

REFORMA FISCAL ¿PARA QUÉ?



Fecha: 06/11/2014

Resumen de las ponencias de las jornadas de la Asociación Española de Asesores Fiscales

Para su lectura y conocimiento, adjuntamos resumen de las ponencias que se desarrollaron referidas a los diferentes impuestos y aspectos de la reforma fiscal.

El resumen completo en <http://www.lartributos.com/noticias.php#> (Estudios)

Luis Alfonso Rojí Chandro
(Socio-Director de Impuestos y Asesoría Fiscal)
(Miembro de la AEDAF)
(Miembro del REAF)

CURSO DE VERANO DE LA UNIVERSIDAD DE CANTABRIA

REFORMA FISCAL ¿PARA QUÉ?

Fecha: 11 y 12 de septiembre de 2014

Lugar: Santander, Paraninfo de la Universidad de Cantabria

Los días 11 y 12 de septiembre se celebraron en Santander las jornadas “*Reforma Fiscal, ¿para qué?*” que la AEDAF organiza en colaboración con la Universidad de Cantabria en el marco de los Cursos de Verano. A continuación se hace un resumen de las ponencias de cada una de las jornadas.

I PONENCIA. LA REFORMA DEL IRPF: ¿INCREMENTO O MINORACIÓN DE LA PRESIÓN FISCAL?

Manuel de Miguel Monterrubio

Subdirector General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

Salvador Ruiz Gallud

Abogado. Inspector de Hacienda del Estado en excedencia. Miembro de la AEDAF

La ponencia se inició de la mano de **D. Manuel de Miguel**, quien comenzó exponiendo las principales características de la actual Reforma Fiscal a efectos del IRPF, para posteriormente analizar las modificaciones más relevantes previstas en el Proyecto de Ley de modificación de la Ley de IRPF.

La Reforma planteada para el IRPF promueve una bajada de la tarifa impositiva junto con otras modificaciones destinadas a ensanchar de la base imponible del impuesto, todo ello manteniendo la estructura general del impuesto.

Sobre la entrada en vigor de las distintas modificaciones previstas en el Proyecto de Ley, el ponente destacó la implantación escalonada de las mismas, ya que el Proyecto de Ley establece su entrada en vigor en dos fases, una primera fase con entrada en vigor el uno de enero de 2015 y una segunda con entrada el uno de enero de 2016. Todo ello teniendo en cuenta que la situación prevista para 2016 no será del todo equiparable a la situación existente en 2011, situación previa a la entrada del gravamen adicional.

Respecto a las modificaciones recogidas en el Proyecto de Ley de IRPF, el ponente realizó una exposición de las mismas, agrupándolas por objetivos, de las que destacamos las siguientes medidas:

1-. Respecto a los trabajadores por cuenta ajena:

- Se revisa la indemnización por despido limitando su exención a la cuantía de 180.000 euros. Por el exceso, el contribuyente tributará acogiéndose a la reducción por rentas irregulares cuando al menos cuente con dos años de servicio en la empresa.

- Se minorará del 40 al 30% el porcentaje de reducción aplicable a los rendimientos con periodo de generación superior a dos años o calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular. No obstante, esta reducción no será de aplicación a los rendimientos irregulares con periodo de generación superior a dos años obtenidos por el contribuyente cuando, en los cinco periodos impositivos anteriores, hubiese aplicado la presente reducción por otros rendimientos irregulares anteriores. A este respecto, no se computarán las posibles indemnizaciones obtenidas por despido.

La reducción por rentas irregulares es modificada con respecto a los rendimientos del trabajo, rendimientos del capital inmobiliario, del capital mobiliario y de actividades económicas de forma que el tipo de reducción se minorará del 40% al 30%, no se permite el cobro fraccionado de la renta irregular para la aplicación de la reducción, por tanto, la renta irregular deberá imputarse en un único periodo impositivo (salvo en el supuesto de indemnizaciones por despido) y la cuantía máxima sobre la que aplicar la reducción por irregularidad asciende a 300.000 euros (límite ya previsto en la normativa vigente para los rendimientos del trabajo)

2-. Protección a la familia y a situaciones de discapacidad:

- Se incrementa el mínimo personal y los mínimos familiares.

- Respecto al mínimo por descendencia: la dependencia del descendiente se asimila al requisito de convivencia con el contribuyente cuando no sea de aplicación la pensión por alimentos a favor de los hijos.

- Se crean nuevos “impuestos negativos” o deducciones a favor de trabajadores por cuenta ajena y autónomos por familia numerosa y/o persona con discapacidad a cargo (se rigen por el mismo sistema que la deducción por maternidad). Se aplican de forma independiente entre sí con el límite de las cotizaciones y cuotas totales devengadas a la Seguridad Social y mutualidades en el periodo, límite independiente para cada deducción.

3-. Rendimiento de actividades económicas:

- Se aclara la calificación fiscal de los rendimientos obtenidos por los servicios prestados por los profesionales (Sección segunda de las tarifas del IAE) a sociedades en cuyo capital participan, otorgándoles la calificación de rendimientos de actividades económicas si el contribuyente-profesional figura dado de alta en autónomos o en una mutualidad alternativa a la Seguridad Social.

- Se elimina el requisito de local para que pueda ser considerado el arrendamiento de inmuebles como actividad económica.

- Se elimina la partida de “gastos de difícil justificación”, 5% del rendimiento neto previo, a cambio de un nuevo gasto deducible de 2.000 euros.

- Se mantiene la deducción por inversión de beneficios (artículo 37 de la Ley del IRPF), puesto que en el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas no se prevé la constitución de una reserva de nivelación, sí prevista en Impuesto sobre Sociedades, en el Proyecto de Ley. Pero el porcentaje de deducción se minora del 10% al 5%.

- Con entrada en vigor en 2016 y respecto al régimen de estimación objetiva: se revisan los límites para poder acogerse al régimen de módulos -teniendo en cuenta la totalidad de las operaciones realizadas por el empresario-. También se excluyen del régimen determinadas actividades de fabricación y construcción

4-. Respecto al ahorro, se pretende potenciar el ahorro a largo plazo y la neutralidad en el tratamiento fiscal del mismo:

- Bajada de la tarifa impositiva del ahorro con tramos más amplios.

- Se crean los Planes de Ahorro a Largo Plazo como instrumento de ahorro destinado al pequeño inversor: el rendimiento de capital mobiliario generado durante todo el periodo de tenencia del producto, incluido en el momento de su extinción, estará exento, siempre y cuando no disponga de lo aportado en los 5 primeros años desde su apertura, ni aporte más de 5.000 euros al año.

- Las ganancias y pérdidas patrimoniales por transmisión de activos se integran en la base imponible del ahorro, con independencia del periodo de generación –menos o más de un año-, permitiendo su compensación.

- Desaparece la exención de los 1.500 euros de dividendos.

- Eliminación de los coeficientes de abatimiento.

- Supresión de los coeficientes de corrección monetaria.

- Se integra en la base imponible, como ganancia patrimonial, el importe derivado de la venta de derechos de suscripción de entidades cotizadas.

- Para entidades no cotizadas, se ajusta el tratamiento del reparto de la prima de emisión de acciones y de la reducción de capital social con devolución de aportaciones cuando hay reservas generadas durante el tiempo de tenencia de la participación, tributando por rendimiento de capital mobiliario hasta el límite de dichas reservas; por el exceso, sí minorará el valor de adquisición de la participación.

- Los rendimientos netos positivos por alquiler de inmuebles destinados a vivienda se verán reducidos únicamente en un 60%.

5-. Previsión social:

- Se rebaja a 8.000 euros anuales las cuantías máximas a aportar a los Planes de Pensiones y demás Sistemas de Previsión Social que dan derecho a reducir la base imponible, con independencia de la edad del contribuyente.

- Se otorga una mayor liquidez al sistema, introduciendo un nuevo supuesto de rescate de los Planes y Fondos de Pensiones, al permitir la disposición de los derechos consolidados una vez transcurridos, al menos, 10 años desde la primera aportación (se podrán iniciar los rescates, cumplido el plazo de los 10 años, a partir del 1 de enero de 2025). Asimismo se otorga más liquidez

al minorar, con respecto a los PIAS, de 10 a 5 años la antigüedad mínima de la primera prima satisfecha en el momento de la constitución de la renta vitalicia.

- Se favorece la previsión social estableciendo la exención de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de cualquier tipo de activo llevada a cabo por contribuyentes mayores de 65 años, siempre y cuando el importe obtenido se destine a la constitución de una renta vitalicia a su favor.

Por tanto, la actual reforma fiscal plantea diversas medidas de signo contrario que exigen su valoración conjunta para poder determinar, en función de las circunstancias personales, familiares, profesionales y del ahorro, el efecto neto de la Reforma.

Seguidamente, **D. Salvador Ruiz Gallud** analizó la Reforma Fiscal planteada por el actual Gobierno, y aunque destacó el gran esfuerzo llevado a cabo, también resaltó la necesidad de revisar determinadas medidas para mejorar su encaje.

Pasamos a exponer aquellas medidas introducidas en el Proyecto de Ley cuestionadas por el ponente:

Se prevé un esfuerzo importante con la bajada de los tipos impositivos y con la aprobación de los llamados “impuestos negativos”; impuestos que, en casos de insuficiencia de cuota, supondrá un pago neto, en concepto de IRPF, en favor del contribuyente.

Se pierde la oportunidad de integrar los rendimientos del capital inmobiliario en la base imponible del ahorro en aras de la neutralidad del ahorro.

Sobre la integración y compensación de las rentas se introduce una mayor flexibilidad, pero se sigue limitando la completa compensación mediante el establecimiento de compartimentos estancos: “más que un impuesto doble es un impuesto con cuatro compartimentos”.

Las indemnizaciones por despido y su tributación han sido objeto de controversia, si bien se ha terminado por establecer una limitación a la exención de 180.000 euros, tributando únicamente por el exceso, no se ha previsto un régimen transitorio que permita la aplicación de la normativa anterior a la parte de la indemnización devengada durante el periodo trabajado hasta el 1 de agosto de 2014, fecha a partir de la cual sería de aplicación la nueva medida.

Otro tema nada baladí recogido en el Proyecto es la calificación como rendimientos de actividades económicas de los rendimientos obtenidos por un profesional por los servicios prestados a una sociedad en cuyo capital social participa. A este respecto, el ponente resalta que no se establece una participación mínima para la aplicación del presente criterio, por lo que afectaría a socios con una mínima participación en el capital social, que no tienen poder de decisión en el rumbo de la entidad.

