



INICIATIVAS TRIBUTARIAS PARA EL NUEVO GOBIERNO DE ESPAÑA

Consejo Asesor Institucional de la AEDAF



AEDAF

Asociación Española
de Asesores Fiscales



C/ Claudio Coello, 106 - 6º dcha. • 28006 Madrid
Tel. +34 915 325 154 • Fax. +34 915 323 794

prensa@aedaf.es • www.aedaf.es

ÍNDICE

1. Objetivo de este documento	7
2. Resumen de iniciativas y propuestas	7
3. Medidas para garantizar la seguridad jurídica y reducir la litigiosidad	9
3.1. Antecedentes	9
3.2. Propuestas	10
3.2.1. Creación de juzgados y secciones de los tribunales especializados en materia tributaria	10
3.2.2. Establecimiento de Acuerdos Previos con la Administración	10
3.2.3. Eliminación de la declaración de bienes en el extranjero y de la imprescriptibilidad de los incrementos no justificados de patrimonio por bienes y derechos en el extranjero no declarados en plazo	10
3.2.4. Reforma del procedimiento sancionador	11
3.2.5. Conversión de la vía económico-administrativa en facultativa	11
3.2.6. Publicación obligatoria de todas las Resoluciones emitidas por los tribunales económico-administrativos y por el Consejo para la Defensa del Contribuyente.	11
3.2.7. Introducción de la exención de las rentas derivadas de la condena en costas a la Administración.	12
3.2.8. Eliminación de la responsabilidad, solidaria o subsidiaria, por sanciones imputadas al deudor principal.....	12
3.2.9. Supresión de la retroacción de actuaciones por parte de la Administración en determinadas circunstancias.....	12
3.2.10. Introducción de la imposibilidad de iniciar procedimientos sancionadores sobre hechos ya juzgados.....	12
3.2.11. Reforma del procedimiento de recuperación de ayudas de Estado en el ámbito tributario	13
3.2.12. Modificación del régimen de notificaciones electrónicas	14
3.2.13. Introducción de un régimen de impugnación de medidas cautelares	14
3.2.14. Introducción del IVA de los honorarios de abogados y procuradores en las tasaciones de costas	14
3.2.15. Limitar la publicación de los listados de deudores tributarios morosos a los casos en que exista condena penal firme	15
3.2.16. Imposibilidad de liquidar impuestos adicionales por la amnistía fiscal de 2012. ..	15
3.2.17. Dotar de seguridad jurídica a los administrados en la aplicación de la nueva Ley de Procedimiento Administrativo.....	15
4. Medidas propuestas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	16
4.1. Antecedentes	16
4.2. Propuestas	18
4.2.1. Limitación de las tarifas del IRPF.....	19
4.2.2. Coeficientes de actualización de valor	19
4.2.3. Límite conjunto IRPF-Impuesto sobre el Patrimonio	19
4.2.4. Deducibilidad del Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos	19
4.2.5. Imputación de rentas inmobiliarias.....	19
5. Medidas propuestas en el Impuesto sobre Sociedades	19

5.1. Antecedentes	19
5.2. Propuestas	24
5.2.1. Aproximación de los pagos fraccionados al importe final de cuota	24
5.2.2. Aproximación de la base imponible al resultado contable.....	24
5.2.3. Mantenimiento de la exención de plusvalías por transmisión de participaciones	24
5.2.4. Introducción de incentivos fiscales orientados a la atracción de capitales extranjeros	24
5.2.5. Deducibilidad de los gastos financieros.....	25
5.2.6. Deducibilidad de los intereses de demora	25
5.2.7. Establecimiento de incentivos para creación de empleo y por inversión en capital humano	25
5.2.8. Introducción de la deducibilidad fiscal de los deterioros de activos.....	26
5.2.9. Eliminación de los límites a la compensación de bases imponibles negativas	26
5.2.10. Eliminación de las limitaciones a la deducibilidad de las pérdidas de establecimientos permanentes y de UTEs extranjeras	26
5.2.11. Reforma de la normativa sobre operaciones vinculadas	26
5.2.12. Supresión de la limitación a la deducibilidad de los gastos por atenciones a clientes	26
5.2.13. Ampliación del régimen fiscal de “patent box”	26
6. Medidas propuestas en el Impuesto sobre el Valor Añadido	27
6.1. Antecedentes	27
6.2. Propuestas	27
6.2.1. Reconfiguración del régimen de grupos de IVA.....	27
6.2.2. Modificación de aspectos relativos a las operaciones inmobiliarias.....	27
6.2.3. Tributación de las operaciones con valores.....	28
6.2.4. Nuevas formas de explotación inmobiliaria.	28
6.2.5. Inmuebles incluidos en transmisiones de unidades económicas autónomas.	28
6.2.6. Modificación de la base imponible por impago	28
6.2.7. Repercusión del impuesto.	28
6.2.8. Derecho a la deducción	29
6.2.9. Devoluciones para sujetos no establecidos.....	29
7. Tributación del Patrimonio y de la empresa familiar.....	29
7.1. Impuesto sobre el Patrimonio.....	29
7.1.1. Antecedentes	29
7.1.2. Propuestas	30
7.2. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	33
7.2.1. Antecedentes	33
7.2.2. Propuestas	33
7.3. Tributación de las SICAV	34
7.3.1. Antecedentes	34
7.3.2. Propuesta.....	34
8. Medidas orientadas a favorecer el ecosistema emprendedor en España.....	34

8.1. Antecedentes	34
8.1.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	35
8.1.2. Impuesto sobre Sociedades	36
8.1.3. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ..	36
8.1.4. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	36
8.1.5. Medidas fiscales introducidas por países de nuestro entorno	36
8.2. Propuestas	37
8.2.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	37
8.2.2. Impuesto sobre Sociedades	38
8.2.3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	38
8.2.4. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ..	39
8.2.5. Tributos Locales	39
9. Otras iniciativas.....	40
9.1. Impuesto a las Transacciones Financieras.....	40
9.1.1. Antecedentes	40
9.1.2. Propuesta.....	42
9.2. Impuesto sobre la detracción de rentas en abuso de Derecho	42
9.2.1. Antecedentes	42
9.2.2. Propuesta.....	43
9.3. Fiscalidad Medioambiental	43
9.3.1. Antecedentes	43
9.3.2. Propuestas	44

1. Objetivo de este documento

Ante la formación de un nuevo Gobierno, la AEDAF ha iniciado un proceso de reflexión sobre el sistema tributario en general y sobre algunas de las medidas que los diferentes partidos políticos han ido proponiendo a lo largo de las dos últimas campañas electorales. Como consecuencia de dicha reflexión, la AEDAF ha elaborado el presente documento, que contiene un conjunto de propuestas en materia tributaria, que espera sirvan para abrir un debate respecto de su conveniencia o necesidad a medio y largo plazo, y que contribuyan en alguna medida a construir un sistema tributario más justo, eficaz y predecible para toda la sociedad española, en la nueva etapa que iniciamos.

El documento no contempla la financiación autonómica ni local, que requiere un estudio detallado aparte, si bien se proponen determinadas medidas tributarias que afectan a los tributos autonómicos y locales.

2. Resumen de iniciativas y propuestas

Seguidamente se resumen las principales propuestas e iniciativas enumeradas a lo largo de este documento:

- Con el objeto de reducir la litigiosidad fiscal, se propone una amplia relación de medidas que incluyen, entre otras, la creación de juzgados y secciones de tribunales especializados en materia tributaria, la regulación de acuerdos previos vinculantes con la Administración en relación con posiciones tributarias concretas, la imposibilidad de la imposición de sanciones sobre hechos ya juzgados, la eliminación de la responsabilidad solidaria o subsidiaria por sanciones impuestas al deudor principal o la restricción de la medida de publicación de los listados de deudores tributarios morosos a los grandes defraudadores y, en todo caso, a aquellos contribuyentes con condena penal firme.
- En relación con el IRPF, se sugiere evitar la aprobación de tarifas del Impuesto que podrían ser consideradas como confiscatorias y modificar el límite de tributación conjunta por el IRPF y el Impuesto sobre el Patrimonio.
- En relación con el Impuesto sobre Sociedades, se recomienda suprimir medidas que fueron introducidas con motivo de la reciente crisis económica difícilmente conciliables con el principio de capacidad económica, como la no deducibilidad de los deterioros de activos o la limitación del 70% de la compensación de las bases imponibles negativas, adaptar el actual régimen de entidades de tenencia de valores extranjeros a algunos conceptos contemplados en los documentos BEPS, incluir una “cláusula de escape” de endeudamiento intra-grupo y una excepción específica para la deducibilidad de gastos financieros incurridos por empresas explotadoras de infraestructuras públicas, establecer incentivos fiscales a la creación de empleo y reforzar el régimen fiscal de *patent box*, de cara a fomentar la actividad de I+D+i.

- A efectos del IVA, se proponen diversas medidas para alinear nuestra normativa con las Directivas europeas y la jurisprudencia comunitaria. En particular, se considera esencial redefinir el régimen de los grupos de IVA, redefinir el artículo 314 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, en virtud del cual las transmisiones de valores pueden quedar sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (en adelante, TPO), eliminar la posible sujeción a TPO de las transmisiones de inmuebles incluidas en unidades económicas autónomas transmitidas, no sujetas a IVA, redefinir los criterios para la modificación de la base imponible en supuestos de créditos incobrables y revisar en profundidad el régimen de deducción del IVA soportado, con objeto de evitar el posible quebrantamiento del principio de neutralidad del impuesto.
- Se propone eliminar el Impuesto sobre el Patrimonio o, subsidiariamente, armonizar la normativa de este Impuesto a través de una Ley estatal y realizar algunas modificaciones al artículo 4. Ocho de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, Ley del Impuesto sobre el Patrimonio), al objeto de impulsar la competitividad de las empresas familiares españolas.
- En relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se propone armonizar la normativa del Impuesto a través de una Ley estatal, para evitar situaciones que colisionen con el principio de igualdad y de unidad de mercado.
- Se recomienda la introducción de normativa anti-abuso específica para que el régimen de tributación de las SICAV, como vehículo imprescindible para estimular el ahorro de las familias, cumpla su verdadera finalidad de instrumento de inversión colectiva.
- Con objeto de favorecer el ecosistema emprendedor en España, se propone un amplio catálogo de medidas fiscales que afectarían al IRPF, al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y a los tributos locales.
- Se recomienda no introducir el Impuesto sobre las Transacciones Financieras o, en caso de que se adoptara, introducir determinadas limitaciones al mismo, para evitar los posibles costes en cascada y la reducción de liquidez que se derivarían de este impuesto.
- Se desaconseja introducir impuestos que graven de forma extraordinaria situaciones presuntamente abusivas, en línea con las iniciativas adoptadas por algunos países de nuestro entorno, dado que contribuirían a generar inseguridad jurídica y podrían entrar en colisión con las libertades básicas comunitarias.
- Finalmente, se propone una reforma integral en materia de tributación medioambiental, sobre la base de principios armonizados, y la creación de un órgano consultivo que velaría *ex ante* por la correcta adaptación de los correspondientes tributos al marco constitucional.

