

DL

CUESTIONES FISCALES DEL PROYECTO DE LEY DE ECONOMÍA SOSTENIBLE

César García Novoa *

Universidad de Santiago de Compostela

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN AL CONCEPTO FISCAL DE AUTÓNOMO.— II. REDUCCIÓN DE LAS RENTAS DEL TRABAJO IRREGULARES EN EL IRPF.—III. LA NUEVA ADAPTACIÓN DEL IRPF AL TRABAJO AUTÓNOMO ECONÓMICAMENTE DEPENDIENTE.—IV. LAS MEDIDAS DE INCENTIVOS A LAS INVERSIONES TECNOLÓGICAS Y DE FOMENTO DE LAS ENERGÍAS RENOVABLES DE LOS TRABAJADORES AUTÓNOMOS.— V. PROPUESTAS DE MEDIDAS FISCALES QUE PODRÍAN INCLUIRSE EN EL PROYECTO DE LEY DE ECONOMÍA SOSTENIBLE CON RELACIÓN AL TRABAJADOR AUTÓNOMO. V.1. Modificaciones en el régimen de módulos. V.2. Modificar el concepto de gasto deducible para los autónomos en régimen de estimación directa, incluyendo la regla de que es a la Administración a quien corresponde la prueba de la no correlación de gastos con ingresos. V.3. Los vales-comida y los trabajadores autónomos dependientes. V.4. Beneficios fiscales para fomentar la previsión social privada en los autónomos. V.5. Eliminación de la retención del 1 por 100 en las retribuciones satisfechas a ciertos autónomos.—VI. MEDIDAS EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA).—VII. LA EXTENSIÓN DEL IVA SUPERREDUCIDO A DIVERSAS ACTIVIDADES VINCULADAS A LA CONSTRUCCIÓN.—VIII. CONCLUSIONES.

* Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

I. INTRODUCCIÓN AL CONCEPTO FISCAL DE AUTÓNOMO

El pasado 27 de noviembre de 2009 el Consejo de Ministros aprobó el Anteproyecto de Ley de Economía Sostenible. El Proyecto de Ley sería aprobado por Consejo de Ministros el 19 de marzo de 2010. El 9 de abril del mismo año, con su publicación en el Boletín Oficial de las Cortes, el Proyecto iniciaba su tramitación parlamentaria.

El artículo 2 del Proyecto de Ley define la economía sostenible como «un patrón de crecimiento que concilie el desarrollo económico, social y ambiental en una economía productiva y competitiva, que favorezca el empleo de calidad, la igualdad de oportunidades y la cohesión social, y que garantice el respeto ambiental y el uso racional de los recursos naturales, de forma que permita satisfacer las necesidades de las generaciones presentes sin comprometer las posibilidades de las del futuro para atender sus propias necesidades».

Ha de valorarse positivamente la filosofía de un proyecto que pretende impulsar, con vistas a largo plazo, el cambio de modelo productivo en España. La norma incluye medidas de todo tipo, entre ellas algunas que afectan al diseño del régimen fiscal del trabajador autónomo. Éstas serán las que centrarán exclusivamente nuestro interés. Se trata de valorar exclusivamente las medidas de carácter fiscal y de proponer otras nuevas.

Pues bien; consideramos que el Proyecto incluye medidas, en general, positivas para los autónomos y para la economía general, aunque su desarrollo podría extenderse todavía mucho en el tiempo ya que exige en gran parte desarrollos legales, cuando no la modificación de leyes recientemente aprobadas o que se encuentran en trámite en la actualidad. No obstante, como principal crítica debe señalarse que el Proyecto fía buena parte del cambio del modelo productivo al papel de las grandes empresas, soslayando el importante rol del tejido autónomo y de autoempleo.

Por ello vamos a analizar las principales medidas fiscales contenidas en el Proyecto, para después proponer algunas de las que no se incluyen, siempre desde la perspectiva del interés del trabajador autónomo.

En efecto, teniendo en cuenta el concepto de trabajador autónomo que recoge la Ley 20/2007, de 11 de julio, que regula el Estatuto del Trabajador

Autónomo, y cuyo artículo 1 describe el autónomo como la persona física que realiza de forma habitual, personal, directa, por cuenta propia y fuera del ámbito de dirección y organización de otra persona, «una actividad económica o profesional a título lucrativo, den o no ocupación a trabajadores por cuenta ajena», incluyendo expresamente comprendidos en el ámbito de la ley a quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, cuando posean el control efectivo, directo o indirecto de aquélla, en los términos previstos en la disposición adicional vigésima séptima del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio [art. 1.2.c)].

Pues bien: resulta necesario, aunque sólo sea a efectos convencionales, acoger un concepto fiscal de *autónomo*, que no está claramente expresado en nuestras leyes. En tanto la legislación fiscal desconoce el término *autónomo*, su concepto tributario debe ser perfilado atendiendo a las características sustantivas del trabajador autónomo, que según la definición del Estatuto del Autónomo, serán la condición de persona física, la actividad por cuenta propia y la realización de una actividad empresarial o profesional.

A partir de estas características, el trabajador autónomo será aquella persona física que realiza, lo que el artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del IRPF, denomina «rendimientos íntegros de actividades económicas», ordenando por cuenta propia «medios de producción y recursos humanos, o uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios» (art. 27.1). Por su parte, la Ley 37/1992, reguladora del IVA, de acuerdo con los artículos 4.1 y 2 de la Sexta Directiva, da a efectos del IVA un concepto propio de *empresario o profesional*, basado, como dice la Directiva europea, en el desarrollo «con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, de alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad». Entre estas actividades se incluyen algunas propias de trabajadores autónomos como las de comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas.

Así, el concepto de empresario o profesional a efectos del IVA resulta muy cercano a la idea de *autónomo* que baraja la Ley 20/2007, del Estatuto, que incluye las actividades profesionales, las cuales han sido definidas por la jurisprudencia del TJCE, sobre la base de las ideas de *ejercicio independiente* y *titulación académica* (sentencia *Land Nordrhein-Westfalen*, de 11 de octubre de 2001).

Por tanto, consideramos que, a efectos fiscales, sólo es autónomo quien realiza una actividad independiente siendo persona física. Al margen de lo

criticable que resulta una definición según la cual no serían autónomos quienes actuasen en el mercado mediante una sociedad de responsabilidad limitada unipersonal o los socios de una sociedad limitada Nueva Empresa, está claro que serán, preferentemente el IRPF y el IVA los dos grandes impuestos estatales a que tendrá que hacer frente el autónomo.

Nos centraremos pues en las novedades que el Proyecto de Ley de Economía Sostenible incluye respecto a estos impuestos.

II. REDUCCIÓN DE LAS RENTAS DEL TRABAJO IRREGULARES EN EL IRPF

Pues bien, una de las novedades del Proyecto de Ley de Economía Sostenible es, como ya se ha difundido en los medios de comunicación, es la voluntad de «incrementar» (más bien habría que decir «incorporar») la progresividad en el tratamiento de las retribuciones plurianuales o rentas irregulares, que viene resolviéndose con una aplicación generalizada de una reducción del 40 por 100. En el caso de rendimientos del trabajo, esta reducción está prevista en el artículo 18 de la Ley del IRPF, especificando el artículo 11 del Reglamento aprobado por Real Decreto 439/2007 los supuestos en que tal reducción es aplicable. Se trata de una reducción que es especialmente importante en las indemnizaciones que perciben administradores que cesan en sus cargos y el administrador de una sociedad estaría incluido en el concepto de autónomo que maneja la Ley 20/2007.

El artículo 28 del Proyecto de Ley de Economía Sostenible modifica el artículo 18.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, que contiene el régimen de la reducción del 40 por 100 para el supuesto de rendimientos irregulares del trabajo, a los efectos de determinar que «la cuantía del rendimiento íntegro a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 600.000 euros anuales», añadiéndose además una nueva disposición adicional vigésima octava en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas relativa a las rentas irregulares del trabajo por la entrega de opciones sobre acciones devengadas desde el 5 de agosto de 2004 hasta el día anterior a la fecha de entrada en vigor de la Ley de Economía Sostenible.

En efecto, potencialmente es una medida que puede afectar a los autónomos, al menos en el concepto que de los mismos da el Estatuto del Autónomo, pero que, por la elevada cuantía del límite para aplicar la reducción del 40 por 100 va a tener incidencia en administradores de sociedades de gran dimensión.

Al margen de este tema, pocas son las medidas fiscales que afectan de modo directo al trabajador autónomo. Entre estas, conviene señalar:

- La extensión del IVA superreducido a diversas actividades vinculadas a la construcción.
- La nueva adaptación del IRPF al trabajo autónomo económicamente dependiente.
- Las medidas de incentivos a las inversiones tecnológicas de los trabajadores autónomos.

