

NOVEDADES QUE DEBEMOS CONOCER

En verde el contenido favorable al obligado tributario y en rojo el contenido favorable a la Administración

A finales de 2013 la deuda pública española representaba el 93,90% del PIB

La deuda pública española sumaba 960.640 millones de euros a 31 de diciembre de 2013 lo que supone que ha crecido en 75.987 millones de euros respecto de la deuda existente en 2012.

	Millones de euros	% PIB	€ per cápita
2013	960.640 €	93,90%	20.383 €
2012	884.653 €	86,00%	19.147 €
2011	737.334 €	70,50%	15.942 €
2010	644.692 €	61,70%	13.969 €
2009	565.083 €	54,00%	12.287 €
2008	436.984 €	40,20%	9.535 €
2007	382.307 €	36,30%	8.443 €

Se puede observar el espectacular crecimiento del volumen de deuda pública referido al PIB en dos años: **entre 2011 y 2013 se ha producido un incremento de 23,40 puntos de PIB. Esto supone un crecimiento de más de diez puntos por año.**

También ha de destacarse el resultado de repartir la deuda pública acumulada entre todos los ciudadanos residentes en España. **Si en 2011 cada residente en España debía**

15.942 euros, en 2013 la cifra ha pasado a ser de 20.383 euros. Desde 2008 se ha más que doblado la deuda pública que corresponde a cada ciudadano.

Cada día de 2013 se han emitido más de 208 millones de euros de nueva deuda pública.



El Tribunal de Justicia de la Unión Europea declara contrario al ordenamiento comunitario el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos

El día 27 de febrero de 2014 el Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictó sentencia en relación con el asunto C-82/12 declarando **contraria al contenido del artículo 3 apartado 2 de la Directiva 92/12/CEE, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles sobre los productos objeto de impuestos especiales**, la regulación del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos contenida en el artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

El Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos estuvo vigente entre 2002 y 2012, ambos incluidos, durante los cuales se configuró como un impuesto cedido en cuanto a la recaudación a las Comunidades Autónomas, monofásico al aplicarse únicamente en fase minorista de venta de determinados hidrocarburos como las gasolinas, el gasóleo, el fuelóleo y el queroseno no utilizado como combustible de calefacción.

El tipo de gravamen se dividía en un tipo estatal y un tipo autonómico. El tipo estatal siempre se exigía y en el caso de la gasolina, por ejemplo, ascendía a 24 euros por 1.000 litros de combustible (2,4 céntimos por litro). El tipo autonómico podía existir o no en función de la voluntad del órgano legislativo de cada Comunidad Autónoma y del margen previsto en la Ley de Cesión de tributos de 2001. Concretamente, en el caso de las gasolinas las Comunidades Autónomas podían establecer el tipo autonómico dentro de un margen que iba entre 0 y 10 euros por 1.000 litros (1 céntimo por litro). Si las Comunidades Autónomas no adoptaban ninguna medida normativa únicamente recibían las cuotas derivadas de la aplicación del tipo estatal. **Ante las necesidades presupuestarias que fueron advirtiendo las Comunidades Autónomas las mismas procedieron a introducir el tipo autonómico e incrementarlo en su caso.**

Se trataba de un tributo afectado de forma que los rendimientos derivados del Impuesto quedaban destinados en su totalidad a la financiación de gastos de naturaleza sanitaria orientados por criterios objetivos fijados en el ámbito nacional. No obstante lo anterior, la parte de los recursos derivados de los tipos de gravamen autonómicos podía dedicarse a financiar actuaciones medioambientales que también debería orientarse de forma nacional.

En el caso de emisión de facturas en las ventas minoristas de hidrocarburos que entraban dentro del ámbito objetivo del Impuesto la repercusión de las cuotas devengadas se había de efectuar separadamente del resto de conceptos comprendidos en la factura.

La cuestión prejudicial que se ha planteado por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña se refiere a la vulneración o no por parte de la normativa nacional del artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE, de 25 de febrero de 1992.



El artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE admite la posibilidad de que los hidrocarburos puedan estar sujetos a impuestos indirectos diferentes del impuesto especial establecido por la Directiva si, por una parte, estos impuestos indirectos persiguen una o varias finalidades específicas, y, por otra parte, respetan las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o con el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto.

