

El trabajador autónomo: entre el Estatuto y la reforma de su régimen fiscal

César García Novoa
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Santiago de Compostela
cesarfin@usc.es

1. ¿UN ESTATUTO FISCAL PARA EL AUTÓNOMO ?.....	1
2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.....	3
I.1. Modificaciones en el régimen de módulos.....	5
I.2. Modificaciones en el régimen de estimación directa.	7
2. VENTAJAS FISCALES DEL INICIO DE LA ACTIVIDAD.....	10
3. MEDIDAS EN RELACION CON LA TRANSMISIÓN DE LA EMPRESA.	11
4. MEDIDAS EN RELACION CON EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA).	11
5. MEDIDAS EN RELACION CON LA IMPOSICIÓN LOCAL.	12
6. SUPRESIÓN DEL RECURSO PERMANENTE DE LAS CAMARAS DE COMERCIO.	12

1. ¿UN ESTATUTO FISCAL PARA EL AUTÓNOMO ?

Como es sabido, la Ley 20/2007, de 11 de julio, ha aprobado el Estatuto del Trabajador autónomo, que ha entrado en vigor el pasado 12 de octubre.

Esta norma incluye una definición del trabajador autónomo en su artículo 1. Se identifican los autónomos como las personas físicas que realicen de forma habitual, personal, directa, por cuenta propia y fuera del ámbito de dirección y organización de otra persona, una actividad económica o profesional a título lucrativo, den o no ocupación a trabajadores por cuenta ajena. Se regula, además, la polémica figura del trabajador autónomo económicamente dependiente, incluyéndose en este concepto aquellos trabajadores autónomos que realizan una actividad económica o profesional a título lucrativo y de forma habitual, personal, directa y predominante para una persona física o jurídica, denominada cliente, del que dependen económicamente por percibir de él, al menos, el 75 por ciento de sus ingresos por rendimientos de trabajo y de actividades económicas o profesionales.

Al margen de estas definiciones y de las disposiciones laborales y de protección social, el Estatuto del Autónomo no tiene, en sentido estricto, una *parte fiscal*, lo cual debe ser valorado positivamente en términos de técnica legislativa. Tanto por lo incorrecto de definir la relación del

ciudadano-contribuyente con la Hacienda Pública fiscal a partir de una norma que se denomine *estatuto*, como por el hecho de que las disposiciones fiscales se encuentran ya recogidas en las distintas normas del ordenamiento tributario y no tendría sentido incluir previsiones tributarias en el Estatuto del Autónomo.

Al definir al trabajador autónomo como persona física, se está pensando en un empresario individual, y por tanto, en alguien que tributa en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, puesto que le Ley 35/2006, reguladora de este impuesto, determina la sujeción a este impuesto de las personas físicas con residencia en territorio español (art. 8) y somete al impuesto los rendimientos de actividades económicas, procedentes del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, que supongan *la ordenación por cuenta propia de medios de producción o recursos humanos* (art. 27). Y en cuanto el autónomo realiza una actividad económica, será también sujeto pasivo del IVA. Y ello, aunque el concepto de *actividad económica* en el IVA es un concepto específico del Impuesto, diferente a los demás tributos, y que ha de interpretarse conforme a la Directiva 77/388/CEE, conocida como Sexta Directiva, que ha sido objeto de refundición por la Directiva 2006/112/CEE, de 28 de noviembre (así lo proclaman las sentencias del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 1 de abril de 1982, Asunto 89/81, Rec. 1982, pg. 1277; 5 de mayo de 1982, Asunto 15/81, *Gaston Schul*, Rec. pg. 1409; 14 de febrero de 1985, Asunto 268/83; 26 de marzo de 1987, Asunto 235/85...).

