del medio ambiente, la utilización de energías renovables, la seguridad y la estanqueidad, y en particular la sustitución de las instalaciones de electricidad, agua, gas u otros suministros, o favorezcan la accesibilidad al edificio o las viviendas. Ahora bien, no darán derecho a practicar esta deducción las obras que se realicen en plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos.

De tal regulación cabe distinguir algunos aspectos relevantes:

1º. Su vigencia temporal, acotada entre el 14 de abril de 2010 –que es cuando entra en vigor el RDL 6/2010- hasta el 31 de diciembre de 2012. Tal aspecto remarca el carácter coyuntural y puntual de la medida lo cual resulta discrepante dado que se encuentra prevista en el proyecto de ley de economía sostenible<sup>21</sup>.

2º. El beneficio que supone la deducción tiene en cuenta la renta –la base imponible– del obligado que los realiza y el importe que destina. Con ello se pretende favorecer a determinadas rentas, así como estimular un determinado nivel de gasto, pues a mayor gasto no existe una deducción necesariamente mayor. Existe una cierta progresividad de la deducción<sup>22</sup>, en función del nivel de rentas y de que el gasto se encuentre en unos parámetros considerados como óptimos, para evitar aquellos efectuados con finalidad estrictamente fiscal.

3º. Se evidencia una preocupación por la economía sumergida y la evasión fiscal al establecer que para gozar de dicho beneficio no puede efectuarse el pago en metálico. Han de ser “cantidades satisfechas, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las personas o entidades que realicen tales obras. En ningún caso, darán derecho a practicar esta deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal.” En

---

<sup>21</sup> El art. 113 del proyecto de ley consultado el 4 de mayo de 2010 en <http://www.economiasostenible.gob.es>.

<sup>22</sup> Alude al mismo ALONSO GONZALEZ, Luis Manuel: “Las medidas fiscales de los pactos de Zurbano. El Real Decreto Ley 6/2010” (en prensa).

momentos de crisis resulta especialmente prolífica la economía sumergida y por ello se condiciona la deducción al pago en metálico

**B)Impuesto sobre el Valor Añadido: reparación de viviendas.** Entre otras medidas sobre el IVA se prevé la aplicación del tipo reducido del 8 por 100 a obras de reparación y renovación de viviendas. Se trata, al igual que la anterior medida, de un régimen que nace con vocación de temporalidad, se aplica desde el 14 de abril de 2010 –entrada en vigor el RDL 6/2010- hasta el 31 de diciembre de 2012.

Para aplicar tal tipo reducido es necesario:

1º.Que la obras tengan por objeto la renovación o rehabilitación de vivienda, no de cualquier otra construcción.

2º.Que el destinatario, quien ha de soportar el impuesto, ha de ser una persona física que no actúe como empresario o profesional. Con ello se acota el supuesto de manera subjetiva y por la función que ha de cumplir: únicamente los inmuebles utilizados como vivienda por particulares podrán acogerse a tal gravamen.

3º.Que la persona que realice las obras no aporte materiales para su ejecución o, en el caso de que los aporte, su coste no exceda del 33 % de la base imponible de la operación.

### **3.2.Actividad empresarial**

En tal contexto se evidencia, por un lado, una preocupación por los contextos empresariales de crisis, ya se trate de impagos puntuales o situaciones colectivas de concurso y, por otro, un interés por reducir en la pequeña y mediana empresa los costos indirectos derivados de la gestión tributaria.

**A)Ante la crisis.** Se establecen una serie de medidas, algunas vinculadas con el gasto público por afectar a la contratación con el sector público, o por referirse a las subvenciones públicas en supuestos de crisis empresarial. Así se procura facilitar la continuidad de la relación contractual con la Administración a los contratistas que hayan solicitado la declaración de concurso de acreedores voluntario, y que éste haya adquirido eficacia en un convenio. También se permite la continuidad de las subvenciones concedidas a las empresas que hayan solicitado la declaración de concurso de acreedores voluntario, siempre que haya adquirido la eficacia en un convenio.