El Tribunal de Justicia recuerda que una finalidad específica es un objetivo distinto del exclusivamente presupuestario. En el caso planteado **sería necesario que el impuesto tenga por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y el medioambiente. Esta situación se daría si los rendimientos del impuesto debieran utilizarse obligatoriamente para reducir los costes sociales y medioambientales vinculados específicamente al consumo de los hidrocarburos que grava el impuesto, de tal modo que existiera un vínculo directo entre el uso de rendimientos y la finalidad del impuesto en cuestión.**

Los rendimientos del Impuesto se afectan a los gastos sanitarios en general y no a los vinculados específicamente al consumo de los hidrocarburos gravados. Además, tales gastos generales pueden financiarse mediante el rendimiento de toda clase de impuestos. Tampoco se establece en el ordenamiento nacional ningún mecanismo de afectación predeterminada a fines medioambientales de los rendimientos.

En virtud del razonamiento anterior no puede considerarse que un impuesto como el Impuesto especial sobre ventas minoristas persiga una finalidad específica en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12. El Estado español no tenía derecho a exigir este impuesto que fue exigido para financiar a las Comunidades Autónomas entre los años 2002 y 2012.



Devolución de las cuotas indebidamente satisfechas

La aplicación entre el 1 de enero de 2002 y el 31 de diciembre de 2012 ha generado unos ingresos indebidos a favor de las Administraciones tributarias autonómicas por parte de los sujetos pasivos obligados a repercutir el Impuesto especial y a ingresarlo y por parte de los obligados tributarios obligados a soportar la repercusión. Tanto unos como otros tienen derecho a solicitar la devolución de las cuotas tributarias indebidamente satisfechas así como los intereses de demora generados desde el momento en el que se produjo el ingreso indebido.

La gestión de este Impuesto especial se hacía **mediante presentación de autoliquidación obligatoria por parte de los sujetos pasivos a través del modelo 569 ante la AEAT por lo que procede solicitar la devolución mediante el procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidación previsto en el artículo 120.3 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. El destinatario de la solicitud es la Oficina de Aduanas e Impuestos especiales correspondiente al lugar del domicilio fiscal del obligado tributario que presentó la autoliquidación respecto de la cual se solicita la rectificación.**

Sin embargo, para los obligados tributarios y, en especial, los obligados tributarios que han soportado la indebida repercusión del gravamen se plantean los siguientes problemas prácticos para solicitar la devolución:

- Desconocimiento del domicilio fiscal del sujeto pasivo proveedor que repercutió y cobró el gravamen indebido.
- No conservación de la prueba de la indebida repercusión del gravamen. Son muy pocos numerosos los particulares que conservan las facturas expedidas por sus proveedores de combustibles en las que aparezca desglosada la cuota impositiva soportada.
- Aplicación del plazo de prescripción general de cuatro años previsto en el artículo 66.a) de la Ley General Tributaria. Por aplicación de esta disposición sólo se efectuará la devolución de las cantidades acreditadas de los cuatro años anteriores a los de la presentación de la solicitud de devolución, salvo que a lo largo del plazo inicial de prescripción se hubiera producido la interrupción del plazo de prescripción.

Para salvar el plazo de prescripción de cuatro años el mecanismo jurídico que puede ser aplicado por cualquier obligado tributario es el de la solicitud de responsabilidad patrimonial del Estado legislador, aunque se ha de advertir que se trata de un procedimiento largo y al que en la mayoría de los supuestos corresponde intervenir, finalmente, a la jurisdicción contencioso-administrativa.

RESOLUCIONES Y SENTENCIAS QUE DEBEMOS CONOCER

En verde el contenido favorable al obligado tributario y en rojo el contenido favorable a la Administración

IVA

El lapso de tiempo que transcurre entre el inicio de las actividades preparatorias y el comienzo efectivo de la actividad empresarial no es motivo para negar la deducción de las cuotas de IVA soportadas

Una sociedad mercantil procedió a la adquisición de un pabellón industrial incluido en un polígono para destinarlo al arrendamiento y procedió a deducirse la cuota de IVA soportada por la adquisición del mismo en el momento en el que se produjo tal compra. Sin embargo, los órganos de Administración consideraron en el marco de un procedimiento de inspección que, dado el plazo de tiempo que transcurre entre la adquisición de la finca y el inicio de la explotación económica de la misma (superior a cuatro años), no procede la deducción de la cuota de IVA soportada.