En el Estatuto del Autónomo, las menciones al régimen fiscal del trabajador autónomo se limitan, por un lado, a la superflua referencia a que entre los deberes profesionales básicos del autónomo se encuentra el “cumplir con las obligaciones fiscales y tributarias establecidas legalmente” (superflua porque ya la Constitución en su art. 31 recoge que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos” y no es necesario reproducir este deber en la legislación ordinaria). Y, por otro lado, a la mención en la Exposición de Motivos de que se promoverá la cultura emprendedora orientada a *favorecer el trabajo autónomo mediante una política fiscal adecuada*. Ello explica el mandato contenido en el art. 29,3, que dentro del Título V, (fomento y protección del trabajo autónomo) hace referencia a que “los poderes públicos favorecerán mediante una política fiscal adecuada la promoción del trabajo autónomo”. Este último precepto constituye una disposición con efecto vinculante.

En virtud de lo establecido por el Estatuto del Autónomo, parecería que el “régimen fiscal” del autónomo debería circunscribirse a favorecer al trabajo autónomo, o lo que es lo mismo, a disciplinar ventajas o beneficios fiscales. Muy por el contrario, la oportunidad del Estatuto del Autónomo debe completarse con las reflexiones sobre aquellos aspectos de su fiscalidad que deberían reformarse o que tendrían que ser objeto de reflexión en el futuro. Señalemos algunos de estos puntos.

2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

La catalogación del autónomo como persona física que realiza por cuenta propia una actividad económica o profesional determina su sujeción al IRPF, como perceptor de rendimientos de actividades económicas previstos en el citado art. 27 de la Ley 35/2006 del IRPF. Por este impuesto tributarán también aquellos autónomos que realicen estas actividades a través de comunidades de bienes o entidades sin personalidad, de las previstas en el art. 35,4 de la Ley 58/2003, General Tributaria, a través del régimen de atribución. Al margen quedarán aquellos autónomos que actúan en el mercado a través de sociedades mercantiles. No vamos a entrar en la posible aplicación a los autónomos de la Ley de Sociedades de Profesionales, 2/2007, de 15 de marzo, porque el objetivo de esta ley son las sociedades que tengan por objeto el ejercicio en común de actividades profesionales (art. 2 LSP), entendidas como aquellas actividades para cuyo desempeño se requiere titulación universitaria oficial e inscripción en el correspondiente Colegio Profesional. Al margen de si esta forma social incluye también a las llamadas *sociedades de medios* (creemos que no) sólo sería de aplicación a aquel sector de profesionales autónomos cualificados y de colegiación obligatoria.

Por el contrario, para todo autónomo que haya optado por la forma social la nueva redacción del art. 16 del Texto Refundido de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades, introducido por la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude introduce un factor de incertidumbre en la regulación de las operaciones vinculadas, esto es, operaciones socio-sociedad y su necesaria valoración a precios de mercado. Si las operaciones entre el autónomo y la sociedad a través de la que actúa se van a tener que valorar a precios de mercado y si esa valoración habrá de hacerse teniendo en cuenta una operación semejante o *comparable*, la novedad es que la Ley 35/2006 del IRPF no prevé ningún criterio para determinar cuándo esta operación se realiza en condiciones normales de mercado. Recordemos que la derogada Ley del IRPF incluía un artículo 45,2 según el cual “en todo caso se entenderá que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50 por 100 de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades”. La eliminación de esa presunción supuso la supresión de una regla razonable que permitía eximir de discusiones complejas sobre el verdadero valor de mercado de los servicios prestados por personas físicas a las sociedades de las que son socios. Partiendo de que en estos casos se va a aplicar el régimen de operaciones vinculadas, ello puede significar un camino abierto hacia la arbitrariedad en

la determinación del valor de las prestaciones satisfechas por las sociedades a los socios profesionales que realizan actividades laborales o económicas para las mismas. Se trata de una cuestión que debe resolverse en el Reglamento de desarrollo de la Ley de Prevención del Fraude.

