

REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO

(¿Qué???)

(¿Cómo???)

(¿Cuándo???)



Fecha: 10/02/2014

EL SISTEMA TRIBUTARIO ACTUAL, ESTÁ AGOTADO Y ES INEFICIENTE

- ✓ No favorece el crecimiento económico
- ✓ No tiene suficiencia recaudatoria
- ✓ No es simple
- ✓ No cumple el principio de equidad, ni de neutralidad
- ✓ No es estable normativamente



Es necesario configurar un nuevo sistema tributario, configurándolo de forma global, que respete unos principios básicos comunes, sea suficiente en el ámbito recaudatorio y favorezca el crecimiento económico (Objetivos no siempre fáciles de conseguir en armonía).

En esta línea se orienta el informe que ha elaborado la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), sobre propuestas concretas de reforma en el ámbito del IRPF, I. Sociedades e IVA y que tenemos el placer de adjuntar. Su lectura es sencilla y clarificadora.

<http://www.lartributos.com/noticias.php#> (Informes)

Luis Alfonso Rojí Chandro

(Socio-Director de Impuestos y Asesoría Fiscal)
(Miembro de la AEDAF)



PROPUESTAS AEDAF A LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

INDICE

| | <u>Página</u> |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|
| INTRODUCCION | 4 |
| PARTE I: PROPUESTAS PARA LA REFORMA DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES | |
| I. PROPUESTAS DE REFORMA | 7 |
| 1. Consideraciones generales | 7 |
| 2. Propuestas relativas a la simplificación del Impuesto sobre Sociedades | 8 |
| 2.1. Acercamiento del resultado contable al resultado fiscal | |
| 2.2. Reducción de costes administrativos | |
| 2.3. Deducciones e incentivos fiscales | |
| 2.4. Tipo de gravamen | |
| 3. Propuestas relativas a la garantía de la suficiencia de ingresos tributarios | 12 |
| 4. Propuestas relativas la favorecimiento del desarrollo económico, unidad de mercado y neutralidad fiscal | 14 |
| 4.1. Favorecimiento del desarrollo económico | |
| 4.2. Favorecimiento de la unidad de mercado | |
| 4.3. Favorecimiento de la neutralidad fiscal | |
| 5. Propuestas relativas la potenciación del desarrollo social, a través de medidas favorecedoras de determinados colectivos, o de medidas que estimulen el ahorro | 21 |
| II. DECALOGO DE RECOMENDACIONES | 22 |

PARTE II: PROPUESTAS PARA LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

| | | |
|-------|--------------------------------------------------------------------------------|----|
| I. | LA IMPOSICION SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS EN LA UNION EUROPEA | 24 |
| II. | EL MODELO DEL IMPUESTO | 29 |
| III. | SUJETO PASIVO | 30 |
| IV. | CUANTIFICACIÓN DE LOS MÍNIMOS EXENTOS..... | 32 |
| V. | RENTAS EXENTAS | 33 |
| VI. | RENTAS IRREGULARES | 33 |
| VII. | RENDIMIENTOS DEL TRABAJO | 35 |
| | 1. Determinación del rendimiento neto del trabajo | |
| | 2. Valoración de las retribuciones en especie | |
| | 3. Calificación de la retribución de los socios de sociedades mercantiles | |
| VIII. | TRATAMIENTO DE LAS RENTAS DEL CAPITAL INMOBILIARIO | 36 |
| IX. | RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO | 37 |
| X. | RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS | 38 |
| XI. | GANANCIAS PATRIMONIALES | 39 |
| XII. | TARIFAS DEL IMPUESTO | 41 |
| XIII. | DEDUCCIONES DE LA CUOTA | 42 |
| XIV. | RECARGO AUTONÓMICO DEL IMPUESTO..... | 42 |
| XV. | RÉGIMEN ESPECIAL DE TRABAJADORES DESPLAZADOS (IMPATRIADOS) | 43 |

PARTE III: PROPUESTAS PARA LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

| | | |
|-----|---------------------------------|----|
| I. | CONSIDERACIONES GENERALES | 44 |
| II. | PROPUESTAS DE LA AEDAF | 45 |

INTRODUCCION

El Consejo de Ministros, en su reunión del pasado 5 de julio, decidió la constitución de una Comisión de Expertos *“para acometer una reforma legislativa que suponga una revisión del conjunto del sistema tributario que permita ayudar a la recuperación económica y la creación de empleo en el momento oportuno”*

Según se afirma en el propio resumen del citado Consejo, *“las líneas de revisión que deberán afrontarse son cuatro:*

1. *Lograr un sistema tributario sencillo, de mayor simplicidad.*
2. *Garantizar la suficiencia de ingresos tributarios de forma que ratifique el compromiso de consolidación fiscal asumido.*
3. *Obtener un sistema tributario que favorezca el desarrollo económico, garantice la unidad de mercado y la neutralidad fiscal.*
4. *Potenciar el desarrollo social con medidas que favorezcan a colectivos como familias, discapacitados o medidas que estimulen el ahorro.*

Las conclusiones se recogerán en un informe final que habrá que entregarse al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas antes de terminar el mes de febrero de 2014”.

Ante esta situación, la Comisión Directiva de la AEDAF, en una reunión celebrada con los coordinadores de las Secciones del Impuesto sobre Sociedades, IRPF e Imposición Indirecta, encargó a cada una de ellas la elaboración de un documento con propuestas de reforma que afecten a las materias que son objeto de estudio en cada Sección.

El presente documento es el resultado del trabajo realizado por las Secciones y pretende realizar una serie de recomendaciones y sugerencias en relación con cada una de las líneas de revisión apuntadas por el propio Gobierno, y que espera se tengan en consideración a la hora de concretar las líneas maestras de la reforma global de nuestro sistema tributario.

Desde la AEDAF compartimos la creencia de la necesidad de una reforma integral y global del sistema tributario español.

Es necesario configurar un auténtico “sistema” tributario, que integre armoniosamente las distintas figuras impositivas, respetando unos principios básicos comunes y cuyos objetivos sean la búsqueda de una mayor suficiencia y eficiencia recaudatoria, simplicidad, equidad y neutralidad, objetivos a los que, entendemos, toda reforma fiscal debe aspirar.

Las propuestas contenidas en este informe, algunas de ellas inspiradas en los países de nuestro entorno, tienen como objetivo el desarrollo y crecimiento económico de nuestro país, así como el fomento de la competitividad de nuestras empresas en el exterior, factores clave en estos momentos, para superar la actual situación de crisis económica, que al mismo tiempo, exige cada vez mayores niveles de recaudación al actual sistema tributario.

No podemos olvidarnos de que todo sistema tributario precisa de un marco de estabilidad normativa que garantice la seguridad jurídica de los contribuyentes, actualmente en cuestión debido a los continuos cambios legislativos. Por ello consideramos imprescindible que la reforma del sistema se desarrolle en un entorno normativo estable y duradero, requisito básico para generar el clima de confianza preciso para reforzar la imagen de nuestro país en el exterior.

La estabilidad normativa ha de venir acompañada de una adecuada técnica tributaria, por lo que entendemos el legislador debe utilizar los instrumentos normativos más adecuados, evitando en la medida de lo posible el uso indiscriminado del Real Decreto – ley en el ámbito tributario. De igual manera, sería deseable que se evitara la introducción de innovaciones o modificaciones de las interpretaciones de las normas legales por vía reglamentaria o de consulta, y con carácter retroactivo, actuaciones generadoras de inseguridad jurídica.

El presente trabajo aboga por un sistema tributario más simple, menos complicado, que sea fácilmente entendible por el contribuyente y que libere a éste de innecesarios y excesivos costes administrativos y de cumplimiento.

Por último, es necesario remarcar que no es el objetivo de este documento analizar todas y cada una de las figuras que constituyen nuestro sistema tributario, sino aquellas figuras impositivas más representativas del mismo. Así, el documento consta de tres partes, la primera de ellas dedicada al Impuesto sobre Sociedades, la segunda al Impuesto Renta de las Personas Físicas y una



tercera parte que desarrolla las propuestas de reforma para el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En documento posterior abordaremos las cuestiones relativas a la reforma del Impuesto sobre Sucesiones y sobre el Patrimonio por la específica problemática que en ellos comporta el tratamiento de la pequeña y mediana empresa de ámbito familiar, que es objeto de particular atención para la AEDAF.

PARTE I: PROPUESTAS PARA LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

I. PROPUESTAS DE REFORMA

1. Consideraciones generales

Desde la perspectiva de una visión “sistemática” del sistema tributario, es de vital importancia definir el papel que dentro del mismo debe jugar el Impuesto sobre Sociedades y por ello entendemos deben tenerse muy presentes las siguientes consideraciones:

En primer lugar, es necesario reafirmar en el Impuesto sobre Sociedades su finalidad de cierre en el marco de un sistema tributario sobre la renta, constituyendo un complemento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El Impuesto sobre Sociedades debe encontrar justificación en el gravamen a cuenta o mínimo de ciertos beneficios obtenidos por personas físicas o no residentes, a través de su participación en entidades. Es por ello, que la adecuada coordinación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (configuración de la base imponible conforme al resultado contable, eliminación de la doble imposición, etc.) resulta esencial.

En segundo lugar, aunque no con menor importancia, hay que tener muy presente que el Impuesto sobre Sociedades es la figura tributaria que más directamente recae sobre el beneficio de las actividades empresariales en nuestro país.

Las entidades jurídicas son las principales operadoras del mercado de producción y distribución de bienes, así como las principales fuentes de generación de empleo, constituyendo el motor del crecimiento económico de nuestro país. Por lo tanto, resulta imprescindible un adecuado marco legal y fiscal que reafirme el papel del Impuesto de Sociedades como instrumento de la política económica al servicio, en este caso, del crecimiento económico.

La situación económica actual y los retos de nuestra economía para los próximos años hacen inexcusable que el impuesto fomente la competitividad de nuestras empresas, incentivando eficazmente el emprendimiento, la asunción de riesgos empresariales, la inversión productiva, la innovación en las empresas y su internacionalización.

La desaparición de las barreras aduaneras en Europa hace del Impuesto de Sociedades un instrumento privilegiado de rechazo o atracción de la inversión exterior, siendo preciso un marco jurídico estable, que ofrezca un impuesto sencillo y competitivo en relación a los países de nuestro entorno, capaz de atraer la inversión extranjera a España, ayudando al crecimiento de la actividad y la creación de empleo y, en consecuencia, contribuyendo al incremento de la recaudación de los principales impuestos de nuestro sistema fiscal.

Aumentar la recaudación del Impuesto sobre Sociedades no puede ser la aspiración básica y exclusiva de su reforma. La reforma del Impuesto debe ir encaminada a favorecer la creación de bases imponibles mediante el fomento de la actividad económica. En términos de PIB, la recaudación del impuesto se sitúa en el 2,8 % respecto a esta magnitud, siendo la media de los países de la UE del 2,7 %, (vid. el informe realizado por J. Ignacio Conde-Ruiz para la fundación FEDEA). Por tanto, su carácter cíclico no puede llevar a conclusiones erróneas. El Impuesto debe ser un factor decisivo en la política de crecimiento de nuestra economía y esta finalidad debe ser la que alumbre su reforma.