Las mismas serán objeto de análisis separado.

III. LA NUEVA ADAPTACIÓN DEL IRPF AL TRABAJO AUTÓNOMO ECONÓMICAMENTE DEPENDIENTE

Conviene recordar que una de las novedades de la Ley 35/2006 del IRPF es que su artículo 32 prevé la aplicación a ciertos preceptores de rendimientos de actividades económicas de una reducción semejante a la que el artículo 20 de la misma Ley establece para los rendimientos de trabajo. El destinatario de esta deducción sería un preceptor de rendimientos de actividades económicas que, tributando por estimación directa, la totalidad de sus entregas de bienes o prestaciones de servicios se efectuasen con una única persona física o jurídica no vinculada (los llamados autónomos dependientes), además de que la totalidad de gastos deducibles correspondientes a todas sus actividades económicas no puede exceder del 30 por 100 de sus rendimientos íntegros declarados y cumple durante el período impositivo todas las obligaciones formales y de control. Y, además, que al menos, el 70 por 100 de sus ingresos estén sujetos a retención o ingreso a cuenta. La Ley, teniendo en cuenta que un preceptor de rendimientos de actividades económicas puede tener bases imponibles negativas aclara que, como consecuencia de la aplicación de esta reducción, el saldo resultante no podrá ser negativo, lo que supone tanto como decir que la práctica de una reducción originariamente pensada para rentas de trabajo, no puede generar en el autónomo rentas negativas.

El destinatario de esta deducción era, en principio, el trabajador autónomo dependiente (TRADE), pero las características del sujeto que podía disfrutar de esta reducción no coincidían con las notas que, al final, acabaron caracterizando al TRADE en el Estatuto del Autónomo.

En efecto, el trabajador autónomo económicamente dependiente se define en el Capítulo III del Título II del Estatuto del Autónomo, aprobado por Ley 20/2007, de 11 de julio, como aquel que realiza una actividad económica o profesional a título lucrativo y de forma habitual, personal, directa y predominante para una persona física o jurídica, denominada cliente. *Este tipo de*

autónomo depende económicamente de este cliente por percibir de él, al menos, el 75 por 100 de sus ingresos por rendimientos de trabajo y de actividades económicas o profesionales.

El desajuste era evidente, pues la Ley del IRPF exigía que la totalidad de los rendimientos procedieran de un único cliente mientras que el Estatuto del Autónomo, que sólo el 75 por 100.

Durante las negociaciones de la mesa del autónomo, propusimos ajustar los requisitos para poder aplicar la deducción prevista en el artículo 32 de la Ley 35/2006 del IRPF, a los que establece el artículo 11.2 de la Ley 20/2007, reguladora del Estatuto del autónomo, propuesta que fue asumida por los representantes del Ministerio de Economía y Hacienda.

La propuesta de UPA decía: «es necesario que el artículo 32 de la Ley 35/2006, reguladora del IRPF, que aplica a ciertos perceptores de rendimientos de actividades económicas una reducción semejante a la prevista en el artículo 20 para las rentas del trabajo, equipare a esos perceptores con los autónomos económicamente dependientes. Según el artículo 32 de la Ley del IRPF, la reducción se aplicará a sujetos en los cuales la totalidad de sus entregas de bienes o prestaciones de servicios se efectúan con una única persona física o jurídica no vinculada, la totalidad de gastos deducibles correspondientes a todas sus actividades económicas no puede exceder del 30 por 100 de sus rendimientos íntegros declarados y han de cumplir durante el período impositivo todas las obligaciones formales y de control. Y, además, se exige que perciban rendimientos del trabajo en el período impositivo y, al menos, el 70 por 100 de sus ingresos estén sujetos a retención o ingreso a cuenta. En lugar de la totalidad de sus entregas de bienes o prestaciones de servicios se efectúan con una única persona física debe establecerse, para permitir que todos los autónomos dependientes puedan aplicar esta reducción que al menos, el 75 por 100 de sus ingresos por rendimientos de trabajo y de actividades económicas o profesionales se efectúen con una única persona física».

En virtud de ello, el artículo 47 del Proyecto de Ley de Economía Sostenible no sólo recoge la propuesta de la Unión de Profesionales y Trabajadores Autónomos (UPTA) formulada en la mesa del autónomo sino que la mejora, al fijar en un 70 por 100 el porcentaje de ingresos por rentas de trabajo y actividades económicas que se deben percibir de un cliente único y éste no ser una entidad vinculada en los términos del artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, para poder beneficiarse de la deducción prevista en el artículo 32 de la Ley 35/2006, del IRPF¹.

¹ Sobre el tema: HERRERA MOLINA, P. M.; CHICO DE LA CÁMARA, P.; GOROSPE OVIEDO, J. I.; EZCURRA VILLAR, M., y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: «Las rentas irregulares en el nuevo IRPF», en *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 202, 2000, págs. 25-74.

No obstante, se debería reconocer la posibilidad de practicar esta deducción, expresamente, al contribuyente que tenga la consideración de trabajador autónomo económicamente dependiente, conforme a lo dispuesto en el Capítulo II del Título II de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo, remitiéndose la Ley del IRPF a esta norma.

IV. LAS MEDIDAS DE INCENTIVOS A LAS INVERSIONES TECNOLÓGICAS Y DE FOMENTO DE LAS ENERGÍAS RENOVABLES DE LOS TRABAJADORES AUTÓNOMOS

El régimen de las deducciones contenidas en el artículo 35 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, vienen presentando algunas cuestiones discutibles que el legislador no acaba de modificar. Recordemos que el precepto incluye dos deducciones diferenciadas: por actividades de innovación tecnológica y por actividades de investigación y desarrollo.

Entre ambas existe una diferencia muy importante y es que en la deducción por actividades de innovación tecnológica, el importe de la misma no está relacionado con los gastos efectuados en ejercicios anteriores, mientras que en la deducción por actividades de investigación y desarrollo, cuando los gastos del período sean superiores a la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplicará el 30 por 100 sobre la media y el 50 por 100 sobre los gastos del período que excedan de dicha media. La interpretación literal de este precepto supone un perjuicio para las sociedades cuyo ejercicio es inferior al año natural, ya que en estos casos también es necesario para el cálculo de la deducción tener en cuenta los gastos efectuados en los dos años inmediatamente anteriores. Este mismo perjuicio se refiere a los autónomos en régimen de estimación directa a los que resulta aplicable la normativa del Impuesto sobre Sociedades. En ocasiones anteriores no se ha afrontado esta deficiencia y no se ha intentado solucionar este problema, por ejemplo, habilitando un prorrateo.

El Proyecto de Ley de Economía Sostenible se limita en su artículo 73 a elevar al 60 por 100 el límite del importe de las deducciones cuando el importe de la deducción por actividades de innovación tecnológica y por actividades de investigación y desarrollo que correspondan a gastos e inversiones efectuados en el propio período impositivo, exceda del 10 por 100 de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones. Ese límite con anterioridad se fijaba en el 50 por 100.

En segundo lugar, el artículo 73 incrementa del 10 al 12 por 100 la deducción prevista para actividades de innovación tecnológica y elevando, a

su vez, la deducción por inversión en I+D+i del 8 al 12 por 100, rompiendo una dinámica tendente a dejar intocado el régimen de la deducción por actividades de investigación y desarrollo.

Se trata de medidas plausible pero, en cualquier caso, limitadas y de escasa aplicación a los autónomos.

Pocas ventajas existen orientadas a fomentar el uso de las nuevas tecnologías por los trabajadores autónomos, uno de los grandes déficits de nuestro país. Hay que tener en cuenta todas las actividades que serían de aplicación a los autónomos en estimación objetiva, a partir de la relación del artículo 36 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, teniendo como límite la base conjunta el rendimiento neto de actividades económicas en el régimen de estimación objetiva².

Dichas deducciones se refieren a:

Acceso a Internet, que incluirá:

- Adquisición de equipos y terminales, con su software y periféricos asociados, para la conexión a Internet y acceso a facilidades de correo electrónico.
- Adquisición de equipos de comunicaciones específicos para conectar redes internas de ordenadores a Internet.
- Instalación e implantación de dichos sistemas.
- Formación del personal de la empresa para su uso.

Presencia en Internet, que incluirá:

- Adquisición de equipos, con software y periféricos asociados, para el desarrollo y publicación de páginas y portales *web*.
- Realización de trabajos, internos o contratados a terceros, para el diseño y desarrollo de páginas y portales *web*.
- Instalación e implantación de dichos sistemas.
- Formación del personal de la empresa para su uso.