El **Tribunal Supremo en su Sentencia de 7 de marzo de 2014 (recurso para unificación de doctrina 61/2012)** ha de analizar la existencia o no del derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición del pabellón industrial.

Para resolver el conflicto planteado el Alto Tribunal se basa en el contenido de **la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de marzo de 2000 (sentencia Gabalfrisa)** por la cual se dispone que para reconocer la condición de sujeto pasivo del IVA un empresario o profesional no es necesario esperar el inicio efectivo de su actividad sino que basta con la mera intención confirmada por elementos objetivos de querer comenzar con carácter independiente una actividad económica, con independencia del lapso temporal transcurrido entre el inicio de las actividades preparatorias y el comienzo efectivo de la actividad empresarial.

Para el Tribunal Supremo **no resulta esencial el lapso temporal transcurrido entre el inicio de las actividades preparatorias y el comienzo efectivo de la actividad empresarial a efectos de admitir la deducción de las cuotas de IVA soportadas. Lo determinante para la admisión de la deducción de las cuotas de IVA soportadas es la presencia de una intención inicial de afectar los bienes y derechos adquiridos al desarrollo de una actividad empresarial o profesional. Tal intención debía quedar acreditada por elementos objetivos.**

En el supuesto analizado son varios los elementos objetivos que demuestran la intención desde un inicio de destinar el pabellón industrial al arrendamiento a terceros sujeto y no exento de IVA. Tales elementos consisten en el alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas en el epígrafe 861.2 “Alquiler de locales industriales” y en el censo del IVA. Serán estos elementos los que habilitan a la sociedad mercantil para la deducción de las cuotas de IVA soportadas en la compra del bien inmueble finalmente arrendado.



IVA

Se consolida la doctrina jurisprudencial que permite deducir las cuotas de IVA soportadas a través de la escritura pública y no de la factura

Una de las cuestiones relativas al cumplimiento del requisito formal para la deducción de las cuotas de IVA soportadas consistente en la tenencia de factura por parte del sujeto pasivo que más conflictos ha producido ha sido la de la admisión o no de la escritura pública como válido documento sustitutivo de la factura.

La **Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de marzo de 2014 (recurso de casación número 5679/2011)** repasa las pautas que han de seguirse respecto de esta cuestión. Es decir, que el Tribunal Supremo quiere dejar claro si, a efectos de deducción de las cuotas de IVA soportadas, la factura puede ser sustituida por otro documento. En este caso el otro documento consiste en la escritura pública de adquisición de un bien inmueble.

En relación con procedimientos surgidos durante la vigencia del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, sobre facturación las conclusiones a las que llegó el Alto Tribunal fueron las siguientes:

- En **la Sentencia de 11 de julio de 2011 (recurso de casación para la unificación de doctrina 219/08)** se admite el empleo de la escritura pública en base a una interpretación literal del artículo 97 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido que condiciona la deducción del IVA a la tenencia no de factura sino del “documento justificativo del derecho”.
- En **la Sentencia de 26 de abril de 2012** (recurso de casación para la unificación de doctrina 149/2010) la admisión de la escritura pública como documento habilitante se basa en **el contenido de la Jurisprudencia de la Unión Europea según la cual “el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción de la cuota soportada si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales”** (Sentencias de 27 de septiembre de 2007, *Collée* C-146/05, apartado 31, y de 8 de mayo de 2008, *Ecotrade* (asuntos acumulados C-95/07 y 96/07, apartado 62 y 63).
- En la reciente **Sentencia de 30 de enero de 2014 (recurso de casación 4717/09)** se mantiene el criterio de permitir el uso de la escritura pública como instrumento para la acreditación de la deducción de las cuotas de IVA. En la misma se insiste en la idea de que la equiparación entre la posesión de la correspondiente factura y la posesión de una escritura pública que cuente con todos los datos que la factura debe contener a excepción del número no deja de ser excepcional y solo posible si la operación gravada está fehacientemente acreditada. Esto es así ya que una aplicación desproporcionada de las exigencias adjetivas puede hacer quebrar el objetivo básico al que sirve el reconocimiento del derecho a deducir que no es otro que el de garantizar la plena neutralidad del Impuesto sobre el Valor Añadido, clave de bóveda que sujeta la configuración del tributo.