3. Medidas para garantizar la seguridad jurídica y reducir la litigiosidad

3.1. Antecedentes

En la última década, la litigiosidad en materia tributaria no ha dejado de crecer como consecuencia de una normativa cada vez más compleja, de la introducción de medidas basadas exclusivamente en el ánimo recaudatorio que se han alejado de los criterios más elementales de legalidad y justicia, y de una evolución muy rápida de nuestra normativa anti-abuso. Así, la inseguridad jurídica podría crecer en los próximos años por los drásticos cambios en materia tributaria que se avecinan, mediante la introducción de nuevos conceptos tributarios aún poco consolidados, como los relacionados con BEPS.

Por otra parte, el enfoque de la *relación cooperativa*, o del *cumplimiento cooperativo*, introducido en España en el año 2010 con motivo de la creación del Foro de Grandes Empresas y el Código de Buenas Prácticas Tributarias, si bien ha dado algunos pasos para propiciar un cambio cultural en las relaciones entre la Administración y las empresas, aún se encuentra en un estado embrionario, sobre todo si se compara con los modelos de cumplimiento cooperativo seguidos por otros países pioneros en esta materia. Por tanto, sería recomendable formalizar, por vía legal o reglamentaria, algunas opciones similares a las ya adoptadas en países de nuestro entorno, orientadas a asegurar la certeza jurídica de las posiciones adoptadas por los contribuyentes que han optado por acogerse al modelo de cumplimiento cooperativo. Asimismo, resultaría conveniente extender este marco de relación cooperativa a las PYMEs, como ya lo están empezando a hacer algunos países.

A su vez, en los últimos años se han introducido determinadas medidas para luchar contra el fraude que han impuesto obligaciones desproporcionadas a los contribuyentes, o que han otorgado poderes exorbitantes de control a la Administración tributaria. Como consecuencia de ello, dentro del ámbito académico y profesional existe una creciente preocupación por la proliferación de medidas difícilmente compatibles con nuestros principios constitucionales, e incluso en ocasiones con nuestro Derecho comunitario, como es el caso de las obligaciones de información relativas a los bienes y derechos situados en el extranjero o el de la imprescriptibilidad del derecho a liquidar un impuesto sobre las rentas obtenidas que no fueron objeto de declaración en un determinado plazo.

Finalmente, la entrada en vigor de la nueva Ley de Procedimiento Administrativo ha impuesto a determinados administrados la obligatoriedad de comunicarse con la Administración por medios telemáticos. Sin embargo, un gran número de Administraciones aún no se encuentran preparadas desde el punto de vista tecnológico para que el administrado cumpla con las obligaciones que le impone dicha Ley.

3.2. Propuestas

Se proponen las siguientes medidas para reducir la incertidumbre jurídica y la consiguiente litigiosidad en materia tributaria.

3.2.1. Creación de juzgados y secciones de los tribunales especializados en materia tributaria

Se propone la creación de Juzgados, así como de Secciones dentro de los tribunales de justicia, con competencia exclusiva para la instrucción y enjuiciamiento de asuntos tributarios, con la dotación de medios humanos y materiales suficientes. La formación de estos juzgados y secciones, integrados por profesionales especializados en Derecho tributario, permitiría agilizar la respuesta a los recursos planteados, cuyo número, casuística y complejidad ha sido creciente.

3.2.2. Establecimiento de Acuerdos Previos con la Administración

Se propone introducir, por vía legal o reglamentaria, la posibilidad de solicitar a la Administración su opinión acerca de una posición tributaria concreta, con carácter previo a la presentación de la correspondiente declaración tributaria. La Administración tributaria revisaría el criterio propuesto y los hechos y la documentación aportada por el contribuyente, y sobre la base de la información disponible emitiría una respuesta vinculante *ex ante*. El esquema de funcionamiento de estos acuerdos podría ser similar a los *pre-filing arrangements* adoptados por la normativa norteamericana, o a los *Annual Compliance Arrangements* contemplados por la normativa australiana.

3.2.3. Eliminación de la declaración de bienes en el extranjero y de la imprescriptibilidad de los incrementos no justificados de patrimonio por bienes y derechos en el extranjero no declarados en plazo

Se propone suprimir la obligación de declaración de los bienes y derechos en el extranjero a través de la presentación del modelo 720, al menos respecto de los bienes y derechos situados en otros Estados miembros de la Unión Europea, así como de los situados en aquellas jurisdicciones en las que exista un acuerdo de intercambio de información con España, máxime cuando la Comisión Europea ya ha abierto un procedimiento de infracción contra España por posible vulneración del Derecho Comunitario al tratarse de una medida contra el fraude que resulta desproporcionada.

En cualquier caso, se propone suprimir el precepto previsto en el artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, Ley del IRPF), en virtud del cual se establece un régimen de imprescriptibilidad de las rentas que no

hubieran sido declaradas en el plazo establecido al efecto por la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, Ley General Tributaria), a través de la presentación del modelo 720. Este régimen de imprescriptibilidad, así como las sanciones impuestas como consecuencia de la ausencia de declaración de tales rentas, probablemente resultará contrario al Derecho comunitario. Debe observarse que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (asuntos C-155/08 y 157/08 y asunto C-132/10), ha concluido que no puede ampliarse el plazo de prescripción de forma desproporcionada e injustificada, concluyendo que sólo es admisible una ampliación de plazo que esté relacionada con el tiempo necesario para obtener la información precisa; y en caso de no disponer de indicios, la ampliación del plazo debe ser razonable, sugiriendo el Tribunal a tal efecto un mecanismo aceptable, como lo sería la ampliación del plazo de prescripción.

3.2.4. Reforma del procedimiento sancionador

Se propone, en particular:

- a) Contemplar legalmente la imposibilidad de iniciar nuevos procedimientos sancionadores por sanciones que han sido ya previamente anuladas por los tribunales, de cara a salvaguardar el principio de *non bis in ídem*.
- b) Permitir en la vía contencioso-administrativa el mantenimiento automático de la suspensión de la ejecución de las sanciones previamente recurridas ante los tribunales económico-administrativos sin necesidad de aportar garantías.

3.2.5. Conversión de la vía económico-administrativa en facultativa.

En aras a agilizar la resolución de los procedimientos tributarios, se propone simplificar el procedimiento de reclamaciones en materia tributaria, haciendo que la vía de reclamación ante los tribunales económico-administrativos resulte facultativa. Igualmente resultaría muy conveniente la introducción del arbitraje tributario como medio de resolución de conflictos.

3.2.6. Publicación obligatoria de todas las Resoluciones emitidas por los tribunales económico-administrativos y por el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Se propone establecer la obligación legal de publicar todas las Resoluciones emitidas por nuestros tribunales económico-administrativos. Igualmente, se propone introducir la obligación legal de publicar todas las resoluciones y decisiones adoptadas por el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

3.2.7. Introducción de la exención de las rentas derivadas de la condena en costas a la Administración.

Se propone introducir, en la Ley del IRPF y en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, Ley del Impuesto sobre Sociedades), la exención de la tributación de las rentas obtenidas por los contribuyentes procedentes de la condena en costas a la Administración Tributaria estatal, autonómica o local.

3.2.8. Eliminación de la responsabilidad, solidaria o subsidiaria, por sanciones imputadas al deudor principal

Se propone suprimir los supuestos previstos en la Ley General Tributaria en los que al responsable solidario o subsidiario se le exigen las sanciones impuestas al deudor principal, salvo en el caso de colaboración activa en la realización de la infracción tributaria. La derivación de responsabilidad en estos supuestos resulta contraria a los principios de culpabilidad y de responsabilidad personal propios del Derecho penal, que son exigibles también, con ciertos matices, al Derecho administrativo sancionador, tal y como tiene reiteradamente declarado nuestro Tribunal Constitucional.

3.2.9. Supresión de la retroacción de actuaciones por parte de la Administración en determinadas circunstancias

Se propone suprimir la posibilidad de retroacción de actuaciones, contemplada en el artículo 239.3 de la Ley General Tributaria, en aquellos supuestos en los cuales haya sido la propia Administración la que haya cometido defectos formales en el curso de un procedimiento tributario.

Subsidiariamente, se propone la supresión del precepto previsto en el artículo 150.7 de la Ley General Tributaria para que no resulten exigibles intereses de demora cuando se acuerda la retroacción de actuaciones en un procedimiento tributario, a raíz de un pronunciamiento administrativo o judicial, por haberse producido un defecto formal causante de indefensión. No resulta procedente que la propia Administración resulte beneficiada de sus errores, tal y como ha declarado reiteradamente nuestro Tribunal Supremo.

3.2.10. Introducción de la imposibilidad de iniciar procedimientos sancionadores sobre hechos ya juzgados

Se propone modificar el artículo 250.2, último párrafo de la Ley General Tributaria, que permite que, una vez se absuelva a un contribuyente por un proceso penal por presunto delito fiscal, puede iniciarse un nuevo procedimiento sancionador sobre los mismos hechos. Este precepto supone vulnerar el principio de *non bis in ídem* contemplado en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y

sus Protocolos adicionales, así como la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en esta materia.

Cabe recordar, de acuerdo con el artículo 4 del Protocolo número 7, que *“nadie podrá ser inculgado o sancionado penalmente por un órgano jurisdiccional del mismo Estado, por una infracción de la que ya hubiera sido anteriormente absuelto o condenado en virtud de sentencia definitiva conforme a la ley y al procedimiento penal de ese Estado”*, sin perjuicio de la posibilidad de reabrir el proceso si aparecieran nuevos hechos o evidencias adicionales, o algún vicio esencial en el proceso anterior que pudiera afectar a la sentencia ya dictada.

3.2.11. Reforma del procedimiento de recuperación de ayudas de Estado en el ámbito tributario

En relación con el procedimiento de recuperación de las ayudas de Estado que afectan al ámbito tributario, se propone:

- a) Suprimir el apartado 3 del artículo 260 de la Ley General Tributaria, en virtud del cual todas las disposiciones comprendidas en el Título VII de la Ley resultarán aplicables cuando un órgano interno de la Administración tributaria decida que es procedente la recuperación de las ayudas de Estado, en la medida en que tal decisión podría dejar sin efecto resoluciones en sentido contrario previamente dictadas por otros órganos administrativos y por nuestros tribunales. Este precepto extiende injustificadamente a 10 años el plazo de prescripción para determinar y exigir el pago de la deuda tributaria derivada de una hipotética ayuda contraria al Derecho de la Unión Europea que, en última instancia, podría llegar a ser refrendada por las propias autoridades comunitarias.
- b) Modificar el apartado 2 del artículo 262 de la Ley General Tributaria, en virtud del cual el plazo de prescripción empezará a contarse desde el día siguiente a aquel en que la aplicación de la ayuda de Estado en cumplimiento de la obligación tributaria objeto de regularización hubiese surtido efectos jurídicos conforme a la normativa tributaria. Debe observarse que este precepto resulta contrario a lo previsto al respecto por el Reglamento (UE) nº 549/1999, del Consejo de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE, que resulta de aplicación directa en nuestro ordenamiento, y en el que se establece que el plazo de prescripción para la recuperación de la ayuda se contará a partir de la fecha en que se haya concedido la ayuda ilegal al beneficiario.