Como también han de tenerse en cuenta las exigencias del Derecho Comunitario que prohíben la discriminación y la vulneración de la libertad de establecimiento. En concreto, la sentencia *Talotta* del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, de 22 de marzo de 2007 (As. C-383/05), señala, respecto a trabajadores por cuenta propia, que es discriminatoria la fijación de bases imponibles mínimas según criterios objetivos sólo para no residentes. Como dice su párrafo 26, “los rendimientos que obtiene un contribuyente residente de una actividad por cuenta propia en el territorio de un Estado miembro y los rendimientos que obtiene un contribuyente no residente de una actividad también por cuenta propia en el territorio de dicho Estado miembro, se incluyen en una misma categoría de rendimientos”, por lo que, fiscalmente, tendrían que ser tratados de forma igual. Por tanto el legislador español no podrá tratar de modo discriminatorio desde el punto de vista fiscal al autónomo residente en otro Estado de la Unión Europea que realice su actividad en España.

Por lo demás y a efectos del IRPF, creemos que la reordenación de la fiscalidad del autónomo ha de hacerse teniendo en cuenta la condición del autónomo como pequeño empresario. De hecho, su fiscalidad podría regularse dentro de una Ley de Régimen Fiscal de la Microempresa, que incluyese la fiscalidad de la Microempresa Individual. La definición de Microempresa debería efectuarse de acuerdo con la Resolución de la Comunidad Europea de 6 de mayo de 2003, como aquella con menos de 10 trabajadores y menos de 2 millones de euros de cifra anual de negocios. Recordemos que estos mismos criterios son los que recoge el RD 1515/2007, de 16 de noviembre, sobre el Plan General de Contabilidad de las Pequeñas y Medianas Empresas al regular los criterios contables específicos para las microempresas, aunque añade el supuesto en que el total de partidas del activo no supera el millón de euros.

Teniendo en cuenta estos presupuestos, entre otros muchos, la fiscalidad en el IRPF del autónomo debe disciplinarse atendiendo a los principios de justicia tributaria, simplificación, seguridad y previsibilidad.

La simplificación de la fiscalidad del autónomo parece un objetivo clave. Entre otras cosas, porque la simplificación tributaria es un valor a defender en los ordenamientos tributarios de nuestros días; es, por ejemplo, un objetivo de la normativa comunitaria en materia de IVA, como así recoge la Directiva 2006/112/CEE, al prever en su artículo 395, medidas de simplificación. Y es una exigencia para el mantenimiento de regímenes razonables de estimación objetiva, que fomentan

la *practicabilidad* administrativa, la generalidad en el reparto de las cargas públicas y el principio de limitación de costes indirectos. Por su parte, la seguridad jurídica excluye situaciones como la vivida por el colectivo de autónomos respecto a la entrada en vigor de la retención del 1 %, con la confusión generada por la Disposición Transitoria Segunda del Real Decreto 1576/2006, de 22 de diciembre, que sólo se resolvió con la publicación en el BOE de 31 de marzo de 2007, de la nueva Orden de Módulos. Es obvio que los sistemas objetivos, y en concreto el régimen de estimación objetiva por signos, índice o módulos fomenta una situación de seguridad jurídica, que debe ser uno de los objetivos del régimen fiscal del autónomo.

Por eso hay que plantearse cómo se van a regular los módulos en el futuro, antes de mencionar otros aspectos de la fiscalidad de los autónomos que deben ser objeto de reflexión.

I.1. MODIFICACIONES EN EL RÉGIMEN DE MÓDULOS

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

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

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

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

Parece claro que el rendimiento neto previo debe basarse en el importe de los módulos y el rendimiento neto minorado en la reducción de dicho importe por aplicación de los incentivos a la inversión. A partir de ahí, los índices correctores matizarían situaciones excepcionales aplicables a todos los sectores económicos a los que resulte de aplicación los módulos. Los índices correctores especiales que se aplican a ciertos sectores tendrían más sentido traducidos en una reducción del importe de los módulos, al igual que las reducciones generales, que deberían también aplicarse sobre el importe de los módulos.