Comercio electrónico, que incluirá:

- Adquisición de equipos, con su software y periféricos asociados, para la implantación de comercio electrónico a través de Internet con las adecuadas garantías de seguridad y confidencialidad de las transacciones.
- Adquisición de equipos, con su software y periféricos asociados, para la implantación de comercio electrónico a través de redes cerradas formadas por agrupaciones de empresas clientes y proveedores.

² Sobre la cuestión, véase MERINO JARA, I.: «La estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en *RDFHP*, núm. 221, 1992, pág. 984.

- Instalación e implantación de dichos sistemas.
- Formación del personal de la empresa para su uso.

Incorporación de las tecnologías de la información y de las comunicaciones a los procesos empresariales, que incluirá:

- Adquisición de equipos y paquetes de software específicos para la interconexión de ordenadores, la integración de voz y datos y la creación de configuraciones intranet.
- Adquisición de paquetes de software para aplicaciones a procesos específicos de gestión, diseño y producción.
- Instalación e implantación de dichos sistemas.
- Formación del personal de la empresa para su uso.

Consideramos que estas deducciones deberían incrementarse, pues son muy reducidas y no hacen fiscalmente atractivo la opción por las nuevas tecnologías. Así, por ejemplo, la deducción por gastos de diseño, mantenimiento y creación de páginas *web* debería incrementarse al 20 por 100.

Por otro lado, el legislador debe modificar la regulación de esta deducción para acomodarla a la sentencia de 13 de marzo de 2008, del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea As. C-248/06; se debería eliminar también para el autónomo la discriminación que supone que las actividades de I+D e innovación tecnológica resulten más limitados cuando se realicen en el extranjero. Estos gastos sólo se tienen en cuenta si la actividad de innovación se realiza principalmente en España y no sobrepasan el límite del 25 por 100 del capital invertido; el TJCE considera que esta limitación puede constituir una restricción a la libertad de establecimiento, pues disuade a las empresas españolas de abrir centros de investigación y desarrollo en otros Estados de la Unión Europea. Al mismo tiempo, el legislador debe permitir que los autónomos puedan deducirse íntegramente los gastos de innovación tecnológica subcontratados también en otros países de la Unión europea.

Pero en el ámbito de los autónomos, lo que realmente resulta interesante es la amortización acelerada y, en todo caso, la libertad de amortización.

Así, en primer lugar, debe utilizarse la posibilidad de regular la amortización acelerada para determinadas inversiones vinculadas a la innovación tecnológica, al ahorro energético, al medio ambiente, a la reducción de riesgos laborales o al uso del agua.

Aunque ya existe la amortización acelerada para algunos bienes de inversión, se trata de introducir mejoras en los plazos de amortización de determinados bienes que tengan relación con mejoras tecnológicas, fijando tres años como plazo general.

Alternativamente la opción más deseable es la implantación, para todos los autónomos y con carácter general, la amortización libre de los equipos adquiridos para lograr la presencia en Internet y el uso del correo electrónico.

Pero lo más sorprendente del Proyecto es que, tratándose de una norma que va a centrarse en promover la economía sostenible, no haya previsto para las personas físicas beneficios fiscales para el fomento de las energías renovables, desde el punto y hora en que se ha reforzado esta reducción al configurarla como definitiva en el propio Proyecto de Ley de Economía Sostenible, elevándola del 4 al 8 por 100 e incluyendo las medidas orientadas para evitar la contaminación acústica.

Entendemos que es necesario fomentar con beneficios fiscales el uso por el autónomo de energías alternativas (fotovoltaica, geotérmica, eólica, biomasa, bioetanol...), dentro del marco del Plan Nacional de Fomento de Energías Renovables.

Así, debe aplicarse a los autónomos la deducción por aprovechamiento de energías renovables prevista en el artículo 39.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, para el supuesto de aprovechamiento de energía proveniente del sol, aprovechamiento como combustible de residuos sólidos urbanos o biomasa, de residuos biodegradables procedentes de explotaciones ganaderas o de tratamientos de productos agrícolas, forestales o aceites usados, y que el Proyecto de Economía Sostenible configura como definitiva.

Esta deducción debe aplicarse en la cuota íntegra del IRPF, debe incrementarse para los autónomos al 10 por 100 del importe de la inversión realizada en el período impositivo desde el 1 de enero de 2008 y debe flexibilizarse el complejo sistema de identificación de la parte de la deducción que guarde relación con la función protectora del medio ambiente, cuando la inversión no tenga por objeto exclusivo las finalidades señaladas.

Además, debería incrementarse a un 95 por 100 la bonificación que pueden aprobar los municipios en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, para los supuestos de vehículos que utilicen carburantes no contaminantes, eléctricos, biodiesel, hidrógeno o con catalizador. En cualquier caso, esta bonificación plantea el problema de ser una bonificación potestativa que recaerá sobre las arcas municipales, sin que exista compensación alguna por parte de otros entes públicos. Esta característica desincentiva la aplicación del beneficio fiscal por parte de las Entidades Locales.

V. PROPUESTAS DE MEDIDAS FISCALES QUE PODRÍAN INCLUIRSE EN EL PROYECTO DE LEY DE ECONOMÍA SOSTENIBLE CON RELACIÓN AL TRABAJADOR AUTÓNOMO

El Proyecto de Ley de Economía Sostenible es el vehículo normativo adecuado para introducir algunas medidas fiscales que se refieren al trabajador autónomo.

V.1. Modificaciones en el régimen de módulos

La primera exigencia es clarificar la aplicación de los módulos, para evitar caprichosas situaciones de exclusión del régimen, como la prevista por la Ley de medidas de prevención del fraude, al computar el volumen de operaciones de las comunidades de bienes en las que participe el autónomo o sus parientes. En cuanto a los sujetos a los que se aplicaría la estimación objetiva por módulos, destaca la necesidad de unificar cifras. Los límites cuantitativos han de ser los mismos que respecto a los regímenes simplificados de IVA para pequeñas empresas, aunque respecto a estos últimos habría que implantar cuotas mínimas para respetar la normativa comunitaria. Ambos regímenes objetivos deben gestionarse de modo conjunto.

De esta manera se unificarían las cuantías máximas que determinan la aplicabilidad del *régimen objetivo*. Sería conveniente hacerlo sobre la base que la Resolución de la CE, de 6 de mayo de 2003, determina para poder hablar de *microempresa*: menos de 10 trabajadores y menos de 2 millones de euros de volumen de actividad. Se añadiría el criterio del activo inferior a 1 millón de euros, que ya recogió en su momento el Real Decreto 296/2004, de 20 de febrero, y que ahora contempla el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, sobre el Plan General de Contabilidad de las Pequeñas y Medianas Empresas, al regular los criterios contables específicos para las microempresas.

En tanto no se cree un nuevo «régimen objetivo» en el IRPF para los autónomos, fronterizo con el régimen fiscal de la microempresa, se pueden proponer algunas modificaciones en el actual régimen de módulos.

Lo más importante es ampliar el conjunto de actividades que pueden beneficiarse por este régimen y clarificar el proceso de cuantificación del rendimiento neto.

Parece claro que el rendimiento neto previo debe basarse en el importe de los módulos y el rendimiento neto minorado en la reducción de dicho importe por aplicación de los incentivos a la inversión. A partir de ahí, los índices correctores matizarían situaciones excepcionales aplicables a todos los sectores económicos a los que resulte de aplicación los módulos. Los índices correctores especiales que se aplican a ciertos sectores tendrían más sentido traduci-

dos en una reducción del importe de los módulos, al igual que las reducciones generales, que deberían también aplicarse sobre el importe de los módulos.

Aplicado el índice corrector habría que prever las reducciones por catástrofes y gastos extraordinarios en una cuantía que realmente compense el detrimento producido, además de los ajustes de las cuantías que se considere que deben tributar al margen del régimen objetivo. Eso quiere decir que por puras razones de técnica legislativa, de las actuales reducciones habrá que mantener sólo las que se refieren a subvenciones y ciertas prestaciones de Seguridad Social.

También parece inevitable mantener el tratamiento actual de las ganancias de patrimonio producidas por la enajenación de bienes afectos a la actividad del autónomo. De ser así, deberían excluirse de módulos todas las ganancias de patrimonio, sometiéndose al tipo fijo del 18 por 100, con el régimen transitorio previsto en la Ley 35/2006 del IRPF para la parte de la ganancia patrimonial generada antes del 20 de enero de 2006. Aunque quizá fuese razonable incluir dentro de este régimen algunas plusvalías que, en la actualidad, tienen un tratamiento especial, como las derivadas de la transmisión de licencias de taxi.