Es necesario dotar de estabilidad a la reforma, evitando en la medida de lo posible el uso excesivo de la norma reglamentaria.

2. Propuestas relativas a la simplificación del Impuesto sobre Sociedades

2.1. Acercamiento del resultado contable al resultado fiscal

En el Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades (Libro Blanco), publicado en el año 1994, y que sentó las bases de la vigente normativa del Impuesto sobre Sociedades (a través de la aprobación de la hoy derogada Ley 43/1995, de 27 de diciembre), se concluyó que debía desecharse el sistema de determinación de la base imponible consistente en la regulación de la totalidad de los elementos y circunstancias determinantes de la base, en la medida en que tal sistema “produciría una duplicidad entre normas fiscales y contables absolutamente rechazable y engrosaría el articulado del Impuesto sobre Sociedades con grave perjuicio

del principio de transparencia". Como consecuencia de ello, se consideró en su momento más conveniente determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades a partir del resultado contable, y de unos ajustes extracontables "claros, precisos y limitados".

Hoy, casi 20 años después, contamos con un modelo de declaración del Impuesto sobre Sociedades en el que aparecen hasta 66 conceptos susceptibles de generar ajustes fiscales al resultado contable. Así, podemos citar que en la base imponible del impuesto no resulta posible deducir fiscalmente el 30% de los gastos contables derivados de las amortizaciones de activos. Adicionalmente, contamos con una limitación a la deducibilidad de los gastos financieros que exceden de determinados límites objetivos, que han obligado a no pocas empresas a pagar Impuesto sobre Sociedades, a pesar de incurrir en pérdidas en el desarrollo de su actividad empresarial. Tampoco podemos olvidar la consideración de gasto no deducible de la pérdida por deterioro de valores en entidades participadas, recientemente introducida por la Ley 16/2013, de 29 de octubre, sobre fiscalidad medioambiental y otras medidas financieras y tributarias, y por último citar la limitación a la deducibilidad de los gastos derivados de la extinción de la relación laboral, mercantil o de ambas, que excedan para cada perceptor de 1.000.000 de euros, o de ser superior, del importe que esté exento en el IRPF, regulada por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas.

En definitiva, hoy la magnitud económica que sirve de base a nuestro Impuesto sobre Sociedades (i) es mucho más compleja y (ii) se ha alejado peligrosamente de la capacidad económica de los contribuyentes, configurándose, en ocasiones, como una especie de impuesto mínimo aplicable por el mero desarrollo de una actividad empresarial.

Resultaría pues, deseable, en aras de la preservación del principio de capacidad económica y del principio de transparencia en su momento auspiciado a la hora de sentar las bases del actual Impuesto sobre Sociedades, redefinir y simplificar las actuales reglas de cálculo de la base imponible del impuesto, con objeto de que la misma se acerque, en la medida de lo posible, al resultado contable obtenido por las empresas, como mejor indicativo de su generación de riqueza.

2.2. Reducción de costes administrativos

La reducción de los costes administrativos de gestión de los impuestos o de las denominadas “cargas fiscales indirectas” resulta un aspecto básico de cara a estimular el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, a su vez, de evitar pérdidas de competitividad en el marco de una economía cada vez más globalizada.

La propia proliferación de ajustes al resultado contable, anteriormente aludida, dificulta la confección material de las autoliquidaciones del Impuesto, ya de por sí excesivamente complejas y extensas.

El régimen de documentación de las operaciones vinculadas contemplado por la vigente normativa del Impuesto sobre Sociedades a todas luces excesivamente gravoso y desproporcionado, resulta un auténtico exceso reglamentario, por las razones que la AEDAF ya detalló en su documento *“Propuestas de modificación del Artículo 16 TRLIS. Hacia la simplificación, flexibilización y adecuación del régimen al contexto internacional y económico”* de julio de 2011.

En tal documento, la Asociación apuntó que resulta inapropiado implantar un régimen uniforme para todo tipo de operaciones, internas y transnacionales, y para todo tipo de grupos empresariales, con independencia de su tamaño y de la cuantía del riesgo recaudatorio que su posible incumplimiento puede causar a la Hacienda Pública.

En este sentido, ha de destacarse que la OCDE, en el recientemente aprobado “Plan de acción contra la erosión de bases imponibles y deslocalización de beneficios (BEPS)”, aboga por la idea de reducir los costes indirectos que para los contribuyentes se derivan de la aplicación de la normativa de precios de transferencia.

2.3. Deducciones e incentivos fiscales

Cuanto más simple es un impuesto menores son sus costes de cumplimiento y administración, como bien apunta José Félix Sanz Sanz en su trabajo *“Los costes de la imposición: un sistema fiscal eficiente para una*

economía en crecimiento". Tal vez sea ésta una de las razones por las cuales los países de nuestro entorno han tendido a eliminar deducciones e incentivos fiscales. A ello también ha contribuido el hecho de que las deducciones o incentivos fiscales pueden fácilmente llegar a considerarse como ayudas de Estado no permitidas por nuestro Derecho comunitario, en tanto en cuanto reúnan algún elemento de selectividad que las convierta en discriminatorias, situación que no nos es del todo desconocida en nuestro país.

La multiplicación de deducciones e incentivos fiscales introduce inseguridad jurídica, complejidad en la gestión del impuesto y una mayor litigiosidad. En ocasiones los incentivos fiscales no ayudan a reforzar el principio de neutralidad a la hora de adoptar decisiones empresariales. Determinados regímenes especiales acaban convirtiéndose en regímenes generales *de facto*. Tal podría ser el caso del régimen especial aplicable a las PYMES en el Impuesto sobre Sociedades que, según los datos disponibles relativos a la declaración del Impuesto del ejercicio 2010, resultaba aplicable al 85% de los contribuyentes.

En definitiva, parece conveniente replantearse en qué medida resulta necesario mantener toda la pléyade de deducciones e incentivos fiscales contemplados en la normativa del impuesto, teniendo en cuenta los objetivos de cada uno de ellos y su rentabilidad en términos macro-económicos.

Sin perjuicio de lo anterior, creemos que, en todo caso, resultaría básico preservar y estimular los incentivos fiscales destinados a fomentar la inversión en la economía productiva, el impulso de determinadas inversiones o actividades culturales, la internacionalización, la protección del medioambiente, el empleo y las actividades de I+D+i, como puntas de lanza imprescindibles para impulsar nuestra economía en los próximos años, medidas por otra parte muy presentes en la mayor parte de los países desarrollados.

2.4.- Tipos de gravamen

Por otro lado, la eliminación de deducciones no puede sino venir acompañada de una **obligada reducción del tipo de gravamen**. En la actual situación de competencia fiscal en la que nos encontramos, es imprescindible equiparar nuestros tipos de gravamen a los países de nuestro entorno si queremos ser un foco de atracción para la inversión extranjera. En la actualidad, según datos de la OCDE del año 2012, el tipo de gravamen del Impuesto de Sociedades español se encuentra en el quinto puesto de los países de la UE, sólo por debajo de Francia (36,10%), Bélgica (34%), Portugal (31,5%) e Italia (31,4%).

Sería conveniente reflexionar sobre la eventual conveniencia de mantener cierto grado de progresividad en la tarifa general del Impuesto sobre Sociedades. Es necesario recordar que nuestra Constitución, en su artículo 31, configura el principio de progresividad como uno de los principios inspiradores de nuestro sistema tributario, según el cual la contribución de los sujetos pasivos deberá incrementarse en función al incremento de su riqueza.

Bien es cierto que en la actualidad la tarifa del Impuesto sobre Sociedades establece un cierto grado de progresividad para aquellas entidades consideradas como PYMES, permitiendo la tributación de los primeros 300.000 € de beneficio a un tipo más reducido: 25/30 con carácter general; 20/25 en los casos de creación de empleo y 15/20 aplicable desde el 1 de enero de 2013 a entidades de nueva creación. Asimismo y sin prejuzgar el resultado de esta reflexión por la que aquí abogamos tampoco se nos escapa que la progresividad es una característica predicable del sistema en su conjunto y no necesariamente de un tributo en particular, pero creemos que puede ser oportuno siquiera, a modo de análisis, valorar la idoneidad de su concreta introducción en el Impuesto sobre Sociedades.

3. Propuestas relativas a la garantía de la suficiencia de ingresos tributarios

En un momento en el que sanear nuestras finanzas públicas constituye una necesidad imperiosa, el objetivo de garantizar la suficiencia de nuestros ingresos tributarios resulta vital. No obstante, a la hora de introducir

medidas tributarias orientadas a la consecución de este objetivo, no deberían olvidarse algunas otras cuestiones especialmente importantes:

3.1.- El aumento de la tributación efectiva, bien sea a través del incremento del tipo nominal del impuesto, de la extensión de la magnitud económica a gravar, o de la reducción de los incentivos fiscales, **no necesariamente se traduce siempre en un aumento de la recaudación tributaria**. A este respecto, la popular curva de Laffer constituye una herramienta que debe tenerse muy presente a la hora de determinar el aumento (o decremento) en la recaudación de un impuesto a medida que aumenta la tributación efectiva, en función de la mayor o menor elasticidad con la que las bases imponibles responden a los tipos marginales.

3.2.- Las medidas orientadas a aumentar la recaudación impositiva deberían encontrar siempre como límites los principios básicos consagrados en nuestro ordenamiento jurídico, tales como el principio de capacidad económica o el de seguridad jurídica. Algunas de las medidas tributarias que han sido introducidas recientemente para mejorar nuestras finanzas públicas, tales como las limitaciones a la deducibilidad fiscal de gastos financieros, las limitaciones a la compensación de bases imponibles negativas, las limitaciones a la deducibilidad fiscal de las amortizaciones de activos y de los deterioros de la cartera o los pagos fraccionados mínimos, ponen en cuestión tales principios, y pueden quebrar la confianza legítima depositada por los inversores y otros agentes económicos.

3.3.- Resultará clave armonizar las medidas a introducir en el Impuesto sobre Sociedades con aquellas a introducir a efectos del IRPF, a efectos de evitar un gravamen conjunto por ambos impuestos excesivo, o que dé lugar a distorsiones e inequidades que fomenten la utilización interesada de sociedades o, en su caso, la financiación de aquéllas a través de fórmulas inusuales. En este sentido, deberían articularse mecanismos para suprimir o al menos mitigar la doble imposición de las rentas gravadas primero por el Impuesto sobre Sociedades y posteriormente por el IRPF, una vez sean repartidas tales rentas a las correspondiente personas físicas.