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

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

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

Parece razonable que los autónomos que tributen por un sistema objetivo no tengan que llevar contabilidad mercantil, siempre que no se tratase de empresario individual que no haya hecho uso de la posibilidad de inscripción registral, previsto en el artículo 87 del RD 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil, y no haya dirigido la declaración al Registrador a que hace referencia el art. 93,1. Si el empresario individual promueve su inscripción registral, se aplicará obligatoriamente la contabilidad simplificada contemplada, en el nuevo Plan General de la Pequeña y Mediana Empresa previsto en el RD 1515/2007, de 16 de noviembre.

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

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

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

I.2. MODIFICACIONES EN EL RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN DIRECTA.

Al margen del sistema de módulos, los autónomos pueden tributar en régimen de estimación directa, por no estar incluidos en el régimen de estimación objetiva o por haber renunciado al mismo.

En la estimación directa será más necesario todavía, si cabe, reforzar las exigencias de simplificación. Esas exigencias son especialmente importantes respecto a las obligaciones contables. Un paso muy importante es la implantación, con efectos de 1 de enero de 2008, del régimen de contabilidad simplificada y de los criterios específicos para las microempresas. Este plan, además, prevé criterios contables específicos para las microempresas, siendo especialmente importante el criterio para contabilizar los contratos de arrendamiento financiero.

Ello es muy importante por la frecuencia con que los autónomos acuden a la fórmula del *leasing*. Partiendo de que las Normas Internacionales de Contabilidad, a la hora de definir el arrendamiento financiero hace prevalecer el fondo económico sobre la forma y no exige que se

prevea ejercitar la opción de compra si esta se concede con un plazo que coincide con la duración del alquiler, los bienes en *renting* podrían beneficiarse de este criterio específico, pues el leasing es una modalidad más de arrendamiento financiero. Según este criterio específico, las cuotas devengadas en contratos de arrendamiento financiero se computarán como gastos deducibles, registrándose el bien en el activo por el importe satisfecho, salvo para bienes no amortizables, como terrenos y solares. Téngase en cuenta que las nuevas Normas de Contabilidad Internacional hacen depender la inclusión de un bien en el activo del dato de que la empresa tenga el control del mismo, no de que tenga su propiedad jurídica.

Al margen de esta cuestión creemos que hay una serie de temas de tratamiento obligatorio para los autónomos que no tributen en módulos.

Así, debe estudiarse la posibilidad de implantar, como criterio ordinario de imputación temporal de ingresos, el de caja. El criterio del devengo resulta enormemente perjudicial para los autónomos, en relación, especialmente, con determinados ingresos, como las subvenciones, en las cuales entre el momento en que se reconoce el derecho a su percepción y el instante en que se perciben suele transcurrir algún tiempo. Probablemente, en estos casos, resultase más adecuado establecer como regla general el criterio de caja, debiendo efectuarse la opción a favor de la regla del devengo.

En segundo lugar deben ser objeto de un tratamiento específico los gastos de primer establecimiento (amortización sistemática en un plazo no superior a cinco años). Y ello, aunque las nuevas normas internacionales de contabilidad y el Plan General Contable aprobado por RD 1514/2007 de 16 de noviembre, sea contrario a la activación y amortización de los gastos de establecimiento, que deberán ser imputados a activos para poder amortizarse contablemente. Resulta importante prever la amortización del derecho de traspaso, regulando los ajustes extracontables y estableciendo como regla general que el plazo de amortización será el de duración del contrato. También cabe hacer referencia a los gastos de acondicionamiento de un local arrendado. Conviene incorporar a la ley la dispuesto por la Dirección General de Tributos (Resolución de 21 de diciembre de 2001) de que deben activarse como inmovilizado inmaterial y amortizarse durante el tiempo de duración del contrato de arrendamiento o durante la vida útil del bien, si fuese inferior.