Por lo que respecta a la aplicación de esta doctrina que equipara la escritura pública a la factura para proceder a la deducción del IVA en relación a un período de liquidación en el que ya estaba vigente el Real Decreto 1496/2003 que aprobó el Reglamento de facturación, **la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de marzo de 2014 (recurso de casación 5679/2010) afirma que no cabe negar el derecho a la deducción ya que la Administración tributaria contaba con los datos necesarios para garantizar la percepción fiable y eficaz del impuesto.**

Impuesto sobre Sociedades

El cobro del justiprecio derivado de una expropiación es susceptible de generar una ganancia de patrimonio sujeta a tributación por el Impuesto sobre Sociedades

La cuestión que se plantea en **la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2014 (recurso de casación número 2141/2011)** es la de determinar si procede someter a gravamen la renta generada como consecuencia de un procedimiento de expropiación forzosa sobre determinados bienes inmuebles.

Para resolver la cuestión planteada el Alto Tribunal se apoya en el contenido de otras Sentencias anteriores que habían analizado la misma cuestión: **de 10 de noviembre de 2009 (recurso de casación número 2612/2003), de 20 de octubre de 2011 (recurso de casación número 1745/2009) y de 3 de noviembre de 2011.**

El planteamiento que se sigue es el siguiente:

El justiprecio satisfecho como consecuencia de una expropiación corresponde al valor del bien o derecho expropiado de modo que en un balance teórico de su haber el valor del bien o derecho forzosamente transmitido queda sustituido por su equivalente en dinero de curso legal. Se ha de tener en cuenta, igualmente, que en la expropiación forzosa el precio que se paga no es el que tenía el bien al tiempo de su adquisición sino el que posee cuando se expropia, es decir, en la fecha de su valoración para que el expropiado reciba su equivalente económico.

Por lo tanto, es perfectamente posible que el importe del justiprecio evidencie un incremento del valor del bien expropiado debido a las diferencias positivas en el valor habidas entre el momento de la adquisición y aquel en el que se produce la enajenación. En consecuencia, puede producirse que en el seno de una operación de esta clase se produzca un incremento de patrimonio porque el justiprecio que percibe el expropiado es superior al valor de adquisición del bien objeto de expropiación.

En el caso del Impuesto sobre Sociedades el incremento patrimonial experimentado por el sujeto pasivo al cobrar el justiprecio se genera si éste tiene un valor superior al del valor neto contable constituido por el valor de adquisición, más las mejoras, ampliaciones y, en su caso, las revalorizaciones deducidas las amortizaciones acumuladas, las provisiones específicamente afectadas al elemento patrimonial, autorizadas fiscalmente, y el coste de las enajenaciones parciales.



LGT

La ausencia de fijación de plazo para la aportación de documentación en la diligencia impide la generación de dilaciones imputables al sujeto pasivo

Los órganos de inspección han entendido que se produce una dilación imputable al obligado tributario objeto de inspección de 61 días como consecuencia de la no aportación de una documentación solicitada mediante diligencia aunque sin fijar plazo alguno para proceder al cumplimiento de la obligación.

La **Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de febrero de 2014 (recurso de casación número 4884/2011)** sigue la doctrina ya consolidada en **las Sentencias de 21 de septiembre de 2012 (recurso de casación número 3077/2009), de 8 de octubre de 2012 (recurso de casación número 5114/2011) y de 2 de julio de 2013 (recurso de casación número 5956/2010).**

Esta jurisprudencia se basa en el contenido del artículo 36.4 del Real Decreto 939/1986, por el que se aprobó el Reglamento General de Inspección por el cual se fija un plazo mínimo de diez días para la aportación de datos, informes y otros antecedentes que no resulten de la documentación que ha de hallarse a disposición de la inspección. Ha de señalarse que el vigente artículo 171.3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de gestión también exige la concesión de un plazo no inferior a diez días contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento para la aportación de la información con transcendencia tributaria.