3.2.12. Modificación del régimen de notificaciones electrónicas

Se propone modificar el régimen de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos, regulado por el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, en el siguiente sentido:

- a) La imposición de recepción de notificaciones electrónicas a todas las sociedades y comunidades de bienes que carezcan de nacionalidad española podría vulnerar la libertad de establecimiento consagrada por nuestro Derecho comunitario, en el caso de sociedades y comunidades de bienes residentes en otros Estados de la Unión Europea, por lo que debería establecerse con carácter voluntario.
- b) De cara a evitar la contradicción de la norma con este principio, sería preferible que, a la hora de establecer la obligación de practicar notificaciones electrónicas, más que distinguir entre personas físicas y jurídicas se partiera de criterios objetivos (cifra de negocios, número de empleados u otros similares), en línea con lo sugerido por el propio Consejo de Estado en su dictamen nº 1815/2010, de 30 de septiembre, sobre el proyecto de reglamento que posteriormente se convirtió en el Real Decreto 1363/2010.

3.2.13. Introducción de un régimen de impugnación de medidas cautelares

Dados los importantes efectos que cualquier medida cautelar puede producir en la esfera patrimonial de un obligado tributario, y de cara a evitar situaciones de indefensión y a salvaguardar la tutela judicial efectiva, se propone:

- a) Introducir en la Ley General Tributaria un régimen de impugnación específico y abreviado de las medidas cautelares de aseguramiento de prueba y de aseguramiento del crédito tributario.
- b) Introducir en la Ley General Tributaria la posibilidad de solicitar la suspensión de la ejecución de la medida cautelar impugnada por el Tribunal que conozca de la impugnación.

3.2.14. Introducción del IVA de los honorarios de abogados y procuradores en las tasaciones de costas

Se propone introducir, en la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, la previsión recogida en el artículo 243.2 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, que incluye, en los honorarios de abogados y procuradores por las tasaciones de costas, el importe del IVA correspondiente, de cara a evitar situaciones litigiosas en este sentido frente a nuestros tribunales contencioso-administrativos.

En paralelo debería introducirse en la normativa tributaria un precepto que evitara supuestos de enriquecimiento injusto como consecuencia de la aplicación de dicha disposición.

3.2.15. Limitar la publicación de los listados de deudores tributarios morosos a los casos en que exista condena penal firme

La publicación de las listas de deudores tributarios contemplada por el artículo 95 bis de la Ley General Tributaria, tal y como está configurada, resulta arbitraria y desproporcionada, en la medida en que el fin perseguido contra el fraude fiscal no puede llevar a recriminar públicamente conductas de mero impago de tributos, prevaleciendo esto sobre los derechos fundamentales a la intimidad y a la protección de los datos de carácter personal, entre los que se engloban el “derecho al olvido”.

Se propone, en consecuencia, limitar la medida a los grandes defraudadores y, en todo caso, a los supuestos en los que existiese una Sentencia de lo Contencioso-Administrativo o Penal firme, en línea con lo sugerido por el propio Consejo General del Poder Judicial en su Dictamen de 30 de septiembre de 2014.

3.2.16. Imposibilidad de liquidar impuestos adicionales por la amnistía fiscal de 2012.

La liquidación de impuestos adicionales a los contribuyentes que, de acuerdo con los criterios por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a través de la Dirección General de Tributos, presentaron la declaración tributaria especial por bienes y derechos ocultos, a través del modelo 750, constituiría una norma con carácter retroactivo, probablemente inconstitucional, que dañaría gravemente el principio de seguridad jurídica, pues afectaría a ejercicios prescritos.

Por tanto, creemos que deberían evitarse modificaciones normativas que, de forma directa o indirecta, dieran lugar a liquidaciones de impuestos adicionales, como consecuencia de la presentación de la declaración tributaria especial, que fue realizada en el año 2012.

3.2.17. Dotar de seguridad jurídica a los administrados en la aplicación de la nueva Ley de Procedimiento Administrativo.

Se propone establecer las medidas necesarias para que el incumplimiento de la Ley de Procedimiento Administrativo derivado de la falta de adecuación de las diferentes Administraciones Públicas a los procedimientos telemáticos, carezca de consecuencias para los administrados.

4. Medidas propuestas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

4.1. Antecedentes

El modelo vigente de tarifas del IRPF se instrumenta a nivel estatal a través de una escala progresiva de 5 tramos, con un tipo marginal máximo estatal del 22,50% para rentas superiores a 60.000€.

El tipo de gravamen efectivo depende de la normativa aprobada por cada Comunidad Autónoma. Para el año 2016 los tipos máximos a nivel autonómico se sitúan entre el 21% de Madrid (resulta en un agregado del 43,5%), el 21,50% de Castilla y León (agregado del 44%), y el 25,5% de Andalucía, Asturias, Cantabria, Cataluña y La Rioja (agregado del 48%). En el País Vasco el tipo máximo llega hasta el 49%, y en Navarra hasta el 52%. Por su parte, los tipos mínimos agregados para 2016 se sitúan entre el 19% (Baleares, Canarias, Madrid, entre otras) y el 21,5% (Cataluña).

La Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario (Comisión Lagares) propuso en su Informe de 2014 una reducción de las tarifas del IRPF, ajustada a las posibilidades que concedieran los objetivos de consolidación presupuestaria. Los antecedentes históricos (Comisiones para las reformas de 1998 y 2002) también fueron en esa línea, planteando que el tipo marginal máximo no superara el 50% (reforma de 1998), o se situara en el 45% (2002). Lo mismo sucedió con los tramos de la escala, que la Comisión Lagares proponía reducir a cuatro.

Esta Comisión propuso que el tipo nominal mínimo se redujera del 24,75% al 19-20%, y el nominal máximo (incluidos tipos autonómicos) no superara en ningún caso el 50%, aproximándose al tipo máximo de los países con tipos más altos de la Unión Monetaria (43,7% en 2014). En lo que respecta a la base liquidable del ahorro, la Comisión propuso que el tipo nominal se situara en el entorno del tipo mínimo de la escala progresiva del Impuesto propuesto por la Comisión (19%).

Los objetivos de la Comisión, siguiendo a los países de nuestro entorno, parecen haberse cumplido en materia de tipos mínimos de la escala progresiva (actualmente en el entorno del 19% en la mayoría de Comunidades Autónomas) y, en menor medida, en materia de tipos de gravamen del ahorro (tipo mínimo del 19%). Sin embargo, es en materia de tipos máximos donde existe una acusada desviación con los niveles de tributación existentes en los países de nuestro entorno.

En cualquier caso, resulta fundamental a la hora de fijar las tarifas máximas del IRPF tener en cuenta el principio de no confiscatoriedad previsto en el artículo 31.1 de la Constitución, según el cual *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su*

capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”

Este principio de no confiscatoriedad ha sido objeto de definición e interpretación por parte del Tribunal Constitucional y la doctrina, y *“obliga a no agotar la riqueza imponible - sustrato, base o exigencia de toda imposición - so pretexto del deber de contribuir», y este efecto sólo se produciría «si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución.”*

Existen algunos ejemplos de elementos configuradores del tributo que pueden entrar en colisión con este principio, a saber:

- a) Tipos de gravamen marginales superiores al 50%.
- b) Supresión de los coeficientes de actualización del valor de adquisición en la transmisión de bienes inmuebles, que podría conducir a gravar una ganancia patrimonial ficticia.
- c) Los supuestos de tributación simultánea por una misma operación y, en particular:
 - La tributación conjunta por el IRPF y el Impuesto sobre el Patrimonio. La tributación conjunta por el IRPF y por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
 - La tributación de las donaciones por IRPF en el donante (como mínimo el 19% sobre plusvalía) y por Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el beneficiario (tipo marginal en la donación que puede llegar en alguna Comunidad Autónoma hasta el 81,6%), lo que conduce a una obligación tributaria conjunta superior al 100% del valor del activo.

Respecto a la tributación conjunta IRPF-Impuesto sobre el Patrimonio, el propio límite conjunto de cuotas constituye un evidente ejemplo del quebrantamiento del principio de no confiscatoriedad. En efecto, el objetivo es limitar la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio para evitar que el contribuyente tenga que liquidar parte de su patrimonio para pagarlo, puesto que en ese caso el Impuesto sobre el Patrimonio dejaría de ser un impuesto complementario, para pasar a ser confiscatorio; en otras palabras, en términos de salvaguardar el principio de no confiscatoriedad se busca que el Impuesto sobre el Patrimonio se pueda pagar con la renta obtenida por el contribuyente.

Ahora bien, este objetivo puede entenderse distorsionado a la vista de los siguientes elementos configuradores de la limitación:

- a) En primer lugar, es discutible el importe cuantitativo del límite, teniendo en cuenta que con el 40% de renta del IRPF remanente, el contribuyente tiene que hacer frente al resto de las cargas fiscales y sociales, así como a sus inversiones, gastos y consumos.
- b) La inoperatividad del límite conjunto en la cuota íntegra de patrimonio correspondiente a los bienes patrimoniales no susceptibles de producir rendimientos. Esto supone correlativamente que exista un impuesto mínimo sobre los elementos patrimoniales improductivos que integran el patrimonio neto del contribuyente (cuya cuota íntegra no es susceptible de reducción).
- c) La existencia de una limitación a la reducción (si la suma de ambas cuotas íntegras supera el límite del 60% de la base imponible del IRPF, la reducción se realizará en la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio, pero sin que dicha reducción pueda suponer más de un 80% de la misma) supone en la práctica un impuesto mínimo ineludible del 20% de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio. Este impuesto mínimo dota al Impuesto sobre el Patrimonio de una capacidad contributiva no vinculada al IRPF, que puede derivar en confiscatoriedad.

Adjuntamos algunos ejemplos de tributación efectiva y aplicación del límite conjunto de cuotas IRPF-IP en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía (tipos marginales vigentes en 2015) para un contribuyente con rentas exclusivamente procedentes del trabajo o de actividades económicas (tres ejemplos con 400.000€, 200.000€ y 100.000€) y un patrimonio neto de 15 millones de euros, en los que se observa que el coste fiscal conjunto IRPF-IP supera en todos los casos el 50% de la rentas del periodo, llegando en el caso de tramo de renta inferior a absorber el coste fiscal a la totalidad de renta obtenida:

RENTAS DEL TRABAJO / ACTIVIDAD EMPRESARIAL (BI)	400.000,00	200.000,00	100.000,00
CUOTA DEL IRPF 2015	179.257,81	83.257,81	35.657,81
Tipo efectivo de gravamen IRPF	44,81%	41,63%	35,66%
BASE IMPONIBLE DE IMPUESTO SOBRE PATRIMONIO	15.000.000,00	15.000.000,00	15.000.000,00
CUOTA DEL IP PREVIA 2015	331.444,05	331.444,05	331.444,05
Reducción por limitación 60% BI IRPF (máx. 80%)	-265.155,24	-265.155,24	-265.155,24
CUOTA DEL IP REDUCIDA 2015	66.288,81	66.288,81	66.288,81
Tipo efectivo de gravamen IP	0,44%	0,44%	0,44%
TOTAL CUOTAS A PAGAR IRPF + IP	245.546,62	149.546,62	101.946,62
Tipo efectivo de gravamen total (s/rentas)	61,39%	74,77%	101,95%

4.2. Propuestas

A los efectos de salvaguardar el principio de no confiscatoriedad, consagrado en nuestra Constitución, se propone:

4.2.1. Limitación de las tarifas del IRPF

Establecer en la normativa de IRPF que el límite máximo de tributación no podrá exceder en ningún caso del 50% (teniendo cuenta las tarifas estatales y las tarifas de las correspondientes comunidades autónomas).