Se debe aplicar a todos los autónomos los beneficios fiscales previstos, en relación con las amortizaciones, para las entidades de reducida dimensión. Estos son, libertad de amortización para las inversiones realizadas en elementos del activo material nuevo que generen la creación de empleo y aceleración en las amortizaciones de los demás activos (multiplicar por 2 los coeficientes lineales máximos en tablas), así como la libertad de amortización de las inversiones de escaso valor (menos de 600 euros) (artículos 110 y 112 del TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades). De la misma

manera, y en función de lo dicho, debe reconocerse la plena deducibilidad de las cuotas de *leasing*, tratándose la operación como un arrendamiento y no como la adquisición de un bien del inmovilizado. Así como una mayor tolerancia para deducir cuotas con anterioridad a la puesta en funcionamiento del elemento objeto del contrato, ampliando el plazo de antelación de tres meses para presentar la correspondiente solicitud al Ministerio.

Todos los gastos contabilizados, temporalmente imputables al ejercicio y que se puedan justificar mediante factura, se presumirán deducibles con las excepciones legalmente previstas y con exclusión de cualquier atisbo de *necesariadad* del gasto, más allá de la mera constatación de que tal gasto se refiere al patrimonio y a la actividad empresarial del autónomo y no a su actividad privada.

Los ingresos y gastos a tener en cuenta respecto al autónomo persona física determinarán un beneficio o pérdida que se integrará en la base imponible de su impuesto personal sobre la renta. Para reforzar la integración de esas rentas en la base del impuesto sobre la renta, en Italia se ha creado una nueva categoría, los *redditi di lavoro autonomo*, que han pasado a integrarse en la base del impuesto a la renta tras la modificación del art. 8 del *Testo Unico Della Imposta sul Reddito* por el art. 36 del D.L. 223/2006. Sin menoscabo de poder adoptar en España una solución semejante, lo más importante es recoger sin límites el régimen de compensación de pérdidas que el autónomo pueda tener en su actividad económica con las demás rentas positivas. Y habilitar un generoso sistema de compensación en ejercicios futuros.

Por último será necesario regular las cuestiones fiscales relativas al autónomo dependiente. Su fiscalidad puede plantear algún problema, en tanto estamos ante un autónomo con un régimen de dependencia, propia de un perceptor de rentas de trabajo. En coherencia con ello, la Ley 35/2006, reguladora del IRPF, en su artículo 32, aplica a ciertos perceptores de rendimientos de actividades económicas una reducción semejante a la prevista en el art. 20 para las rentas del trabajo. Estos perceptores son identificables con el *autónomo dependiente*. Se trata de sujetos en los cuales la totalidad de sus entregas de bienes o prestaciones de servicios se efectúan con una única persona física o jurídica no vinculada (los llamados autónomos dependientes), la totalidad de gastos deducibles correspondientes a todas sus actividades económicas no puede exceder del 30 por 100 de sus rendimientos íntegros declarados y han de cumplir durante el período impositivo todas las obligaciones formales y de control. Y, además, se exige que perciba rendimientos del trabajo en el período impositivo y, al menos, el 70 por 100 de sus ingresos estén sujetos a retención o ingreso a cuenta.

Precisamente la gran cuestión del régimen fiscal del trabajador autónomo dependiente es si se deben admitir respecto al mismo, rendimientos negativos o pérdidas fiscalmente compensables, dado que su régimen se aproxima al de un trabajador por cuenta ajena. La nueva ley del IRPF,

teniendo en cuenta que un perceptor de rendimientos de actividades económicas puede tener bases imponibles negativas, aclara que, como consecuencia de la aplicación de la citada reducción, el saldo resultante no podrá ser negativo, lo que supone tanto como decir que la práctica de una reducción originariamente pensada para rentas de trabajo no puede generar en el autónomo rentas negativas. Pero una cosa es que no quepan rentas negativas originadas por la mera aplicación de una reducción y otra que deba excluirse rentas negativas en un sujeto que es un trabajador autónomo. La posibilidad de estos rendimientos negativos debe aceptarse plenamente en los autónomos dependientes.