Sobre la modificación prevista en la tributación por reducción de capital con devolución de aportaciones para sociedades no cotizadas, se destaca que tributan como rendimientos de capital mobiliario por los beneficios acumulados en la entidad durante el plazo de tenencia de la participación. La duda surge cuando, posteriormente, se distribuyan las reservas en concepto de

dividendos, puesto que la norma no prevé la compensación por el impuesto pagado previamente por la reducción de capital con devolución de aportaciones o por la distribución de la prima de emisión.

Por último, se realiza un breve repaso de otras medidas de interés: la mejora del régimen de impatriados, al permitir a los administradores acogerse al régimen, el carácter desincentivador del “impuesto de salida” para la inversión extranjera en España, la no revisión del error de salto...

II PONENCIA. EL FUTURO DE LA EMPRESA FAMILIAR

Oscar Alcalde Barrero

Subdirector General de Planificación y Coordinación de la DGT de la Consejería de Economía y hacienda de la Comunidad de Madrid

Francisco Adame Martínez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla

Toma la palabra **D. Oscar Alcalde**, que comenta que finalmente los actuales Proyectos de Ley redactados por el Gobierno no han abordado la reforma de la imposición patrimonial, aún cuando el informe de la Comisión de Expertos planteaba una uniformización de la tributación en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones y una clara apuesta por la derogación del Impuesto de Patrimonio.

A continuación el ponente pasa a comentar la actual panorámica de la imposición patrimonial en nuestro país.

En relación con el **Impuesto sobre el Patrimonio**, cuyo número de contribuyentes ascendió en 2012 a 150.000 personas, es impuesto con una recaudación testimonial y con el menor nivel de recaudación. Existe una tributación en todo el ámbito nacional a excepción de la Comunidad Autónoma de Madrid que mantiene en vigor una bonificación del 100% de la cuota íntegra, cuyo importe se ha cuantificado en más 600 millones de euros.

Entrando en el tema específico de la transmisión de la empresa familiar, para Oscar Alcalde es positivo que exista la exención regulada en el artículo 4.8 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio puesto que es una regulación homogénea para todas las CC.AA.

Respecto al **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones** existe una reducción del 95 %, en la base imponible, que en el caso de algunas Comunidades Autónomas han incrementado hasta el 99 %, llegando incluso al 100%, como es el caso Extremadura, es decir que se parte de una regulación mínima estatal, que ha sido mejorada en muchas CC.AA. (mantenimiento del valor), algunas supeditadas a que la empresa familiar mantenga su residencia en la Comunidad Autónoma.

Lo que sí tiene incidencia en la cuota es la aplicación del resto de la normativa, siendo ésta la parte más conflictiva de este impuesto.

En relación con las transmisiones “mortis causa”, existe una reducción estatal mejorada por la mayoría CC.AA., condicionada al cumplimiento de los requisitos del artículo 4 Ocho de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Especial importancia tiene la aplicación de la reducción en la base imponible del 95% regulada en el artículo 20.6 de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones y su especial incidencia en el IRPF en cuanto al diferimiento de la ganancia patrimonial puesta de manifiesto en el donante como consecuencia de la donación.

Muchas CC. AA. han ampliado el ámbito de parentesco no sólo a descendientes y cónyuges, sino también a colaterales de tercer y cuarto grado. Es importante reseñar que la Dirección General de Tributos se ha pronunciado en cuanto a la no aplicación del diferimiento de la ganancia patrimonial en el IRPF en el caso de donaciones a colaterales de tercer y cuarto grado, puesto que el ámbito de aplicación está fuera de lo establecido en el artículo 20.6. de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

A continuación el ponente entra brevemente a comentar el tratamiento que sobre la tributación patrimonial ha realizado el informe Mirrless. Este informe que aboga por la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio, critica la diferencia en el tratamiento fiscal en función del bien transmitido, abogando por la implantación de un tratamiento uniforme para todos los bienes transmitidos, sin diferenciar si están o no vinculados con la transmisión de una empresa familiar, de esta manera se evitarían distorsiones en la asignación de recursos y planificaciones fiscales innecesaria informe aboga por supresión del IP.

Entrando a analizar el informe de la Comisión de Expertos, éste aboga por la supresión del Impuesto sobre Patrimonio alegando su ineficiencia, las diferencias entre las CC.AA. y la recaudación testimonial del mismo.

En relación con el **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**, la Comisión de Expertos propone establecer una única tarifa tanto para transmisiones “mortis causa” como para transmisiones “inter vivos”, estableciendo unos tipos más reducidos que los actuales y ampliando la base imponible mediante la eliminación de determinadas reducciones (reducciones por parentesco, contratos de seguro, por adquisición de la vivienda habitual, entre otras).

A cambio, se propone establecer una tarifa común para ambos impuestos, constituida por tres tipos impositivos aplicables en función del grado de parentesco, sin tener en cuenta la cuantía de base imponible ni el patrimonio preexistente de los herederos. Así, existiría un **grupo A**, integrado por cónyuge, ascendientes y descendientes por línea directa, adoptados y adoptantes, que se correspondería con los actuales grupos I y II, que tributarían a un tipo reducido entre el **4 y el 5 %**. A continuación se situaría el **grupo B** que comprendería los parientes colaterales de segundo y tercer grado y parientes por afinidad hasta el tercer grado, correspondiente al actual grupo II y que tributarían a un tipo entre el **7 y el 8 %** y por último se crearía un **grupo C** en el que estarían incluidos cualquier otra persona no incluida en los grupos anteriores, correspondiéndose con el grupo IV y que tributaría a un tipo más elevado entre el **10 y 11 %**, permitiéndose a las CC.AA: regular al alza o a la baja con ciertos límites.

Respecto a la transmisión de la Empresa Familiar, el Informe de la Comisión de Expertos aboga por el mantenimiento de la reducción en base imponible en el ISD similar al existente en la actualidad, con el objetivo del mantenimiento del negocio (causa última).

No obstante, el informe endurece los requisitos para la aplicación de la reducción aumentando el porcentaje de participación en entidades del 20% existente al 50 %. En opinión del ponente, aunque se trata de un porcentaje bastante más elevado, éste es fácilmente alcanzable cuando hablamos de empresas de carácter familiar. El informe también propone establecer un límite de aplicación a la reducción, que establece alrededor del 50-70 % de la base liquidable del impuesto una vez descontado un mínimo exento de entre unos 20.000-25.000 euros, mínimo que a juicio del ponente puede ser calificado de escaso.

En base a estas nuevas circunstancias, se puede dar el caso de que haya herencias en que el patrimonio empresarial representara más del 70 o del 80% del patrimonio a los que aplicaría la limitación a la aplicación de la reducción.

En cuanto a las transmisiones “inter vivos”, la Comisión de Expertos aboga por la supresión de todas las reducciones actualmente vigentes, a excepción de la aplicable a discapacitados, reducciones que sólo existen en las normativas autonómicas.

Par Oscar Alcalde ha existido un diferimiento de la reforma debido a varios factores, entre ellos que se puede citar la coyuntura económica, las reticencias de algunas CC.AA para abordar la reforma y la modificación del sistema de financiación autonómica.

A continuación el ponente entra a comentar las consecuencias de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre, que declara la legislación española del Impuesto de Sucesiones y Donaciones contraria al derecho comunitario por considerar que supone una restricción a la circulación de capitales en aquellas transmisiones en las que interviene un no residente.

En opinión del ponente, la existencia de esta Sentencia no va a suponer que se retome la reforma en ejecución de esta sentencia, sino que lo que parece va a realizarse es la modificación de los **puntos de conexión** para los casos planteados en la sentencia. Asimismo, sería también necesaria la modificación del Convenio y del Concierto Económico, para aquellos casos en que la Administración competente para liquidación es la de territorio común.

Antes de dar por finalizada su ponencia se entra a comentar brevemente la cuestión de inconstitucionalidad planteado por el Tribunal Supremo en relación a la normativa valenciana que condiciona la bonificación para descendientes de los Grupos I y II a la circunstancia de que el causahabiente, y no sólo el causante, sean residentes en esta Comunidad.

A continuación toma la palabra **Francisco Adame** para poner de relieve los aspectos más conflictivos en la aplicación de los beneficios fiscales de la transmisión de la empresa familiar a la luz del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Es de todos sabido que existen unas recomendaciones de las instituciones europeas destinadas a facilitar la transmisión intergeneracional de la empresa familiar y garantizar de esta manera su supervivencia. Por este motivo, el Reino de España decidió introducir una serie de beneficios fiscales que facilitarían la transmisión de este tipo de empresas.

No obstante, la situación en España se complica dada la confluencia de normativa estatal y normativa autonómica, las continuas modificaciones en la normativa autonómica, que hacen muy difícil su seguimiento y que generan para el contribuyente una clara situación de inseguridad jurídica y de discriminación en función de la Comunidad Autónoma de residencia.

En opinión del ponente la actual regulación existente en materia de transmisiones de empresa está manifiestamente anticuada y es defectuosa desde el punto de vista técnico. Esta circunstancia provoca una elevada litigiosidad que da lugar a pronunciamientos y doctrinas contradictorias.

Para **D. Francisco Adame** es preocupante el número cada vez menor de asuntos que llegar a los Tribunales Contenciosos, por una parte por el coste de las tasas judiciales, que hacen que el contribuyente se plantee si recurrir o no, y por otra parte, debido a la modificación en la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa en relación con la imposición de costas. Actualmente en la Ley de costas rige la regla del vencimiento, es decir quién pierde, paga. No obstante, en ocasiones los TEAR, que en teoría son tribunales independientes y objetivos, se plantean no alejarse en sus resoluciones de los criterios establecidos en las salas de los Tribunales Contencioso-Administrativos, dado que si se alejan de la doctrina de la sala, pueden ser condenados en costas, y por tanto es el Ministerio de Hacienda el que debe asumir el coste de las mismas, de esta manera los TEAR se sienten presionados a la hora de dictar resoluciones y terminan adoptando el criterio de la sala para evitar las condenas en costas.

Esto va a generar muchos problemas en el asunto de la devolución del céntimo sanitario, donde se están produciendo grandes retrasos en la obtención del impuesto indebidamente pagado.

Para Francisco Adame, el Ministerio debería aprovechar el fallo del TJUE de 3 de septiembre, mencionada anteriormente, para reformar el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. La actual situación existente genera una competencia fiscal entre las distintas CC.AA., que no se produce en ningún otro país de la Unión Europea.

Esta situación de competencia fiscal entre las CC.AA. genera traslados y cambios de domicilios de los contribuyentes a territorios con una fiscalidad más ventajosa. Esta circunstancia ha hecho que se empiecen a producir por parte de las Agencias tributarias de las Comunidades Autónomas actuaciones de comprobación a los efectos de verificar los cambios de domicilio.