4.2.2. Coeficientes de actualización de valor

Restablecer los coeficientes de actualización del valor de adquisición en la transmisión de bienes inmuebles o, en su caso, contemplar la introducción de medidas alternativas orientadas a evitar la tributación de plusvalías nominales, no reales.

4.2.3. Límite conjunto IRPF-Impuesto sobre el Patrimonio

En caso de que no prospere la propuesta incluida en el epígrafe 8.1 de eliminación del Impuesto sobre el Patrimonio, se propone modificar el límite de tributación conjunta por el IRPF y el Impuesto sobre el Patrimonio, para evitar que se produzcan situaciones confiscatorias.

4.2.4. Deducibilidad del Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos

Permitir la deducción de la cuota del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de la cuota a pagar por IRPF.

4.2.5. Imputación de rentas inmobiliarias

Modificar el modo de cuantificación en el IRPF de la imputación de rentas inmobiliarias que en el último año ha dado lugar a un incremento desproporcionado del importe sometido a gravamen, permitiendo que el importe de la renta imputada aumente el valor de adquisición fiscal del inmueble en el cálculo de la ganancia patrimonial derivada de futuras ventas.

5. Medidas propuestas en el Impuesto sobre Sociedades

5.1. Antecedentes

A través de las sucesivas reformas de los pagos fraccionados determinadas empresas están siendo utilizadas como medio de financiación gratuita para cubrir las necesidades de tesorería del Estado. El establecimiento de pagos fraccionados incrementados que no se ajustan a los tipos efectivos finales del Impuesto, así como de pagos fraccionados mínimos que obligan a las empresas a ingresar con antelación importes muy alejados de la tributación final, supone un importante obstáculo a la actividad de las empresas, interfiriendo en sus capacidades económicas para afrontar nuevas inversiones y obligándolas, en algunos casos, a tener que financiarse externamente, con las dificultades y los costes que ello conlleva.

Por otra parte, el Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades (Libro Blanco) publicado en el año 1994, que sentó las bases de la vigente normativa del Impuesto sobre Sociedades, concluyó que la base imponible del Impuesto sobre Sociedades debía determinarse fundamentalmente partiendo del resultado contable, como mejor indicativo de la generación de riqueza, y de unos ajustes extracontables “claros, precisos y limitados”. Desde entonces se han introducido numerosas modificaciones en este Impuesto que han alejado progresivamente a la base imponible del resultado contable. Las reformas introducidas en los últimos años como consecuencia de la crisis económica, orientadas a ensanchar la base imponible del Impuesto, a través de medidas tales como la no deducibilidad de los gastos financieros y de los deterioros, resultan difícilmente conciliables con el principio de capacidad económica. Por tanto, no debería ahondarse en medidas orientadas a ensanchar aún más las bases imponibles del Impuesto sobre Sociedades, pues pueden llegar a ser confiscatorias y entrar en colisión con principios constitucionales básicos. Asimismo, este tipo de medidas podrían incentivar la localización de actividades fuera de España, así como la acumulación de reservas y beneficios en sociedades extranjeras participadas por sociedades españolas, lo que en última instancia podría tener un efecto perjudicial en nuestra balanza de pagos y en nuestro crecimiento económico.

Otro aspecto a tener en cuenta es que, en los últimos meses, alguna formación política ha propuesto la eliminación de la exención de las plusvalías en el Impuesto sobre Sociedades por transmisión de participaciones de, al menos un 5% del capital, en sociedades españolas. En este sentido, debe observarse que esta exención fue introducida por la Ley del Impuesto sobre Sociedades con objeto de homogeneizar este régimen de exención con el previsto para la transmisión de sociedades no residentes en España, y dar así cumplimiento a las exigencias comunitarias y, en particular, al mandato contenido en el Dictamen motivado de la Comisión Europea número 2010/4111, que concluyó acerca de la inadecuada configuración del régimen de corrección de la doble imposición vigente bajo la ley anterior. No parece, pues, conveniente eliminar este régimen de eliminación de la doble imposición, que se encuentra, por otra parte, alineado con los actuales estándares internacionales.

Cualquier reforma del impuesto debe tener como objetivo fomentar la competitividad de las empresas españolas; por ello, resulta conveniente establecer medidas tributarias orientadas a atraer capitales extranjeros que, a su vez, resulten compatibles con los nuevos estándares internacionales. Por tal motivo, tal y como la AEDAF ya ha venido apuntando en los últimos años, creemos necesario mantener el régimen especial de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros con el objeto de contribuir a un entorno favorable a la inversión y no perder competitividad con respecto a los regímenes de sociedades holding contemplados en otros países de nuestro entorno. Con independencia de ello, también creemos que sería el momento adecuado para redefinir algunos preceptos de nuestro régimen de sociedades holding, con objeto de adaptarlo a algunos conceptos contemplados en las acciones de BEPS (como el *enfoque del nexo*, o los nuevos *tests de sustancia* o *anti-treaty shopping*) y atraer inversión productiva a nuestro país con un cierto carácter de permanencia.

Por otra parte, resultaría recomendable alinear al régimen de transparencia fiscal internacional contemplado en el artículo 100 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades con el enfoque de “categoría de rentas” contemplado en la Directiva (UE) 2016/1164, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

Las recientes propuestas del Plan de Acción sobre BEPS han sido reflejadas en nuestra normativa de un modo incompleto. En efecto, la norma española ya contempla determinadas limitaciones sobre la deducibilidad de los gastos financieros derivados de deudas intra-grupo destinadas a la realización de ciertas operaciones efectuadas en el seno de un grupo mercantil, o de deuda con terceros en supuestos de incorporación posterior a un grupo fiscal o fusión, así como una limitación general en la deducibilidad de gastos financieros. Esta segunda dispone, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2012, que los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio, siendo en todo caso deducibles aquellos gastos financieros netos que no excedan de un millón de euros y pudiendo la entidad deducirse en los años inmediatos y sucesivos (sin límite temporal) el exceso de gastos financieros que no haya resultado deducible. La Acción 4 de BEPS pretende evitar la erosión de bases imponibles a través de los gastos financieros derivados del endeudamiento excesivo, proponiendo una medida limitadora de gastos financieros equivalente al 30% del EBITDA, similar a la limitación prevista por la norma española, si bien propone, como mejor práctica:

- a) Autorizar una deducción superior, siempre que no exceda de los 3 millones de euros o incluso la deducibilidad total si el contribuyente no forma parte de ningún grupo consolidado.
- b) En el caso de contribuyentes pertenecientes a grupos de sociedades, los distintos Estados Miembros pueden:
 - Introducir la denominada “cláusula de escape”, en virtud de la cual los contribuyentes podrán deducir íntegramente los gastos financieros incurridos si pueden demostrar que la ratio entre sus fondos propios y el total de activos no es inferior en más de un 2% a la ratio equivalente del grupo.
 - Deducir los costes de endeudamiento excedentarios hasta un máximo resultante de multiplicar la ratio de costes de endeudamiento del grupo frente a terceros entre EBITDA del grupo, por el EBITDA del sujeto pasivo.
- c) Asimismo, para cualquier tipo de contribuyente, los Estados Miembros pueden:
 - Excluir los préstamos utilizados para financiar proyectos de infraestructura pública a largo plazo cuando tanto el promotor del proyecto, como los costes de endeudamiento, los activos y la renta estén en la UE.

- Excluir de esta regla a las entidades financieras.

Otro aspecto que preocupa a la AEDAF es que, desde 1995, la normativa del Impuesto sobre Sociedades ha permitido la deducción como gasto de los intereses de demora, incluso cuando se derivan de actuaciones de la Administración tributaria. De hecho, hasta fechas recientes, el criterio administrativo ha sido reiteradamente favorable a la deducibilidad de los intereses con carácter general. Sin embargo, este pacífico panorama se ha quebrado tras los pronunciamientos de algunos órganos administrativos que han modificado su tradicional criterio favorable a la deducibilidad de los intereses de demora. A la luz de la incertidumbre generada, la Dirección General de Tributos (DGT) ha fijado doctrina favorable a la deducibilidad de los intereses de demora, al menos al amparo de la vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades. Aunque la DGT ha evitado pronunciarse sobre la deducibilidad en el marco de la normativa anterior (período 1996-2014), sus razonamientos son plenamente aplicables a ese período, pues entre la vigente y la anterior normativa se da una completa identidad de razón, tal y como la AEDAF ya señaló en el Documento que fue elaborado en abril de este año. Si la Agencia Tributaria mantiene su criterio de no deducibilidad de los intereses de demora hasta la entrada en vigor de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, se provocará previsiblemente una elevada litigiosidad, por la expectativa de que los Tribunales acepten finalmente la deducción de los intereses de demora y por las dificultades que aparecerán para imputar temporalmente los intereses de un ejercicio a otro.

Respecto de los incentivos fiscales del impuesto, actualmente, la Ley del Impuesto sobre Sociedades tan sólo contempla deducciones por creación de empleo para determinados supuestos: contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores y trabajadores con discapacidad. La Ley tampoco contempla deducciones por formación de los trabajadores.

Dado que el nivel de desempleo en nuestro país sigue estando en niveles muy elevados, creemos que la introducción de incentivos fiscales adicionales a la creación de empleo debería ser considerada. De igual modo, de cara a aumentar los niveles de productividad y competitividad de nuestro país, debería fomentarse la inversión en capital humano, a través de la re-introducción de deducciones por actividades de formación realizadas por las empresas.

La normativa del Impuesto sobre Sociedades tampoco permite actualmente la deducibilidad de las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible, o las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, y en los valores representativos de deuda. La imposibilidad de deducir fiscalmente estos deterioros resulta difícilmente justificable y conciliable con el principio constitucional de capacidad económica, por lo que AEDAF cree que debe rectificarse este criterio.

Otro aspecto que está mermando la competitividad de las empresas tiene su origen en que, como consecuencia de la grave crisis económica padecida por nuestro país desde el año 2008,

se introdujeron determinadas medidas excepcionales poco respetuosas con el principio constitucional de capacidad económica, con una finalidad exclusivamente recaudatoria. Así, el Real Decreto-ley 9/2011, de 19 de agosto, de medidas para la mejora de la calidad y cohesión del sistema nacional de salud, de contribución a la consolidación fiscal, y de elevación del importe máximo de los avales del Estado para 2011, introdujo por primera vez una limitación en la compensación de las bases imponibles negativas de aplicación a los períodos impositivos que se iniciaran dentro de los años 2011, 2012 y 2013. Esta limitación fue extendida, posteriormente, por el Real Decreto 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad. Posteriormente, la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, extendió los efectos de la limitación también a los períodos impositivos iniciados en los años 2014 y 2015. La actual Ley del Impuesto sobre Sociedades ha fijado, con carácter definitivo, una limitación en la compensación de las bases imponibles negativas de cada ejercicio equivalente al 70% de las bases imponibles negativas acreditadas. De esta forma, una medida que pretendía ser transitoria, con objeto de paliar una situación de déficit público extraordinaria, se ha convertido en una medida definitiva, sin excesiva justificación. Por otra parte, la Ley del Impuesto sobre Sociedades sólo permite la compensación de bases imponibles negativas con los beneficios obtenidos por una entidad en ejercicios anteriores, pero no con los beneficios obtenidos en ejercicios previos al de acreditación de la base imponible negativa.