Además, conviene otorgar la condición de afecto a todo bien utilizado de forma simultánea para actividades económicas y para necesidades privadas, aunque no se pueda predicar del mismo la condición de *materialmente divisible*. Podría otorgarse trascendencia fiscal para catalogar a un bien como afecto a que el mismo se reflejase en la contabilidad o en los libros-registro de bienes de inversión, pero también a la presentación de los bienes por el autónomo para su inscripción en el Registro Mercantil, posibilidad esta que finalmente no ha recogido el Estatuto del Autónomo.

Parece razonable que los autónomos que tributen por un sistema objetivo no tengan que llevar contabilidad mercantil, siempre que no se tratase de empresario individual que no haya hecho uso de la posibilidad de inscripción registral, previsto en el artículo 87 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil, y no haya dirigido la declaración al Registrador a que hace referencia el artículo 93.1. Si el empresario individual promueve su inscripción registral, se aplicará obligatoriamente la contabilidad simplificada contemplada, en el nuevo Plan General de la Pequeña y Mediana Empresa previsto en el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

A largo plazo habría que utilizar como referente, el régimen de estimación objetiva en actividades agrícolas, ganaderas y forestales. Se trata de un régimen de estimación objetiva que toma como base el volumen de ingresos multiplicado por un índice de rendimiento neto³.

³ POVEDA BLANCO, F.: «El retorno de las estimaciones objetivas de los rendimientos empresariales. Análisis crítico», en *Impuestos*, t. I, 1992, pág. 130; GÉNOVA GALVÁN, A.:

En este sentido, convendría mantener el concepto de *rendimiento neto minorado*, resultado de aplicar las reducciones por incremento de puestos de trabajos (basado sobre todo en el incremento neto del número de trabajadores, siempre que se trate de trabajadores con contrato indefinido con jornada completa). Sería conveniente contemplar una reducción más limitada para contrataciones a tiempo parcial.

Debería incorporarse, además, para calcular el rendimiento neto minorado, las reducciones por actividades de investigación y desarrollo, de innovación tecnológica y de fomento de las tecnologías de la información y comunicación, incluidas en los párrafos 2 y 3 del artículo 35 del TR de la LIS. En el caso de la deducción por I+D, convendría revisar su aplicación cuando los gastos del período sean superiores a la media de los efectuados en los dos años anteriores, en que se aplicará el 30 por 100 sobre la media y el 50 por 100 sobre los gastos del período que excedan de dicha media. La interpretación literal de este precepto supone un perjuicio para las entidades cuyo ejercicio es inferior al año natural, ya que en estos casos también es necesario para el cálculo de la deducción tener en cuenta los gastos efectuados en los dos años inmediatamente anteriores. No cabe olvidar, tampoco, la necesidad de fomentar con beneficios fiscales el uso por el autónomo de energías alternativas (fotovoltaica, geotérmica, eólica, biomasa, bioetanol...), dentro del marco del Plan Nacional de Fomento de Energías Renovables.

Además de todas estas medidas, es necesario reconocer la necesidad, en momentos de crisis, de mejorar la fiscalidad del autónomo en módulos, a través de medidas coyunturales.

En época de crisis, los módulos deben reducirse. En la política fiscal reciente esa reducción ha venido de la mano de la aprobación de *índices correctores especiales*, para ciertos sectores, con especiales dificultades económicas (especialmente ligados al sector del transporte).

La crisis actual afecta por igual a todos los sectores. Por ello, proponemos, respecto a los módulos dos medidas inmediatas:

Habilitar un índice corrector general del 0,90 para todos los perceptores de rendimientos de actividad económica en régimen de estimación objetiva por módulos, que sería del 0,80 para los destinatarios del vigente índice corrector *para empresas de pequeña dimensión*. Esto es, y según la Orden Ministerial EHA/3413/2008, anexo II, Instrucción 2,3, actividades de las que sea titular una persona física, sin personal salariado y que ejerza su actividad en un solo local, y no disponga de más de un vehículo afecto a la actividad y que no supere 1.000 kilogramos de capacidad de carga.

Los denominados regímenes de determinación de la base imponible distintos del de estimación directa, Universidad de La Laguna, Secretariado de Publicaciones, pág. 466; MERINO JARA, I.: «La estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en *RDFHP*, núm. 221, 1992, pág. 984.

Al mismo tiempo, dentro del régimen de la *reducción por gastos extraordinarios*, del Reglamento del artículo 37.4.3.º y del Anexo III, de la Orden Ministerial EHA/3413/2008, dentro de las circunstancias que determinan circunstancias excepcionales, las cantidades de dudoso cobro, que tengan los perceptores de rendimientos de actividad económica en régimen de estimación objetiva por módulos, que no estén garantizadas ni afianzadas, y respecto a las cuales haya mediado una demora en el cobro de más de seis meses, previo requerimiento fehaciente.

Entendemos que en el contexto actual resulta imprescindible reformular la tributación de los módulos en las actividades agrícolas, redefiniendo el peso de los rendimientos reales, y con la intención de incentivar la agricultura, pues una ley de economía sostenible debe tener como objetivo prioritario preservar la función ambiental de la agricultura sobre la base de los postulados de la Conferencia de Den Bosch en 1991 y la Cumbre de Río en 1992.

V.2. Modificar el concepto de gasto deducible para los autónomos en régimen de estimación directa, incluyendo la regla de que es a la Administración a quien corresponde la prueba de la no correlación de gastos con ingresos

Se debe flexibilizar legalmente el concepto de gasto deducible para todos los autónomos en estimación directa. En tiempos de crisis un concepto riguroso de gasto necesario no hace más que incrementar injustificadamente la base imponible gravable de los pequeños empresarios y autónomos. En tanto en estimación directa resultan aplicables las reglas del Impuesto sobre Sociedades, en este impuesto ya no se exige la necesidad del gasto como requisito para su deducibilidad. El Tribunal Supremo, en sentencia de 19 de diciembre de 2003, reconoce que la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del nuevo IS, ha adoptado el concepto *más lógico y flexible de gasto contable*. Dicho concepto de *gasto contable* se incluye en el artículo 36 del Código de Comercio, en redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio, que define los gastos como «decrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones a los socios o propietarios»⁴.

⁴ La exigencia de que se puedan deducir todos los gastos responde al principio de renta neta, relacionado con el principio constitucional de capacidad contributiva. Al principio de renta neta se ha referido la doctrina alemana y, en especial, TIPKE (*Nettoprinzip*). El mismo se traduce en la exigencia de que la capacidad económica negativa requiere que se graven los rendimientos una vez deducidos los gastos necesarios para su obtención. Para TIPKE, el principio de contribución, según la capacidad económica, exige excluir de la base imponible, primero, aquellos gastos de los obligados tributarios que se producen con motivo del ejercicio de una profesión o en relación con una determinada fuente de ingresos, recayendo la decisión

Por eso creemos que debe modificarse el artículo 30.1 de la Ley 35/2006, del IRPF, para introducir una referencia general al concepto de gasto necesario, siguiendo las pautas de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 18 de septiembre de 2007, estableciendo en la ley que es a la Administración a quien corresponde la prueba de la no correlación de gastos con ingresos.

V.3. Los vales-comida y los trabajadores autónomos dependientes

Se trata de un tema aparentemente menor, pero sobre el cual cabe insistir porque es de gran importancia para un colectivo como los TRADE del sector del transporte.

Hay que insistir en este recordatorio, sobre todo si tenemos en cuenta que el Proyecto de Ley de Economía Sostenible incluye una previsión en el apartado 2 del artículo 42, que establece que no se considerarán rentas en especie, las cantidades satisfechas directa o indirectamente a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros con la finalidad de favorecer el desplazamiento de los empleados entre su residencia y el centro de trabajo, en los términos y condiciones que se establezcan reglamentariamente con el límite de 1.500 euros anuales.

Entendemos que se debe extender a los autónomos dependientes del sector del transporte, el régimen de vales-comida o vales de restaurante. El régimen de los vales-comida o vales de restaurante se deriva, en primer lugar, de la referencia que hace el artículo 42.2.c) de la Ley 35/2006 del IRPF, en lo relativo a las retribuciones en especie. Recordemos que las retribuciones laborales en especie constituyeron una novedad de la Ley del IRPF 18/1991, de 6 de junio, aunque la novedad no radicaba en el hecho de someter a gravamen los pagos en especie, pues los que eran consecuencia de una relación laboral ya eran objeto de imposición bajo la vigencia de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre. Lo innovador era que se procedía a clarificar legalmente su régimen jurídico, introduciendo la obligación del empleador de efectuar un ingreso a cuenta que, con posterioridad, podía ser objeto de traslación al empleado. Si así fuese, éste tendría que imputárselo y podría proceder a su deducción en su declaración del IRPF.