De acuerdo con la opinión elaborada por el Alto Tribunal **la concesión de un plazo tiene una naturaleza esencial. Por lo tanto, existe una norma que exige de la Inspección la concesión de un plazo siempre no inferior a diez días para su cumplimentación. La inobservancia de este deber por parte de la Administración impide que pueda beneficiarse de una indeterminación creada por ella y achacar al inspeccionado el incumplimiento de un plazo que no ha sido determinado.**

No se admite como fórmula de subsanación considerar que procede computar el plazo mínimo de diez días.

Una persona física de nacionalidad ecuatoriana es residente en España y percibe dividendos satisfechos por una sociedad residente en Ecuador y dividendos satisfechos por una sociedad residente en Estados Unidos. ¿Qué tratamiento tendrán dichos dividendos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de su perceptora?

Por lo que respecta a los dividendos satisfechos por una sociedad residente en Ecuador la determinación del régimen jurídico aplicable a los mismos se efectúa por aplicación de la normativa interna española y ecuatoriana y el Convenio de doble imposición entre España y Ecuador de 20 de mayo de 2001. El artículo 10.2 del Convenio establece la regla por la cual los dividendos podrán quedar sometidos a gravamen tanto en el Estado de residencia de la sociedad pagadora de los mismos como en el Estado de residencia del accionista que recibe los dividendos aunque se limita la capacidad de gravamen en el Estado de la fuente a un tipo máximo del 15%. En el caso de la normativa interna de Ecuador se ha previsto la exención de gravamen de los dividendos satisfechos a no residentes. Por lo tanto, los dividendos quedan exentos de tributación en Ecuador.

En relación con los dividendos satisfechos por una sociedad residente en Estados Unidos se ha de aplicar la normativa interna estadounidense y el Convenio de Doble Imposición entre España y Estados Unidos de 22 de febrero de 1990. El artículo 10.2.b) del Convenio prevé la aplicación del tipo máximo del 15 por ciento sobre los dividendos satisfechos por una sociedad residente en un Estado contratante a un socio residente en el otro Estado contratante. Este será el tipo finalmente aplicable puesto que el tipo previsto a nivel interno estadounidense es del 30 por ciento. Es posible que para la aplicación efectiva del tipo del 15 por ciento se exija la aportación de un certificado de residencia fiscal en España a efectos del Convenio de doble imposición hispano-estadounidense.



En España los dividendos se califican como rentas del capital mobiliario de acuerdo con el artículo 25 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se incluyen en la renta del ahorro por la parte de los mismos que supera los 1.500 euros exentos. Por lo tanto, los dividendos de fuente ecuatoriana y de fuente estadounidense se incluyen de forma bruta y por la parte no exenta (la parte que excede de 1.500 euros anuales) en la renta del ahorro que tributa al tipo del 21% por los primeros 6.000 euros, del 25% por el tramo que va de 6.000,01 a 24.000 euros y del 27% por la parte que supera los 24.000 euros.

Una vez determinada la cuota líquida del IRPF es posible deducir respecto de la parte de la cuota correspondiente a los dividendos de fuente de Estados Unidos el importe de los impuestos satisfechos en Estados Unidos con el límite máximo de la cuota española correspondiente a tales dividendos.

Análisis del Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español (I)

El día 13 de marzo de 2014 fue publicado el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español presidida por el profesor Manuel Jesús Lagares Calvo.