La Ley de Financiación de las Comunidades Autónomas limita la libre elección del lugar de residencia, artículo 28 que entienden no realizadas aquellos cambios de residencia cuyo objeto sea obtener un beneficio fiscal, este artículo en opinión de Adame es inconstitucional.

A continuación Francisco Adamen pasa a comentar los temas más polémicos en relación con la aplicación de los beneficios en la transmisión de empresa familiar, que pueden circunscribirse a los siguientes:

- **No afectación a la actividad empresarial de las cuentas corrientes** del empresario individual. En opinión del ponente es necesario distinguir entre bienes afectos y bienes necesarios. Es claro que la cuenta corriente es un bien necesario para el desarrollo de la actividad empresarial, dada la prohibición establecida por la Ley 7/2012 de realizar pagos en efectivo por importe superior a 2.500 €.
- Consideración del rendimiento de la actividad como **principal fuente de renta**: este es un tema que tampoco queda bien resuelto. En opinión del ponente, el sentido último de la ley en cuanto al establecimiento de este requisito, es que la actividad económica constituya la principal forma de vida del contribuyente. El reglamento de la ley es el que introduce la cuantificación del requisito al establecer que *“(...) se entenderá por principal fuente de renta aquella en la que al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del IRPF provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de las que se trate”*, por lo que es un tema que puede ser fácilmente recurrible ante los Tribunales de Justicia.
- Respecto al ejercicio de **funciones de dirección y gerencia**, es otra de las cuestiones que provoca continuas controversias dado el distinto devengo previsto para el RPF y el ISD, dados los últimos pronunciamientos del Tribunal Supremo a este respecto. Concretamente el TS en su sentencia de 16 de diciembre de 2013 estableció que en los casos en que el causante fuera la persona que ejercía las funciones de dirección, deberán de tenerse en cuenta, a la hora de realizar el cómputo de las retribuciones percibidas por este concepto, las retribuciones percibidas desde el 1 de enero hasta el momento del fallecimiento ya que es éste el momento del devengo del impuesto. No obstante en el caso de que el desarrollo de tales funciones sea realizado por uno de los herederos, el cómputo ha de realizarse de la misma manera sin tener en cuenta las retribuciones percibidas durante el ejercicio anterior. Respecto al TEAC existen pronunciamientos contradictorios a este respecto, encontrándose resoluciones que tienen en cuenta las retribuciones percibidas en ya que existen resoluciones que establecen que el cómputo año anterior al fallecimiento y
- En relación con la **gratuidad del cargo de administrador** esta polémica se ha trasladado al ISD porque las CC.AA están aplicando doctrina que el TS ha dictado en materia de IS en casos sobre A modo de ejemplo se cita la STS de 23 marzo de 2014 que reconoce para la aplicación de la reducción aplicable a la transmisión de participaciones en el ISD no es obstáculo el que el cargo del administrador conste como gratuito en los Estatutos Sociales porque en este caso se demostró que existía un ejercicio efectivo de las funciones de dirección y gerencia. Existe otra sentencia de 26 de septiembre de 2013 que mantiene el criterio contrario.

- Como último tema conflictivo en relación con la aplicación de la reducción por transmisión de empresa familiar, se plantea la cuestión de determinar la base de reducción en el ISD en aquellos casos en que el contribuyente no disponga de una exención total en el Impuesto sobre Patrimonio. arte de los activos no están afectos. En relación con esta cuestión existe doctrina contradictoria. Para la Dirección General de Tributos la reducción en el ISD sólo aplicaría sobre la parte del valor de la empresa afecta, mientras que para el TSJ de Andalucía en sentencia de 31 de octubre de 2013, el beneficio sólo alcanzaría a los bienes afectos al objeto de la empresa, mientras que el TSJ de Madrid en sentencias de de 1 de marzo de 2012, 25 de febrero de 2013, 3 de junio de 2013, 17 y 30 de octubre de 2013 y 15 y 28 de noviembre de 2013, manifiesta que la reducción opera sobre el 100% del valor neto de las participaciones dejadas en herencia y no sólo en relación con el valor de la empresa entendida únicamente respecto de los bienes patrimoniales que están afectos a la citada actividad empresarial.

III PONENCIA. NUEVA CONCEPCIÓN DE LA FISCALIDAD INMOBILIARIA

Javier Iranzo Molinero

Subdirector General de Tributos de la Generalitat Valenciana.

Juan José Rubio Guerrero

Catedrático de Hacienda Pública y Régimen Fiscal de la Universidad de Castilla-La Mancha.

Es un hecho que la reforma de la fiscalidad inmobiliaria no ha sido abordada en el actual proceso de Reforma Fiscal, perdiendo una oportunidad crucial para poder “poner orden” en un maremagnum de figuras impositivas, todas ellas con un denominador común: los bienes inmuebles.

Ambos ponentes justificaron la posposición de la reforma sobre la fiscalidad inmobiliaria por su íntima conexión con la fiscalidad de las comunidades autónomas y, por tanto, por las dificultades que conllevaría cualquier medida que pudiera suponer una merma en los ingresos de las comunidades. Pero, antes o después, se deberá replantear la situación tributaria actual y acometer importantes medidas al respecto, por lo que es necesario abordar este tema y analizar las diferentes propuestas y alternativas para concienciar sobre la necesidad del cambio y su dirección.

Como recordó **D. Javier Iranzo** en su ponencia, la Comisión de Expertos propuso en su informe trasladar la carga tributaria de las segundas y siguientes transmisiones entre particulares de inmuebles a la propiedad y tenencia de los mismos, permitiendo una mayor predictibilidad, por parte de las haciendas locales, de sus ingresos y una menor carga sobre el consumo.

La propuesta de la Comisión Lagares de sustituir el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) por un actualizado Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) no fue valorada

positivamente por el ponente, D. Javier Iranzo, pues si bien destacó la necesidad de redefinir el IBI, no consideró acertado sustituir un gravamen por el otro. Lo justificó cuestionando la idoneidad de un IBI con un peso recaudatorio similar al Impuesto sobre transmisiones, ya que requeriría un tipo impositivo muy elevado para compensar la pérdida de financiación que las comunidades autónomas sufrirían con la pérdida o minoración del Impuesto sobre transmisiones. También alertó de los posibles problemas que se podrían plantear con dicho intercambio de figuras impositivas entre el antiguo propietario del bien inmueble, que soportó el impuesto correspondiente a la adquisición del inmueble (IVA o TPO), y el nuevo propietario que soportaría un elevado IBI.

Todo ello, recordando que el Impuesto sobre transmisiones es un impuesto sobre el consumo, como el IVA, y no un impuesto patrimonial como se plantea en el “Informe Lagares”. Por tanto son figuras impositivas con hechos imponibles distintos, no sustituibles entre sí.

Otra propuesta planteada por la Comisión de Expertos, en tanto en cuanto no se actualizaran los valores catastrales, fue la tributación en IRPF por la renta ficticia generada por la vivienda habitual del contribuyente (imputación de renta). A este respecto, el ponente consideró acertado que en el Proyecto de Ley de modificación de la Ley del IRPF no se haya incorporado esta medida, ya que el IRPF debe gravar rentas reales y no rentas ficticias.

En relación con la carga tributaria de todo inmueble, el ponente trajo a colación el Impuesto sobre Patrimonio y su posible supresión. Tras reconocer los importantes defectos de los que adolece y, por ello, abogar por la corrección de los mismos, el ponente quiso destacar la conveniencia de un impuesto sobre patrimonio basado en los principios de equidad y progresividad frente a un impuesto sobre bienes inmuebles, dejando al margen otras formas de riqueza, a un tipo constante.

Por último, con respecto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, resaltó la reciente sentencia del Tribunal de Justicia Europeo del 3 de septiembre de 2014, por la que el Tribunal considera que la diferencia de trato entre residentes y no residentes recogida en la normativa española del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es discriminatoria y constituye una restricción a la libre circulación de capitales.

El hecho de que las comunidades autónomas, en el ejercicio de sus competencias normativas, hayan introducido mejoras fiscales en relación con las reducciones, bonificaciones y coeficientes multiplicadores del impuesto, mejoras aplicables únicamente a aquellos residentes que mantengan una vinculación directa con su territorio, ha generado y genera discrepancias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste.

Como consecuencia, El Estado español deberá modificar los puntos de conexión relativos a los no residentes y aquellos contribuyentes no-residentes que se hayan visto agraviados en la aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tendrán la posibilidad de solicitar la devolución del ingreso indebido.

Seguidamente, tomó la palabra **D. Juan José Rubio**, quien realizó un repaso claro y conciso de las actuales figuras impositivas que gravan la renta, el consumo o la tenencia de bienes inmuebles:

Primero y con respecto a la imposición directa, se analizó la fiscalidad inmobiliaria en el IRPF: dentro de ser un impuesto dual, se destacó la necesidad de avanzar en la neutralidad en el ahorro con independencia de su calificación como capital mobiliario o inmobiliario, pues actualmente existe una gran diferencia entre las tarifas aplicables en uno y otro caso.

Dentro del IRPF, el ponente quiso poner énfasis en determinadas medidas incluidas en el Proyecto de Ley de modificación de la Ley del IRPF presentado en el marco de la Reforma Fiscal:

- Con respecto al arrendamiento de inmuebles y su calificación de actividad económica: El Proyecto de Ley exige únicamente una persona empleada a tiempo completo para el desarrollo, como actividad económica, de la actividad de arrendamiento de inmuebles. Este nuevo concepto de actividad económica tendrá efectos en la determinación de la exención del artículo 4.ocho de la Ley del Impuesto sobre Patrimonio, en la aplicación de las reducciones correspondientes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el disfrute de los beneficios fiscales ligados a las empresas de reducida dimensión.

- El IRPF debe gravar rentas reales y efectivas y no, mediante la imputación de rentas, rentas ficticias. Por lo que es de agradecer que el Proyecto de Ley no haya recogido la posible tributación de la vivienda habitual por el “rendimiento” generado al contribuyente.

- Al transmitir un inmueble se produce una ganancia o pérdida patrimonial con efectos en el IRPF. Sobre la ganancia patrimonial, el Proyecto de Ley prevé la eliminación de los coeficientes de corrección monetaria, los cuales tienen como único fin eliminar el efecto de la inflación en la plusvalía objeto de gravamen. Asimismo, se eliminan los coeficientes de abatimiento. Ambas medidas de gran importancia y negativa repercusión para el contribuyente.

- La deducción por adquisición de vivienda habitual fue eliminada, pero se mantuvo y se mantiene para aquellos contribuyentes que la adquirieron antes del 1 de enero de 2013. El ponente, si bien consideró acertada la eliminación de la referida deducción por su efecto negativo en los precios de la vivienda, ya que la deducción terminó siendo capitalizada en los precios, también consideró necesario el mantenimiento, mediante el régimen transitorio existente, del derecho adquirido por los contribuyentes que compraron su vivienda con anterioridad, todo ello en aras de la seguridad jurídica.