4. Propuestas relativas al favorecimiento del desarrollo económico, unidad de mercado y neutralidad fiscal

4.1. Favorecimiento del desarrollo económico.

Sin perjuicio de la consideración selectiva que han de tener las deducciones y de cara a la imperiosa necesidad de favorecer el desarrollo económico de España en los próximos años, creemos que la reforma del Impuesto sobre Sociedades debería centrarse en las siguientes líneas de actuación:

4.1.1 Desarrollo de incentivos fiscales orientados a estimular la inversión y el empleo.

En particular, creemos que deberían preservarse y estimularse, en la medida de lo posible, los incentivos fiscales destinados a las **actividades de I+D+i**, con objeto de impulsar la actividad innovadora en nuestro país y fomentar la adaptación de las empresas españolas a los nuevos retos tecnológicos, consiguiendo con ello aumentar la capacidad competitiva de las mismas. Es imprescindible facilitar el acceso de las PYMES a este tipo de deducciones, que la Comisión Europea considera compatibles con el mercado común, de acuerdo a lo establecido en el Reglamento (CE) Nº 800/2008 de la Comisión de 6 de agosto de 2008, evitando así, sean un coto exclusivo para las grandes empresas, siendo necesario para ello la flexibilización de las definiciones positivas de los conceptos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.

Adicionalmente, el fomento de las actividades de I+D+i debe ir vinculado a la mejora del tratamiento fiscal de los **pagos por cánones y cesiones de tecnología** a entidades no residentes, actualmente sujetos a retención, a excepción de los satisfechos entre empresas asociadas dentro de la Unión Europea. España, país importador de tecnología, debe hacer frente a los pagos por cánones asumiendo el coste de las retenciones que recaen sobre los mismos, traduciéndose en un encarecimiento de éstos por aplicación de mecanismos contractuales de elevación al íntegro del importe a pagar. Es necesario por tanto, con vistas a favorecer la adquisición de nuevas tecnologías que favorezcan el desarrollo de las empresas españolas de base tecnológica, eximir de retención los pagos de cánones a entidades no residentes, o alternatively, reducir el ámbito de las rentas que han

de calificarse como cánones de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre la Renta de no residentes.

Por otra parte, la configuración de deducciones o estímulos fiscales a la **inversión en actividad productiva** que permitiera la reinversión no sólo de resultados extraordinarios, sino de los resultados ordinarios de la actividad (en línea con la recientemente introducida deducción del 10% para PYMES), puede constituir una medida de política fiscal oportuna que favorezca tanto el desarrollo del tejido industrial en España como la actividad innovadora asociada a los procesos industriales.

Igualmente conviene preservar y estimular aquellos incentivos que constituyan un impulso a determinadas **inversiones o actividades culturales** que así lo requieran.

Asimismo, el establecimiento de estímulos fiscales a la reinversión de beneficios empresariales, constituiría una medida de **fomento de la autofinanciación**, al permitir a las empresas la reinversión de rentas procedentes de actividad ordinaria, sin necesidad de recurrir a financiación ajena para acometer dichas inversiones, evitando así el gasto financiero cuya deducibilidad, precisamente, se limita por la normativa vigente. No obstante, el fomento de la autofinanciación debe venir acompañada de medidas tendentes a la eliminación de las cargas tributarias que en la actualidad afectan a la capitalización de créditos en entidades cuyo valor razonable sea inferior a su valor nominal.

Dado el contexto económico en el que estamos inmersos, como medida temporal y al menos durante el tiempo en el que se mantengan tan elevadas tasas de desempleo, es necesario implantar medidas que incentiven la **contratación de trabajadores**, sobre todo jóvenes, actualmente limitadas a la contratación de trabajadores discapacitados y a los contratos de apoyo a los emprendedores.

En relación a lo anterior, también se propone adecuar los parámetros de cálculo del incremento de la plantilla media necesarios para la aplicación del tipo de gravamen reducido por mantenimiento o creación de empleo, que en la actualidad están referenciados a la plantilla media del ejercicio 2008, momento en que las plantillas de las empresas eran mucho más elevadas de lo que son actualmente.

4.1.2. Desarrollo selectivo de incentivos fiscales orientados a atraer capitales extranjeros, y a configurar a España como una plataforma atractiva desde la cual realizar inversiones en otros países. La desaparición de la deducción por actividades exportadoras, del régimen de deducibilidad fiscal del fondo de comercio financiero surgido en la adquisición de entidades no residentes, y de la deducibilidad fiscal de la pérdida por deterioro, obligan a plantearse la introducción de un nuevo paquete de medidas alternativas que impulsen la competitividad de la economía española dentro de las posibilidades ofrecidas dentro del actual marco internacional.

La actual situación de escasez de financiación obliga a las empresas a buscar liquidez fuera de nuestras fronteras o incluso fuera del ámbito de la Unión Europea, lo que obliga a afrontar intereses sujetos a retención, en contraposición a otro tipo de entidades como entidades de crédito, entidades cotizadas, el propio Estado o fondos de titulación que pueden pagar intereses exentos de retención cualquiera que sea el domicilio del financiador. Es necesario por tanto eliminar la discriminación existente proponiendo extender la actual exención de la que goza el Estado, las entidades de crédito, las entidades cotizadas y los fondos de titulación en el pago de intereses a financiadores no residentes.

Como se ha comentado anteriormente, la necesaria competitividad no sólo de las empresas, sino de los sistemas fiscales de nuestro entorno obligan a ofrecer a los inversores extranjeros un marco atractivo, siendo el Impuesto de Sociedades el instrumento fundamental de atracción para la implantación de la actividad económica de tales operadores en nuestro territorio.

Por tanto, creemos necesario mantener el régimen especial de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros, configurado inicialmente como un régimen incentivador del desarrollo de filiales rentables para las empresas españolas repatriadoras de beneficios, que permite la exención de dividendos y plusvalías de fuente extranjera que cumplan determinados requisitos y utilizarlo como un sistema canalizador de la inversión extranjera en España, en clara competencia con las condiciones ofrecidas por otras jurisdicciones como Holanda, Bélgica o Luxemburgo.

Desde el convencimiento de que la vía de crecimiento para la empresa española la constituye su salida al exterior, su implantación fuera de nuestras fronteras, resulta conveniente mantener los actuales incentivos a la inversión española en el extranjero recogidos en los artículos 21 y 22 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), que permiten las exenciones de dividendos y rentas procedentes de valores de entidades no residentes, así como la exención de rentas obtenidas en el extranjero por establecimientos permanentes.

En la misma línea de fomento de la internacionalización de nuestras empresas, creemos conveniente recuperar medidas, algunas de ellas contenidas en el Reglamento (CE) Nº 800/2008 de la Comisión, que fomenten tanto las exportaciones directas, como la creación de canales de distribución para la comercialización de los productos españoles en los mercados internacionales, así como la expansión de las empresas españolas fuera de nuestras fronteras, sugiriendo un especial trato fiscal a:

- Gastos de publicidad y propaganda para el lanzamiento de productos, apertura y prospección de mercados en el extranjero,
- Gastos de asistencia a ferias y exposiciones, incluyendo las celebradas en España con carácter internacional,
- Gastos de creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero.

4.1.3. Desarrollo de medidas orientadas a reforzar el principio de seguridad jurídica. La eliminación de determinados incentivos fiscales considerados incompatibles con el Derecho comunitario, la introducción de medidas tributarias orientadas a aumentar la recaudación en detrimento del principio de capacidad económica y de confianza legítima, así como las “interpretaciones económicas” o en equidad que han venido siendo realizadas por algunos órganos de la Administración tributaria y por algunos Tribunales de justicia en los últimos años, han mermado sensiblemente la credibilidad de nuestro país como jurisdicción confiable y previsible desde un punto de vista jurídico, para desarrollar negocios. Entre las medidas que podrían

contemplarse con motivo de la proyectada reforma impositiva, en aras del reforzamiento del principio de seguridad jurídica, cabría apuntar las siguientes:

- a) Limitar la posibilidad de “interpretación contable” conferida a la Administración tributaria en virtud de lo previsto por el artículo 143 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) a casos excepcionales especialmente tasados. La facultad otorgada a la Administración, relativa a la determinación de la base imponible a partir de los criterios fijados por el Código de Comercio, en la práctica se ha convertido en una suerte de “interpretación económica” que ha generado una notable inseguridad entre los contribuyentes.
- b) Desarrollar instrumentos orientados a garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes en el caso de implementación de operaciones complejas, (en el sentido y con el alcance otorgado a tales instrumentos en algunos países de nuestro entorno). En esta misma línea es preciso reclamar la definición de un principio general de irretroactividad en las modificaciones de criterios interpretativos de las normas y por último es vital facilitar a los contribuyentes el conocimiento, mediante la publicación de los mismos, de los criterios interpretativos, especialmente aquellos que han sido modificados.
- c) Explicitar en la norma la deducibilidad de determinados gastos empresariales cuestionados en los últimos tiempos por la Administración y que, inexplicablemente, se han considerado por el Tribunal Supremo como una liberalidad (v. gr: retribución de administradores y *stock options*).

4.1.4 Introducir medidas orientadas a preservar el principio de capacidad económica. Entre otras medidas a adoptar, cabría considerar las siguientes:

- a) Eliminación de las restricciones introducidas relativas a la deducibilidad fiscal de las amortizaciones y de los gastos financieros.
- b) Eliminación de las limitaciones introducidas a la compensación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores.

- c) Introducción de un régimen de compensación retroactiva de bases imponibles negativas (*carry back* de pérdidas), de forma similar al establecido por diversos países desarrollados.
- d) Alinear la base imponible de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades con la base imponible real en función del período transcurrido, y eliminar el régimen de pagos fraccionados mínimos determinado a partir de un resultado contable que puede distar enormemente del resultado fiscal y de las cuotas del Impuesto sobre Sociedades que finalmente deberán ser satisfechas.
- e) Introducir el principio de **no existencia de doble imposición** sobre unas mismas rentas en el ámbito del IS. Dicho principio no existe hoy en nuestra norma como tal, y el artículo 30, si bien palia en gran parte la doble imposición, no la evita en todos los casos. La práctica ha permitido detectar la existencia de supuestos de doble imposición que no pueden evitarse por la aplicación mecánica del artículo 30. Sin perjuicio de que pueden sugerirse ajustes específicos al articulado para neutralizar aquellos supuestos de doble imposición que el redactado actual permitiría, entendemos que el establecimiento de un principio general por el que se consagrara que, mediante la aplicación de la norma no debe dar lugar en ningún caso a la doble imposición de unas mismas rentas, se evitaría cualquier disfunción del redactado del texto legal.

La eliminación de la doble imposición no puede ser considerada como una ventaja fiscal, ya que tratarla como tal nos situaría en una posición de inferioridad respecto al resto de países de nuestro entorno, considerando que el régimen de neutralidad es el régimen comunitario ordinario aplicable a la tributación de los beneficios.