La vigente Ley del Impuesto sobre la Renta incluye entre las retribuciones laborales en especie, las entregas a empleados de productos a precios re-

sobre su necesidad y conveniencia de determinados gastos sobre el propio obligado tributario. Sería lo que se denomina *objektives Nettoprinzip* (TIPKE, K.: «Neueordnung der Familienbesteuerung», *StbKongrRep*, 1983, págs. 47-48), que en la doctrina del Tribunal Constitucional alemán alcanza la condición de una derivación o subprincipio de la capacidad económica, como han afirmado las sentencias del *Bundesverfassungsgericht*, 99, 280 (págs. 290 y sigs.) y 101, 297 (pág. 310).

bajados que se realicen en cantinas o comedores de empresa o economatos de carácter social. A ello se añade que «tendrán la consideración de entrega de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa las fórmulas indirectas de prestación del servicio cuya cuantía no supere la cantidad que reglamentariamente se determine».

El Reglamento del IPRF, aprobado por Real Decreto 439/2007, por su parte, incluye en su artículo 45 una referencia a los gastos de comedores de empresa que no suponen retribución en especie. Esta previsión conlleva el admitir que el servicio de comida prestado a los trabajadores no tendrá el carácter de retribución en especie, siempre que respete determinadas exigencias.

Y al mismo tiempo se prevé lo que se llaman fórmulas indirectas de prestación del servicio, que no es otra cosa que la posibilidad de externalizar dichos servicios, concertando su prestación con restaurantes o establecimientos de hostelería. El régimen de los vales-comida o ticket-restaurant supone una novedosa fórmula que permite que, mediante la entrega de estos vales emitidos por ciertas empresas, el trabajador pueda elegir el restaurante dentro de la lista de establecimientos adheridos. Se trata de una ingeniosa fórmula que favorece tanto al trabajador (sigue sin tributar por una retribución en especie, pero se le permite elegir el establecimiento adherido de su preferencia) como al empresario (se libera de prestar directamente un costoso servicio de comedor en las instalaciones de su empresa, eximiéndosele del sistema de pago a cuenta) y a los propios hosteleros que se garantizan una clientela.

Para que se pueda hablar, por tanto, de fórmula indirecta no gravada, es necesario pues, que el empresario entregue estos vales. Estos pueden formalizarse tanto en papel como en instrumentos electrónicos. Así, la Dirección General de Tributos, en respuesta a consulta de 22 de noviembre de 2001, admitió como vale una tarjeta electrónica en la que se cargaba las comidas de cada empleado.

Para que se pueda disfrutar de este régimen ventajoso, el artículo 45 del Reglamento del IRPF impone una serie de requisitos, interpretados por la Administración de forma estricta. Así, la cuantía de dichos vales no podrá superar, desde el 1 de abril de 2007, el importe de nueve euros diarios. Si la cuantía diaria fuese superior, existirá retribución en especie por el exceso.

Además, los vales deberán estar numerados, expedidos de forma nominativa y en ellos deberá figurar la empresa emisora y, cuando se entreguen en soporte papel, además, su importe nominal. Tendrán carácter intransmisible, no admitiéndose cuando no contengan la referencia a un trabajador concreto. Además, la cuantía no consumida en un día no podrá acumularse a otro día y, desde luego, no pueden ser reembolsables.

Se debe prever que el autónomo dependiente pueda recibir estos vales del empresario para el que realiza la mayoría de sus actividades sin que

constituyan renta y que pueda deducirlos íntegramente, en caso de que los adquiriera de la empresa emisora.

V.4. Beneficios fiscales para fomentar la previsión social privada en los autónomos

Como hemos dicho, el legislador español, sobre la base de lo acordado en su momento en el Pacto de Toledo, decidió optar, para afrontar la fiscalidad de las fórmulas de previsión social, por eximir la renta destinada a estas pensiones privadas y gravar la percepción de la pensión cuando se cobre. Por tanto, el sistema español gira en torno a la reducción de la base imponible cuando se efectúan las aportaciones, o lo que es lo mismo, presupone la utilización de un mecanismo desgravatorio equiparable a un beneficio fiscal. Creemos conveniente que este sistema se mantenga. Por eso hablamos de beneficios fiscales del autónomo en la previsión social, aun a sabiendas de que este supuesto beneficio es un diferimiento, puesto que se tributará por las percepciones que se cobren en el momento de la jubilación⁵.

En este sentido, merecen muchas críticas el hecho de que no se haya tenido en cuenta la reducción del 40 por 100 en las prestaciones percibidas en forma de capital. Así, la Ley 35/2006 del IRPF, elimina la reducción del 40 por 100 que se venía aplicando sobre la cuantía íntegra de las prestaciones recibidas por los beneficiarios de planes de pensiones y otros sistemas de previsión social de carácter privado, como si se tratase de un beneficio fiscal que se puede suprimir y no de la consecuencia necesaria de justicia tributaria de la irregularidad de la renta. Desaparece la reducción del 40 por 100 para percepciones procedentes de planes de pensiones en forma de capital en cualquier caso, dejando sin tratamiento de mitigación de la progresividad una determinada categoría de rendimientos irregulares. Y ello, incluso en el supuesto de prestaciones devengadas por fallecimiento del participante, lo cual resulta tremendamente injusto. Especialmente si tenemos en cuenta el distinto tratamiento respecto a lo seguros de vida, gravados en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por la inaplicación práctica de este impuesto en la mayoría de las Comunidades Autónomas. Ya no es que se trate de un sistema injusto (reducción a tanto alzado del 40 por 100); es que a ciertas rentas irregulares ni siquiera se le aplica este sistema, mientras otros instrumentos de ahorro, como los seguros de vida percibidos por ascendientes, descendientes o cónyuges dejan de tributar.

En cuanto a las reducciones, en la actualidad, y de acuerdo con lo establecido en el artículo 51.3 de la Ley 35/2006, del IRPF, dan derecho a deduc-

⁵ Véase DOMÍNGUEZ BARRERO, F.: «Régimen Fiscal de la previsión social empresarial», en *Papeles de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*. Serie Economía, núm. 21, 2002, págs. 7-51, en especial 32 y siguientes.

ción las aportaciones y contribuciones a los sistemas privados de previsión social, como planes de pensiones, mutualidades, planes de previsión asegurados, así como los recientemente creados planes de previsión social empresarial y seguros de dependencia. Sin embargo, sus beneficios se han limitado mucho en 2007. En ejercicios anteriores, las aportaciones y contribuciones del sistema de empleo eran independientes de las destinadas al sistema voluntario, por lo que podía duplicarse el importe máximo de la reducción. Las cuantías máximas eran de 8.000 euros anuales, incrementados en 1.250 euros adicionales por cada año de edad del partícipe que excediera de 52 años. Para contribuyentes de sesenta y cinco años de edad o más, la reducción podía alcanzar 24.250 euros anuales, que podían duplicarse si también se realizaban contribuciones a un plan del sistema de empleo. Además, los contribuyentes estaban facultados para destinar otros 2.000 euros adicionales a los planes de los que fuera titular su cónyuge, si éste tenía rentas inferiores a 8.000 euros anuales. Y todo ello con la ventaja que suponía la incondicionalidad de este ahorro, al no vincularse las aportaciones a la obtención de rentas del trabajo o de actividades económicas.

Desde la Ley 35/2006, la reducción máxima conjunta será la menor de las cantidades siguientes: a) el 30 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas (el 50 por 100 para mayores de cincuenta años); b) 10.000 euros anuales (12.500 euros para contribuyentes mayores de cincuenta años). Aunque las aportaciones a instrumentos de previsión de los que sea titular el cónyuge tienen el mismo tratamiento que en años anteriores. En cualquier caso, las contribuciones y aportaciones que no puedan ser objeto de reducción en la base imponible de 2007 por insuficiencia de la misma o por aplicación de los límites porcentuales antes señalados, podrán reducir las bases del contribuyente de los cinco ejercicios siguientes, siempre y cuando no traspasen los límites cuantitativos de 10.000 ó 12.500 euros antes mencionados, según la edad del partícipe. Son posibles las aportaciones a mutualidades de previsión social de empresarios individuales en el régimen de autónomos en la Seguridad Social, en la parte en que cubra las mismas contingencias. En cuanto a las aportaciones individuales a planes de empleo de los que sea promotor el autónomo, desde el 1 de enero de 2002, las mismas se computan como aportaciones empresariales. No son gasto deducible para la actividad.

Cabría proponer al respecto reconocer el carácter de gasto deducible de las aportaciones a planes de empleo en los que el promotor sea el propio autónomo, incrementar a 4.000 euros las aportaciones deducibles a planes de los que fuera titular el cónyuge del autónomo e implementar un régimen específico para mutualidades de autónomos.