Posteriormente, relativo al Impuesto sobre Patrimonio, se mencionó la incongruencia que supone la existencia de distintos criterios para valorar fiscalmente un bien inmueble (valor de adquisición, valor catastral y el valor comprobado por la Administración), pudiendo resultar bienes inmuebles con el mismo valor en el mercado, pero con distinto valor fiscal a efectos del Impuesto sobre Patrimonio, y al contrario.

El siguiente impuesto comentado fue el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, del que nuevamente se comentó el incumplimiento de los principios comunitarios básicos. También se destacó la dificultad que conlleva el cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de

los beneficios fiscales aprobados por las diferentes comunidades autónomas, así como su control por las autoridades fiscales.

Para finalizar, D. Juan José realizó una serie de anotaciones sobre los Impuestos locales por su peso en la fiscalidad inmobiliaria:

- IBI: Se prevé que vaya teniendo cada vez una mayor fuerza recaudatoria. Pero debe ser objeto de una importante reforma: el valor catastral debería actualizarse acorde con la situación del mercado en cada momento y los tipos impositivos deberían ser diferenciados y progresivos con el fin de evitar determinadas actuaciones especulativas.
- El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU): D. Juan José abogó por el gravamen de la plusvalía realmente generada en la transmisión del inmueble y no de una plusvalía estimada, asimismo, propone gravar no solo el suelo, sino, también, la construcción y, todo ello, con independencia de la calificación urbanística del inmueble.
- Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO): El ponente propuso revisar el cálculo de la base imponible incluso con el establecimiento de módulos para permitir un mayor control y una mayor seguridad a la hora de su determinación.

IV PONENCIA. REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: ¿FOCO DE ATRACCION PARA LA INVERSION PARA LA INVERSIÓN EXTRANJERA EN ESPAÑA?

Eduardo Gracia Espinar

Abogado. Miembro de la AEDAF

Ignacio Ucelay Snaz

Jefe de equipo de la Unidad Regional de Inspección de la AEAT de Madrid

D. Eduardo Gracia Espinar da comienzo a la ponencia analizando brevemente la reforma fiscal que el gobierno de David Cameron acometió en el Reino Unido en el año 2010. En opinión del ponente, este país partía de una situación similar a la que actualmente vive España, puesto que acababan de atravesar una importante crisis financiera, en la que el rescate de las entidades financieras había generado un elevado déficit público. El objetivo fundamental de la reforma fue servir de instrumento competitivo de la economía británica, siendo su principal fin la **atracción de capital al Reino Unido**, objetivo máximo al que debe aspirar cualquier Impuesto de Sociedades.

Los principales objetivos de la reforma llevada por Cameron en el año 2010, son muy similares a los que hoy en día se plantean en España y fueron los siguientes: i) ensanchar la base imponible; ii) reducir el tipo de gravamen, hasta situarlo en niveles del 21-20%; iii) crear un impuesto competitivo en el entorno del G-20; iv) hacer de Reino Unido un centro tecnológico, para lo que se creó un régimen de Patent Box y se mejoraron los incentivos fiscales a la I+D; v) luchar contra el fraude fiscal; vi) lograr la estabilidad y un mayor grado de seguridad jurídica, y por último; vii) mejorar la relación de los contribuyentes con la Administración tributaria.

Recientemente el Gobierno británico publicó un documento en el que se hacía una valoración de la reforma, y donde reconoce que ésta ha servido para atraer sedes centrales de multinacionales que anteriormente estaban localizadas en otras jurisdicciones, por lo que parece ser, se ha cumplido con el objetivo inicialmente fijado de servir de foco de atracción de capitales al Reino Unido.

Centrando el tema en la reforma del Impuesto sobre Sociedades en España, D. Eduardo Gracia recuerda que cualquier Impuesto sobre Sociedades debe tener presente que compite con el resto de países de su entorno, por lo que no es recomendable centrar la reforma del Impuesto en la capacidad recaudatoria del mismo, sino en ofrecer unas condiciones más ventajosas que el resto de competidores. En su opinión la reforma del Impuesto sobre Sociedades debería centrarse en los siguientes puntos:

- **Atracción de la inversión extranjera a España**, vía reducción del tipo impositivo, objetivo que tiene como límite la suficiencia recaudatoria del impuesto.
- **Simplificación del impuesto**
- **Fomento de la internacionalización**. En relación con este punto, el ponente remarca que el fin último de este objetivo es cumplir con las disposiciones del ordenamiento comunitario en aquellos puntos de nuestra normativa contrarios a las pautas dictadas desde Europa. En la medida en que cumplimos con las libertades de circulación, se cumplirá con el objetivo de internacionalización.
- **Incentivar el desapalancamiento financiero**, es un objetivo muy necesario dada la actual situación de la economía española
- **Luchar contra la elusión fiscal**

Asimismo estos objetivos se combinan con la conservación, de las medidas e incentivos para el fomento y desarrollo de empresas tecnológicas, que han tenido su origen en reformas previas.

Antes de pasar a analizar las medidas concretas de reforma del Impuesto sobre Sociedades en España, toma la palabra **D. Ignacio Ucelay**, para señalar que basta con echar una ojeada al Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades para responder a la pregunta que da título a esta ponencia, en el que se cuestiona si la reforma del Impuesto sobre Sociedades va a suponer un foco de atracción de la inversión extranjera en España. Muchas de las medidas introducidas a lo largo de las múltiples reformas que ha sufrido la Ley del impuesto, y cuyo objetivo era fomentar la internacionalización de la empresa nacional y atraer inversión extranjera hacia España, se han ido mitigando. Así, se han eliminado determinadas medidas, como es el caso de la deducción por actividades exportadoras, o bien se ha establecido un régimen transitorio para salvaguardar situaciones jurídicas anteriores, como en los casos del régimen de las ETVE's o la deducción del fondo de comercio financiero, respondiendo la mitigación de estas medidas a razones meramente recaudatorias.

La espectacular caída de la recaudación del Impuesto sobre Sociedades tiene su justificación por un aparte en una reducción de los beneficios en la empresas y por otra parte por la expansión internacional de determinadas empresas que se han visto beneficiadas con la deducción de los

fondos de comercio financiero, la deducción de los deterioros de las carteras extranjeras y la deducción de gastos financieros, así como la no tributación de rentas y plusvalías de fuente externa. Son medidas que han favorecido la expansión internacional de las empresas, pero que al mismo tiempo han contribuido a minorar la base imponible de estas sociedades, con el consecuente efecto en la recaudación del impuesto.

Entrando ya en materia D. Eduardo Gracia pasa a comentar aquellas medidas introducidas en el Proyecto de Ley que más pueden beneficiar a atraer inversión extranjera en España.

Así, la principal medida de atracción de la inversión, es sin duda la **reducción del tipo de gravamen** que de pasa de forma gradual del tipo actual del 30%, para situarse en el 28% en el año 2015 y finalmente en el 25% en el año 2016. Esta reducción también se ve reflejada en los tipos de retención que pasan del actual 21% , al 20% para el año 2015 y el 19% para el año 2016.

Haciendo una comparativa de los tipos medios de gravamen con otros países a nivel mundial, nos encontramos que el tipo medio en Europa se encuentra en el 18,6%, por debajo del 25% previsto para el año 2016 para España.

A juicio del ponente, otra de las medidas que favorecen la inversión extranjera en nuestro país es el nuevo régimen establecido por el Proyecto de Ley para la **compensación de bases imponibles**, que elimina el plazo de compensación de 18 años, para ampliarlo de forma indefinida. A cambio se introduce un límite cuantitativo del 60% de la base imponible previa, con un mínimo de 1 millón de euros. Estas condiciones son similares a los regímenes de compensación de bases imponibles negativas de otros países europeos en cuanto al límite de compensación y plazo temporal. No obstante, España queda atrás respecto a otros países vecinos en cuanto a la inexistencia del sistema de “carry backward” que permite la devolución de impuestos previamente pagados en aquellos ejercicios en que se haya generado pérdidas. En opinión del ponente, este mecanismo constituiría un claro foco de atracción para empresas multinacionales.

El objetivo de lograr la suficiencia recaudatoria, se ha traducido en medidas tendentes a ensanchar la base imponible del impuesto que restringen aún más la deducibilidad de determinados gastos. Este es el caso de la limitación a la **deducibilidad de los gastos financieros**, ya existente previamente a la reforma, hasta el 30 por 100 del beneficio operativo del ejercicio. El Proyecto de Ley ha introducido un segundo límite para los casos de **operaciones de adquisición apalancadas (LBO's)**. D. Eduardo Gracia recuerda que la redacción dada por el Anteproyecto restringía más aún la deducibilidad de los gastos financieros de operaciones de adquisición apalancadas. No obstante, el Proyecto ha dulcificado esta redacción, debido en gran parte a las observaciones que distintos colectivos, entre ellos la AEDAF ha realizado a este respecto. La nueva redacción establece que los gastos financieros en LBO's estarán limitados al 30% del beneficio operativo de la entidad adquirente, sin posibilidad de incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a cualquiera entidad que se fusione con ella en los 4 años posteriores a dicha adquisición. Esta medida tiene especial incidencia en el caso de adquisiciones realizadas por entidades holding en las que el beneficio operativo suele ser cero.

Adicionalmente, el Proyecto establece que este límite no aplicará, siempre y cuando el endeudamiento no supere el 70% del precio de adquisición y la deuda se amortice anualmente en

un 5% hasta que la deuda alcance el 30% del valor de adquisición. Esta fórmula está inspirada en la norma holandesa que fija un ratio de endeudamiento del 60% del valor de adquisición y lo reduce anualmente en 5 puntos porcentuales durante los 7 siguientes años, hasta el 25 % en el año octavo y siguientes.

Otra de las medidas destinadas a lograr la suficiencia recaudatoria ha sido la **eliminación de las principales deducciones en cuota**, siendo especialmente relevante la eliminación de la deducción por inversión de beneficios extraordinarios, la deducción por inversión para empresas de reducida dimensión, así como la supresión de la deducibilidad de los deterioros de activos fijos.

Como contrapartida a la eliminación de las deducciones, **D. Ignacio Ucelay** apunta que el Proyecto de Ley introduce la nueva **reserva de capitalización** que no exige la reinversión de beneficios en determinados activos. No obstante, el contribuyente no saldrá beneficiado en los casos en que se produzca una transmisión determinados elementos materiales, como es el caso de bienes inmuebles, que se verán afectados además de por la supresión de los coeficientes de actualización, de la imposibilidad de acogerse a la deducción por reinversión.

