



- ◆ Trabajo realizado por la Biblioteca Digital de la Universidad CEU-San Pablo
- ◆ Me comprometo a utilizar esta copia privada sin finalidad lucrativa, para fines de investigación y docencia, de acuerdo con el art. 37 de la M.T.R.L.P.I. (Modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual del 7 julio del 2006)



ESTUDIOS

■ **Problemas en la tributación de los rendimientos de actividades económicas en 2007 (Ley 35/2006 y normas complementarias)**

■ **Juan Ignacio Gorospe Oviedo**

Profesor Agregado de Derecho Financiero y Tributario

Universidad CEU San Pablo

Miembro de la AEDAF

■ **RESUMEN:**

La vigente Ley del IRPF tiene aspectos positivos como la creación de una reducción similar a la de las rentas del trabajo en los rendimientos de actividades económicas cuando se cumplan determinados requisitos. Sin embargo, restringe la aplicación de la reducción por rendimientos irregulares en unos términos que podrían rozar la inconstitucionalidad (capacidad económica, progresividad, igualdad, seguridad jurídica). De otro lado, se suprime la regla especial de valoración de los rendimientos de actividades económicas en los casos de vinculación, al tiempo que se amplían dichos supuestos por la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal, en unos términos que podrían resultar contrarios a la jurisprudencia comunitaria. Por último, si bien merece elogios como medida antifraude la inclusión en el límite de la estimación objetiva de los rendimientos de determinados parientes, se hace de manera imprecisa y se dejan vías para el fraude.

■ **PALABRAS CLAVE:**

IRPF, rendimientos de actividades económicas, rendimientos irregulares, estimación objetiva, operaciones vinculadas.

SUMARIO:

- 1. Introducción.**
- 2. El concepto de rendimientos de actividades económicas.**
- 3. Restricción del concepto de rentas irregulares.**
- 4. Nueva regulación de las operaciones vinculadas.**
- 5. Medidas en la Estimación Directa.**
- 6. Modificaciones en la Estimación Objetiva.**
- 7. Coeficientes de actualización del valor de adquisición en 2007.**
- 8. Régimen transitorio de las deducciones.**
- 9. Conclusiones.**

I. Introducción

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, introduce algunas novedades en los rendimientos de actividades económicas. También tienen incidencia en esta materia la Ley 36/2006, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, la Ley 42/2006, de Presupuestos Generales para 2007 y el nuevo Reglamento del IRPF. Debemos mencionar al respecto el defecto de técnica legislativa que supone, a nuestro juicio, incorporar en la Ley de prevención del fraude varias medidas que afectan a la imposición sobre la renta y que podrían haberse recogido en la Ley 35/2006, tramitada simultáneamente en el Parlamento I.

Antes de analizar las modificaciones que se han producido en los citados rendimientos haremos una breve enumeración de las mismas, tomando como hilo conductor la vigente LIRPF, 35/2006.

Ya en la Exposición de Motivos, al analizar en el párrafo II los objetivos y aspectos más relevantes de la reforma, destaca la elevación sustancial de la reducción establecida para las rentas del trabajo y su aplicación "también a determinados trabajadores autónomos que, por las especiales circunstancias en que desarrollan su actividad y por

¹ Parece que la idea del legislador era incluir las medidas antiabuso en la Ley de prevención del fraude, como la aplicación de un porcentaje de retención en determinadas actividades en régimen de estimación objetiva. Pero también hay otras modificaciones en el IRPF que podrían tildarse de antiabuso, como son la supresión de la reducción del 40 por 100 en determinados rendimientos irregulares, o la desaparición de las compraventas de inmuebles del concepto de rendimiento de actividad económica cuando se tenga un local y una persona contratada. ¿Porqué no se incluyeron en la Ley de prevención? O, mejor aún, ¿porqué no se incluyeron todas estas medidas en la LIRPF? La claridad normativa y el principio de certeza del derecho justificarían que todas las modificaciones en la imposición sobre la renta se contengan en la nueva Ley del IRPF.

estar sus rentas controladas, reúnen características muy cercanas a las del trabajador por cuenta ajena”.

No obstante, el párrafo III, relativo al contenido de la Ley, advierte que *no hay modificaciones sustanciales en el tratamiento de las actividades económicas. Pese a ello, destaca dos:*

Primero, la introducción en el *cálculo del volumen de exclusión del método de estimación objetiva* por índices, signos o módulos, tanto en el referido a los ingresos como en el vinculado a las compras de bienes y servicios, no sólo del importe correspondiente al propio contribuyente a título individual sino también de aquellos importes que pudieran corresponder a las actividades económicas desarrolladas por determinados parientes o entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los mencionados con anterioridad.

Segundo, la ya citada, relativa a la *aplicación de una reducción equivalente a la que corresponde a los perceptores de rendimientos del trabajo, a contribuyentes con estructuras de producción muy sencilla, cuando determinen su rendimiento por el método de estimación directa*. Lo justifica en que “se asemejan a ellos en cuanto a la dependencia del empleador”. Para su aplicación deben concurrir unos requisitos formales previstos en la Ley y completados por el RIRPF.

Respecto de la novedad fundamental de la Ley, consistente en la creación de una *base imponible del ahorro*, que tributa al tipo fijo del 18%, integrada por la mayor parte de los rendimientos del capital mobiliario y de las ganancias patrimoniales, hay que señalar que se excluyen determinados rendimientos del capital mobiliario que “podrían encontrar acomodo también en el seno de actividades económicas” –según relata la Exposición de Motivos-, como son los derechos derivados de la propiedad intelectual o industrial, los procedentes de la prestación de asistencia técnica, los arrendamientos de bienes muebles, negocios o minas, o los derivados de la cesión de derechos de imagen.