V.5. Eliminación de la retención del 1 por 100 en las retribuciones satisfechas a ciertos autónomos

El 21 de abril de 2007, ha entrado en vigor la retención que los sujetos pasivos empresarios o profesionales han de practicar en las retribuciones que satisfagan a ciertos autónomos en régimen de estimación objetiva por módulos. Recordemos que la citada retención es una previsión contenida en la Disposición Adicional Segunda, 1, de la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Su origen está en el Plan de Prevención del Fraude Fiscal, donde se configuraba a los autónomos que tributan en el régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos en el IRPF como objetivo prioritario de control.

No es aceptable que el legislador se aproxime al tratamiento fiscal del autónomo exclusivamente desde la perspectiva de la política antifraude, obviando cuestiones tan trascendentales como la simplificación de sus obligaciones tributarias y la necesidad de facilitar el cumplimiento de las mismas. Por ello, tampoco podemos aplaudir la creación por la Ley 36/2006 de Prevención del Fraude, de la retención del 1 por 100 a cargo de determinados trabajadores autónomos.

De salida, resulta criticable la creación de una obligación tributaria como es la retención a cuenta con una exclusiva finalidad de control. Nada hay que oponer a que la ley fiscal implemente medidas de control a favor de la Administración tributaria. Como ha dicho el Tribunal Constitucional, perseguir el fraude y la evasión, es también un fundamento constitucional de la actuación de la Administración Tributaria, por lo que controlar los rendimientos reales de los empresarios en estimación objetiva es un fin constitucional, amparado en las prerrogativas de la Administración para la lucha contra el fraude. Lo que sí hay que poner en tela de juicio es que ese fin deba lograrse a través de una obligación tributaria, como es una retención y que esa obligación tributaria, figura esencialmente recaudatoria, tenga como fundamento exclusivo el control de rentas.

Una retención a la que se reconoce exclusivamente una finalidad de mecanismo de control de rentas puede afectar a la exigencia de proporcionalidad. El principio de proporcionalidad supone, como ha dicho el Tribunal Constitucional, una relación ponderada de medios afines (sentencias 66/1985 —FJ 1.º— y 50/1995, de 23 de febrero —FJ 7.º—). Esta doctrina jurisprudencial ha articulado el principio de proporcionalidad en tres elementos íntimamente unidos: idoneidad, necesidad y proporcionalidad; la idoneidad supone que los medios elegidos no sean inútiles para alcanzar el fin al que sirve la norma. La necesidad implica, la obligación de intervenir de la forma más moderada posible sobre el patrimonio jurídico del ciudadano. Mientras que «proporcionalidad» en sentido estricto, supone ponderar los beneficios derivados de la medida y el sacrificio que implica para los derechos del ciudadano.

A nuestro juicio, la retención del 1 por 100 no supera estos test. Esta retención no parece útil, sencillamente porque quien quiera utilizar las operaciones económicas en el sistema de módulos para emitir facturas falsas podrá seguir haciéndolo, ya que el importe del 1 por 100 parece enteramente asumible. No estando garantizado su efecto disuasorio, por el contrario la nueva retención complicará la gestión de un sistema objetivo que, por definición, debe servir para aligerar la presión fiscal indirecta, de forma que las sospechas de fraude pueden herir de muerte su finalidad como instrumento de simplificación del sistema tributario. Al no ser útil no será idónea, pero tampoco necesaria, porque no es la forma más moderada de intervenir. Lo que hace la normativa es extender una obligación a ciertos sujetos en estimación objetiva a los efectos de disuadir la utilización de facturas falsas, cuando para ello ya existen otros mecanismos en el ordenamiento, entre ellos los sancionatorios, a los que hemos hecho referencia. Y al no ser ni útil ni idónea, no será respetuosa con el principio de proporcionalidad.

Pero tampoco con las exigencias de igualdad derivadas del artículo 14 y 33.1 de la Constitución, pues la retención sólo se va a aplicar a ciertos autónomos, señalados en una disposición con rango reglamentario, sin que se adivine qué criterios se ha seguido para seleccionar a unos sujetos y dejar a otros a extramuros de esta nueva obligación tributaria. Recordemos que el Tribunal Constitucional ha definido el principio de igualdad como la prohibición de toda diferencia de trato que carezca de una justificación objetiva (sentencias 3/1993, de 14 de enero; 147/1995, de 16 de octubre; 46/1999, de 22 de marzo, y 39/2002, de 14 de febrero...), y en este caso la inclusión de algunos autónomos y no de otros, carece de tal justificación.

Pero al margen de esta crítica hay que cuestionarse también la técnica legislativa que se ha utilizado para introducir esta retención. La Ley 36/2006 no desarrolla el régimen de la retención, remitiéndose a normas reglamentarias, en lo que podría ser un auténtico vaciamiento legal.

Y la regulación reglamentaria de la retención ha sido un verdadero cúmulo de despropósitos, provocando situaciones de auténtica incertidumbre.

Así, en primer lugar, la Disposición Adicional de la Ley 36/2006, de Prevención del Fraude, se limitaba a prever la creación de esta retención, y a fijar su cuantía en el 1 por 100 de los rendimientos, pero encomendaba a posteriores normas reglamentarias los «supuestos y condiciones» en que la retención se iba a exigir, lo que es tanto como remitir a la norma reglamentaria la decisión de a quiénes se iba a aplicar. Y aunque la Ley 36/2006 entró en vigor el 1 de diciembre de 2006, en esa fecha los autónomos en módulos no sabían si les iban a retener, pues todavía no se habían fijado los sectores económicos a los que iba a resultar de aplicación.

Posteriormente sería el Reglamento de desarrollo, no de la Ley de Prevención del Fraude, sino de la Ley del IRPF (en vigor desde el 1 de enero de

2007), y que fue aprobado por el Real Decreto 439/2007, el que aclarase un poco más las cosas. En su artículo 75.1.c) que se remite al artículo 95.6.2.º, iba a delimitar las actividades respecto a las que resultaría aplicable dicha retención del 1 por 100. Así se especifica que habrán de soportar una retención del 1 por 100 en las facturas que emitan los autónomos en módulos que realicen ciertas actividades relacionadas con la construcción y muy proclives a la subcontratación (trabajos de carpintería metálica y fabricación de estructuras metálicas y calderería, fabricación de artículos de ferretería, cerrajería, tornillería, derivados del alambre, menaje y otros artículos en metales NCOP, fabricación en serie de piezas de carpintería, parqué y estructuras de madera para la construcción, industria del mueble de madera, impresión de textos o imágenes, albañilería y pequeños trabajos de construcción en general, instalaciones y montajes, instalaciones de fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire, instalación de pararrayos y similares. Además, montaje e instalación de cocinas de todo tipo y clase, con todos sus accesorios, montaje e instalación de aparatos elevadores de cualquier clase y tipo; instalaciones telefónicas, telegráficas, telegráficas sin hilos y de televisión, en edificios y construcciones de cualquier clase; montajes metálicos e instalaciones industriales completas, sin vender ni aportar la maquinaria ni los elementos objeto de instalación o montaje; revestimientos, solados y pavimentos y colocación de aislamientos, carpintería y cerrajería; pintura de cualquier tipo y clase y revestimientos con papel, tejido o plásticos y terminación y decoración de edificios y locales y trabajos en yeso y escayola y decoración de edificios y locales. Pero también otras que poco tienen que ver con este sector de la actividad económica y cuya inclusión en esta relación no tiene fácil explicación, como la confección en serie de prendas de vestir y sus complementos excepto cuando su ejecución se efectúe mayoritariamente por encargo a terceros, la confección en serie de prendas de vestir y sus complementos ejecutada directamente por la propia empresa cuando se realice exclusivamente para terceros y por encargo y el transporte de mercancías por carretera y servicios de mudanzas. Quienes satisfagan rendimientos a estos empresarios deberán retener el 1 por 100 del importe pagado, salvo que tales empresarios acrediten, mediante una comunicación, cuyo contenido regula el artículo 95.6.3.º del Reglamento del IRPF.

Por tanto, desde la publicación del Reglamento del IRPF, los autónomos que realizan alguna de estas actividades sabían que tendrían, en el futuro, que soportar la retención siempre que no renunciasen al régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos. Además, el Real Decreto 439/2007, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF, en la Disposición Transitoria Segunda situada al principio de la disposición (porque, curiosamente, existe otra Disposición Transitoria Segunda al final) se establece que el plazo para renunciar a módulos comprendería desde el 1 de abril hasta el 20 de ese mismo mes. No obstante, resultaba obvio que, para poder optar en consecuencia, los autónomos deberían disponer de todos los datos fiscales, lo cual hacía impres-

cindible que se dictase la nueva orden de módulos. Sabido es que la Orden de módulos suele publicarse en el mes de noviembre, aunque en el año 2006 esa publicación no tuvo lugar porque se estaba modificando la ley del IRPF.