La **simplificación de los costes de cumplimiento** puede suponer un incentivo para animar a las empresas a establecerse en España, así como la existencia de un impuesto sencillo y fácil de interpretar y consolidado donde las obligaciones documentales son un factor a considerar por los inversionistas.

La eliminación de las deducciones, supone una simplificación del impuesto y añade mayor neutralidad, por lo que en opinión de D. Eduardo Gracia esto no debe considerarse como una noticia negativa, puesto que el efecto de la eliminación de las deducciones se compensa con la bajada de los tipos de gravamen.

Otras medidas que han ayudado a la simplificación del impuesto ha sido la supresión de los tramos en los tipos de gravamen, la simplificación de las tablas de amortización, la ampliación del método de exención en la eliminación de la doble imposición y la simplificación introducida en las operaciones de reestructuración en las que ya no hay obligación de comunicar la opción de acogimiento al régimen de diferimiento.

Especial importancia tienen las simplificaciones introducidas en materia de **documentación de operaciones vinculadas**, en la que la Asociación ha jugado un papel importante, puesto que muchas de las medidas que se enumeran a continuación fueron propuestas por AEDAF.

Así, se reduce el perímetro de vinculación en operaciones vinculadas, pasando el porcentaje de participación del 5% al 25; desaparece el supuesto de vinculación administrador-sociedad en relación con las percepciones recibidas por éste, desaparece la vinculación entre la sociedad matriz no residente y los establecimientos permanentes situados en España, no así en el caso inverso (matriz española y EP en el extranjero), en el que sigue manteniéndose la vinculación; y desaparece la vinculación entre dos empresas que formen parte del mismo grupo de cooperativas.

La medida que sin duda reducirá los costes de cumplimiento para muchos contribuyentes es la eliminación de las **obligaciones generales** de documentación en el caso de sociedades cuya facturación sea inferior a 45 millones de euros.

Asimismo se incorpora la posibilidad de optar por la restitución patrimonial del estado para eliminar el efecto del ajuste secundario, lo que pone a España en línea con el resto de países de su entorno.

En relación con las prestaciones de servicios de sociedades profesionales se flexibilizan los requisitos en cuanto a las retribuciones de los socios profesionales que, de acuerdo a la redacción del Proyecto deberán alcanzar al menos el 75% del resultado, y no resulten inferiores a 1,5 veces el salario medio de la entidad o bien 5 veces el IPREM. Estas modificaciones responden a la necesidad de paliar la falta de financiación de este tipo de empresas, al bajar la retribución se aumenta la capacidad de autofinanciación.

En relación con las medidas para **fomentar la internacionalización** de la empresa española se citan:

- El establecimiento del régimen de exención general para participaciones significativas tanto en el ámbito interno como en el internacional, que más bien a respondido a la necesidad de adaptar nuestra normativa a las directrices europeas. Se elimina el requisito relativo a la realización de actividad económica y se incorpora un requisito de tributación mínima, manteniéndose la deducción para evitar la doble imposición internacional como sistema alternativo.
- Se flexibiliza el régimen de consolidación fiscal, ampliándose el perímetro de consolidación.

Uno de los grandes problemas con que se encuentra actualmente la empresa española es su grado de apalancamiento. Para tratar de paliar este problema, el Proyecto de Ley ha introducido determinadas medidas. Una de ellas ha sido limitar la deducibilidad de los gastos financieros en adquisiciones apalancadas de acciones, medida ya comentada anteriormente.

Asimismo se ha reconsiderado el carácter deducible de los gastos financieros derivados de préstamos participativos, que a partir de 1 de enero de 2015 pasarán a tener la consideración de fondos propios.

Al mismo tiempo se ha creado la denominada reserva de capitalización cuyo objetivo es fomentar la autofinanciación de las empresas, permitiendo aplicar una reducción del 10% en la base imponible a condición de la creación de una reserva indisponible.

En cuanto a las medidas para luchar contra el fraude y la elusión fiscal, el Proyecto de ley establece tres medidas muy concretas: 1) Limitación a la deducibilidad de gastos derivados de operaciones con partes vinculadas cuando por una calificación fiscal diferente no generen ingreso o bien generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10%. 2) No aplicación de la exención para evitar la doble imposición internacional sobre dividendos con plusvalías si el tipo nominal de la entidad no residente es inferior al 10%; 3) Facultad de comprobar

o investigar las bases imponible negativas durante un plazo de 10 años y 4) Introducción e mayores restricciones al uso de bases imponible negativas en entidades transmitidas.

Como **valoración final de la reforma** del impuesto, los ponentes valoran de forma moderadamente positiva las medidas tomadas para convertir el impuesto en una herramienta para competir a nivel mundial y para aumentar la recaudación a largo plazo.

Por otra parte las medidas introducidas han de valorarse positivamente en cuanto a que adaptan el impuesto a las tendencias internacionales y europeas, permitiendo competir en mejores condiciones y lo configuran como un impuesto mucho más neutral

No obstante la existencia de tipos nominales superiores a los países de nuestro entorno, el nuevo régimen de compensación de las bases imponible negativas y las limitaciones a la deducibilidad de los gastos financieros, no configuran nuestro impuesto como una herramienta adecuada para atraer la inversión extranjera a nuestro país.

V PONENCIA. NUEVO GIRO A LA TRIBUTACIÓN INDIRECTA: EL PESO RECAUDATORIO DEL IVA Y EL PROTAGONISMO DE LA FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL.

Pedro Manuel Herrera Molina

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la UNED. Vocal de la Comisión de Expertos. Miembro de la AEDAF

Francisco Javier Sánchez Gallardo

Economista. Inspector de Hacienda del Estado en excedencia. Miembro de la AEDAF

La ponencia comenzó, de la mano de **D. Pedro Manuel Herrera**, abordando el estudio de la Reforma fiscal verde en la actual Reforma Fiscal. Al respecto, el ponente confirmó lo esperado: mínimas modificaciones, dejando pendiente la necesaria reforma de la tributación medioambiental.

Con el calificativo de medioambientales existe un volumen importante de tributos que realmente no obedecen a dicha finalidad, es decir, no están diseñados para la protección del medioambiente, y, aunque el poder recaudatorio de los mismos es mínimo, suponen una carga tributaria destacable para el contribuyente. Estas figuras son defendidas en aras de la corresponsabilidad fiscal, pero hay instrumentos más efectivos para ello.

D. Pedro Herrera recordó que el Informe de Expertos, “El Informe Lagares”, proponía, acorde con la propuesta de Directiva Europea de Eficiencia Energética, una reforma del Impuesto sobre

Hidrocarburos para convertirlo en un impuesto medioambiental, pues, como está diseñado, no se trata de un impuesto en pro del medioambiente.

Esta reforma supondría una reestructuración de la base imponible del Impuesto sobre Hidrocarburos, relacionándolo con el daño medioambiental que supone el consumo de hidrocarburos. La base imponible debería estar compuesta de dos elementos: uno de contenido potencial que gravaría las toneladas de dióxido de carbono emitidas según la sustancia objeto de combustión, con el propósito de frenar el efecto invernadero, y otro de contenido energético con el que se incentivaría la eficiencia energética.

Tras el “éxito” del llamado “Céntimo sanitario”, se estableció un tipo autonómico en el Impuesto sobre Hidrocarburos, pero actualmente no tiene base comunitaria legal que lo respalde; el único fundamento se encuentra en la propuesta de Directiva de la UE por la eficiencia energética, por lo que España corre el peligro de ser nuevamente denunciada, en tanto en cuanto no se apruebe la referida propuesta, por ser el tipo autonómico contrario al Derecho Comunitario.

Por último, con respecto al Impuesto sobre Hidrocarburos, la propuesta de Directiva recoge la posibilidad de que las comunidades autónomas puedan fijar sus propios tipos en el impuesto, por lo que es entendible que el Estado español esté deseoso de su aprobación.

Seguidamente, D. Pedro Herrera pasó a analizar la tributación energética. Sobre el Impuesto especial sobre la Electricidad, comentó que no puede ser considerado como un tributo medioambiental, ya que para ello debería gravar los Kilovatios consumidos con el fin de fomentar la eficiencia energética.

Un segundo impuesto sobre la electricidad es el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, que grava la realización de las actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, aunque, en última instancia, se puede considerar como un medio más para cubrir el déficit tarifario. Este impuesto es creado como un impuesto directo y, por tanto, al margen del derecho comunitario. El ponente comentó que la Unión Europea ya ha mostrado interés en este impuesto y su cumplimiento de la normativa comunitaria.

Sobre la tributación eléctrica, el Proyecto de Ley de modificación de la Ley del IVA y, entre otras, de la Ley de Impuestos Especiales, propone dos modificaciones del Impuesto especial sobre la Electricidad: primero, un cambio conceptual más que de contenido, pues, manteniendo el mismo sistema de cálculo de la base imponible, pasa de ser un impuesto sobre la fabricación a un impuesto sobre el suministro de energía eléctrica para su consumo o autoconsumo; y segundo, se establece una reducción del 85% en la base imponible del impuesto para las actividades industriales en las que la electricidad consumida represente al menos el 50% del coste de la producción, como es el caso de la fabricación de papel y cartón.

Siguiendo con el análisis de la tributación medioambiental, el ponente comentó del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero que es un impuesto con graves problemas de gestión, ya que no termina por gravar a los fabricantes de los aires acondicionados, frigoríficos y

aerosoles, sino al autónomo que recarga dichos aparatos, que son quienes realmente soportan el grueso de la tributación.

Para finalizar, el ponente quiso concluir haciendo hincapié en la necesidad de llevar a cabo la reforma fiscal medioambiental, reestructurando los impuestos existentes que actualmente son contrarios al derecho comunitario.

Continuando con la tributación indirecta, pero centrando el estudio en el Impuesto sobre Valor Añadido, **D. Javier Sanchez Gallardo** inició su ponencia exponiendo los temas conflictivos en la aplicación del IVA, el tratamiento de los mismos en el Proyecto de Ley de modificación del IVA y su Reforma pendiente. Pues, como adelantó el ponente, se han propuesto pequeñas modificaciones, dejando pendiente la necesaria reforma global del impuesto.