2. VENTAJAS FISCALES DEL INICIO DE LA ACTIVIDAD.

Cuando el Estatuto del autónomo propone en su artículo 29,3 que los poderes públicos favorecerán mediante una política fiscal adecuada la promoción del trabajo autónomo, se está pensando, sobre todo, en no penalizar fiscalmente al autónomo que comienza por primera vez el ejercicio de su actividad. Por lo tanto parece necesario generalizar algún modelo de ventaja fiscal para el inicio de la actividad.

Así, tendríamos una disyuntiva. Podría seguirse, como primera opción, el modelo previsto 88, 2, a) del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por RD Leg. 2/2004, de 5 de marzo, según el cual las Ordenanzas Fiscales podrán prever en el IAE una bonificación de hasta el 50 % para quienes inicien el ejercicio de cualquier actividad empresarial y tributen por cuota municipal durante los cinco años siguientes a la conclusión del segundo período impositivo de desarrollo de aquella y siempre que dicha actividad no se haya ejercido anteriormente bajo otra titularidad. Y quizás quepa plantearse incluso, un régimen de cuota cero o vacaciones fiscales en los dos primeros períodos, que no supondrá ayuda de Estado prohibida por la Unión Europea si no tiene carácter selectivo, en los términos en que se manifiesta la Comisión europea a través de la Comunicación COM CE 98/C 384/03, sobre aplicación de las normas relativas a las ayudas de Estado a las medidas sobre imposición directa de las empresas.

En segundo lugar, este amplio sistema de incentivos al inicio de la actividad podría tomar como modelo las ventajas previstas para la Sociedad Nueva Empresa (SLNE) por la Ley 7/2003. Si estos incentivos pretenden estimular el inicio de actividades empresariales, no deben aplicarse sólo a los sujetos que adopten una determinada forma social, sino que podrían extenderse a todos los autónomos. Estos beneficios serían: aplazamiento sin aportación de garantías en la modalidad de Operaciones Societarias (si se adopta la forma social) durante el plazo de un año desde la constitución de la sociedad; aplazamiento sin aportación de garantías, de las deudas tributarias derivadas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o de Sociedades correspondientes a

los dos primeros períodos impositivos concluidos desde su constitución; aplazamiento o fraccionamiento, con garantías o sin ellas, de las cantidades derivadas de retenciones o ingresos a cuenta del IRPF que se devenguen en el primer año desde su constitución; exclusión de la obligación de efectuar pagos fraccionados en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades, a cuenta de las liquidaciones correspondientes a los dos primeros períodos impositivos desde su constitución.

La cuenta ahorro-empresa cuyos fondos deben destinarse a la constitución de una SLNE, con una duración mínima de dos años con, al menos, un local y un empleado, deberían extenderse a todos los autónomos y vincularse al ejercicio de una actividad económica. El régimen fiscal sería similar al de la cuenta ahorro vivienda (devolución en el IRPF del 15% del importe depositado en la cuenta con el límite de 9.015,18 € anuales durante un plazo máximo de 4 años).

Al mismo tiempo, podrían contemplarse medidas de incentivo al autoempleo, sobre todo en aquellos casos en que trabajadores por cuenta ajena deciden convertirse en autónomos. En este sentido, convendría ampliar los límites de la actual exención por la percepción de las prestaciones por desempleo en la modalidad de pago único, que en la actualidad contempla el límite de 120.020,24 euros.