Por otro lado, y por añadir un punto adicional de confusión en este tema, el Real Decreto 1576/2006, de 22 de diciembre, publicado en el *BOE* el día 23, y que tenía como objetivo modificar el Reglamento del IRPF en materia de pagos a cuenta, señalaba en su Disposición Transitoria Tercera, que no procedería la práctica de la citada retención hasta que no finalizase el plazo señalado en la Disposición Transitoria Segunda del propio Real Decreto 1576/2006, de 22 de diciembre. Esta última disposición establecía que la renuncia al régimen de la estimación objetiva podría efectuarse en el mes siguiente a la publicación en el *BOE* de la Orden Ministerial que regulase para 2007 el método de la estimación objetiva.

Por lo tanto, a principios de este año 2007, la situación para los autónomos a los que resultaba de aplicación la nueva retención, era de auténtica incertidumbre. Este galimatías empieza a resolverse con la publicación en el *BOE* de 31 de marzo, de la nueva Orden de Módulos. Por aplicación de la citada Disposición Transitoria Segunda del propio Real Decreto 1576/2006, el plazo para comenzar a practicar las retenciones del 1 por 100 a determinados empresarios acogidos al régimen de módulos debería comenzar el día 1 de mayo de 2007, pues habría que esperar a que transcurriese todo el mes de abril (que es el mes siguiente a la publicación en el *BOE* de la Orden de Módulos a que hacía mención la Disposición Transitoria Segunda del Real Decreto 1576/2006).

Pero los acontecimientos dan un nuevo giro, cuando el propio Reglamento del IRPF señala un plazo que va del 1 de abril hasta el 20 de ese mes para renunciar al régimen de la estimación objetiva, lo que supuso adelantar la fecha para comenzar a retener a ese día, el 21 de abril, entrando en aparente contradicción con la fecha señalada por el Real Decreto 1576/2006, que determinaba el plazo de un mes a partir de la fecha de publicación.

Esa inseguridad e incertidumbre fue lo que hizo que la UPTA, en las alegaciones que planteó al Proyecto de Reglamento de IRPF, solicitase del Ministerio la habilitación de un plazo excepcional de dos meses para que los autónomos pudieran, dadas las especiales circunstancias concurrentes, decidir con calma si permanecían en módulos, valorando la eventualidad de soportar la retención o si renunciaban a este régimen de determinación de la base imponible.

Esta petición no fue atendida. Y ahora, cuando ha entrado en vigor la nueva retención sólo nos cabe afirmar que a la injusticia de fondo que supuso la creación de esta nueva medida se ha unido la inseguridad provocada por la forma en que se ha implantado.

VI. MEDIDAS EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

Varias son las medidas que se pueden plantear respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

Algunas afectan de manera especial al régimen del impuesto y están en directa relación con la actual situación de crisis.

Así, por ejemplo, se ha propuesto la implantación para determinadas actividades (y, en especial, para pequeños empresarios individuales) la implantación progresiva del régimen de IVA de caja. El régimen de devengo en el IVA, ligado por mandato del artículo 75 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto al momento de la entrega de los bienes o prestaciones de servicios, de acuerdo con lo establecido en el artículo 63 de la Directiva 2006/112/CE, según el cual el devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios. En la medida en que avance la Propuesta de Directiva para introducir el criterio de caja en el IVA para micro empresas se podrá incorporar a nuestro ordenamiento, teniendo en cuenta que dicho criterio de caja debe aplicarse tanto al IVA devengado como al IVA deducible⁶.

Mientras ello no ocurre, debemos proponer una serie de medidas para mejorar la liquidez de los autónomos en tiempos de crisis. Cierto es que la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, redujo el plazo para rectificar facturas en el caso de operaciones total o parcialmente incobrables de dos años a un año, modificando el artículo 80 Uno de la Ley del IVA. Pero también es cierto que el plazo sigue siendo excesivo. Por ejemplo, a efectos de provisiones por insolvencias, el artículo 12.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, prevé como deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del impuesto concorra alguna de las siguientes circunstancias: *que haya transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación*.

Si en el Impuesto sobre Sociedades, cuya normativa se aplicará a los autónomos en estimación directa, se prevé un retraso de seis meses en el cobro como determinante para dotar una provisión no entendemos porqué para el IVA se tiene que mantener el plazo de un año.

El actual régimen de minoristas (recargo de equivalencia) es válido para comerciantes minoristas puesto que combina la no exención de una actividad situada en el último escalón de la cadena de producción y distribución de un bien con la determinación a tanto alzado del IVA correspondiente al minoris-

⁶ Sobre el devengo, ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *Devengo del tributo y periodo impositivo*, Marcial Pons, Madrid, 1997, págs. 32 y sigs.

ta. El único escollo es que se aplica sólo a un número limitado de autónomos; los que reúnan la condición de comerciantes minoristas.

Para el resto de actividades de autónomos, se debe prever un régimen simplificado, al amparo de las medidas de simplificación que faculta el artículo 395 de la Directiva 2006/112/CEE. La normativa comunitaria en materia de simplificación del IVA prohíbe que la simplificación suponga bonificaciones encubiertas, lo que legitimará la previsión de cuotas mínimas. Y no puede determinar la recuperación del IVA soportado, especialmente por operaciones de inversión, pues el IVA soportado por bienes de inversión se deduce de la cuota una vez que ésta se ha comparado con la cuota mínima. Y la obtención de la devolución del IVA en estos casos no puede entenderse como una «bonificación» excluida por la Directiva, sino que es una exigencia de la neutralidad del impuesto. En caso de que se reconozca esta devolución, debe hacerse de tal manera que se mitigue el coste financiero y no se dañe la tesorería del autónomo⁷.

En atención a la actual situación de crisis, debe reducirse el importe del recargo de equivalencia que soportan en el IVA los comerciantes minoristas.

En la actualidad el artículo 161 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA, dispone que el importe de este recargo será el que sigue:

Con carácter general, el 4 por 100.

Para las entregas de bienes a las que resulte aplicable el tipo impositivo establecido en el artículo 91.1 de esta Ley, el 1 por 100.

Para las entregas de bienes a las que sea aplicable el tipo impositivo previsto en el artículo 91.2 de esta Ley, el 0,50 por 100.

Para las entregas de bienes objeto del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco, el 1,75 por 100.

Debe proponerse la siguiente redacción.

Con carácter general, el 3 por 100.

Para las entregas de bienes a las que resulte aplicable el tipo impositivo establecido en el artículo 91.1 de esta Ley, el 0,75 por 100.

Para las entregas de bienes a las que sea aplicable el tipo impositivo previsto en el artículo 91.2 de esta Ley, el 0,25 por 100.

Para las entregas de bienes objeto del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco, el 1,5 por 100.

Además, debe suprimirse la sujeción al IVA de los arrendamientos de locales de negocio, por ser contraria a la Directiva 2006/112/CEE, para la cual

⁷ NÚÑEZ GRAÑÓN, M.: «El régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. ¿Un impuesto alternativo?», en *Impuestos*, t. II, 1995, pág. 112.

la regla general, expresada en su artículo 135.l), es que se declararán exentos el arrendamiento y alquiler de inmuebles, estableciéndose limitadamente sólo cuatro supuestos de sujeción de alquileres (de apartoteles, cajas de seguridad, maquinaria de instalación fija y espacios para aparcamiento). Además, la Directiva prevé una limitada posibilidad de excepcionar la exención de arrendamientos de bienes inmuebles, pero no ampara una sujeción generalizada de una clase de arrendamientos como la que prevé la ley española⁸.

Además, resulta muy importante para diversos sectores encuadrados en los trabajadores autónomos.

La Directiva 99/85/CE introdujo, con carácter experimental y por un período de tres años, la posibilidad de aprobar temporalmente una serie de tipos reducidos del IVA aplicables a servicios que requieren mano de obra de forma intensiva (que figuran en el anexo K). La propuesta, que modificaba la Directiva 77/388/CEE, procedía de la anterior Comunicación de la Comisión de 1997 sobre «creación de empleo: posibilidad de aplicar de forma optativa y durante un período experimental un tipo reducido del IVA a los servicios de gran intensidad de mano de obra» (SEC(97)2089), y la posterior propuesta formal en 1999 (COM(1999)62) que fue aprobada por el Consejo para una gama limitada de servicios. El plazo ha sido ampliado posteriormente por la Directiva 2002/92/CE. Y el 10 de febrero de 2004, el Consejo decidió volver a ampliar la aplicación de un tipo reducido del IVA sobre los servicios de gran intensidad de mano de obra hasta el 31 de diciembre de 2005.