Comenzó analizando, desde una perspectiva sectorial, los diversos problemas a los que se enfrenta todo tributarista al aplicar el Impuesto, de los cuales destacamos los siguientes:

-En relación con el sector público, el ponente trajo a colación el actual Informe sobre la tributación en el IVA de las actividades efectuadas por los servicios públicos de radio y televisión. Expuso la posible vuelta, de facto, a la inclusión en el cálculo de la prorrata, en su denominador, de las subvenciones no vinculadas al precio: Puesto que el Informe establece que los Entes Públicos de radio y televisión de naturaleza dual al realizar actividades no sujetas a IVA (servicios públicos de radio y televisión) y actividades económicas sujetas al Impuesto (comercialización y venta de productos y/o servicios de publicidad) para la determinación del porcentaje de deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes y servicios utilizados indistintamente en la realización de ambas actividades, deberán aplicar un “criterio razonable”, pudiéndose utilizar para su cálculo el volumen económico de cada actividad: para la actividad comercial, sujeta a IVA, el importe de las contraprestaciones y para la actividad no comercial o mercantil, no sujeta a IVA (servicio público de radio y televisión), el importe de las dotaciones presupuestarias públicas recibidas por el Ente Público.

- Sobre el Sector financiero, el ponente planteó si sigue siendo procedente la exención del Impuesto en las operaciones financieras, exención que nació para facilitar el crédito y la gestión del Impuesto en dichas operaciones, pero que conlleva la aplicación de la regla de prorrata para la determinación del importe del IVA soportado deducible cuando la entidad realiza operaciones financieras exentas y otras operaciones sujetas y no exentas.

De hecho, Estados miembros de la UE han admitido la posibilidad de que el sujeto pasivo de IVA renuncie a la presente exención, acogiendo a la Directiva del IVA, por lo que España debería valorar la pérdida de competitividad de nuestras entidades financieras, al no reconocer esta posibilidad. Aspecto no valorado en la actual Reforma Fiscal.

Asimismo, se comentó la reciente sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea del 10 de julio de 2014, asunto C-183/2013, relativa al arrendamiento financiero, por la cual se admite que,

en el caso de que la consideración del total de las rentas recibidas por los contratos de arrendamiento financiero llevados a cabo por un banco, distorsionen el cálculo de la prorrata, el Estado miembro en cuestión podrá determinar el cálculo de la prorrata en base a la afectación real de los bienes y servicios y, por ello, a incluir únicamente en su cálculo la carga financiera de las cuotas y no la parte correspondiente a la recuperación del coste de los bienes arrendados.

- El Sector inmobiliario y su régimen de tributación: en este sector existen varios frentes abiertos, el primero de ellos el IVA en los procesos urbanísticos, pues la normativa actual supone la tributación por IVA de las transmisiones de terrenos en curso de urbanización, no edificables, sólo cuando el transmitente es el promotor de la urbanización. El Proyecto de ley de modificación de la Ley del IVA, ha recogido la no-aplicación de la exención por terrenos no edificables (art. 20.Uno.20º LIVA) incluso cuando el transmitente no sea el promotor. Es un cambio positivo pero escaso.

Otro frente abierto: las transmisiones de edificaciones. La situación económica actual ha incrementado los casos en los que se venden edificaciones terminadas que no han sido objeto de uso, independientemente de su utilización, llegando a agotar la calificación de primera entrega en el IVA, tributando por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, lo que implica indirectamente una doble imposición (el IVA inicial que se pagó y no se pudo deducir y el impuesto sobre transmisiones abonado en las ventas posteriores). La Directiva del IVA no respalda el presente esquema, pues recoge la exención en la transmisión de edificaciones una vez se produzca la primera ocupación de la misma. El Proyecto de Ley amplía los supuestos de renuncia a la exención en operaciones inmobiliarias, modificación importante, pero no llega a solucionar el problema de base.

Por último sobre la fiscalidad inmobiliaria, el artículo 108 de la Ley de Mercado de Valores, a pesar de haber sido nuevamente revisado, se considera de difícil aplicación en el ámbito del IVA, ya que se pretende que la transmisión de valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial tribute como si se hubiesen transmitido los bienes inmuebles subyacentes de la sociedad, pero, para que sea de aplicación el referido artículo, es necesario que más del 50% del activo de la sociedad esté compuesto por inmuebles radicados en España que no estén afectos a la actividad económica, por lo que se estaría fuera del propio ámbito del IVA.

A mayor abundamiento, de la sentencia del TJUE de 5 de julio de 2012, asunto C-259/11 -asunto DTZ Zadelhoff-, se deriva que, para que resulte de aplicación la excepción a la exención de la transmisión de valores en aplicación del artículo 108 de la Ley 24/1988, es necesario el previo reconocimiento de los valores como bien corporal y de su transmisión por aplicación del artículo 108 de LMV como entrega de bienes. Como consecuencia, el Proyecto de Ley otorga la consideración de entrega de bienes a la venta de acciones sujeta y no exenta de IVA por aplicación del artículo 108 de la Ley 24/1988; pero esta modificación planteada deja sin resolver las incongruencias derivadas del ya comentado artículo de la Ley del Mercado de Valores.

Seguidamente se plantearon otra serie de problemas relacionados con la repercusión, rectificación y devolución de las cuotas de IVA. Por ejemplo, si el sujeto pasivo, según el artículo 88 de la Ley del IVA, cuenta con el plazo de 1 año para repercutir el impuesto y en caso de que se inicie, dentro de dicho periodo, un procedimiento de comprobación e inspección, dicho plazo quedará

interrumpido, permitiendo la repercusión del impuesto al finalizar el procedimiento de inspección; pero si la Administración tributaria inicia un procedimiento de comprobación una vez transcurrido el año legalmente previsto para la repercusión, el contribuyente no podrá llevarla a cabo, con lo que se rompe el principio de neutralidad del impuesto.

Respecto al derecho a la deducción de las cuotas soportadas, el artículo 97 exige la posesión de la factura para el ejercicio de dicho derecho; pero existe jurisprudencia del TJUE que establece que el incumplimiento de obligaciones formales no pueden obligar al incumplimiento de obligaciones materiales, por lo que no resulta coherente que no se haya valorado modificación alguna del precepto en el Proyecto de Ley.

Sobre la prorrata, el Proyecto de Ley minora el límite de aplicación de la prorrata general, sin embargo no se llega a ajustar a lo dispuesto en la Directiva, por la cual la prorrata especial debe ser de aplicación con carácter general y, únicamente, por decisión del contribuyente, es de aplicación la prorrata general.

En materia de devoluciones, destaca el hecho de que la solicitud de la devolución del exceso de cuota soportada sobre la repercutida deberá realizarse o bien mensualmente, mediante el modelo 340 mensual, o al final del periodo, en la última declaración-liquidación, mediante la solicitud de devolución anual, y que la Administración tributaria, en ambos casos, dispondrá de 6 meses para realizar la devolución a coste de interés cero.

D. Javier Sánchez Gallardo concluyó manifestando la necesidad de una reforma global del impuesto, la cual no ha sido abordada por el actual Proyecto de Ley.

VI PONENCIA. MODIFICACIONES A LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: ¿UN INTENTO DE ADAPTACIÓN A LA ACTUAL REALIDAD ECONÓMICA Y SOCIAL?

Juan Miguel Martínez Lozano
Subdirector General Adjunto de Tributos

La presente ponencia tuvo como objeto el estudio del Anteproyecto de Ley de modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, analizando las principales modificaciones recogidas en el mismo.

D. Juan Martínez quiso comenzar exponiendo los objetivos perseguidos con la actual propuesta de modificación de la Ley General Tributaria (en adelante LGT): reforzar la seguridad jurídica, prevenir el fraude fiscal, incrementar la eficacia de la Administración Pública y mejorar la regulación del sistema tributario.

Seguidamente se expusieron las modificaciones más importantes o de mayor trascendencia de la Ley General Tributaria

- Interpretación de las normas tributarias, artículo 12.3 de la LGT: se otorga al Director General de Tributos la posibilidad de dictar resoluciones interpretativas, a través de las cuales se establezcan criterios interpretativos de carácter vinculante para todos los órganos administrativos de aplicación de los tributos, quedando excluidos los órganos de resolución de reclamaciones económico-administrativas por su independencia funcional.

Estas disposiciones interpretativas se publicarán en el boletín oficial que corresponda.

- Conflicto en la aplicación de la norma tributaria, artículo 15.3 de la LGT): se recoge la posibilidad de sancionar supuestos de conflicto en la aplicación de la norma, siempre y cuando la Administración tributaria se hubiese pronunciado anteriormente respecto a supuestos sustancialmente equivalentes al mismo.

- Comprobación e inspección de hechos realizados en periodos prescritos (artículos 66. bis, 106.5 y 115 de la LGT): se recoge de forma expresa la posibilidad de que la Administración pueda comprobar e investigar hechos para los que ya haya transcurrido el plazo de prescripción.

El ponente quiso aclarar, en cuanto a la prescripción, que el Derecho no establece la prescripción de la obligación tributaria, sino del ejercicio de acciones: la acción de liquidar, de devolver, de solicitar..., por lo que el derecho a comprobar de la Administración no prescribe.

Asimismo, especificó que la presente modificación no es contraria a la actual jurisprudencia del Tribunal Supremo, pues éste niega la posibilidad de comprobar hechos producidos en periodos prescritos, de acuerdo a "lo previsto en la norma vigente". Por ello, se modifica la LGT recogiendo de forma explícita el derecho de la Administración tributaria a comprobar hechos realizados en periodos prescritos con la condición de que dicha comprobación surta efectos en periodos no prescritos.

- Obligaciones conexas y la interrupción de los plazos de prescripción relativos al derecho a determinar la deuda tributaria y al derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos (artículo 68 de la LGT). D. Juan Martínez quiso aclarar que no se ha de confundir obligaciones tributarias conexas con tributos incompatibles, como ITP e IVA, supuesto al que no sería aplicable el presente precepto.

- Publicidad de listados de deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias (artículo 95.bis de la LGT): El presente listado será de deudores, no de infractores, por deudas y/o sanciones tributarias, cuando cumplan una serie de requisitos legalmente establecidos (el importe total pendiente de pago supere el millón de euros...). La primera lista de deudores tomará como referencia la situación a 31 de diciembre de 2015.

- Medios y valoración de la prueba (artículo 106 de la LGT): se impide la posibilidad de aportar pruebas cuando haya finalizado el trámite de audiencia o el plazo de alegaciones en los procedimientos de aplicación de los tributos, salvo que el obligado tributario demuestre que no pudo presentarlo en el momento procedimental correspondiente. Con esta medida la Administración pretende evitar una demora intencionada en la presentación de las pruebas, impidiendo el cumplimiento de los plazos establecidos para la Administración.

- Plazo de las actuaciones inspectoras (artículo 150 de la LGT): con el fin de evitar la litigiosidad por el incumplimiento de los plazos y las posibles dilaciones e interrupciones justificadas y/o injustificadas, se establece un plazo único de 18 meses, con la posibilidad de ampliar dicho plazo a 27 según el volumen de operaciones o en supuestos de consolidación fiscal.

Este plazo será único para todas las obligaciones tributarias y periodos que sean objeto de comprobación, salvo en una serie de casos legalmente establecidos –artículo 150.3 de la LGT-.