En el plano de los ingresos públicos, concretamente respecto del IVA, se permite la reducción proporcional de la base imponible cuando los créditos correspondientes a las

cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables, flexibilizando los requisitos para recuperar el impuesto en el caso de impago de las facturas, y acortando los plazos en el caso de las empresas de menor dimensión. Respecto del Impuesto sobre Sociedades se prolonga la duración hasta el 2012 de la libertad de amortización de elementos nuevos del inmovilizado material, así como de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas ligada al mantenimiento de la plantilla.

**C)Pequeña y mediana empresa (PYMES).** En el contexto de la economía española las PYMES y autónomos poseen una gran importancia, no tan solo por la riqueza que generan, sino por la creación de empleo que supone. Así el RDL 6/2010 prevé que antes del 15 de junio de 2010 este operativo un Programa de financiación directa a PYMES y autónomos. También se simplifican para determinadas obligaciones relacionadas con las operaciones vinculadas de empresas de reducidas dimensiones<sup>23</sup>.

### **3.3.Protección a determinados colectivos**

Señala la Exposición de Motivos del RDL 6/2010 la adopción de “medidas para favorecer la protección de los ciudadanos y consumidores”. Así destaca el elevar el umbral de inembargabilidad en los procedimientos posteriores a la ejecución hipotecaria cuando el precio obtenido por la venta de la vivienda habitual hipotecada sea insuficiente para cubrir el crédito garantizado. En el ámbito tributario, en el IVA, se aplica un tipo impositivo superreducido, del 4 %, a los servicios de atención a la dependencia prestados por las empresas integradas en el sistema de autonomía y atención a la dependencia. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se declaran exentas las cuantías satisfechas por las empresas para desplazamientos entre la residencia y el centro de trabajo en transporte público, con un límite de 1.500 euros, con el objetivo de incentivar fiscalmente la utilización de los medios de transporte público colectivo.

## **4.VALORACIÓN CRITICA**

---

<sup>23</sup> La regulación de tales operaciones ha sido fuertemente criticada por la doctrina y el legislador se ve en la tesisura de matizar alguno de los postulados, sobre el tema SANCHEZ HUETE, M.A.: “Operaciones vinculadas y sociedades profesionales. Desenfoques y efectos”. Qf. nº 10, 2010.

El anterior análisis sobre las medidas tributarias del gobierno español ante la crisis evidencian el vaivén que ha existido en el gasto, en un primer momento, de expansión y, en otro segundo, de contracción. Y mientras tanto, se ha suprimido el Impuesto sobre el Patrimonio, y la competencia fiscal a la baja de las Comunidades Autónomas hace que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, entre otros tributos, pierdan buena parte de su poder recaudatorio. En tal contexto cabe preguntarse una cuestión básica del nuevo Real Decreto 6/2010 ¿resuelve las incertidumbres propias de la crisis?, ¿ha añadido más certeza?. Mucho nos tememos que no suponga una acción sustantiva para encarar la crisis, no genere más seguridades, ni tan solo que las medidas ahonden de manera estable y duradera en la configuración de una economía sostenible.

Desde tal perspectiva observamos que no se trasladan un paquete de medidas suficientes para concretar la economía sostenible augurada, ni tales acciones dejan de ser regulaciones fragmentarias, parciales<sup>24</sup>, y sorprendentemente, temporales. Respecto de las obras en la vivienda llama poderosamente la atención que nuevamente se intervenga en el sector de la construcción, como ámbito relevante de las nuevas orientaciones, y que se efectúe de manera temporal (hasta el 31 de diciembre de 2012). El actuar sobre la construcción se ha de explicar no tanto por el valor agregado o por la sostenibilidad económica que supone, sino por su vinculación con el derecho a la vivienda digna y adecuada reconocido en el art. 47 de la CE. La vigencia temporal de ambas medidas choca con la justificación pretendida de que son medidas coherentes con la promoción de un nuevo modelo económico.

El Real Decreto analizado es una norma que se inspira y recoge algunas de las orientaciones del proyecto de ley de economía sostenible, pero el gran eje vertebrador de su normativa es la crisis. Denota una mayor preocupación por adjetivar a tales medidas como sostenibles que por el establecimiento de manera sustantiva directrices de económicas sostenibles.