4.2. Favorecimiento de la unidad de mercado

Con objeto de favorecer la unidad de mercado, debería contemplarse la introducción de medidas orientadas a evitar el cambio de localización de actividades, dentro del propio territorio nacional, por motivos única y exclusivamente tributarios. Es por tanto necesaria, una armonización fiscal interna, previa a la armonización europea que continuamente se reclama,

estableciendo como objetivo razonable de dicha armonización la incorporación de las libertades europeas en la relación entre los distintos territorios autonómicos.

4.3. Favorecimiento de la neutralidad fiscal

El principio de neutralidad fiscal, tal y como se configuró en el Libro Blanco que inspiró, en el año 1994, la reforma del vigente Impuesto sobre Sociedades, significa que el tributo debe estar concebido de tal suerte que de su aplicación no se deriven variaciones en el comportamiento de los sujetos pasivos. Entre las diferentes vertientes en las que debe manifestarse el principio de neutralidad, cabe hacer una especial mención a dos de ellas:

4.3.1) **Neutralidad en las fuentes financieras**, en virtud de la cual ninguna fuente financiera debe ser preferible a las restantes por razón de las normas tributarias aplicables. Creemos que esta vertiente del principio de neutralidad se ha quebrado, definitivamente, tras la introducción de la limitación a la deducibilidad fiscal de los gastos financieros establecida por el artículo 20 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS). Tal y como se apuntaba en el “Informe Mirrlees”, que fue el instrumento de trabajo que llevó a cabo el Institute for Fiscal Studies británico al objeto de “tratar de identificar las características que contribuirían a un buen sistema impositivo en una economía abierta en el siglo veintiuno”, la deducción de los intereses, pero no del rendimiento normal del capital, genera sesgos a favor de la financiación con deuda y en contra de la financiación con fondos propios. Esto hace, según el Informe Mirrlees, “que en una fase recesiva probablemente quiebren más empresas de las que lo harían en otro caso”. Con objeto de evitar esta distorsión, el mencionado informe se pronuncia a favor de una deducción en la base imponible del impuesto del coste de oportunidad imputado de usar los fondos propios para financiar las operaciones de la sociedad, con el objetivo de eximir el rendimiento normal de las inversiones financiadas con esos fondos.

Por tanto es necesario volver a remarcar la idea anteriormente citada sobre la importancia de eliminar las cargas tributarias sobre la capitalización de créditos con valor razonable al valor nominal, así como el mayor coste financiero asumido por las empresas fuera del

ámbito de la Unión Europea respecto de los costes que tiene el Estado o las empresas filiales de matrices de la Unión Europea.

Al efecto de evitar la quiebra del principio de neutralidad y de capacidad económica que se ha producido como consecuencia de la limitación a la deducibilidad fiscal de gastos financieros, creemos conveniente eliminar dicha limitación e introducir un régimen de deducibilidad fiscal de “intereses nocionales”, en función de los fondos propios de cada sociedad, y en línea con lo previsto por algunos países de nuestro entorno. Este sistema de deducción (i) fomentaría la autofinanciación y el ahorro de las sociedades, (ii) sería objetivo y, por tanto, evitaría la utilización de artificios orientados a mitigar los efectos del actual artículo 20 del TRLIS y (iii) evitaría la diferencia de trato que se produce entre las entidades de crédito y aseguradoras (a las cuales no resulta de aplicación las limitaciones contempladas por el artículo 20 del TRLIS), y el resto de entidades.

4.3.2) **Neutralidad en la forma jurídica**, en virtud de la cual las diversas formas jurídicas que adopte el titular de una empresa no deben implicar diferente tratamiento en el Impuesto sobre Sociedades. Esta vertiente del principio de neutralidad difícilmente se cumple en el marco de algunos regímenes especiales contemplados por nuestra normativa del Impuesto sobre Sociedades. Así, por ejemplo, en el régimen de consolidación fiscal no resulta posible deducir fiscalmente el fondo de comercio que surge en el contexto de una consolidación económica, lo que obligaría a realizar una operación de reestructuración empresarial de cara a deducir, en su caso, tal fondo de comercio.

5. Propuestas relativas a la potenciación del desarrollo social, a través de medidas favorecedoras de determinados colectivos, o de medidas que estimulen el ahorro.

Queremos incidir en la conveniencia de introducir medidas en el Impuesto sobre Sociedades orientadas a fomentar la inversión y la autofinanciación. En particular, la introducción del anteriormente apuntado régimen de deducibilidad fiscal de “intereses nocionales”, determinado a partir de los fondos propios de la sociedad, ayudaría a estimular este objetivo de ahorro.

El régimen de las **entidades sin ánimo de lucro** que realizan actividades de interés social encuentra su regulación específica en: i) el régimen especial de entidades parcialmente exentas contenido en el Capítulo XV del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades(TRLIS); ii) La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo de las parcialmente exentas “cualificadas”; y iii) el artículo 14 TRLIS que en su apartado e) considera como gasto no deducible los donativos realizados a cualquier tipo de entidad.

Las posibles ventajas fiscales de los donativos realizadas a este tipo de entidades encuentran su regulación vía deducción en cuota en los artículo 19 y 20 de la Ley 49/2002.

II. DECÁLOGO DE RECOMENDACIONES

A modo de síntesis, la AEDAF propone el siguiente decálogo de sugerencias y recomendaciones, a tener en cuenta a la hora de culminar la proyectada reforma del Impuesto sobre Sociedades:

1. **Simplificar las reglas de cálculo de la base imponible del impuesto y acercar la misma al resultado contable**, en aras de preservar el principio de capacidad económica y el principio de transparencia.
2. **Reducir las “cargas fiscales indirectas”** soportadas a la hora de elaborar el Impuesto sobre Sociedades y, en concreto, simplificar el régimen de documentación de las operaciones vinculadas.
3. **Reducir y simplificar las deducciones e incentivos fiscales**, así como **reducir el tipo de gravamen**, acercándolo a los países de nuestro entorno, con el fin de lograr un impuesto más sencillo, neutro, fácil de gestionar, que proporcione un alto grado de seguridad jurídica y genere un bajo nivel de litigiosidad.
4. **Armonizar las medidas a introducir en el Impuesto sobre Sociedades con aquellas a introducir a efectos del IRPF**, con el objetivo de evitar un

gravamen conjunto por ambos impuestos excesivo y facilitar la eliminación de la doble imposición.

5. **Desarrollar una batería de incentivos fiscales orientados a atraer capitales extranjeros**, y a configurar a España como una plataforma atractiva desde la cual realizar inversiones en otros países, así como **fomentar las exportaciones y la apertura de las empresas españolas al exterior**, reestableciendo beneficios fiscales a tal efecto.
6. **Introducir medidas orientadas a reforzar el principio de seguridad jurídica**, tales como limitar la posibilidad de interpretación conferida a la Administración en virtud del artículo 143 del TRLIS, o desarrollar instrumentos orientados a aumentar la certidumbre de los contribuyentes.
7. **Eliminar las medidas tributarias**, introducidas recientemente, **limitadoras de la deducibilidad de determinados gastos** (gastos financieros, amortizaciones) o de la compensación de bases imponibles negativas, que resultan **dudosamente compatibles con el principio de capacidad económica** y cuya única finalidad es el saneamiento de nuestras finanzas públicas, e **introducir un régimen de deducibilidad fiscal de “intereses nocionales”**, en función de los fondos propios de cada sociedad.
8. **Introducir medidas orientadas a evitar el cambio de localización de actividades, dentro del propio territorio nacional**, por motivos única y exclusivamente tributarios.
9. Reforzar los incentivos fiscales destinados a fomentar **la inversión en actividad productiva**, que al mismo tiempo **favorezcan la autofinanciación**, la **creación de empleo**, la **protección del medio ambiente**, y las **actividades de I+D+i**, como medidas necesarias para el desarrollo de la economía española. E igualmente preservar y estimular aquellos incentivos que constituyan un impulso a determinadas **inversiones o actividades culturales** que así lo requieran.
10. **Introducir medidas enfocadas a mejorar la neutralidad del impuesto en cuanto a la forma jurídica elegida**, en relación con determinados regímenes fiscales especiales, tales como el régimen de consolidación fiscal.

PARTE II: PROPUESTAS PARA UNA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

I. LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN LA UNIÓN EUROPEA

Cualquier informe sobre la futura reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que pretenda formular propuestas *de lege ferenda* debe partir de un análisis de la situación de este tributo en el Derecho comparado y, en particular, en el ámbito de la Unión Europea.

Desde esta perspectiva llama, en primer lugar, la atención la ausencia en los Tratados de normas armonizadoras específicamente referidas a la imposición directa y, dentro de ella, a la imposición sobre la renta de las personas físicas. Tan sólo se han producido avances en la armonización de la fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses con el fin de evitar distorsiones en el movimiento de capitales y permitir que los intereses percibidos en un Estado miembro por residentes en otro Estado estén sujetos a imposición efectiva de conformidad con las disposiciones legales de este último. Dadas las dificultades para sacar adelante normas fiscales armonizadas en el ámbito de la imposición directa, la Comisión ha venido optando por la vía de aprobar disposiciones que forman parte de lo que viene denominándose en la jerga comunitaria *soft law*, con el fin de coordinar las distintas soluciones nacionales y evitar restricciones a las libertades fundamentales del Tratado. Pero difícilmente podrá garantizarse a largo plazo un correcto funcionamiento del mercado interior y la plena efectividad de las libertades comunitarias (en particular la libre circulación de personas y de capitales) si persisten disparidades tan importantes como las que existen en la actualidad entre las normas reguladoras de este impuesto en los diferentes Estados miembros de la Unión Europea. A este respecto, cabe añadir, que la armonización en materia de imposición sobre la renta de las personas físicas se está llevando a cabo, en la práctica, en base a la jurisprudencia emanada del TJUE.

Son especialmente significativas, en este sentido, las diferencias que existen en los tipos de gravamen que oscilan para 2013 entre el 10% aplicable en Bulgaria y el 56,6% aplicable en Suecia. En el extremo opuesto con los tipos más bajos se sitúan los últimos países en incorporarse a la Unión. Así, en Lituania el tipo es el 15% o en Hungría y Rumanía el 16%.