En relación a las empresas con establecimientos permanentes en el extranjero, la Ley 16/2013 introdujo la imposibilidad de deducir las pérdidas sufridas en el exterior por dichos establecimientos permanentes, excepto en el caso de transmisión del mismo o cese de actividad. Asimismo, la Ley introdujo la imposibilidad de deducir las rentas negativas obtenidas por empresas miembros de una Unión Temporal de Empresas que operasen en el extranjero, salvo en el supuesto de transmisión de la participación en la Unión, o extinción de la misma. Este tipo de medidas también está dañando la competitividad de este tipo de empresas, que debe ser restablecida.

También merece especial atención la regulación de las operaciones vinculadas. Actualmente, la normativa sobre operaciones vinculadas obliga a valorar a mercado todas las operaciones intra-grupo, con independencia de que se produzca una menor tributación en el conjunto de las partes como consecuencia de una diferencia de valoración a mercado. La aplicación de esta normativa exige un notable esfuerzo de documentación a las partes involucradas y da lugar a crecientes conflictos con la Administración tributaria cuando los criterios de valoración seguidos en determinadas comprobaciones de la sociedad difieren de los seguidos en otras comprobaciones tributarias de partes vinculadas. Por otra parte, del Plan de Acción sobre BEPS se deduce que, en el entorno actual, la Administración tributaria debe poner el foco en la posible erosión de bases imponibles negativas derivadas de operaciones vinculadas transnacionales, y no en operaciones intra-grupo domésticas.

Por otra parte, la Ley del Impuesto sobre Sociedades limita la deducibilidad de los gastos por atenciones a clientes o proveedores en el 1% de la cifra de negocios del período impositivo.

Dado que tales gastos pueden estar correlacionados con el desarrollo de la actividad empresarial no parece justificada tal limitación.

A su vez, la ley del Impuesto sobre Sociedades contempla en su artículo 23 un régimen de reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles (*patent box*). De cara a estimular la actividad investigadora en nuestro país, y lograr los objetivos de aumento de gasto por I+D+i previstos para los próximos años, sería recomendable que este régimen fiscal resultara, al menos, tan competitivo como el que existe en otros países de la OCDE.

5.2. Propuestas

5.2.1. Aproximación de los pagos fraccionados al importe final de cuota

Se propone la eliminación, tanto de los pagos fraccionados incrementados como de los pagos fraccionados mínimos, pues detraen recursos necesarios para la actividad de las empresas y pueden provocar graves efectos en la economía española.

5.2.2. Aproximación de la base imponible al resultado contable

Deberían desestimarse medidas adicionales orientadas a ensanchar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Por el contrario, a medida que los objetivos de consolidación presupuestaria lo permitieran, deberían progresivamente eliminarse las medidas normativas introducidas en nuestro impuesto que lo hacen en ocasiones difícilmente compatible con el principio de capacidad económica, y que alejan la base imponible del resultado contable como principal magnitud financiera indicadora de riqueza.

5.2.3. Mantenimiento de la exención de plusvalías por transmisión de participaciones

No consideramos recomendable eliminar la exención de las plusvalías en el Impuesto sobre Sociedades por la transmisión de participaciones en entidades residentes en España, en la medida en que constituye un régimen de exención moderno y compatible con las libertades comunitarias y cuya finalidad es evitar la doble imposición. Ya existen normas como las de Transparencia Fiscal Internacional que permiten atraer a España la tributación de determinadas rentas de entidades que están soportando una baja tributación efectiva.

5.2.4. Introducción de incentivos fiscales orientados a la atracción de capitales extranjeros

Con el mencionado objetivo, se propone la introducción de las siguientes medidas:

- a) Redefinir el régimen especial de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros, con objeto de adaptarlo a algunos conceptos contemplados en las acciones de

BEPS y, a su vez, definir un régimen atractivo para la inversión extranjera productiva en España.

- b) Excluir la aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional cuando la sociedad extranjera controlada lleve a cabo una actividad económica de importancia basada en una plantilla, un equipamiento, bienes o instalaciones. La aplicación generalizada de este enfoque para Estados miembros de la Unión Europea y para países terceros con intercambio de información con España preservaría nuestra competitividad fiscal y contribuiría a una mayor seguridad jurídica en la aplicación del régimen.

5.2.5. Deducibilidad de los gastos financieros.

Por los motivos anteriormente expuestos se propone:

- a) Incluir una “cláusula de escape” al límite de deducibilidad de los gastos financieros, en función de las ratios de endeudamiento medio del grupo, en línea con las propuestas europeas.
- b) Introducir una excepción a la limitación a la deducibilidad de gastos financieros para el sector financiero y para sectores de actividad involucrados en la gestión de infraestructuras públicas, o para otros sectores que, por la naturaleza de su actividad, estén en condiciones de recibir financiación de proyectos por importes comparativamente muy superiores a los otorgados con carácter general en el mercado.
- c) Aumentar a 3 millones de euros el límite de los gastos financieros que serían deducibles fiscalmente en cualquier caso.
- d) Eliminar la limitación de la deducibilidad de los gastos financieros para sociedades que no pertenezcan a un grupo consolidado.

5.2.6. Deducibilidad de los intereses de demora

Se propone aclarar en la Ley del Impuesto sobre Sociedades que los intereses de demora serán deducibles en la base imponible del Impuesto, cualquiera que sea su origen.

5.2.7. Establecimiento de incentivos para creación de empleo y por inversión en capital humano

Se propone extender la actual deducción por creación de empleo a todo tipo de trabajadores y empresas, e introducir igualmente en el Impuesto una deducción por gastos de formación de personal cualificado.

5.2.8. Introducción de la deducibilidad fiscal de los deterioros de activos.

Se propone reintroducir la deducibilidad fiscal de los deterioros de activos, siempre que tales deterioros estén debidamente justificados.

5.2.9. Eliminación de los límites a la compensación de bases imponibles negativas

Se propone eliminar la actual limitación a la compensación de bases imponibles negativas. Asimismo, se propone que las bases imponibles negativas puedan ser compensadas con beneficios obtenidos en ejercicios anteriores (*carry back*), de la misma forma que se prevé en países de nuestro entorno.

5.2.10. Eliminación de las limitaciones a la deducibilidad de las pérdidas de establecimientos permanentes y de UTEs extranjeras

Se propone suprimir la limitación temporal a la deducibilidad de pérdidas de establecimientos permanentes y UTEs extranjeras o, al menos, restringirla a las pérdidas obtenidas por establecimientos y UTEs ubicados fuera del territorio de la Unión Europea, de cara a evitar una posible vulneración del principio de libertad de establecimiento consagrado en los tratados comunitarios fundacionales.

5.2.11. Reforma de la normativa sobre operaciones vinculadas

Se propone modificar la normativa sobre operaciones vinculadas, de forma que la Administración tributaria sólo pueda realizar ajustes al contribuyente cuando, de forma acreditada, la operación vinculada realizada dé lugar a una menor tributación o a un diferimiento de tributación como consecuencia de su ausencia de valoración a precios de mercado. Tal modificación normativa no dejaría de ser una mera explicitación del principio de regularización íntegra de las obligaciones tributarias.

También se propone restringir las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas a las operaciones transnacionales, eliminándolas en las operaciones domésticas.

5.2.12. Supresión de la limitación a la deducibilidad de los gastos por atenciones a clientes

Se propone suprimir la limitación a la deducibilidad de los gastos de atenciones a clientes.

5.2.13. Ampliación del régimen fiscal de “patent box”

Se propone potenciar este incentivo fiscal a través de la introducción de las siguientes modificaciones:

- a. Permitir la aplicación del incentivo fiscal en los supuestos en que el *know-how* desarrollado sea utilizado por la propia empresa desarrolladora de las actividades de I+D+i, sin necesidad de que el derecho de uso o de explotación del *know-how* sea cedido a terceros.
- b. Extender la aplicación de este incentivo fiscal al software avanzado que sea objeto de desarrollo.

6. Medidas propuestas en el Impuesto sobre el Valor Añadido

6.1. Antecedentes

Desde hace algunos años se ha venido verificando un cierto des-alineamiento entre la normativa española del Impuesto sobre el Valor Añadido y las correspondientes Directivas y jurisprudencia comunitarias en materia de IVA. Asimismo, algunos preceptos relativos al IVA y a la tributación indirecta (en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados) han dado lugar a situaciones poco equitativas, ineficientes o poco favorables para fomentar la competitividad de las empresas españolas.

6.2. Propuestas

Seguidamente se sugieren algunas propuestas de modificación normativa, algunas de las cuales han sido apuntadas por la propia Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario español, en su informe elaborado en febrero de 2014.

6.2.1. Reconfiguración del régimen de grupos de IVA.

En relación con el nivel avanzado de este régimen, se propone reconfigurar a las diferentes entidades que integran el grupo como un sujeto pasivo único, lo que permitiría mejorar técnicamente el derecho a la deducción del IVA soportado por estos grupos y evitar la introducción de procedimientos de gestión complejos orientados a cuantificar la base imponible de las operaciones intra-grupo.

6.2.2. Modificación de aspectos relativos a las operaciones inmobiliarias.

En relación con las operaciones inmobiliarias, se propone redefinir la condición de empresario o profesional como consecuencia de la intervención en procesos urbanísticos ligada a la verdadera intención acreditada de intervenir en tales procesos, conectar el concepto de segunda entrega de edificaciones (exentas de IVA) a las transmisiones de edificaciones posteriores a su primera ocupación y suprimir el requisito para la renuncia a la exención en las segundas entregas de edificaciones

que exige que el adquirente tenga derecho a la deducción total o parcial del IVA soportado.

6.2.3. Tributación de las operaciones con valores.

Se propone redefinir el artículo 314 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio para que las transmisiones de valores de sociedades inmobiliarias queden sujetas a TPO sólo en aquellos supuestos en los cuales la transmisión de los correspondientes inmuebles quedaría sujeta a TPO y no al IVA, con objeto de alinear esta norma anti-abuso con su verdadera finalidad elusiva.

6.2.4. Nuevas formas de explotación inmobiliaria.

Se propone regular expresamente la sujeción al IVA, así como a los correspondientes impuestos indirectos, de las nuevas formas de explotación inmobiliaria que han venido surgiendo en los últimos años, como consecuencia de la expansión de internet y de las diversas fórmulas de economía colaborativa.

6.2.5. Inmuebles incluidos en transmisiones de unidades económicas autónomas.

Se propone eliminar la sujeción a TPO de las transmisiones de inmuebles incluidos en transmisiones de unidades económicas autónomas que resulten excluidas de su sujeción a IVA, que constituye un anacronismo cuando en las diferentes modalidades de reestructuración se eximen de cualquier tipo de imposición.