Ha de destacarse que se trata del primer trabajo completo relativo a la revisión del sistema tributario español entendido como una unidad encargado por el Gobierno desde la Reforma fiscal de los años 1977-1978. Con anterioridad habían existido dos Comisiones presididas por el profesor Lagares en relación con la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otra Comisión relativa a la reforma de la Ley General Tributaria de la que formaban parte destacados profesores de Derecho Financiero y Tributario. Sin embargo, para encontrar una visión completa de los retos y soluciones aplicables al conjunto de tributos exigidos en España nos hemos de remontar a muchos años atrás. En 1973 el Instituto de Estudios Fiscales elaboró por iniciativa del ministro Alberto Monreal Luque el “Informe sobre el sistema tributario español” también conocido por el sobrenombre de Libro Verde de la Reforma. Con posterioridad, en 1976 y por encargo del ministro Juan Miguel Villar Mir, se publicó el denominado “Sistema tributario español: criterios para su reforma” conocido como el Libro Blanco de la Reforma.

A nivel internacional en los últimos tiempos se están sucediendo los informes generales sobre fiscalidad de origen estatal. El Informe español sigue, por tanto, la estela del Informe sobre fiscalidad de Irlanda de 2009, el Informe sobre el futuro sistema tributario de Australia de 2010 o el Informe Sir James Mirrlees de 2011 titulado “Reforma del sistema tributario para el siglo XXI” preparado en el Reino Unido.



Objetivos esenciales para el sistema tributario español

Analizando el contenido del Informe Lagares consideramos que uno de los rasgos esenciales del mismo que se ha de destacar es el de **lo ambicioso del mismo desde el punto de vista de la recaudación tributaria ya que el objetivo que pretende alcanzar es el de la generación de una presión fiscal del 37-38% del PIB**. Se puede considerar un acierto el hecho de fijar un horizonte de presión fiscal a largo plazo con lo que se gana en información y transparencia para la sociedad española que conocerá qué sacrificios se van a solicitar de ella y qué nivel de gasto público y de servicios se van a disfrutar.

Frente a este objetivo ha de recordarse la realidad actual del sistema tributario español desde el punto de vista cuantitativo que no es otra que el hecho de que la recaudación histórica máxima se produjo en 2007 cuando la presión fiscal alcanzó el 37,3% PIB. **Como resultado de la larga crisis económica que estamos padeciendo se ha reducido el nivel de presión fiscal pese al incremento de los tipos impositivos y a la rebaja del volumen del PIB** (30,9% PIB en 2009, 31,7% PIB en 2010, 32,2% PIB en 2011 y 32,9% PIB en 2012). Como consecuencia de lo anterior, se ha de suponer que van a tener que producirse cambios muy importantes y efectivos en el ordenamiento jurídico tributario para generar ese nivel de presión fiscal que es considerado como ideal por los autores del Informe. Sorprendentemente, **no se hace referencia alguna en el Informe al nivel de deuda pública alcanzado a finales de 2013 que asciende al 93,90 PIB con la carga de gasto público de intereses a lo que ello conduce** (se presupuestaron 38.600 millones de euros en intereses en 2013 y 36.590 millones de euros en 2014).

Dadas estas premisas resulta arriesgado comprometerse como hace la Comisión a que la reforma de las principales figuras impositivas se efectúe de forma neutral desde el punto de vista recaudatorio y sin reducciones sustanciales en el importe de las cotizaciones sociales. **Si el objetivo es alcanzar un nivel de presión fiscal que alcance el 37-38% PIB, resulta insuficiente que los cambios en las principales figuras impositivas se planteen con un efecto neutral desde el punto de vista recaudatorio**. Las modificaciones impositivas han de aportar una recaudación neta positiva. Si cada punto del PIB tiene un valor de 10.230,5 millones de euros, cuatro puntos de crecimiento de la presión fiscal como mínimo exigen una recaudación adicional de 40.922 millones de euros. Resultan cifras muy elevadas.

Este objetivo se concretiza en las siguientes medidas:

- a) Trasladar la carga tributaria **desde la imposición directa a la imposición indirecta** por considerar que estas medidas favorecerán el crecimiento económico.