En ocho países de la Unión Europea el tipo máximo de gravamen del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no supera el 25%, seguidos de un total de doce países cuyos tipos máximos oscilan entre el 40 y el 52%. A continuación se detalla por país el tipo máximo de gravamen para el año 2013, en los 27 países de la Unión Europea:

| | 2013 |
|-------------------|-------------|
| Bélgica | 53,7 |
| Bulgaria | 10,0 |
| R.Checa | 22,0 |
| Dinamarca | 55,6 |
| Alemania | 47,5 |
| Estonia | 21,0 |
| Irlanda | 41,0 |
| Grecia | 46,0 |
| España | 52,0 |
| Francia | 50,2 |
| Italia | 47,3 |
| Chipre | 38,5 |
| Letonia | 24,0 |
| Lituania | 15,0 |
| Luxemburgo | 43,6 |
| Hungría | 16,0 |
| Malta | 35,0 |
| P.Bajos | 52,0 |
| Austria | 50,0 |
| Polonia | 32,0 |
| Portugal | 53,0 |
| Rumanía | 16,0 |
| Eslovenia | 50,0 |
| Eslovaquia | 25,0 |

| | |
|--------------------|------|
| Finlandia | 51,1 |
| Suecia | 56,6 |
| Reino Unido | 45,0 |
| Noruega | 40,0 |
| Islandia | 31,8 |
| | |
| EU-27 | 38,9 |
| | |
| EU-17 | 44,5 |

Otro aspecto que merece la pena destacar en esta breve panorámica de la regulación de este tributo en Derecho comparado es que para luchar contra la crisis económica se han producido reacciones dispares. Así, hay países como Bulgaria, República Checa, Dinamarca, Estonia, Letonia, Lituania, Hungría y Polonia que en el período 2007-2013 han bajado los tipos impositivos. En cambio, hay otros como Grecia, Francia, España, Italia, Chipre, Luxemburgo, Portugal, Eslovenia, Eslovaquia, Finlandia y el Reino Unido que optaron por subirlo. A continuación se detalla la evolución de tipos en el período comprendido entre 1995 y 2013:

| | 1995 | 2007 | 2013 | Diferencia 1995-2013 | Ranking 2013 |
|------------------|------|------|------|-------------------------|-----------------|
| Bélgica | 60,6 | 53,7 | 53,7 | -6,9 | 3 |
| Bulgaria | 50,0 | 24,0 | 10,0 | -40,0 | 27 |
| R.Checa | 43,0 | 32,0 | 22,0 | -21,0 | 22 |
| Dinamarca | 65,7 | 62,3 | 55,6 | -10,1 | 2 |
| Alemania | 57,0 | 47,5 | 47,5 | -9,5 | 11 |
| Estonia | 26,0 | 22,0 | 21,0 | -5,0 | 23 |
| Irlanda | 48,0 | 41,0 | 41,0 | -7,0 | 16 |
| Grecia | 45,0 | 40,0 | 46,0 | 1,0 | 13 |
| España | 56,0 | 43,0 | 52,0 | -4,0 | 5 |
| Francia | 59,1 | 45,8 | 50,2 | -8,9 | 8 |
| Italia | 51,0 | 44,9 | 47,3 | -3,7 | 12 |
| Chipre | 40,0 | 30,0 | 38,5 | -1,5 | 17 |
| Letonia | 25,0 | 25,0 | 24,0 | -1,0 | 21 |

| | | | | | |
|--------------------|------|------|------|-------|----|
| Lituania | 33,0 | 27,0 | 15,0 | -18,0 | 26 |
| Luxemburgo | 51,3 | 39,0 | 43,6 | -7,7 | 15 |
| Hungría | 44,0 | 40,0 | 16,0 | -28,0 | 24 |
| Malta | 35,0 | 35,0 | 35,0 | 0,0 | 18 |
| P.Bajos | 60,0 | 52,0 | 52,0 | -8,0 | 6 |
| Austria | 50,0 | 50,0 | 50,0 | 0,0 | 9 |
| Polonia | 45,0 | 40,0 | 32,0 | -13,0 | 19 |
| Portugal | 40,0 | 42,0 | 53,0 | 13,0 | 4 |
| Rumanía | 40,0 | 16,0 | 16,0 | -24,0 | 25 |
| Eslovenia | 50,0 | 41,0 | 50,0 | 0,0 | 10 |
| Eslovaquia | 42,0 | 19,0 | 25,0 | -17,0 | 20 |
| Finlandia | 62,2 | 50,5 | 51,1 | -11,1 | 7 |
| Suecia | 61,3 | 56,6 | 56,6 | -4,7 | 1 |
| Reino Unido | 40,0 | 40,0 | 45,0 | 5,0 | 14 |
| Noruega | 41,7 | 40,0 | 40,0 | -1,7 | -- |
| Islandia | -- | -- | 31,8 | -- | -- |
| | | | | | |
| EU-27 | 47,4 | 39,2 | 38,9 | -8,6 | |
| | | | | | |
| EU-17 | 49,0 | 41,0 | 44,5 | -4,5 | |

En la mayoría de países de la Unión Europea está vigente el llamado sistema dual de tributación, que distingue entre rentas del capital que se someten a un tipo proporcional y las restantes rentas, entre las que se incluyen los rendimientos del trabajo que constituyen en la actualidad la base del impuesto español, gravados con una tarifa progresiva. Dejando al margen los Estados que establecen un impuesto separado para las ganancias y pérdidas patrimoniales, que constituyen la excepción, en la mayoría está vigente un sistema que podríamos llamar dual impropio, en el que sólo determinadas rentas del capital y ganancias patrimoniales se someten a un tipo fijo especial de gravamen, normalmente reducido, si lo comparamos con la tarifa progresiva del impuesto.

La normativa española del Impuesto sobre la Renta contempla dos clases de renta: general y del ahorro. Sin entrar ahora en un análisis crítico más detallado de las rentas que se integran en cada bloque, sí que resulta oportuno manifestar que en el momento actual carece de fundamento la integración de los rendimientos procedentes del arrendamiento de inmuebles dentro del primer

grupo de rentas, sobre todo teniendo en cuenta, por ejemplo, que en los territorios forales sí se consideran como renta del ahorro.

Por otra parte, la diferente carga fiscal que soportan las rentas de capital en los diferentes Estados miembros de la Unión es un factor que contribuye a incrementar la competencia fiscal entre Estados para captar los ahorros de residentes en terceros países. Sería conveniente trasladar a las instituciones comunitarias que es imprescindible avanzar en la coordinación de la tributación de este tipo de rentas y, en el caso de España, converger hacia la media europea.

Otro aspecto del impuesto que está necesitado de urgente reforma a la luz del Derecho comparado es la imputación de rentas inmobiliarias, categoría de renta que ha sobrevivido a las sucesivas reformas del Impuesto sobre la Renta que se han producido en España. Pese a que el Tribunal Constitucional sorprendentemente sancionó la constitucionalidad del gravamen de lo que no son más que rentas presuntas, basta con acudir al Derecho comparado para comprobar que hoy día España es el único país de la Unión Europea en donde se grava esta categoría de "renta", lo que es un argumento más que definitivo para que se suprima definitivamente este anacrónico régimen. De nuevo tenemos el ejemplo de las Haciendas forales donde no existe la imputación de rentas inmobiliarias.

El Derecho comparado puede también servirnos de referencia para la necesaria actualización del mínimo personal. A este respecto, puede servir de ejemplo el caso de Alemania donde existe una deducción básica por contribuyente de 8.130 € o 16.008 € en caso de declaración conjunta. No obstante, somos conscientes de las necesarias adaptaciones que ello implicaría porque en Alemania se aplica el sistema de *splitting* en la tributación conjunta del matrimonio.

También debería tenerse en cuenta por el legislador de cara a la futura reforma del impuesto la experiencia de algunos países de la Unión Europea en materia de fiscalidad del ahorro. Desde esta perspectiva y en aras de la siempre necesaria simplificación del tributo, puede resultar interesante el régimen fiscal de los contratos de seguro vinculados a la jubilación vigente en Alemania y en Holanda, los Planes de ahorro existentes en Francia o el régimen de las prestaciones de planes de pensiones en Italia.

En Alemania y Holanda, dentro de los productos de ahorro se encuentran los contratos de seguro vinculados a la jubilación, en los que la prima pagada puede

resultar deducible hasta determinados límites y la prestación percibida puede quedar exenta.

En los planes de ahorro franceses o *Plan d'Épargne/Plan d'Épargne Retraite Populaire, PERP*, las rentas procedentes de las inversiones en estos productos (dividendos, etc.) pueden quedar exentas para el contribuyente condicionando esta exención a que el contribuyente no se desprenda durante un período de cinco años de los productos adquiridos. No obstante, si se retiran los fondos en los dos primeros años se aplicará un tipo del 36% y si se retiran entre 2 y 5 años el tipo será del 31,5%.

Por último, en Italia, Las prestaciones de planes de pensiones, tanto las que deriven de las aportaciones realizadas por el empresario como de las efectuadas por el trabajador, están sujetas a un tipo del 15%. La base de tributación vendrá determinada por la diferencia entre la prestación del plan de pensiones y las aportaciones realizadas. Ese tipo se reducirá en 0,3 puntos porcentuales por cada año que el contribuyente supere los 15 años en el plan, pudiéndose llegar a un porcentaje mínimo del 9%.

Hay que tener en cuenta que, en Italia, tanto el empleador como los empleados están obligados a realizar aportaciones a los sistemas de pensiones, por lo que no constituirán renta para el trabajador las contribuciones del empleador siempre que las mismas no superen el 12% anual del salario (se establece un máximo anual de 5.164 euros). Si superan dicho límite las aportaciones tributarán a la escala progresiva del impuesto

II. EL MODELO DEL IMPUESTO

Al plantearnos a qué modelo debe responder nuestro Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, nos encontramos básicamente ante dos alternativas de Impuesto: sistema lineal, en el que se aplica un único tipo fijo a la totalidad de la renta obtenida por la persona física, y el sistema dual, en el cual no todos los rendimientos tributan al mismo tipo, sino que se distinguen dos grupos de renta. Por un lado, las rentas del capital, que se gravan a un tipo fijo y, por otro, el conjunto de las restantes rentas, entre las que se encuentran las rentas del trabajo, sometidos a una tarifa de gravamen progresiva.

En el marco de la Unión Europea, la tendencia es, claramente, la de aproximarse a un sistema dual, puesto que es el modelo adoptado por la mayoría de los

Estados, si no en puridad, configurando un impuesto dual que podríamos denominar impropio. Este es el caso de España, en el que se distingue entre base imponible general y base imponible del ahorro. A la base imponible general, compuesta por rendimientos del trabajo, de actividades económicas y rendimientos del capital inmobiliario, se le aplica una tarifa progresiva y la base imponible del ahorro se grava a un tipo fijo, aunque actualmente y con carácter temporal, se aplica una tarifa progresiva gravándose al 21%, 25% ó 27%.

La propuesta de la AEDAF se centra en el mantenimiento del sistema dual actual, si bien los tipos aplicables a la renta del ahorro no deben ser demasiado elevados (entre el 15 y el 20%) y, como veremos al tratar las rentas de capital, la composición de la base imponible del ahorro debería modificarse con el fin de recoger de forma unificada y sin discriminación, todas las manifestaciones del ahorro. De este modo, optamos por un modelo en el que la progresividad del impuesto estará presente únicamente en las rentas procedentes del esfuerzo.

III.SUJETO PASIVO

La propuesta de la AEDAF en relación con la determinación del sujeto pasivo del Impuesto es la de mantener que continúe siendo la persona física, tal y como lo viene considerando la regulación actual, puesto que así se establece al definir el impuesto como un tributo de carácter personal, que grava la renta de la persona física de acuerdo con su naturaleza y circunstancias personales y familiares.