- Actuaciones de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública (artículo 250 de la LGT): cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, ésta continuará con la tramitación del procedimiento inspector con independencia de que dé traslado del expediente al Ministerio Fiscal o pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente. Por tanto, procederá a dictar dos liquidaciones diferentes: una primera referida a los elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados al presunto delito fiscal y una segunda referida a los elementos no vinculados al presunto delito contra la Hacienda pública. En ambos casos, el procedimiento sancionador iniciado se entenderá suspendido.

En los tres supuestos previstos en la norma: cuando peligre la prescripción del delito, cuando no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o cuando se pudiese perjudicar la investigación o comprobación de la defraudación (artículo 251.1 de la LGT), la Administración tributaria que aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, deberá abstenerse de continuar con el procedimiento inspector, el cual quedará suspendido. Si posteriormente el órgano penal no hubiera apreciado delito fiscal alguno, se reanudará el procedimiento inspector en el periodo que reste hasta la conclusión del plazo total o en el plazo de 6 meses si este último fuese superior.

Cuando se aprecien indicios de delito fiscal y proceda practicar liquidación, la Administración tributaria deberá notificar al obligado tributario la propuesta de liquidación vinculada al delito, concediendo trámite de audiencia al contribuyente. Seguidamente, la Administración dictará liquidación administrativa y, si considera que la regularización efectuada deriva de la existencia de un posible delito contra la Hacienda Pública, remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y el procedimiento de comprobación finalizará, respecto de los elementos de la obligación tributaria regularizados mediante dicha liquidación, con la notificación al obligado tributario de la misma, en la que se advertirá de que el período voluntario de ingreso sólo comenzará a computarse una vez que sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querrela correspondiente.

Para finalizar, dos aspectos importantes: El pase del tanto de culpa o la remisión del expediente interrumpirá los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer la sanción y que la inadmisión de la denuncia o querrela determinará la retroacción de las actuaciones

inspectoras al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito, procediendo en ese caso la formalización del acta que corresponda.

VII PONENCIA. MESA REDONDA: REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

Juan Zornoza Pérez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la UAM. Miembro de la AEDAF

Eduardo Luque Delgado

Abogado. Presidente de la AEDAF

Toma la palabra Eduardo Luque para disculpar la ausencia de Diego Martín-Abril, Director General de Tributos cuya participación estaba prevista para esta sesión, que por cuestiones surgidas a última hora le han impedido trasladarse hasta Santander.

Eduardo Luque agradece el trabajo realizado por la Secciones de la Asociación para la presentación de las observaciones a los Anteproyectos de Ley redactados por el Gobierno, más teniendo en cuenta los plazos de tiempo tan ajustados que se han concedido para la presentación de las mismas.

Seguidamente, el Presidente de la Asociación y antes de dar la palabra a Juan Zornoza hace una exposición de aquellos puntos que la AEDAF ha comentado en sus escritos de observaciones y han sido tenidas en cuenta por el Ministerio e incluidas en la redacción de los Proyectos de Ley.

A continuación toma la palabra **Juan Zornoza** que pasa a hacer una valoración de lo que realmente debe ser una auténtica reforma tributaria.

Para el ponente, la reforma tributaria debe tener un *fin*, un propósito que fundamente las concretas medidas a adoptar, permitiendo que el sistema tributario cumpla de manera satisfactoria sus funciones financiera, económica y político-social.

La consecución de ese fin requerirá el cambio de los principios sobre los que se asienta el sistema que se quiere reformar y, eventualmente, de la estructura de las principales figuras impositivas sobre las que el sistema se asienta.

De acuerdo con lo dicho, lo primero que deberíamos preguntarnos es ¿cuál es el objetivo de la reforma en curso? o, empleando el título del seminario, ¿para qué la reforma fiscal?

Y la respuesta no es clara, porque los propósitos manifestados en su presentación tras el Consejo de Ministros que aprobó los correspondientes proyectos de Ley, son los tradicionalmente alegados -en términos un tanto retóricos- para justificar cualquier tipo de medida tributaria en tiempos de

crisis; a saber: impulsar la creación de empleo y reforzar la competitividad; dinamizar el crecimiento al favorecer el ahorro y la inversión; y, cómo no, conseguir un sistema tributario más equitativo, al reducir en mayor medida la carga tributaria de las rentas medias y bajas, establecer beneficios sociales para familias con hijos y/o con personas con discapacidad y nuevas medidas para la lucha contra el fraude.

Pero si se analizan las medidas que integran la reforma, pronto se pone de manifiesto que no hay nada nuevo en cuanto a la estructura del sistema y de sus principales figuras, ni en cuanto a la distribución de la carga tributaria, porque:

- Pese a que la consolidación fiscal es una restricción básica, no parece que se quiera incrementar la presión fiscal, pese a ser relativamente baja en el contexto OCDE, ni tampoco reequilibrarla; por ejemplo, eliminando cotizaciones sociales, cuyo peso relativo es superior a la media OCDE, o sustituyéndolas por otros tributos como el IVA, como han recomendado todas las organizaciones internacionales para reducir los costes laborales a cargo de las empresas.
- Tampoco se ha procedido a incrementar el peso de la tributación ambiental, como proponía la Comisión de Expertos, pese a que convendría racionalizar un panorama tributario que se ha complicado notablemente tras la Ley 15/2012 de medidas fiscales para la sostenibilidad energética y su incidencia en el ámbito de los tributos ambientales, o con justificación ambiental, establecidos por las CCAA.
- Posiblemente por razones parecidas, esto es, por su conexión con la financiación autonómica la de imposición local, se ha renunciado a la reforma de la imposición patrimonial que, sin embargo, requeriría de una profunda reconsideración.
- Se mantiene la estructura dual del IRPF, en cuya regulación se introducen algunas modificaciones que ya han sido analizadas y que, en ocasiones, han resultado polémicas desde su anuncio (exención indemnizaciones por despido) o plantearán problemas de aplicación que más valdría evitar con su reconsideración (impuesto de salida de diseño complejo e insatisfactorio). En todo caso, más allá de otras medidas más llamativas y de impacto poco claro (como la reducción de tramos y tarifas aplicables a la base general y del ahorro), o que incidirán en el ámbito internacional de forma más que discutible (como las reglas de transparencia internacional o el complejo exit tax) hay que destacar la reforma del régimen de módulos, largamente demandada y a cuyos detalles habrá que prestar una particular atención.
- Pese a que hay modificaciones de mayor calado en el IS, no es evidente el efecto que de ellas vaya a resultar, porque la reducción paulatina de los tipos va acompañada de otra serie de medidas que amplían las bases imponibles, lo que es en principio inobjetable, pero suscita problemas cuando esa ampliación de bases se hace en términos que resultan, en ocasiones, discutibles por su justificación y sus efectos. Sobre todo, si la valoración de dichas modificaciones se realiza desde la perspectiva de los objetivos que pretendidamente justifican y orientan la reforma y, en especial, desde la mejora de la competitividad, la captación de inversiones y la creación de empleo.

- En el ámbito de la tributación de no residentes, además de los ajustes necesarios para adaptar su regulación a las reformas introducidas en los impuestos sobre la renta y adaptarse a la Directiva 2011/96, lo más destacable es, por un lado, la consolidación de un impuesto de salida que se pretende adaptar a la jurisprudencia del TJUE al establecer un aplazamiento del gravamen hasta la transmisión a terceros cuando el estado de destino sea miembro de la UE y, por otro, la incorporación de una regla para el gravamen en España de las cantidades deducidas como gastos del EP español y atribuidas a EP situados en el extranjero o a la casa central, aplicando las reglas de atribución de beneficios a establecimientos permanentes del MCOUDE de 2010.

- No puede hablarse propiamente de reforma del IVA, en que sólo se producen algunos ajustes en las reglas de localización de servicios electrónicos y gravamen de servicios sanitarios, motivadas por la armonización europea, además de una extensión de la regla de inversión del sujeto pasivo. Como ya se ha dicho, es claro que al abordar las modificaciones en el ámbito del IVA se ha renunciado a actuar con una perspectiva más ambiciosa, para abordar muchos de los problemas prácticos que el IVA plantea en su aplicación práctica en nuestro país.

- Por fin, se ha desgajado del grueso de la reforma la de la LGT, cuyo anteproyecto merecería una discusión monográfica, dado el profundo calado de muchas de las medidas que incorpora, que sin duda van a dar lugar a animados debates.

Por todo ello, si como decía Fuentes Quintana sólo hay reforma tributaria cuando se varían los principios de la imposición, difícilmente podremos decir que estamos ante una auténtica reforma, pese a los esfuerzos por presentarla como tal, incluido el Informe del Grupo de Expertos, cuyas recomendaciones no parece que se hayan tenido muy en cuenta en los Proyectos de Ley que conocemos.

Es comprensible que el mantenimiento de la recaudación, indispensable para conseguir la consolidación fiscal, haya operado como un poderoso condicionante, pero no lo es tanto que se haya incurrido nuevamente en uno de los errores que Fuentes Quintana denunciaba como recurrente en nuestras reformas tributarias; a saber: la falta de un gran debate sobre los principios de la imposición y su sustitución por una prolija discusión sobre determinadas figuras del sistema tributario –en nuestro caso el IRPF– y la discusión sobre aspectos muy concretos de la regulación legal de tal o cual impuesto, en lugar de sobre aquellos principios y el reparto de la carga tributaria que de ellos deriva.

En definitiva, se ha preferido una actuación de mera táctica tributaria (centrando la discusión sobre determinados aspectos concretos de la regulación de uno o varios impuestos), en lugar de debatir la estrategia impositiva que conviene al país (o, lo que es igual, la determinación de los criterios para estructurar el sistema tributario adecuado a las necesidades actuales, contemplando además la fiscalidad autonómica y local, como sería exigible si se quisiera realizar una reforma integral del sistema tributario español en su conjunto).

Sea como fuere, por referirme a las concretas medidas reformadoras, los análisis de los Proyectos de Ley que se han realizado hasta ahora en estas Jornadas permitirán eludir la descripción de las concretas medidas adoptadas, para hacer algunas valoraciones generales, coincidentes además con algunos puntos de vista expresados con anterioridad. En este sentido, hay algunas consideraciones generales que conviene efectuar:

i) En primer lugar, para señalar que el sistema de relaciones entre los dos grandes impuesto sobre la renta se ha visto de algún modo modificado, al menos en algunos aspectos de importancia:

- De un lado, la concepción del IS como un gravamen a cuenta del impuesto finalmente soportado por el socio persona física en el IRPF que inspiró la Ley 43/1995, según confesaba su Exposición de Motivos, ha quedado definitivamente superada, pues como decía el Preámbulo del Anteproyecto de Ley que se sometió a información pública, el IS "ha abandonado hace tiempo el papel de complemento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". De ahí que el IS tienda a concebirse como un gravamen de la renta de las entidades, a las que en consecuencia debería reconocerse una capacidad económica propia. Ello es razonable en el caso de las grandes corporaciones, que terminan teniendo vida propia e independiente de la de sus socios o accionistas, bajo el gobierno de sus gestores o managers; pero habría que preguntarse si ese es el modelo de la sociedad española sujeta al IS y que debería inspirar su articulación.