- b) Ampliar las bases imponibles desde el punto de vista económico. Desde el punto de vista jurídico esto significa **la supresión de beneficios fiscales tales como exenciones, reducciones, deducciones, bonificaciones o regímenes especiales contenidos en la normativa reguladora de los diversos tributos**. Los cambios normativos de este tipo producen un incremento del total de bases imponibles declaradas por los sujetos pasivos.
- c) Como correlato de lo anterior, se pretenden **reducir de forma inmediata las tarifas aplicables a los impuestos directos**.
- d) Uno de los efectos a medio plazo de la reforma, cuando se encuentre consolidado el crecimiento de la recaudación derivada de los impuestos indirectos consistirá en **la reducción de las cotizaciones a la Seguridad Social tanto de las empresas como de los trabajadores**. Este fenómeno se denomina **“devaluación interna”** puesto que **hará que los precios antes de IVA (como se venden los productos y servicios en los mercados internacionales) sean inferiores a los actualmente aplicados**.



Propuestas en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

- En relación con la estructura del Impuesto **se mantiene y refuerza la concepción de impuesto dual del IRPF.**
- La base imponible mantiene su división en base imponible general y base imponible del ahorro. En la base imponible general se incluyen las rentas del trabajo y de actividades económicas que tributarán de acuerdo con la tarifa progresiva. Por lo que respecta a la base imponible del ahorro, además de las rentas del capital mobiliario y las ganancias de patrimonio con más de un año de antigüedad, se incluirán **las ganancias de patrimonio generadas con menos de un año de antigüedad y las rentas del capital inmobiliario.** La tributación de las rentas del ahorro se efectúa a un tipo único de carácter proporcional.
- En cuanto a la tarifa aplicable a la parte general de la renta la propuesta es que **no tenga más de cuatro tramos** (la tarifa original de la Ley 35/2006 tenía solamente cuatro tramos) y que **la suma de los tipos estatales y autonómicos no den lugar a un tipo marginal máximo superior al 50 por ciento.** Por lo que respecta al tipo marginal mínimo que actualmente se encuentra en el 24,75% se aboga **por una rebaja de cuatro o cinco puntos menos** pese a las pérdidas recaudatorias que generaría tal reducción.
- La base imponible del ahorro quedaría sujeta a un tipo proporcional único que **debería coincidir con el tipo marginal mínimo de la tarifa aplicable a la parte general** o encontrarse en sus proximidades.
- Como contrapunto a estas medidas aplicables en cuanto a los tipos impositivos se efectúan propuestas muy concretas en relación con los beneficios fiscales que han de ser eliminados. Esto supone uno de los elementos más destacables del Informe analizado por lo que supone de análisis del contenido actual de la regulación. **Es un paso de gran envergadura para establecer criterios de depuración de beneficios fiscales** ya internalizados y enquistados en la mente de los agentes dedicados a la aplicación profesional de la normativa tributaria. A continuación se citan algunos de los supuestos planteados:
 - En relación con las exenciones se propone la eliminación de la exención aplicable sobre las indemnizaciones derivadas de despidos improcedentes para evitar la colusión entre empresarios y empleados para simular la existencia de un despido improcedente así como la exención de las indemnizaciones derivadas de los contratos de seguros relativos a tipos de interés de préstamos hipotecarios destinados a la adquisición de la vivienda habitual. **Sin embargo, resulta muy discutible que no haya otras exenciones susceptibles de ser eliminadas como las**

que reciben los deportistas de alto nivel o los participantes en misiones humanitarias.

- Los rendimientos del trabajo verán como la reducción por obtención de rendimientos del trabajo se modificará en un sentido restrictivo ya que **se pretende aplicar la misma reducción a todos los contribuyentes** (aunque tengan más de 65 años y continúen trabajando por cuenta ajena) **y reducir su importe**. Únicamente mejoraría la reducción por cambio de domicilio de un trabajador desempleado. Nos parece desafortunada esta medida ya que no tiene en cuenta el hecho de que el listado de gastos deducibles para determinar los rendimientos netos del trabajo es muy corta y no tiene en cuenta costes tan relevantes para los empleados como el de transporte.
- En el caso de los rendimientos de bienes inmuebles arrendados a terceros **se propone la eliminación de las reducciones por arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda** que alcanzan el 100% del rendimiento neto cuando el arrendatario es menor de 30 años. Esta medida se explica por el hecho de que los rendimientos netos de bienes inmuebles transitarían de la parte general de la renta a la renta del ahorro.