6.2.6. Modificación de la base imponible por impago

Se propone redefinir los criterios para la modificación de la base imponible en supuestos de cuotas incobrables, con objeto de conciliar este precepto con el objetivo de neutralidad tributaria que preside este impuesto. En particular, se propone la revisión del plazo que debe transcurrir desde el impago para poder proceder a la modificación de la base imponible y suprimir los requisitos que imposibilitan o dificultan injustificadamente la modificación de la base imponible (tales como plazos o importes mínimos, exigencia de reclamaciones judiciales o de certificados de existencia del crédito frente a Administraciones Públicas o emisión de facturas rectificativas).

6.2.7. Repercusión del impuesto.

Se propone adecuar el plazo de un año previsto por la norma para repercutir el impuesto al plazo del cual dispone la Administración para la regularización de lo actuado por el contribuyente, así como revisar el procedimiento de regularización de las cuotas soportadas de manera indebida, al objeto de asegurar la regularización

íntegra de la situación tributaria del contribuyente y evitar situaciones de enriquecimiento injusto.

6.2.8. Derecho a la deducción

Con objeto de adaptar el derecho a la deducción del IVA soportado a la normativa comunitaria, se propone explicitar en la norma que la no sujeción al impuesto contemplada por el artículo 7.1.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA), para las operaciones de reestructuración no limita, per se, el derecho a la deducción del IVA, incorporar a la Ley del IVA lo dispuesto por los artículos 168 y 168bis de la Directiva reguladora del Impuesto en relación con la posible deducción de IVA en caso de afectación parcial a la actividad, flexibilizar las obligaciones formales exigidas para deducir el IVA soportado, en línea con lo previsto por la jurisprudencia nacional y comunitaria, sustituir el porcentaje de “prorrata general” por un sistema de deducción según criterios de afectación real, tal y como prevé el artículo 173 de la Directiva, establecer expresamente en la norma española los criterios establecidos por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su Sentencia de 29 de abril de 2004, asunto C-77/01, para la consideración de las operaciones financieras como accesorias o no habituales, establecer el régimen de “prorrata especial” como el aplicable en todo caso por defecto y revisar el régimen correspondiente a la rectificación de deducciones y, en particular, extendiendo el plazo de un año a que se refiere el artículo 114.Dos.1º de la Ley del IVA.

También se propone que se permita, como ocurre en otros países de la Unión Europea, la renuncia a la exención en las operaciones financieras y de seguros cuyos destinatarios sean empresarios o profesionales.

6.2.9. Devoluciones para sujetos no establecidos.

Se propone eliminar el requisito de existencia de “reciprocidad de trato” a la hora de devolver el IVA soportado a los sujetos no establecidos, en la medida en que esta obligación encarece las adquisiciones o importaciones por parte de comerciantes o profesionales no establecidos de bienes y servicios procedentes del territorio de aplicación del IVA.

7. Tributación del Patrimonio y de la empresa familiar

7.1. Impuesto sobre el Patrimonio

7.1.1. Antecedentes

La existencia de impuestos patrimoniales (y en particular el Impuesto sobre el Patrimonio) ha sido históricamente discutida por el hecho de que, al encontrarse ya

gravada la obtención de renta, el gravamen sobre el patrimonio podría dar lugar a una doble imposición. Asimismo, debe tenerse en cuenta que la propiedad de determinados bienes, como los inmuebles, ya cuenta con un significativo gravamen anual en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. De hecho, los países más avanzados cuentan con pocos defensores de esta figura, siendo minoría los países dentro de la OCDE (más aún dentro de la Unión Europea) que mantienen vigente un Impuesto sobre el Patrimonio de las personas físicas.

El peso recaudatorio del Impuesto sobre el Patrimonio es muy poco relevante y, sin embargo, tiene un impacto económico negativo sobre el ahorro y la conducta económica de los individuos, quienes incluso llegan a plantearse cambios de residencia fiscal efectiva a otras jurisdicciones, con el consiguiente perjuicio recaudatorio que ello supone respecto a otras figuras impositivas. Por ello, no parece que el Impuesto sobre el Patrimonio resulte el instrumento más adecuado para conseguir el que “a priori” sería su principal objetivo: una mejor distribución de la riqueza. Para su consecución, podrían concentrarse las medidas correspondientes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que podría contribuir a redistribuir la riqueza de forma más eficaz.

Por último, la actual configuración del Impuesto como cedido (con amplias competencias) a las Comunidades Autónomas ha generado una notable inequidad horizontal por las diferencias existentes entre ellas.

Existen, en suma, varias consideraciones que justificarían la supresión de esta figura impositiva, tanto a nivel estatal como autonómico.

7.1.2. Propuestas

Se propone eliminar el Impuesto sobre el Patrimonio, por las razones anteriormente expuestas, y mantener la obligación de declaración del Impuesto sobre el Patrimonio a efectos exclusivamente censales y de control.

En el caso de que se opte por mantener el Impuesto sobre el Patrimonio, se propone, subsidiariamente, la adopción de las siguientes medidas:

1. Armonización de la normativa del Impuesto

Se propone armonizar la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio a través de una Ley estatal que defina claramente los elementos esenciales del impuesto (y, en particular, los tipos aplicables), a aplicar por todas las Comunidades Autónomas, con objeto de evitar situaciones inequitativas dentro del territorio nacional, que no se compatibilizan bien con el principio de igualdad.

2. Patrimonio de la empresa familiar

La exención del 100% de los activos afectos a una actividad económica o de las participaciones en entidades que cumplan determinados requisitos (artículo 4. Ocho

de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio) ha contribuido muy positivamente a mantener la estabilidad de la empresa familiar en nuestro país, cuya aportación productiva resulta esencial para nuestra economía. Con objeto de impulsar la competitividad de las empresas familiares españolas, se propone la adopción de las siguientes modificaciones a este régimen de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio que, indirectamente, puede afectar también al régimen de la empresa familiar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dada la remisión al artículo 4, Ocho de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio realizada por los artículos 20.2.c) y 20.8 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

- a) Flexibilizar la regla relativa a los bienes que se considerarían afectos a actividades económicas (a efecto de la aplicación de la exención), para incluir dentro de los mismos a aquellos activos financieros procedentes de actividades económicas que se encuentran a la espera de ser destinados, a medio plazo, a nuevas inversiones empresariales. Asimismo, a efectos de lo que debe entenderse por actividad económica, cabría extender a este impuesto lo expresamente previsto por la Ley del Impuesto sobre Sociedades (tercer párrafo del artículo 5.1. y segundo párrafo del artículo 5.2).
- b) A efectos del cómputo del 20% de participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad, a que se refiere la letra b) del punto 2º del artículo Ocho, Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, se recomienda incluir dentro del grupo familiar a los parientes colaterales de tercer y cuarto grado (sobrinos y primos) y reducir el porcentaje de participación conjunta del 20% al 15%.

Debe observarse que la redacción actual sólo incluye a los colaterales de segundo grado (hermanos). No obstante, a medida que las familias van creciendo y entrando las nuevas generaciones en el negocio, se produce una dispersión accionarial y, por tanto, resulta más complicado alcanzar los porcentajes de participación familiar que prevé actualmente la norma.

- c) A efectos del cómputo conjunto de los porcentajes de participación, se recomienda aclarar en la norma que no se perdería el parentesco por afinidad con los miembros de la familia del cónyuge cuando éste fallezca.
- d) Respecto del requisito relativo a que en la empresa familiar debe percibirse una retribución por el ejercicio de funciones de dirección, se propone aclarar en la norma que, dentro de las retribuciones procedentes de la empresa familiar, cabría incluir las retribuciones procedentes de las filiales que posee la sociedad holding, cuya participación sea al menos de un 90% del capital social.
- e) Precisar en la norma que el régimen de exención por el Impuesto se mantendría aun cuando las funciones de dirección de la empresa fueran ejecutadas por un miembro de la familia que no posea porcentaje de participación alguno en la

sociedad. Debe tenerse en cuenta que en esta línea ha concluido el propio Tribunal Supremo, en su Sentencia nº1204/2016, de 26 de mayo de 2016, así como en la Sentencia nº 1198/2016, de 26 de mayo.

- f) Aclarar en la norma que una persona física no residente, que posea una participación en una empresa española que realice una actividad económica, podría aplicar la exención si acreditara que se cumplen los requisitos exigidos y, en concreto, que la mayoría de sus retribuciones del trabajo y actividad económica proceden de la empresa familiar.
- g) Aclarar que, en caso de que se posea exclusivamente el usufructo de las acciones, se podría aplicar la exención por empresa familiar en la medida que se cumplieran el resto de requisitos y, en particular, que existan familiares del usufructuario que posean como mínimo la nuda propiedad sobre acciones representativas de al menos el 20% del capital social de la sociedad.
- h) Se propone que, para aplicar la exención del impuesto en el caso de empresas individuales o negocios profesionales, sólo sea necesario que los rendimientos de la empresa individual o negocio profesional representen más de la mitad de los rendimientos del trabajo y de la actividad económica. De esta forma, no se perjudicaría la aplicación de la exención del impuesto como consecuencia de la obtención de ganancias patrimoniales o de rendimientos del capital mobiliario. Se equipararía así el tratamiento fiscal del empresario individual con el del accionista de una empresa familiar. Se sugiere asimismo modificar el concepto de principal fuente de renta, de forma que se permita igualmente aplicar la exención a las empresas individuales o a los negocios empresariales que incurrieran en pérdidas o en bajos beneficios con carácter transitorio.
- i) Se propone asimismo permitir la aplicación de la exención en el caso de fallecimiento en un año en el que no se han obtenido tales rendimientos, a través de una expresa referencia a la media de los rendimientos obtenidos en los dos años anteriores.
- j) Finalmente, se propone precisar en la norma que el régimen de exención resultaría aplicable en el caso de sociedades domiciliadas en el extranjero participadas por socios no residentes. Si no resultara de aplicación esta exención, los herederos residentes en España deberían tributar íntegramente por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la transmisión de empresas familiares activas.

7.2. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

7.2.1. Antecedentes

A diferencia del Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es una figura impositiva extendida en el ámbito internacional, con dos objetivos principales: la redistribución de la renta y de la riqueza. Si bien ambos objetivos resultan a priori deseables, existen efectos colaterales de este impuesto que no son tan positivos: penaliza la vocación de ahorro e inversión de los contribuyentes y reduce la liquidez de los patrimonios y, en ocasiones, obliga a los contribuyentes a liquidar su patrimonio para satisfacer este impuesto. Asimismo, la diversidad de tributación por este impuesto en las distintas Comunidades Autónomas ha dado lugar a situaciones inequitativas, que han contribuido a quebrar el principio de unidad de mercado.