Entre las opciones de sujeto pasivo del impuesto que se han barajado tradicionalmente se encuentra, junto a la persona física, la alternativa de considerar sujeto pasivo a la unidad familiar, en tanto que se grava la capacidad tributaria conjunta de todos los integrantes que conforman la familia. Pero esta última opción respondería a la consideración del Impuesto como un impuesto de grupo, lo cual no responde a su concepción actual.

No obstante, y pese a descartar la consideración del grupo familiar como sujeto pasivo del impuesto, se considera conveniente seguir manteniendo la existencia del régimen de tributación conjunta, siempre que el mismo se prevea con carácter opcional. Ello pese a ser conscientes que el ejercicio de la opción por tributar de forma conjunta en la actualidad tiene carácter residual, puesto que resulta beneficioso únicamente a un modelo de unidad familiar con unas características determinadas (generalmente aquellas en las que uno de los cónyuges no obtiene ningún tipo de renta).

No obstante lo anterior, creemos necesario revisar el concepto de unidad familiar con la finalidad de adaptarlo a la realidad social. La normativa del Impuesto contempla dos modalidades de unidad familiar:

- La primera, en caso de matrimonio, la integrada por los cónyuges no separados legalmente y los hijos menores (salvo que vivan independientes) o los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.
- En defecto de matrimonio o en los casos de separación legal, la formada por el padre o la madre y la totalidad de los hijos que convivan con uno u otra y reúnan los requisitos señalados para la modalidad anterior.

Por tanto, cualquier otra agrupación familiar distinta de las anteriores, no constituye unidad familiar. Con esta concepción, creemos que se excluye de la posibilidad de tributar de forma conjunta a otras modalidades de “unidad familiar”, como pueden ser las parejas de hecho (en las que solo forman unidad familiar a efectos de IRPF uno de los progenitores con sus hijos). Del mismo modo, cabría replantearse la situación en la que se encuentran los progenitores respecto de sus hijos en los supuestos en los que se rompe el vínculo matrimonial y la imposibilidad de formar unidad familiar en los supuestos en los que no existe convivencia. Nos referimos con esto a la situación de desigualdad en la que se encuentra el cónyuge separado o divorciado, obligado al mantenimiento de sus hijos, al que la normativa no le permite formar unidad familiar con ellos por no concurrir el requisito de la convivencia. Esta situación de desigualdad puede suponer un ataque a la protección constitucional de la familia, la cual no debe asociarse en exclusiva a un determinado estado civil.

Otro de los aspectos a considerar es el de los problemas derivados de la responsabilidad solidaria de los cónyuges frente a la Hacienda Pública en los supuestos en los que se opta por tributar de forma conjunta. Ciertamente, la ley establece que todos los miembros de la unidad familiar quedan solidariamente sometidos al impuesto (con independencia del régimen económico matrimonial), sin perjuicio del derecho a prorratear entre sí la deuda, según la parte de renta que corresponda a cada uno. De esta forma, la Administración puede reclamar a cualquiera de los miembros de la unidad familiar la totalidad del pago de la deuda tributaria sin necesidad de derivación de responsabilidad previa. Del mismo modo, esta responsabilidad solidaria implica que en las posibles actuaciones llevadas a cabo por la Administración deban intervenir todos los miembros de la unidad familiar. Esto supone la posibilidad de que uno de los cónyuges responda con su patrimonio del impago de la liquidación por parte del otro, o incluso que se pueda proceder a la ejecución de su patrimonio

por el impago de las deudas tributarias procedentes de la actividad económica del otro cónyuge. Esta exorbitante situación se convierte en aberrante cuando se produce la ruptura de la relación de pareja después de la presentación de la declaración.

IV. CUANTIFICACIÓN DE LOS MÍNIMOS EXENTOS

Partiendo de la base de que el IRPF es un impuesto que grava la renta obtenida por el sujeto atendiendo a su capacidad económica, resulta necesaria la existencia de mínimos (personal y familiar) que adecuen el impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente y cuantifiquen aquella parte de la renta que debe ser exonerada de tributación por destinarse a satisfacer las necesidades básicas, tanto personales como familiares. Por tanto, dichas cuantías no se consideran expresión de la capacidad económica y por tanto contributiva, por tratarse de ingresos destinados a cubrir necesidades elementales o de subsistencia. De esta forma, se pretende que la capacidad económica gravable atienda a las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo. Por ello, creemos que el establecimiento de mínimos exentos debe permitir que únicamente forme parte de la base imponible del impuesto la renta de la que el sujeto pueda disponer libremente, una vez atendidas sus necesidades vitales y las de su familia.

Al plantearnos la configuración del mínimo personal y familiar, podemos optar entre dos modelos:

- 1.- Un modelo de impuesto en el que la cuantía del mínimo exento (personal y familiar) no sea muy elevada, reforzando así la conciencia social y el cumplimiento del mandato constitucional de contribuir al sostenimiento del gasto y, por otra parte, sufragar las cargas familiares vía deducciones.
- 2.- Un modelo de impuesto basado en el establecimiento de mínimos exentos (personal y familiar) elevados, de forma que queden así cubiertas las necesidades vitales tanto del sujeto pasivo como de su familia. Lógicamente, esta opción debe ir acompañada de la eliminación de deducciones de carácter familiar, tanto las de carácter estatal como las establecidas por las Comunidades Autónomas.

La propuesta de la AEDAF va en la línea de implantar este segundo modelo, ya que la tendencia del Impuesto debe ser la de su simplificación, además de

considerar que determinadas necesidades domésticas y cargas familiares nunca llegan a quedar cubiertas por la vía de deducciones.

Al mismo tiempo, se considera necesario incrementar la cuantía del mínimo personal y familiar en atención a compensar las cargas familiares efectivas, reales, puesto que se considera que las cantidades fijadas actualmente no cumplen este objetivo. La propuesta que realizamos descansa en razones de estricta justicia social. Los gastos indispensables para atender las cargas familiares son un elemento que limita la capacidad de contribuir y que debe descontarse de la renta "económica" para así definir la renta "tributaria", gravable, por el impuesto.

Por otro lado, también consideramos que en caso de declaración conjunta, la norma debería permitir la suma de mínimos personales de ambos cónyuges. En la normativa actual, pese al incremento que ha sufrido el mínimo personal, este se aplica por declaración sin permitir la suma por cónyuges, por lo que la minoración para la tributación conjunta es menor. La reducción aplicada en la base por tributación conjunta, al ser una reducción aplicada en base y no en cuota, tiene una potencialidad de minoración sustancialmente menor a la de los mínimos.

V. RENTAS EXENTAS

El número de exenciones enumeradas en el art. 7 de la Ley del Impuesto resulta excesivo por lo que sería necesario someterlo a reflexión y replantearse la consideración de algunas de ellas. Esta propuesta ayudaría a simplificar el impuesto con la finalidad de facilitar su aplicación e interpretación.

VI. RENTAS IRREGULARES

La propuesta de la AEDAF en relación con la consideración de rentas irregulares, va dirigida a la necesidad de establecer una definición de renta irregular clara y precisa, con la finalidad de poner fin a la generalidad e indeterminación que actualmente existe en torno a este tipo de rentas.

La regulación actual de las rentas irregulares se encuentra recogida en el art. 32 de la LIRPF, definiéndose como rendimientos irregulares aquellos cuyo período

de generación es superior a dos años, así como los que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. Se trata por tanto, de un concepto jurídico indeterminado que está ocasionando gran conflictividad, ya que nos movemos en una situación de total incertidumbre en cuanto a qué rentas debemos considerar irregulares y cuáles no, con la inseguridad jurídica que ello conlleva.

En nuestra opinión, se debe diferenciar el tratamiento fiscal de la renta que es percibida de forma periódica de la que lo es de forma excepcional. Se propone para ellos recuperar el concepto de renta irregular que se introdujo en la Ley 44/1978. Esta Ley considera rendimientos irregulares los obtenidos de forma irregular en el tiempo y aquellos cuyo ciclo de producción fuese superior al año. En este sentido, parece razonable que un rendimiento deba calificarse como irregular cuando el esfuerzo para generar dicha renta se ha prolongado durante un periodo superior al ejercicio fiscal. De no ser así, estamos sometiendo a esa renta a una mayor tributación al incluirla en la base imponible como renta del periodo sin aplicación de la reducción por renta irregular.

Siendo así, la calificación como irregular de la renta radica en el periodo de generación, con independencia de la forma en que se produzca el cobro de la misma. Por tanto, deberían considerarse rentas irregulares aquellas que aunque se perciban de forma regular (durante un periodo de tiempo) tengan un periodo de generación superior a un año. Del mismo modo, deberían suprimirse o, al menos, unificarse, los diferentes límites establecidos en la regulación actual que determinan la cuantía máxima sobre la que se puede aplicar la reducción del 40% (Con carácter general el límite se fija en 300.000 €, fijándose límites específicos para los rendimientos derivados de *stock option* o los derivados de la extinción de una relación laboral o mercantil de administradores o miembros del Consejo de Administración).

Considerando lo anterior, resulta indispensable que la norma regule de forma objetiva o fije unos criterios objetivos en base a los cuales las rentas puedan ser consideradas irregulares, sin tener que esperar a que la DGT o los Tribunales interpreten el concepto adecuándolo a las circunstancias de cada caso en concreto.

VII. RENDIMIENTOS DEL TRABAJO

- **Determinación del rendimiento neto del trabajo**

Se propone sustituir la enumeración de gastos deducibles tasados en la Ley y optar por un sistema de *forfait*, proponiendo un porcentaje de gastos fijos. La determinación de este porcentaje debería basarse en las estadísticas de los declarantes del IRPF que obran en poder de la AEAT en relación con el importe de los gastos declarados. Este sistema nos parece conveniente dado que aporta seguridad jurídica, es objetivo, responde a una realidad y cumple una labor de simplificación del impuesto, facilitando al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones en tanto que no requiere justificación del gasto. Además, se evita la utilización de conceptos abiertos sujetos a diferentes interpretaciones. Otras de las razones que motivan esta propuesta la encontramos también en que este sistema simplificaría bastante la obligación del retenedor, ya que no tendría que tener en cuenta los gastos a la hora de calcular el porcentaje, debiendo tener en cuenta únicamente el número de miembros de la unidad familiar.

- **Valoración de las retribuciones en especie**

La regulación actual de las rentas en especie exige una revisión en profundidad de las mismas tanto en lo concerniente a su consideración y sistemas de valoración, como en la determinación de los supuestos de exención.