* Porque si se trata de gravar la capacidad económica de las entidades sujetas al IS, debería tenerse en cuenta que ésta viene representada por su renta neta, lo que obliga a preguntarse si es conforme al principio de capacidad económica el creciente alejamiento del resultado contable que se viene produciendo como consecuencia de la introducción de un cada vez mayor número de ajustes, que hace pensar en que estamos regresando al viejo sistema de separación entre balance fiscal y balance mercantil.

* En esa misma línea, es más que dudosa la justificación desde la perspectiva de la capacidad económica de la limitación de la deducibilidad de los gastos financieros, o la vinculación de la deducibilidad de ciertos gastos a su tributación efectiva en otros países, o la limitación de la compensación de las BINs, o la eliminación de las correcciones monetarias; aunque esta observación sea más retórica que otra cosa, a la vista de la criticable jurisprudencia del TC respecto a ese principio constitucional de capacidad.

* Porque ello es relevante para establecer el modelo de corrección de la doble imposición sociedad-socio persona física, sobre el que incide sin duda la eliminación de la exención de los 1.500 euros de dividendos en el IRPF y que sin duda desincentivará la inversión directa de personas físicas en acciones o participaciones sociales.

- De otro lado, la neutralidad que debería presidir el gravamen de las rentas de actividades económicas, sean desarrolladas por personas físicas o entidades jurídicas nunca ha sido perfecta, pero existía una asimilación en cuanto a las reglas de

determinación de las bases imponibles que se ha ido minando y la reforma proyectada desdibuja en mayor medida, al declarar inaplicables para el cálculo de las rentas de actividades económicas algunas de las nuevas reglas establecidas en el IS (por ejemplo, reserva de capitalización).

ii) En segundo lugar, puesto que la neutralidad es uno de los principios esenciales del sistema tributario, es lógico que la proyectada reforma del IS lo considere uno de sus principios guía, sobre todo en los que se refiere a la financiación empresarial. Porque es obvio, que la deducibilidad de gastos financieros, frente a la no deducibilidad de las retribuciones de los fondos propios, introducía un importante sesgo en favor del endeudamiento como forma de financiación de las actividades empresariales. Pero de ello no se deduce, sin más, una justificación para el establecimiento de límites a la deducibilidad de los gastos financieros, que se consolida en el Proyecto de Ley del IRPF y debe ser criticada, porque:

- Sin duda puede justificarse cuando se trata de adquisiciones apalancadas de entidades del grupo, como reacción frente a las operaciones de debt push down que se realizaron al agregar al régimen de ETVEs o de participation exemption las posibilidades de tributación consolidada, aunque para ello no hacía falta reforma alguna.

-Puede entenderse por razones recaudatorias una limitación transitoria a la deducibilidad de gastos financieros como la hoy vigente, pese a que su sorpresiva introducción, sin período transitorio alguno, afectara a financiaciones preexistentes en términos poco acordes con las exigencias de la seguridad jurídica.

-No es fácil compartir su consolidación, pese a la ampliación del período de deducibilidad del exceso no deducido de manera ilimitada, porque:

* Aunque la neutralidad en la financiación empresarial es deseable, para corregir el sesgo en favor del endeudamiento existen mecanismos alternativos, como el de la deducción del coste de oportunidad del capital y otros semejantes analizados en el Informe del Grupo de Expertos y que son más conformes a la capacidad económica. Y frente a esos mecanismos ya conocidos, el efecto de la reserva de capitalización es muy incierto y, desde luego, no comparable, porque como se nos dijo ayer, más que otra cosa es en realidad un sustitutivo de la deducción por inversiones.

* La nueva limitación que afecta a las adquisiciones apalancadas o LBO, pese a que se haya suavizado respecto al texto del Anteproyecto, no se justifica en términos racionales, sino que parece el fruto de un prejuicio frente a un tipo de operaciones que cada uno puede valorar como le parezca, pero que son la palanca para la realización de un determinado tipo de inversiones -las del denominado capital riesgo- que llevan tiempo en el punto de mira de la Administración Tributaria y cuya rentabilidad se verá seriamente afectada por esta reforma.

iii) En tercer lugar, el propósito de incrementar la competitividad del sistema tributario para captar

inversiones, obliga a referirse a los aspectos internacionales de la reforma, aunque sea en términos muy generales, para señalar que si prescindimos de las modificaciones derivadas del derecho comunitario, la mayor parte de las incorporadas son discutibles y pueden generar efectos indeseados, si se considera que:

- Una buena parte de las medidas adoptadas desde la perspectiva internacional en el ámbito del IS suponen la introducción anticipada de medidas que todavía se están discutiendo en los trabajos de desarrollo del Plan de Acción BEPS. Es cierto que otros países de nuestro entorno se han embarcado en procesos similares, pero no es menos cierto que resulta paradójico que un Plan de Acción que pone el énfasis en la necesidad de actuaciones de carácter multilateral, esté dando lugar a la adopción de medidas unilaterales que, en ausencia de modificaciones de los CDI en vigor, pueden generar problemas de doble imposición.

- En este sentido, la consideración como retribución de fondos propios de la retribución de determinados instrumentos de deuda, prescindiendo de su calificación contable (art. 15.a del Proyecto), es un nuevo ajuste que separa el resultado contable del fiscal, para resolver problemas concretos que la jurisprudencia en algún caso había resuelto con otros criterios.

- Anticiparse a las conclusiones que se obtengan tras el Informe de híbridos de la OCDE, del que existe un segundo borrador, no sólo es un riesgo, sino que puede dar lugar a problemas de asimetrías en la calificación de rentas y doble imposición incompatibles con los CDIs.

- El conjunto de normas -como el art. 15.h) del Proyecto de Ley- que limitan la deducibilidad de gastos si no se acredita la tributación por el perceptor a un tipo de al menos un 10% asumen la doctrina de la prohibición de la doble imposición que es polémica y carece de reflejo en los CDI, al margen de resultar poco respetuosa con la soberanía fiscal de determinados países en desarrollo que han optado por la competencia fiscal como mecanismo para la captación de inversiones.

Y si a ello se suman las modificaciones en otros aspectos del régimen del IS, como la consolidación del *exit tax* tras su previa adaptación a la jurisprudencia comunitaria por la Ley 22/2013, parece claro que -como se reconocía ayer- no se trata ahora de favorecer la competencia ni la internacionalización del mismo modo que se hizo en otros momentos de nuestra historia fiscal, con lo que es más que dudoso que nuestro sistema tributario y, en particular, nuestro IS, pueda considerarse competitivo.

3. Una reforma tributaria requiere siempre reformas en los procedimientos de aplicación de los tributos, y, en ese sentido, la reforma del IS manifiesta su propósito de mejorar la seguridad jurídica, que es cuando menos dudoso que haya conseguido, cuando menos por dos razones:

- i) De un lado, porque no se han tenido en cuenta los problemas de adaptación de las estructuras empresariales a las modificaciones que se pretende llevar a cabo. Por ello, las estructuras financieras y los procedimientos de funcionamiento de las empresas y grupos deberán modificarse

de forma acelerada a las nuevas regulaciones, sufriendo costes que podrían haberse evitado mediante la definición de períodos transitorios adecuados. Y no será porque este tipo de problemas sean desconocidos en un Proyecto que tiene 34 disposiciones transitorias y se implantará de manera progresiva a lo largo de varios ejercicios impositivos.

ii) De otro, porque los "motivos económicos" se expanden como cláusula de exclusión de numerosos regímenes que, dada la imposibilidad de la concreción de dicha cláusula, se vuelven extraordinariamente inseguros. El entendimiento de esta cláusula por nuestra Administración y nuestros Tribunales, por ejemplo en relación a la aplicación del régimen de diferimiento en las fusiones posteriores a operaciones de LBO, muestra la enorme inseguridad derivada de su empleo, cada vez más frecuente en nuestra legislación tributaria.

iii) Por fin, porque en algunas de sus disposiciones, el Proyecto de LIS enlaza con el Anteproyecto de LGT, al que se ha hecho referencia en una intervención previa que me exime de entrar ahora en su descripción, aunque no en su juicio. En efecto, la posibilidad de compensación ilimitada en el tiempo -pero sin carry backward- de las BINs, con el límite del 60 por 100 de su importe en cada ejercicio, se acompaña en la proyectada reforma de la LGT de una potestad de comprobación ilimitada de ejercicios incluso prescritos siempre que repercutan en cuotas vivas, que es incoherente con la limitación a 10 años establecida a efectos del IS respecto a las BINs. Es posible que esa incoherencia se repare, al igual que en el Proyecto de LIS se ha establecido ese límite de 10 años, pero no parece probable si se piensa que el Anteproyecto de LGT seguramente pretende resolver otros problemas, como los planteados por la jurisprudencia de la AN, ratificada por el TS, que impide calificar en fraude a la ley el resultado de una operación a la que no se puso reparo y se realizó en un ejercicio prescrito.

Todo indica, en efecto, que una vez más se quiere corregir por vía legislativa la doctrina de la AN que, incluso tras la LGT de 2003, ha señalado que la AEAT puede comprobar únicamente la existencia misma de bases, cuotas o deducciones y la correlación entre la cuantía a compensar y la declarada en el ejercicio prescrito (SAN 24/5/2012)., aunque rechazando que las facultades de comprobación respecto a un ejercicio no prescrito puedan "*extenderse a la legalidad o conformidad a derecho de unos datos anteriores no revisables pues admitirlo sería tanto como decir que el instituto de la prescripción no ha producido el efecto que le es propio*" con infracción de la seguridad jurídica (SAN 24/1/2013).

Y es que nuestro legislador, que ya había consagrado la imprescriptibilidad de las obligaciones tributarias relacionadas con el deber de declarar bienes situados en el extranjero - que, por cierto, parece contraria al ordenamiento comunitario- parece que le está tomando afición a otras formas de imprescriptibilidad más suaves, que arrastran a la posibilidad permanente de comprobaciones tributarias, lo que no dice nada en favor de la seguridad jurídica, que es también un valor fundamental a valorar en toda reforma tributaria y tampoco garantiza una mayor eficacia de la actuación administrativa.