Por otro lado las últimas orientaciones adoptadas por el legislador no van en la orientación de inyectar liquidez al sistema o de fomentar fiscalmente determinadas actividades. El Real Decreto-ley 8/2010, de 20 de mayo, por el que se adoptan medidas extraordinarias para la reducción del déficit público inaugura un escenario de contracción del gasto público que presagia un lúgubre escenario para las orientaciones

---

<sup>24</sup> Tales medidas tributarias han sido consideradas por ALONSO GONZALEZ como esencialmente coyunturales y de carácter accesorio (ALONSO GONZALEZ, Luís Manuel.: “Las medidas fiscales de los pactos de Zurbano. El Real Decreto Ley 6/2010” (en prensa)).

de la economía sostenible<sup>25</sup>. El objetivo o finalidad que prima en la actualidad es fundamentalmente de política económica y de carácter coyuntural: el restablecer la confianza de los mercados en el cumplimiento de la reducción del déficit. Las medidas que se establecen en dicha norma son principalmente: la reducción de un mínimo de un 5% de las retribuciones del sector público, se elimina la revalorización de las pensiones del sector público, se reduce del gasto farmacéutico a cargo del INSALUD y se elimina la subvención la mujer trabajadora por nacimiento o adopción de hijo.

En definitiva, el Gobierno acompaña su actuación a las exigencias del mercado: contención del gasto y estabilidad presupuestaria. El panorama expuesto augura un futuro incierto a las nuevas orientaciones pues, por un lado, se busca la reducción del gasto público -el no hacer de los poderes públicos- y, por otro, reducir más los ingresos tributarios, estableciendo beneficios extrafiscales pone en tela de juicio el equilibrio de las cuentas públicas.

Bajo los anteriores planteamientos subyacen premisas y paradigmas que vertebran las políticas tributarias y económicas de buena parte de los países europeos. Nos referimos a la existencia de una determinada forma de percibir la realidad que define la misma y condiciona los problemas y sus soluciones. Existe un determinado paradigma, que se eleva a la categoría de realidad, que afirma que la subida de impuestos origina la deslocalización de la riqueza en contextos globalizados de libertad de capitales.

Los problemas que suponen la subida de impuestos llevan a políticas tributarias basadas en la competencia a la baja con los países del entorno. Ante tal panorama la solución y utilidad de los instrumentos fiscales es su empleo como medida extrafiscal, de incentivo o disuasión de comportamientos sociales y/o económicos, principalmente en éste último ámbito, al haber perdido los Gobiernos europeos la facultad de emitir moneda.

Las soluciones resultan incompletas y generadoras de nuevos problemas pues los Estados sociales y prestadores de servicios necesitan recursos. Los recursos no son ya

---

<sup>25</sup> Señala la Exposición de Motivos “Las medidas que ahora se adoptan parten de los esfuerzos de contención y reducción de gasto ya adoptados con ocasión de la aprobación de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2010 y de los citados acuerdos de enero, marzo y abril de este mismo año. En estos casos, la reducción del gasto se proyectó esencialmente sobre el gasto corriente y de inversión de la Administración General del Estado. En este momento, el Gobierno ha decidido actuar sobre ámbitos de gasto que permitían una reducción suplementaria, y valorando especialmente evitar reducir determinadas partidas de gasto que bien resultan especialmente relevantes en la actuación pública para impulsar la recuperación del crecimiento, o bien son imprescindibles para mantener el apoyo público a quienes están sufriendo con mayor intensidad las consecuencias de la crisis, con especial atención a quienes se encuentran en desempleo.”

los propios que provienen de su soberanía –de su población- sino que son ajenos, del mercado. Se acude a los mercados emitiendo deuda pública, deuda soberana, para captar los recursos necesarios para mantener el nivel de prestaciones del Estado. Pero el mercado, coherente a su lógica, evalúa la deuda de los Estados, la confianza que le genera, y estima y desestima su adquisición y fija sus condiciones. El abandonar la senda de los ingresos tributarios conduce a buscar los ingresos del mercado, resultando éste el evaluador de la política pública del Estado. Y es así como la lógica de lo público decae y se subordina a la lógica del mercado. Nace un Estado cotizado.