3. MEDIDAS EN RELACION CON LA TRANSMISIÓN DE LA EMPRESA.

Entendemos que debe mantenerse la actual exención en el Impuesto sobre el Patrimonio a favor de los bienes necesarios para el ejercicio de una actividad empresarial, siempre que la actividad constituya la principal fuente de renta del sujeto pasivo. También hay que dar este tratamiento a los bienes gananciales e incluso, a los bienes propios del cónyuge del autónomo, siempre que se encuentren afectos. También consideramos conveniente el mantenimiento de la bonificación del 95 % en la transmisión *mortis causa* de la empresa familiar, clarificando el contenido de este confuso término, también aplicable a las donaciones de la empresa familiar por el autónomo mayor de 65 años que se jubile, siempre que la donación sea a favor de sus descendientes, cónyuges o adoptados.

4. MEDIDAS EN RELACION CON EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA).

El actual régimen de minoristas (recargo de equivalencia) es válido para comerciantes minoristas puesto que combina la no exención de una actividad situada en el último escalón de la cadena de producción y distribución de un bien con la determinación a tanto alzado del IVA correspondiente al minorista. El único escollo es que se aplica sólo a un número limitado de autónomos; los que reúnan la condición de comerciantes minoristas.

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

Debe suprimirse la sujeción al IVA de los arrendamientos de locales de negocio, por ser contraria a la Directiva 2006/112/CEE, para la cual la regla general, expresada en su art. 135, l), es que se declararán exentos el arrendamiento y alquiler de inmuebles, estableciéndose limitadamente sólo cuatro supuestos de sujeción de alquileres (de aparthoteles, cajas de seguridad, maquinaria de instalación fija y espacios para aparcamiento). Además, la Directiva prevé una limitada posibilidad de excepcionar la exención de arrendamientos de bienes inmuebles, pero no ampara una sujeción generalizada de una clase de arrendamientos como la que prevé la ley española.

5. MEDIDAS EN RELACION CON LA IMPOSICIÓN LOCAL.

Debe entenderse como positiva la supresión del IAE para personas físicas y para personas jurídicas con un volumen de operaciones inferior al millón de euros efectuada por Ley 51/2002 de 27 de diciembre.

Si se quiere mantener el ejercicio de la actividad económica de los autónomos como materia imponible de algún tributo local (lo que se justificaría por el *principio del beneficio*, es decir, la actividad del autónomo residente en el Municipio se ve beneficiada por los servicios prestados por el Municipio al que pertenece), la opción más adecuada creemos que es la de un moderado recargo sobre la base del IRPF, en la parte relativa a los rendimientos de actividades económicas.

6. SUPRESIÓN DEL RECURSO PERMANENTE DE LAS CAMARAS DE COMERCIO.

A pesar de las dificultades que supone postular la supresión del recurso permanente de las Cámaras de Comercio, por el respaldo a la adscripción obligatoria a las mismas de los sujetos que realicen actividades empresariales y profesionales que le ha dado el Tribunal Constitucional a través

de su sentencia 107/1996, de 12 de junio, creemos que no hay que dudar al proponer la supresión de este injustificado tributo.

Una cosa es que el Tribunal Constitucional haya aceptado la adscripción obligatoria a las Cámaras de Comercio, aunque resulta obvio que el derecho de asociación establecido en el art. 22.1 de la Constitución comprende tanto la libertad de asociarse como la de no asociarse. Como decía la anterior sentencia 139/1989, de 20 de julio, "...aspectos positivo y negativo de un mismo derecho, no sólo reconocidos por la jurisprudencia de este Tribunal que ha quedado citada, sino también, porque así lo impone la interpretación que ha de hacerse de las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce, de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España» (art. 10.2 C. E.)". Pero, en modo alguno cabe deducir que de esa adscripción obligatoria tenga que derivarse la obligación de pagar un tributo que no se liga a un concreto hecho imponible, expresivo de riqueza y que grava una actividad sobre la que ya recaen otros tributos del sistema estatal o local. Es esta ausencia de justificación lo que aconseja la supresión del recurso de las Cámaras de Comercio.