- **Calificación de la retribución de los socios de sociedades mercantiles**

Dadas las diferentes y diversas interpretaciones que han venido surgiendo durante los últimos años, lo que ha conducido a una conflictividad y litigiosidad muy notable, se hace absolutamente necesario, por no decir imprescindible, regular desde el punto de vista normativo una concreta calificación de dichas retribuciones. Se trataría de fijar unas reglas que determinen seguridad jurídica, dado que en ningún caso supone este tipo de retribuciones un supuesto de fraude o evasión fiscal. En definitiva, estamos tratando de un problema de calificación de la renta percibida que en todo caso ha sido declarada respecto de la cual el diferente tratamiento entre calificarlo como rendimientos del trabajo o de la actividad, no supone un impacto recaudatorio relevante.

Se propone establecer objetivamente los criterios que determinen la calificación de los supuestos de hecho en los que dichos rendimientos deben considerarse rendimientos del trabajo y, por consiguiente, aquellos otros criterios que determinarían su inclusión como rendimientos de la actividad económica. De esta forma, el contribuyente que deba declararlos tendría la certeza necesaria para su correcta inclusión.

VIII. TRATAMIENTO DE LAS RENTAS DEL CAPITAL INMOBILIARIO

La propuesta de la AEDAF respecto a los rendimientos del capital inmobiliario se concreta en lo siguiente:

1. Se propone eliminar como categoría de renta la imputación de rentas inmobiliarias, bajo la premisa de que actualmente se está gravando bajo esta fórmula una renta presunta que resulta inexistente o ficticia que no se corresponde con una fuente real de renta. Apoyando este argumento se encuentra el hecho de que España es el único país de la Unión Europea que establece un gravamen por este tipo de rentas.
2. Con la finalidad de aportar seguridad jurídica al sistema, en todo caso, las rentas procedentes de inmuebles arrendados deben tener la consideración de rendimientos de actividades económicas, eliminando así la necesidad del cumplimiento de determinados requisitos previstos por la norma que determinen dicha calificación.

Como propuesta alternativa a esta primera opción, se podría considerar la inclusión de las rentas procedentes del capital inmobiliario -rendimientos procedentes de arrendamientos, subarrendamientos y cesión de inmuebles- en la base imponible del ahorro. Las semejanzas existentes desde el punto de vista económico entre todos los tipos de rendimientos del capital justificarían su tratamiento unitario al quedar incluidas estas rentas en la base imponible del ahorro como una manifestación más del ahorro.

3. Las plusvalías generadas por la transmisión de inmuebles deben tributar como ganancias de patrimonio a incluir en la base imponible del ahorro, con independencia de su periodo de generación.

IX.RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO

La propuesta de la AEDAF en relación con los rendimientos del capital mobiliario va en la línea de no alterar la estructura de los rendimientos prevista actualmente en la Ley, manteniendo la regulación actual con las siguientes precisiones:

1.- Tributación de los dividendos: La tributación final de las cantidades percibidas en concepto de dividendos en el IRPF es exagerada. La suma de la cuota del Impuesto de Sociedades, que teóricamente han soportado los dividendos, y el propio impuesto sobre la Renta al tipo del 27%, puede llegar a suponer una imposición total de cerca del 50%, porcentaje elevadísimo.

La tributación de los dividendos en el IRPF en ningún caso debe superar el tipo máximo efectivo de la renta del ahorro (27%), por lo que se propone articular un sistema por el cual el dividendo tributase en sede de persona física por la diferencia entre el tipo efectivo al que ha tributado en el Impuesto sobre Sociedades y el tipo máximo efectivo de la renta del ahorro.

2.- Tributación de las rentas temporales o vitalicias: La tributación de este tipo de rentas no debe basarse en la edad del rentista, como se establece en la regulación actual, sino atendiendo a los rendimientos reales obtenidos.

3.- Modificar el tratamiento fiscal de los planes de pensiones y otros sistemas de previsión social, de forma que las rentas obtenidas en el momento del rescate pasen a considerarse rendimientos del capital mobiliario a integrar en la base imponible del ahorro.

Con objeto de facilitar la inversión en este tipo de productos financieros, que tanto benefician a largo plazo al conjunto de la economía nacional, se propone una simplificación de la tributación de salida de estos productos, en el sentido de que pasen a tributar en la base del ahorro al tipo que proceda o corresponda. Unificando de esta forma la tributación de cualquier instrumento que responda a la finalidad de previsión social. Además, el incentivo fiscal a estos productos potencia el ahorro y facilita la cobertura de contingencias que actualmente tiene a su cargo la Seguridad Social, de las que se desconoce el grado de cumplimiento que se podrá alcanzar.

La propuesta se concreta en lo siguiente:

- Mantenimiento del beneficio fiscal aplicable a las aportaciones, que se materializa vía reducciones aplicables a la Base Imponible del impuesto.
- En el momento del rescate, la totalidad de la renta percibida deberá tributar como renta del capital a integrar en la Base Imponible del ahorro, con independencia de la forma en que se lleve a cabo el rescate.

4.- Deberían integrarse dentro de la base del ahorro los rendimientos regulados en el apartado 4 del artículo 25 de la LIRPF. En este precepto se regulan las rentas derivadas de asistencia técnica, propiedad industrial e intelectual y arrendamientos de bienes.

X. RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

En cuanto a la determinación del rendimiento neto procedente de actividades económicas, se deberían diferenciar las actividades empresariales de las profesionales.

Actividades empresariales: Se propone mantener la regulación actual y la remisión a las normas del Impuesto sobre Sociedades para el cálculo del Rendimiento neto, condicionando de esta forma la deducibilidad de los gastos al principio de correlación con los ingresos.

Actividades profesionales: Para el cálculo del rendimiento neto de actividades profesionales se propone eliminar la exigencia de esa total correlación entre gastos e ingresos que existe para las actividades empresariales. La justificación de esta propuesta se encuentra en que, en el caso de actividades profesionales, los ingresos obtenidos no pueden asociarse a un periodo en concreto, por lo que no debe exigirse que los gastos deducibles en un ejercicio estén directamente relacionados con los ingresos de la actividad de ese periodo. Como alternativa al sistema actual, se propone la consideración del gasto deducible en la medida en que el mismo se considere como **gasto ocasionado en el desarrollo de la actividad**, pero sin la exigencia del principio de correlación “contable” de ingresos y gastos. De esta forma, para la deducción de un gasto será siempre necesario justificar la conexión entre el gasto deducible y la actividad económica de que se trate, al igual que se admite la deducción de los gastos generados en un ejercicio en el cual no se han obtenido ingresos. No obstante, sí consideramos necesario que la deducibilidad del gasto exija la afectación del mismo a la actividad profesional.

Además de lo anterior, también referido a la determinación del rendimiento de actividades profesionales, debería arbitrarse un mecanismo legal para corregir la irregularidad de las rentas.

Respecto a la transmisión de bienes afectos a la actividad, se propone suprimir el plazo de tres años establecido en la regulación actual para que el bien se entienda desafectado de la actividad.

Por otro lado, respecto a la determinación del rendimiento neto en régimen de estimación directa simplificada, la regulación actual exige, en supuestos de exclusión (por superación del límite de 600.000 euros) o renuncia, la determinación del rendimiento neto de todas sus actividades en régimen de estimación directa normal durante un periodo de **tres años**. Se propone la supresión de esta previsión legal ya que no tiene sentido someterlo a este régimen durante tres periodos.

En cuanto al régimen de estimación objetiva por signos, índices y módulos, la AEDAF aboga por su supresión, dado que se trata de un régimen injusto que genera un alto volumen de fraude. El actual régimen de estimación objetiva se podría sustituir por un sistema que no determinase directamente el rendimiento neto, sino que partiendo del ingreso íntegro, permita una deducción de gastos, total o parcial, a tanto alzado. El régimen se acompañaría de la necesidad de cumplimiento de obligaciones formales simplificadas.

XI.GANANCIAS PATRIMONIALES

La propuesta de la AEDAF consiste en lo siguiente:

- 1.- Mantener el concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales establecido en la regulación actual, así como los supuestos de no sujeción y las exenciones.
- 2.- Eliminar las diferencias de tributación entre ganancias patrimoniales obtenidas a largo y a corto plazo.
- 3.- Por razones sociales, se considera conveniente mantener el tratamiento fiscal existente para las plusvalías generadas por contribuyentes mayores de 65 años, aunque la exención debe ser matizada con la finalidad de adaptarla a las circunstancias sociales actuales (edad de jubilación, esperanza de vida, etc.). Por ello, se considera oportuno que la regulación de la exención de la ganancia

patrimonial obtenida por la transmisión de la vivienda habitual, vaya necesariamente asociada a contribuyentes que hubieran alcanzado la edad de jubilación fijada por la normativa laboral (actualmente 67 años).

4.- Modificar la tributación en IRPF de las plusvalías puestas de manifiesto en sede del donante en los supuestos de transmisiones lucrativas de empresa familiar, cuando los bienes transmitidos se encuentran parcialmente exentos en el IP.

Con la regulación actual, las plusvalías generadas en sede del donante con ocasión de este tipo de donaciones quedan exoneradas de gravamen (según lo dispuesto en el art. 33.3.c) de la LIRPF). El problema se plantea en aquellos supuestos en los que los bienes transmitidos están parcialmente exentos en el IP, dando lugar a una ganancia patrimonial gravable en sede del donante.

Se propone suprimir dicha tributación y admitir en estos casos la subrogación del donatario en la posición del donante a todos los efectos. Para ello, se considera necesaria la exigencia del cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Que a los bienes objeto de donación les sea de aplicación la exención regulada en el art. 4.ocho de la LIP.
- Que más del 50% del activo se encuentre afecto a la actividad económica.

5.- Se propone modificar el modelo actual de integración y compensación exclusivamente entre sí de las ganancias y pérdidas patrimoniales, por un lado, y los rendimientos, por otro, ya que resulta una discriminación injusta la prohibición de compensar entre sí las dos partes en las que se divide la base imponible del ahorro.

El tratamiento unitario de este tipo de rentas debería culminarse mediante una integración y compensación total de todas las rentas que se incluyen en dicha base.

6.- Se propone suprimir el actual art. 39.2 de la LIRPF, por constituir una norma sancionadora que no grava ninguna capacidad económica y vulnera la prescripción como garantía del administrado, además de ser una medida mediante la cual se grava el patrimonio como si fuera renta.

La justificación de esta propuesta la encontramos en que el nuevo artículo 39.2 de la LIRPF, constituye la violación de varios de los principios constitucionalmente protegidos, como el principio *non bis in ídem* o el de

seguridad jurídica. La falta de presentación del modelo implicará la transformación de una presunción *iuris tantum* en una presunción *iuris et de iure* de la que se deriva un incremento de patrimonio no justificado para el contribuyente, lo que indudablemente constituye una sanción encubierta. Simultáneamente, lo expuesto será constitutivo de infracción tributaria muy grave, con multa pecuniaria del 150% del importe de la base y, a mayor abundamiento, resultará de aplicación la sanción por falta de presentación del modelo (mínimo 10.000 euros). Simplemente inaudito.