Con este precedente, la Comisión Europea ha presentado una propuesta para modificar la Directiva Comunitaria 2006/112/CE, de 28 de noviembre, sobre el IVA, de modo que los países miembros puedan aplicar permanentemente (y no de modo *experimental*) tipos reducidos en ciertos servicios, entre los que se incluirían los restaurantes, las peluquerías y las pequeñas obras de construcción. La adopción de esta modificación de la Directiva requerirá unanimidad. Pero creemos que deberían adoptarse tipos reducidos ya en alguna de estas actividades: en especial, el transporte y la restauración.

Pero sobre todo, en dos de las actividades comprendidas en los Anexos:

- a) *Servicios prestados por escritores, compositores y artistas intérpretes, y derechos de autor debidos a los mismos.* Y ello, dentro del paquete de medidas fiscales para los autónomos del sector de la cultura. De esta manera, se implementaría una alternativa al régimen de exención, previsto en la vigente Ley del IVA. Según el artículo 11.2.4 de la Ley del IVA, están sujetos al impuesto en concepto de prestación de servicios ciertas remuneraciones obtenidas habitualmente por los artistas: cesiones y concesiones de derechos de autor,

⁸ VARONA ALABERN, J. E.: *El sector inmobiliario en el Impuesto sobre el Valor Añadido*, Lex Nova, Valladolid, 1991, págs. 192-193.

licencias y demás derechos de la propiedad intelectual. Sin embargo, el artículo 20.1.26, de la Ley del IVA, en redacción dada por la Ley 50/1998, dispone la exención de los servicios profesionales, incluidos aquéllos cuya contraprestación consista en derechos de autor, prestados por artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, gráficos y fotográficos de periódicos y revistas, compositores musicales, autores de obras teatrales y de argumento, adaptación, guión y diálogos de las obras audiovisuales, traductores y adaptadores. La exención en el IVA, como es sabido, no es una ventaja pues no permite deducir el impuesto soportado en la adquisición de bienes y servicios.

- b) *Los servicios de asistencia domiciliaria (por ejemplo, ayuda a domicilio y asistencia a niños, ancianos, enfermos o personas con minusvalías).* Servicios en los que el régimen de prestación por los autónomos es muy importante, sobre todo porque de esta manera se podría impulsar la incorporación del trabajador autónomo al régimen general de puesta en marcha de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia (Ley de Dependencia). Recordemos que la Ley reconoce en su artículo 17, una prestación económica vinculada para que la persona dependiente pueda adquirir en el mercado privado el servicio que corresponda a su grado de dependencia si no existiera para ello suficiente oferta pública, aunque se prevé la participación del beneficiario en su financiación «según el tipo y coste del servicio y su capacidad económica personal» (art. 33.1).

VII. LA EXTENSIÓN DEL IVA SUPERREDUCIDO A DIVERSAS ACTIVIDADES VINCULADAS A LA CONSTRUCCIÓN

El artículo 134 del Proyecto de Ley de Economía sostenible modifica el número 15.º del apartado uno.2 del artículo 91 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para dejarlo redactado de la siguiente forma: «15.º Las ejecuciones de obra de albañilería, las de rehabilitación energética, incluidas las que fomenten el uso eficiente del agua, y las de adecuación funcional destinadas a la supresión de barreras y a la promoción de la accesibilidad, realizadas, en todos los casos, en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que el destinatario sea persona física, no actúe como empresario o profesional y utilice la vivienda a que se refieren las obras para su uso particular. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, también se comprenderán en este número las citadas ejecuciones de obra cuando su destinatario sea una comunidad de propietarios.

- b) Que la construcción o rehabilitación de la vivienda a que se refieren las obras haya concluido al menos dos años antes del inicio de estas últimas.
- c) Que la persona que realice las obras no aporte materiales para su ejecución o, en el caso de que los aporte, su coste no exceda del 20 por 100 de la base imponible de la operación».

Reglamentariamente se establecerán las actuaciones en que puedan concretarse las obras de albañilería, las de rehabilitación energética, incluidas las que fomenten el uso eficiente del agua, y las de adecuación funcional.

Se trata de una reducción del IVA aplicable a las obras de albañilería que se equiparan a la construcción de viviendas y que, por lo tanto, están sujetos al tipo reducido del IVA. Entendemos que la reforma es aceptable, pues extiende el objeto de las obras de albañilería sujetas al tipo reducido a ciertas obras destinadas a fines susceptibles de protección fiscal como la adaptación a personas con minusvalías y a obras de eficiencia energética⁹.

Sin embargo, la reforma podría haberse aprovechado para aclarar algunas cuestiones presentes en este precepto y que, por ahora, están siendo concretadas por vía de interpretación administrativa. Es el caso de la ausencia de una definición de «albañilería» en el ordenamiento tributario. Según la respuesta a consulta de la DGT, número 1897-99, de fecha 24-10-2000, procede considerar, a los efectos de la aplicación del tipo reducido en el Impuesto sobre el Valor Añadido, la definición dada por el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, según el cual, albañilería «es el arte de construir edificios u obras en que se empleen, según los casos, ladrillo, piedra, cal, arena, yeso u otros materiales semejantes». Entiende el Centro Directivo que sólo se aplicará el tipo impositivo del 7 por 100 previsto en el artículo 91.uno.2.15.º de la Ley 37/1992 a aquellas ejecuciones de obra de albañilería, en los términos definidos anteriormente, que se efectúen por cuenta de (se facturen a) las comunidades de propietarios o personas físicas que utilicen la vivienda para su uso particular.

Además, en función del concepto de albañilería, quedarían excluidos de la aplicación del tipo reducido los servicios que no sean de albañilería como la pintura, fontanería (incluye los bajantes) o electricidad.

En función de ello, la Administración estaba dando un concepto muy restrictivo de obras de albañilería, entendiendo por tales la rehabilitación de fachadas y el mantenimiento del interior de escalera, en la medida que constituyan trabajos con ladrillo, piedra, cal, arena, yeso y otros materiales seme-

⁹ TOVILLAS MORÁN, J. M.: «IVA en las obras de albañilería en el hogar», en *Inmueble: Revista del sector inmobiliario*, año 11, núm. 86, 2008, pág. 7; CASADO OLLERO, G.: «El artículo 95 del Tratado CEE (LECur 1986/8) y la diferenciación de los tipos de gravámenes en el IVA», en *Revista de Instituciones Europeas*, vol. 14, núm. 2.

jantes propios de la construcción. Las operaciones de albañilería en las que no concurra lo expuesto anteriormente y realizadas en viviendas ya terminadas, tributarán. Para la dirección General de Tributos, al tipo impositivo del 16 por 100.

Convendría aclarar estas cuestiones en el texto de la Ley.

Debe saludarse favorablemente esta reforma, puesto que la ampliación del tipo reducido en el IVA favorecerá la competitividad del sector de la albañilería y las pequeñas obras de construcción, sector en el que la presencia de autónomos es muy importante, y que está acuciado por graves problemas económicos como el parón de la construcción y la morosidad de las Administraciones Públicas. Al mismo tiempo, entendemos, que cuando más se clarifique a nivel legal el concepto de albañilería, más se favorecerá la seguridad jurídica de los autónomos a la hora de aplicar el tipo reducido.

Por eso creemos que la ley debe incluir una definición de albañilería como la construcción de edificios u obras en que se empleen, según los casos, ladrillo, piedra, cal, arena, yeso u otros materiales semejantes, y que se aclare si ello incluye los servicios que no sean de albañilería como la pintura, fontanería (incluye los bajantes) o electricidad.

VIII. CONCLUSIONES

Al margen del contenido del Proyecto de Ley de Economía sostenible, son muchas las cuestiones a resolver en el proceloso ámbito de la fiscalidad del autónomo. Este Proyecto de Ley puede ser una magnífica oportunidad legislativa para incluir alguno de ellos.

Y, especialmente en lo que concierne al IRPF, la fiscalidad del autónomo debe disciplinarse atendiendo a los principios de justicia tributaria, simplificación, seguridad y previsibilidad. Pero, sobre todo, la simplificación de la fiscalidad del autónomo parece un objetivo clave. Entre otras cosas, porque la simplificación tributaria es un valor a defender en los ordenamientos tributarios de nuestros días; es, por ejemplo, un objetivo de la normativa comunitaria en materia de IVA, como así recoge la Directiva 2006/112/CEE, al prever en su artículo 395, medidas de simplificación. Y es una exigencia para el mantenimiento de regímenes razonables de estimación objetiva, que fomentan la *practicabilidad* administrativa, la generalidad en el reparto de las cargas públicas y el principio de limitación de costes indirectos¹⁰.

¹⁰ HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal*, Marcial Pons-Fundación Oriol y Urquijo, Madrid, Barcelona, 1998, pág. 40; CUBERO TRUYO, A. M.: *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 32.