7.2.2. Propuestas

Se recomienda la introducción de las siguientes medidas:

- a) Al igual que en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio, se propone armonizar la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a través de una Ley estatal que defina los elementos esenciales del impuesto a aplicar por todas las Comunidades Autónomas, al objeto de evitar situaciones que entran en colisión con el principio de igualdad y que contribuyen a quebrar la unidad de mercado dentro del propio territorio nacional. En particular, resultaría esencial establecer una adecuada coordinación en las reducciones a la base imponible, de forma que, sobre la base de las reducciones estatales, las Comunidades Autónomas sólo pudieran introducir reducciones análogas.
- b) Simplificar el mecanismo de cálculo y liquidación del Impuesto, de forma que la base liquidable equivalga a la base imponible, salvo en contadas excepciones en las que proceda aplicar reducciones o bonificaciones (como las dedicadas a contribuyentes con discapacidad). En particular, deberían reconsiderarse los coeficientes multiplicadores que crean situaciones de sobreimposición, especialmente en los grupos III y IV, pudiendo alcanzarse una carga impositiva superior al 80%, y que dotan de una innecesaria complejidad al mecanismo de cálculo.
- c) Establecimiento de una tarifa con pocos tramos y cuyo tipo máximo de gravamen no supere un porcentaje razonable (10-15%) en sucesiones/donaciones troncales.
- d) En relación con la reducción del 95% aplicable en la transmisión inter vivos o mortis causa de los bienes afectos a una actividad económica o de las participaciones en las empresas familiares, contemplado en el artículo 20.2 c) y

en el artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se propone reducir, de diez a cinco años, el plazo de mantenimiento de las acciones o participaciones de la empresa familiar correspondiente.

7.3. Tributación de las SICAV

7.3.1. Antecedentes

La inversión a través de SICAV permite al inversor un puro diferimiento de la tributación, a través de una gestión profesionalizada eficiente de activos financieros, pero en ningún caso la elusión de sus obligaciones tributarias. Las SICAV (al igual que las restantes instituciones de inversión colectiva) permiten la canalización del ahorro de los inversores de manera transitoriamente eficiente (por aplicación del tipo de gravamen especial del 1% en el Impuesto sobre Sociedades de estas entidades), sin que exista ventaja específica adicional alguna para los inversores, que tendrán que tributar en su impuesto personal (IRPF si son personas físicas e Impuesto sobre Sociedades en el caso de las personas jurídicas) tanto si reciben dividendos de las SICAV como si venden sus acciones. La regulación de las SICAV en nuestro país ha atraído inversiones significativas. De otra forma, tales inversiones habrían sido localizadas en otros países con similares regímenes orientados a la inversión colectiva, y cuyas gestoras locales habrían probablemente sido menos propensas a la inversión en activos situados en España.

7.3.2. Propuesta

En la medida en que las SICAV constituyen vehículos de inversión colectiva que contribuyen a estimular el ahorro de las familias, y que un empeoramiento de su régimen fiscal podría dar lugar a una rápida deslocalización de capitales, se considera conveniente mantener este régimen de tributación, si bien cabría considerar la introducción de normas anti-abuso específicas orientadas a garantizar que las SICAV cumplan su verdadera finalidad de instrumento de inversión colectiva.

8. Medidas orientadas a favorecer el ecosistema emprendedor en España

8.1. Antecedentes

Seguidamente se resume el catálogo de medidas introducidas por nuestra normativa tributaria orientado a incentivar la actividad emprendedora.

8.1.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

a) En lo que se refiere a la base imponible, se contemplan los siguientes incentivos:

- La reducción en base imponible del 20% del rendimiento neto positivo en los dos primeros periodos impositivos de actividad, con el límite de 20.000 € anuales.
- La exención de las plusvalías obtenidas en la venta de acciones o participaciones en entidades de nueva o reciente creación, condicionada a la reinversión en la suscripción de acciones o participaciones en entidades similares.

b) En lo que se refiere a deducciones en la cuota:

- En el ámbito estatal, la Ley del IRPF regula una deducción del 20% con un máximo de 10.000€ anuales en la cuota por las cantidades satisfechas en el periodo impositivo por la suscripción de acciones o participaciones en entidades de nueva o reciente creación (máximo 3 años desde constitución). Los principales requisitos son: participación del inversor de hasta el 40% del capital social, mantenerse un mínimo de tres años y un máximo de doce y que la participada tenga unos fondos propios el primer año inferiores a 400.000€.

El importe reinvertido en caso de exención de las plusvalías no da derecho a acreditar esta deducción por inversión.

- En el ámbito autonómico la mayoría de las Comunidades Autónomas prevén una deducción en la cuota autonómica del IRPF de entre el 20% y el 30% de la inversión en la constitución o ampliación de capital en entidades de nueva creación, limitada generalmente a un máximo de 4.000€ anuales. Los principales requisitos son: participación no superior al 40% y mantenimiento mínimo los tres años posteriores, domicilio fiscal de la entidad en la Comunidad Autónoma que concede el incentivo, número mínimo de empleados y mantenimiento o creación de empleo los dos años posteriores. En el caso de la Comunidad Autónoma de Galicia, la deducción se aplica también sobre operaciones de financiación (préstamo o garantías).

Adicionalmente, un número más reducido de Comunidades Autónomas incentiva, vía deducción en la cuota autonómica del impuesto, la inversión en empresas que cotizan en el MAB domiciliadas en la correspondiente Comunidad Autónoma (20% de lo invertido con un máximo de 10.000€, sujeto a determinados requisitos).

8.1.2. Impuesto sobre Sociedades

La Ley contempla un tipo de gravamen reducido del 15% para las entidades de nueva creación el primer año con base imponible positiva, y el siguiente.

8.1.3. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Las Comunidades Autónomas establecen tipos reducidos en la modalidad de TPO (aprox. 3-4%) y AJD (0,5%) para la adquisición de bienes inmuebles que vayan a constituir sedes sociales o centros de trabajo de empresas de nueva o reciente creación y en operaciones de financiación de dichas adquisiciones. Alternativamente, algunas Comunidades establecen este incentivo vía deducción en cuota (con límites y deducción máxima en torno a 1.500€).

8.1.4. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Aparte de los beneficios fiscales propios de la transmisión sucesoria o vía donación de las “empresas familiares”, se prevén incentivos fiscales a favor de emprendedores consistentes en reducciones de la base imponible y bonificaciones en la cuota, destacando las reducciones en base imponible (del entorno de 70-80%) en las donaciones dinerarias para la creación de empresas y, en menor medida, por la adquisición mortis causas de dinero para la creación de nuevas empresas. Además de la domiciliación de la entidad en el territorio de la correspondientes Comunidades Autónomas, suelen exigirse la creación de empleo y el mantenimiento de la actividad durante un determinado plazo de tiempo (3-4 años), estando limitada la base máxima (200.000€-300.000€). Alternativamente, algunas Comunidades Autónomas establecen este incentivo vía deducción en cuota.

8.1.5. Medidas fiscales introducidas por países de nuestro entorno

Las medidas fiscales introducidas en otros países para incentivar la inversión en nuevas empresas o *start ups*, giran en torno a dos ejes:

- a) Fiscalidad del inversor: se contemplan créditos fiscales del 20-30% de la inversión en la cuota del impuesto personal, condicionada al mantenimiento de la inversión por periodos de dos o tres años. Los países más avanzados en la materia prevén exenciones totales o parciales o diferimientos de tributación del inversor sobre el retorno de la inversión vía dividendos o plusvalías, incluso la posibilidad de compensar pérdidas derivadas de la inversión en nuevas empresas, con rentas salariales.
- b) Fiscalidad de las empresas destinatarias de la inversión: lo habitual es establecer exenciones (vacaciones fiscales) o tipos reducidos los primeros años de actividad, incentivar zonas geográficas, condicionados normalmente a la creación de

empleo. También se incentiva la inversión productiva realizada por emprendedores, vía libertad de amortización, *patent box*, créditos fiscales por I+D, etc.

8.2. Propuestas

Seguidamente se proponen una serie de medidas fiscales adicionales orientadas a reforzar nuestro marco normativo dirigido a estimular la actividad emprendedora en nuestro país.

8.2.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

- a) Exención en el IRPF sobre los dividendos procedentes de nuevas empresas, si bien sería deseable que esta exención fuera aplicable a los dividendos procedentes de todo tipo de empresas, con objeto de evitar una doble imposición sobre la misma renta.
- b) Establecimiento de incentivos fiscales en materia de ganancias y pérdidas patrimoniales:
 - Exención en IRPF para plusvalías procedentes de ventas de inversiones en entidades “empendedoras” (acciones y participaciones en *start-ups*), sin obligación de reinversión, ampliando el periodo de mantenimiento mínimo de la inversión, o con exención progresiva según el periodo de mantenimiento.
 - Exención en IRPF para plusvalías procedentes de venta de activos afectos a actividades económicas, condicionada a la reinversión en sociedades “empendedoras” o en sus activos (acciones y participaciones en *start-ups*, o activos afectos a negocios desarrollados *por start-ups*). Ampliación del periodo de reinversión actual (un año), con posibilidad de realizar reinversión con carácter previo.
 - Régimen de diferimiento de las rentas obtenidas en la venta de todo tipo de activos condicionado a la reinversión en sociedades “empendedoras” (acciones/participaciones en *start-ups*). Esta medida contribuiría a movilizar la inversión en IIC (al estar diferida la plusvalía por su venta) hacia la inversión productiva y generadora de empleo.
 - Establecimiento de un régimen especial de compensación limitada de pérdidas fiscales derivadas de la inversión emprendedora (base imponible del ahorro), con rentas de base imponible general (salarios), similar al existente en el Reino Unido. Alternativamente, cabría contemplar la compensación de estas pérdidas fiscales sin límite temporal, incluyendo la posibilidad de recuperar la cuota del IRPF pagada por plusvalías de inversiones similares

que hubieran tributado en años anteriores vía compensación de pérdidas (*carry back*).

- c) Incrementar la reducción actual del 20% del rendimiento neto de actividades económicas en los casos de inicio de actividad, tanto desde un punto de vista temporal (que podría extenderse de cinco a diez años), como cuantitativo, eliminando este límite y fijando una tributación máxima del 15%, en línea con el contemplado para las entidades emprendedoras en el Impuesto sobre Sociedades los dos primeros años de actividad. Cabría igualmente incrementar la reducción actual del rendimiento neto de las actividades económicas en supuestos tasados de creación y mantenimiento de empleo.
- d) En lo que se refiere a las deducciones en el IRPF, sería recomendable permitir respecto de una misma inversión la compatibilidad de créditos fiscales a la inversión y el régimen de exención en la desinversión e incrementar el porcentaje de deducción y ampliar los límites cuantitativos de los créditos fiscales, para que resulten verdaderamente decisivos a la hora de invertir.

8.2.2. Impuesto sobre Sociedades

- a) Equiparar el régimen de tributación de los socios inversores en una actividad emprendedora (dividendos y plusvalías) al que actualmente disfrutan por régimen especial los inversores en capital riesgo (en especial los inversores no residentes).
- b) Introducir exenciones o regímenes de diferimiento en la tributación de plusvalías a condición de la reinversión en otras sociedades “empreedoras”.
- c) Establecer un incentivo fiscal en forma de deducción en cuota a la inversión en actividad emprendedora en el Impuesto sobre Sociedades, similar al del IRPF.
- d) Sustituir la actual tributación reducida del 15% el primer año de beneficio y el siguiente por un régimen de exención temporal (vacaciones fiscales) en el Impuesto, durante los cinco o diez primeros años de actividad emprendedora (desde la obtención de beneficios), extendiendo este incentivo al empresario individual, tal y como se proponía en el epígrafe 8.1.2.
- e) Introducir un régimen de libertad de amortización para activos afectos a sociedades emprendedoras, con objeto de diferir la tributación de los primeros ejercicios y la liberación de recursos para la inversión.