Además, esta medida vulnera el principio de seguridad jurídica, dado que supone una regla de imprescriptibilidad asociada a los incrementos no justificados de patrimonio que se correspondan con bienes y derechos situados en el extranjero que no hayan sido declarados. Imprescriptibilidad que resulta del todo incompatible con nuestro ordenamiento constitucional.

Cabe añadir a lo anterior la quiebra del principio de proporcionalidad consagrado en el art. 3.2 de la LGT, cuya observancia debe ser exigible cuando se trata de regular las consecuencias del incumplimiento de obligaciones formales. En definitiva, este principio exige que la medida regulada guarde la adecuada concordancia con el fin que se persigue, que en este caso no es otro que el cumplimiento de la obligación de declarar los bienes situados en el extranjero; por ello, debemos considerar totalmente desproporcionado el hecho de que entre las consecuencias que el ordenamiento jurídico prevé para los casos de incumplimiento de esta obligación se encuentre la presunción de rentas regulada en el art. 39.2 de la Ley.

XII. TARIFAS DEL IMPUESTO

En relación con la tarifa del Impuesto, la AEDAF propone lo siguiente:

1.- Aplicar a la Base Imponible general del Impuesto una tarifa progresiva con un máximo de cuatro tramos. El tipo marginal aplicable al último tramo no debe superar en 10 puntos porcentuales al tipo de gravamen aplicable al IS (Entre el 40 y el 45%). Adicionalmente, se considera necesario elevar la cuantía de los tramos de la tarifa del impuesto

2.- La Base Imponible del ahorro debería gravarse a un tipo fijo proporcional entre 10 y 5 puntos porcentuales por debajo del tipo de gravamen aplicable al IS (entre el 10 y el 20%).

3.- Como alternativa a las propuestas anteriores y, con el objetivo de evitar incentivar conductas tendentes a la interposición de sociedades, sería conveniente establecer un tipo impositivo equivalente al del Impuesto sobre Sociedades aplicable a los beneficios de las actividades económicas.

Este modelo implica introducir la progresividad únicamente en las rentas procedentes del esfuerzo personal.

XIII. DEDUCCIONES EN LA CUOTA

Con objeto de simplificar y aliviar al máximo el impuesto, la propuesta de la AEDAF en materia de deducciones tiende hacia la reducción de las mismas (tanto las estatales como las autonómicas) con las siguientes excepciones:

1.- Deducciones en actividades económicas: equiparación de los incentivos aplicables en el ámbito del IS.

2.- Deducción por doble imposición internacional, cuyo mantenimiento se considera necesario, pues trata de evitar la doble imposición jurídica internacional o, lo que es lo mismo, que una renta obtenida por un mismo contribuyente quede sometida a gravamen en dos estados.

3.- Con la finalidad de fomentar la natalidad, se propone convertir la actual deducción por madre trabajadora en una deducción por nacimiento de hijo, articulándola a través de un mecanismo de devolución de las cantidades que no se hubieran podido aplicar por insuficiencia de cuota.

XIV. RECARGO AUTONÓMICO DEL IMPUESTO

Se propone eliminar el sistema de cesión actualmente vigente y sustituirlo por un recargo territorial impuesto por las Comunidades Autónomas, garantizando el esquema básico del impuesto.

XV. RÉGIMEN ESPECIAL DE TRABAJADORES DESPLAZADOS (IMPATRIADOS)

Por razones de simplicidad del Impuesto y coherencia interna con la tributación del sujeto pasivo residente, una posible propuesta a plantear respecto a este régimen especial, podría orientarse hacia su completa eliminación.

Si bien es cierto que este régimen fue introducido en nuestro ordenamiento con la intención de atraer capital humano cualificado, no resulta muy acertado, por razones de justicia social, la subsistencia del mismo, pues se otorga así una ventaja fiscal – al posibilitar optar por tributar en el IRPF o en el IRNR- a un determinado colectivo. Lo que no parece estar muy acorde con un impuesto que grava la renta obtenida por la persona física como manifestación de su capacidad económica.

No obstante lo anterior, y siendo conscientes de que razones de conveniencia u oportunidad pueden aconsejar el mantenimiento de este régimen, alternativamente se podría plantear la subsistencia del mismo aunque limitándolo a sectores de desarrollo tecnológico, alta gestión o a sectores de actividad que fueran prioritarios para el desarrollo de la nación.

PARTE III: PROPUESTAS DE MODIFICACIONES TRIBUTARIAS EN EL ÁMBITO DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA EN EL MARCO DE UNA POSIBLE REFORMA FISCAL

I.- CONSIDERACIONES GENERALES

Centrándonos en el Impuesto sobre el Valor Añadido, hay que resaltar que el texto normativo básico regulador del impuesto data, en sus líneas esenciales, de 1986. La necesaria introducción de las normas relativas a las operaciones intracomunitarias llevó a la promulgación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, para dar acomodo a dicha modificación, pero no supuso cambios sustanciales en la gran mayoría de las normas contenidas en la Ley o el Reglamento aplicables desde la introducción del impuesto en España hasta entonces.

Desde 1993 han sido constantes las modificaciones introducidas, referidas siempre a preceptos concretos, consecuencia de decisiones más o menos estables de política tributaria o de la necesidad de adecuar la normativa nacional a algunos de los criterios emanados de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la UE. La norma, por todo ello, está anticuada, presenta serios defectos de técnica legislativa y contiene preceptos de dudosa compatibilidad con el Derecho de la UE.

Estos defectos se traslucen en una absoluta incertidumbre en la aplicación del tributo, que se ve además agravada por el hecho de que el órgano consultivo de la Administración tributaria (como ocurre con los Tribunales Económico-Administrativos) evacúa interpretaciones sobre la base de la normativa y jurisprudencia comunitarias al margen de consideraciones sobre la validez de su aplicación directa y sin promover, cuando procede, la adecuación de la norma nacional.

La inseguridad jurídica en la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido en España se hace, por todo ello, insostenible.

Si a ello añadimos el significativo coste indirecto que suponen las cargas formales que recaen sobre los empresarios o profesionales en la gestión del impuesto -cuando no puede olvidarse que su papel es de meros recaudadores del tributo- nos encontramos ante una figura tributaria que, lejos de cumplir con el principio de neutralidad que debe presidir su aplicación en el ámbito empresarial, supone una importante merma de competitividad.

Sin perjuicio de que la normativa comunitaria del tributo presente graves deficiencias que afectan en gran medida a su funcionamiento, sin entrar ahora a efectuar análisis alguno sobre el particular en relación a cuestiones como el régimen de operaciones intracomunitarias, las exenciones o la estructura de los tipos, y centrándonos en consecuencia en la normativa interna que transpone aquella, deben efectuarse algunos comentarios relativos a cuestiones que se consideran fundamentales.

Además, ha de resaltarse que en el ámbito de la política tributaria en España no se ha solido prestar especial interés por la normativa del tributo, pues las reformas han quedado limitadas a efectuar modificaciones siempre parciales y, que, *motu proprio*, sólo han ido dirigidas a elevar las alícuotas de gravamen. Se entiende necesario que cambie este posicionamiento en relación con un impuesto como el IVA que es general y de universal aplicación.

II.- PROPUESTAS DE LA AEDAF

Se hace necesaria, por tanto, la promulgación de una nueva Ley en la que, entre otros aspectos, se centre en los siguientes que se entienden prioritarios:

1ª.-Eliminación o modificación de los preceptos que resultan contrarios a la normativa de la UE, entre otros:

- 1.1.- La imprescindible reforma global de las normas relativas a deducciones (aplicación del criterio de destino efectivo y de grado de utilización y de la regla de prorrata especial, normas de repercusión y plazo de la misma, así como de las de rectificación de deducciones, concepto de bien de inversión...).
- 1.2.- Adecuación del régimen de grupo de entidades.

2ª.-Actualización de las disposiciones normativas que han quedado obsoletas, muy singularmente:

- 2.1.- Todo el tratamiento de las operaciones inmobiliarias, tanto en el IVA como en el ITP y AJD, pues la regulación actual es complicada, discriminatoria, no neutral e insegura jurídicamente. Los aspectos concretos que han de ser reformados están desarrollados en el documento *“La aplicación del IVA a las operaciones inmobiliarias: una propuesta de revisión”*. Paper AEDAF número 4, julio 2011
- 2.2.- La regulación de las exenciones en las operaciones financieras.
- 2.3.- La adaptación de la normativa general tributaria (LGT) a la especificidad del IVA en materias tales como la gestión del tributo, el régimen de declaraciones, la devolución de ingresos indebidos...

3ª.-Eliminación de las trabas a la internacionalización de las empresas o se facilite la misma, con medidas como:

- 3.1.- La limitación del empleo del criterio de utilización o explotación efectivas;
- 3.2.- La eliminación del requisito de reciprocidad para la devolución a no establecidos;
- 3.3.- La modificación de la regla aplicable a las ventas con instalación, eliminando referencia al coste de la misma;
- 3.4.- La puesta en práctica de los instrumentos previstos en la Ley para favorecer a las empresas exportadoras de bienes;
- 3.5.- El reforzamiento en la seguridad jurídica, la información y los trámites en relación con las empresas extranjeras que actúen en el territorio de aplicación de los impuestos generales sobre el consumo en España.

4ª.-Introducción de mejoras que redunden en una mejor gestión de la tesorería de las empresas en lo que al IVA concierne, como sería el caso de:

- 4.1.- Liquidación del IVA a la importación;
- 4.2.- Simplificación y mejora de las reglas sobre modificación de la base imponible por morosidad, con el establecimiento de unos plazos más flexibles que eviten la pérdida del derecho a la modificación de la base imponible por parte del acreedor.

5ª.-Definición clara de los objetivos perseguidos por las obligaciones formales:

Para las que se exijan o pretendan exigirse en el futuro, en orden a que se analicen desde la perspectiva del principio de proporcionalidad y se simplifiquen sustancialmente.

6ª.-Redefinición completa de los regímenes aplicables a los pequeños empresarios, en particular:

6.1.- El régimen simplificado (tributación por módulos) y el recargo de equivalencia.

6.2.- Además, y aunque se pueda mantener el régimen del criterio de caja, que tiene un espectro de aplicación irrelevante, que se articulen reglas especiales de exigibilidad (devengo) del Impuesto para determinadas operaciones (v.g. las efectuadas con entes públicos).

7ª.-Información pública de criterios interpretativos:

En el ámbito interpretativo y, en el marco de la reforma, se complemente el régimen de consultas por el de publicación de directrices interpretativas de la Administración, vinculantes para los órganos de aplicación de los Tributos, que sean sometidas con carácter previo a su publicación a un trámite de información pública, de forma que la Administración tome conocimiento de los elementos de juicio necesarios para la fijación del criterio.

8ª.- Coordinación con otros tributos.

Sin perjuicio de las adaptaciones que fuesen pertinentes en aspectos concretos, todas estas medidas habrían de ser introducidas asimismo, de forma coordinada, en el Impuesto General Indirecto Canario y en el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla.

Madrid, enero de 2014