8.2.3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Resultaría recomendable trasladar a nivel estatal las reducciones autonómicas a la base imponible en las transmisiones mortis causa o inter vivos a título gratuito de

activos destinados por el beneficiario a la inversión en activos afectos a actividades profesionales o económicas, o la creación o ampliación de capital de nuevas empresas.

Asimismo, resultaría recomendable:

- a) Ampliar los límites de la base de reducción (actualmente muy limitadas).
- b) No limitar este incentivo a las transmisiones de dinero, permitiendo su aplicación sobre las transmisiones de cualesquiera bienes o derechos.
- c) Ampliar el ámbito subjetivo de estas reducciones, no limitándolas sólo a las transmisiones a favor de familiares emprendedores de grado cercano. Tales reducciones podrían asimismo ser extendidas a los sujetos con vínculo laboral o mercantil con la empresa.
- d) Flexibilizar el requisito de creación o mantenimiento de empleo.
- e) Introducir la necesaria modificación legal para superar los clásicos problemas de definición del valor real, por ser el de referencia a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

8.2.4. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Se propone establecer a nivel estatal los incentivos fiscales existentes en la normativa autonómica: tipos reducidos en las modalidades de TPO para las inversiones en activos inmobiliarios adquiridos por entidades emprendedoras y la cuota gradual de AJD exigible sobre dichas adquisiciones y su financiación, vinculados a la creación o mantenimiento de empleo, con regularización posterior en caso de no mantener la actividad emprendedora durante un determinado periodo mínimo.

8.2.5. Tributos Locales

Se propone la introducción de los siguientes incentivos en la Ley de Haciendas Locales:

- a) En lo que concierne al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, se propone:
 - establecer un incentivo fiscal en forma de bonificación de cuota devengada por la transmisión de activos inmobiliarios destinados a la actividad emprendedora, de forma similar a la propuesta en materia del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (con

regularización posterior en caso de no mantenimiento de la actividad emprendedora);

- establecer un régimen de diferimiento de tributación en el caso de transmisión de activos inmobiliarios afectos a una actividad emprendedora en el caso de transmisiones lucrativas (donaciones y transmisiones como consecuencia de fallecimientos).
- b) Exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles de activos inmobiliarios afectos durante los primeros años de actividad (similar a la existente en IAE).
- c) Bonificaciones en el Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras y en las tasas sobre actuaciones de reforma de inmuebles vinculados a futuras actividades emprendedoras.

9. Otras iniciativas

9.1. Impuesto a las Transacciones Financieras

9.1.1. Antecedentes

La Comisión Europea elaboró en septiembre 2011 una Propuesta de Directiva relativa a la definición de un sistema común de Impuesto a las Transacciones Financieras (en adelante, ITF), presentándose la versión final el 14 de febrero de 2013 para ser debatida por los Estados Miembros.

Los países que impulsaron este impuesto (“Zona ITF”: Alemania, Austria, Bélgica, Eslovenia, Eslovaquia, España, Francia, Grecia, Italia y Portugal) lo hicieron por el procedimiento de cooperación reforzada, con el principal objetivo de que sector financiero contribuyera a cubrir los costes sufridos como consecuencia de la crisis financiera.

Las principales características del ITF son las siguientes:

a) Ámbito de aplicación:

- Amplia definición de las instituciones financieras y operaciones sujetas.
- Al menos una de las partes esté establecida en un Estado miembro de la Unión Europea participante.
- Principio de emisión en la Zona ITF, aunque las partes no sean residentes en la misma.

b) Operaciones sujetas:

- Operaciones de compra y venta de instrumentos financieros producidas antes de su compensación y liquidación.
- Compra y venta de instrumentos financieros (renta fija y variable), activos monetarios, participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva, productos estructurados, operaciones de recompra, préstamos de valores.
- Conclusión o modificación de contratos de derivados financieros (opciones, futuros o swap), incluidos los contratos de cobertura.
- Transferencias entre entidades de un grupo de los riesgos asociados a un instrumento financiero (CDS -“*Credit Default Swaps*”).

Se excluyen del ITF las operaciones realizadas en mercados primarios (como la emisión de deuda pública o privada, si bien no su posterior transmisión), la concesión de préstamo, los depósitos y los contratos de seguro.

c) Elementos tributarios:

- Sujeto pasivo: la institución financiera que sea parte de las operaciones o por cuya cuenta se hayan realizado las mismas, con “efecto cascada”.
- Devengo: cuando se realice la operación financiera correspondiente.
- Base imponible: cualquier cantidad que constituya la contraprestación de la operación, provenga de la contraparte o de un tercero; para los derivados se determinada por el importe teórico del contrato.
- Tipos de gravamen mínimos: general del 0,1 %; 0,01 % para derivados.

Cabe señalar que, de acuerdo con un reciente estudio realizado por la firma *Oliver Wyman*, la introducción del ITF daría lugar a una reducción de la liquidez global (que se cuantifica entre 30.000 y 50.000 millones de euros anuales), lo que provocaría:

- a) Un encarecimiento de la captación de fondos en el mercado de capitales.
- b) Un encarecimiento de las operaciones de cobertura de riesgos financieros, lo cual podría perjudicar a las exportaciones e inversiones a realizar por parte de las empresas españolas y, en general, a todas las empresas europeas.

Este estudio ha estimado un impacto para las empresas de la Zona ITF entre 8.000 y 10.000 millones de euros.

9.1.2. Propuesta

No creemos recomendable la introducción del ITF dentro de nuestro marco impositivo, en la medida en que constituiría un coste que encarecería los servicios financieros y a la postre este coste se trasladaría a la economía real a través del aumento de los precios de los bienes y servicios.

En el supuesto de que finalmente se optara por introducir este impuesto, sería esencial que se configurara el mismo teniendo en cuenta las siguientes limitaciones:

- a) Deberían excluirse del ámbito de aplicación del impuesto aquellas operaciones que otorgan liquidez a las empresas:
 - Deuda corporativa, deuda pública y repos.
 - Operaciones de cobertura (no especulativas): derivados de tipo de cambio y de tipo de interés.
 - Contratos de liquidez (autocartera).
 - Operaciones intra-grupo.
 - Actividades de los creadores de mercado.
- b) Limitar el concepto de “institución financiera”, excluyendo del mismo a los centros de tesorería y a las sociedades holdings
- c) Excluir de gravamen las operaciones de intermediación para evitar el “efecto cascada” que se produciría al tributar una misma operación varias veces en todo su circuito hasta su ejecución final.
- d) Introducir exenciones para las operaciones que realicen los fondos de pensiones y las inversiones relacionadas con los sistemas de previsión social (seguros colectivos).

9.2. Impuesto sobre la detracción de rentas en abuso de Derecho

9.2.1. Antecedentes

Alguna formación política ha sugerido recientemente la introducción de un “Impuesto sobre la detracción de rentas en abuso de Derecho”, que gravaría con un tipo del 35% los beneficios que las empresas sustraigan del control tributario mediante esquemas de planificación fiscal agresiva.

Si bien no se ha concretado el hecho imponible y los sujetos pasivos de este impuesto, debe advertirse que no resultaría aconsejable importar a nuestro Derecho

tributario figuras como las del “*diverted tax profit*” introducidas recientemente en el Reino Unido y Australia, que en la medida en la configuración del hecho imponible se base en presunciones que debe realizar el sujeto pasivo y la Administración tributaria que generan per se un elevado grado de incertidumbre e inseguridad jurídica. Asimismo, debe advertirse que este tipo de impuestos, en la medida en que supusiera la imposición de un gravamen extraordinario a las personas y entidades no residentes fiscales en España, podría vulnerar los principios de libertad de establecimiento y de circulación de capitales consagrados en nuestro Derecho comunitario.

9.2.2. Propuesta

Creemos desaconsejable introducir impuestos que graven de forma extraordinaria situaciones presuntamente abusivas, en línea con las iniciativas adoptadas por algunos países de nuestro entorno, en la medida en que contribuirían a generar inseguridad jurídica y podrían ser incluso incompatibles con los principios comunitarios establecidos por el Tratado de Roma. Nuestro Derecho cuenta ya con suficientes medidas generales anti-abuso, que podrán ser desplegadas en el caso de que efectivamente se produzcan situaciones de abuso de Derecho, además del régimen sancionador vigente.

9.3. Fiscalidad Medioambiental

9.3.1. Antecedentes

La Constitución Española reconoce la posibilidad de que las Comunidades Autónomas creen *ex novo* tributos propios. Igualmente, en lo que a las Entidades Locales se refiere, el artículo 142 de la Constitución establece que: “*Las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la Ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas*”. Sin embargo, la Constitución también marca unos principios básicos que se deben respetar.

En el ámbito de la fiscalidad medioambiental, las Comunidades Autónomas y Entidades Locales han hecho uso de esta facultad normativa estableciendo una amplia variedad de tributos distintos. Ahora bien, las fronteras en su capacidad legislativa no están claramente delimitadas y, como consecuencia de ello, se ha justificado la creación de muy diversos tributos como medioambientales, cuando en la realidad muchos de ellos no tienen ningún fundamento ni finalidad medioambiental, sino meramente recaudatoria. Como consecuencia de ello, el Tribunal Constitucional ha expulsado del ordenamiento jurídico diversos tributos por considerar que no han respetado lo previsto en la Constitución. Asimismo, el Tribunal Constitucional está, en estos momentos, analizando la constitucionalidad de otros

tributos, y se ha puesto en duda la compatibilidad de algunos de ellos con nuestro Derecho comunitario. Como consecuencia de ello, se han planteado diversas cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea respecto de alguno de estos tributos.

La llamada “reforma fiscal verde” se ha acometido en muchos países de nuestro entorno, implantándose tributos específicos sobre todas aquellas actividades consideradas contaminantes con objeto de desincentivar conductas que dañen el medioambiente.

Sin embargo, en España no se ha acometido hasta la fecha una reforma integral de la imposición medioambiental. Por el contrario, se han venido estableciendo medidas puntuales no armonizadas entre ellas y sin prestar atención a la carga impositiva total que un tipo de actividad puede llegar a soportar considerándose de forma global la Imposición Estatal, Autonómica y Local que puede resultar aplicable.

9.3.2. Propuestas

De cara a establecer un marco armonizado de la tributación medioambiental, que otorgue suficiente seguridad jurídica a los contribuyentes, se propone la adopción de las siguientes medidas:

- a) Reforma integral en materia de imposición medio-ambiental. Consideramos esencial acometer una reforma integral en materia de imposición medioambiental que garantice que los tributos creados tengan, efectivamente, un resultado positivo en términos medioambientales y que no den lugar a imposiciones dispares en función de la localización de las actividades gravadas.
- b) Creación de un órgano de revisión consultivo. Se propone crear un órgano de revisión consultivo que necesariamente debería revisar “*ex ante*” los proyectos legislativos sobre nuevos tributos medioambientales. Este órgano consultivo velaría por la correcta adaptación de los correspondientes tributos a los límites establecidos en la Constitución.