Dentro ya del articulado de la Ley se aprecian cinco medidas que varían el tratamiento de los rendimientos de actividades económicas frente al Texto Refundido de 2004. Las enumeraremos siguiendo el articulado de la Ley para proceder después a un análisis de cada una de ellas:

1º Art. 27.2 LIRPF. Dentro del concepto de rendimiento de actividad económica, se suprime la *compraventa de inmuebles como supuesto directamente identificable con ese tipo de actividad si concurren las dos circunstancias indicativas de una estructura económica* –local y contrato laboral-, manteniéndose, en cambio, el arrendamiento de inmuebles.

2º Art. 30.2.1ª LIRPF. En la determinación del rendimiento neto, se *incrementa el importe como gasto deducible de las Mutualidades de Previsión Social de profesionales* no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de trabajadores por cuenta propia o autónomos, que actúen como alternativas a dicho régimen especial, pasando de 3.005 € a 4.500 €.

3º Art. 31.1 LIRPF. Para el cómputo de los límites que permiten la *aplicación de la estimación objetiva* se incluyen, junto a las operaciones correspondientes a las actividades eco-

nómicas desarrolladas por el contribuyente, las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, siempre que se trate de actividades idénticas o similares y exista una dirección común.

4º Art. 32.1 LIRPF. *Se suprime la reducción del 40% de los rendimientos irregulares cuando procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos.*

5º Art. 32.2 LIRPF. *Se puede aplicar en el régimen de estimación directa la misma reducción que opera en los rendimientos del trabajo si se dan determinados requisitos que permitan asimilar la actividad económica a una relación laboral.*

6º Art. 41 LIRPF. *Suprime la regla especial que afectaba a las actividades económicas del art. 45.2 TRLIRPF, con lo que las operaciones vinculadas quedan sometidas en todo caso a lo dispuesto en el Impuesto sobre Sociedades. Además, en este punto ha habido una modificación importante por la Ley para la Prevención del Fraude Fiscal, lo que tendrá incidencia para las personas físicas, particularmente, empresarios y profesionales.*

7º Art. 101.5.d) LIRPF. *Se crea una retención o ingreso a cuenta del 1% para las actividades empresariales que determinen su rendimiento en Estimación Objetiva -con excepción de las agrícolas o ganaderas que ya tenían pago a cuenta-, en las condiciones reglamentarias. El RIRPF fija las condiciones y supuestos en que operará este pago a cuenta.*

8º Hay que mencionar, finalmente, la *actualización de los coeficientes correctores del valor de adquisición de los bienes inmuebles afectos por la Ley de Presupuestos Generales del Estado -como previene el art. 35.2 LIRPF-, pues si bien se integran en la renta del ahorro, conforme al art. 28.2, no dejan de formar parte de la actividad.*

A continuación revisaremos todas estas modificaciones, comenzando por las que afectan al concepto de rendimientos de actividades económicas, a las rentas irregulares y a las operaciones vinculadas. Nos detendremos luego en el estudio de las medidas concretas en el régimen de Estimación Directa -gastos deducibles y reducciones- y en el de Estimación Objetiva -límites de exclusión y retención-. Mencionaremos luego la modificación en los coeficientes de actualización para el año 2007, para terminar aludiendo a las deducciones aplicables en estos rendimientos, que se han visto mermadas por la modificación del TRLIS, al que se remite la normativa del IRPF en este aspecto.

2. El concepto de rendimientos de actividades económicas

Hasta la Ley 18/1991, la Dirección General de Tributos había mantenido la consideración como rendimiento empresarial del arrendamiento o compraventa de inmuebles cuando alcanzara cierta importancia, pero sin establecer un criterio concreto. Dicha Ley clarificó la cuestión exigiendo la concurrencia de dos circunstancias objetivas que implicaban una organización mínima: la existencia, al menos, de un local y de un empleado,

haciendo constar (mediante prueba) el destino de aquél a la gestión de la actividad y el desempeño de la misma por éste.

La misma redacción fue recogida, sucesivamente, en la Ley 40/1998 y en el Texto Refundido de 2004. Según doctrina de la DGT, en respuesta a consulta de 3-7-92, "la finalidad del artículo es establecer unos requisitos mínimos para que... pueda entenderse como actividad empresarial" (presunción *iusuris tantum* de actividad económica).

Decía el art. 25.2 TRLIRPF "...se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias (conjuntamente, según DGT):

- a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma.
- b) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Si no se daban ambos requisitos o uno de ellos se calificaba como rendimiento del capital inmobiliario, en el caso del arrendamiento, o como variación patrimonial, en la compraventa, sin posibilidad de prueba en contrario, pues tenían un carácter de mínimo. En cambio, concurrendo ambos, la expresión "se entenderá... como actividad económica" puede interpretarse como presunción *iusuris tantum*², de forma que la Administración podría desvirtuarla demostrando que el contribuyente no ejerce actividad alguna, aunque no sea sencillo.

No obstante, tal precepto no se aplica a las promociones inmobiliarias que, en todo caso, generan rendimientos empresariales. Así, la consulta de la DGT de 14-11-2001, advirtió que la promoción inmobiliaria de viviendas para su posterior venta a terceras personas por parte del promotor constituye una actividad económica, y que para su conceptualización como rendimiento de actividad económica no tienen cumplirse los requisitos exigidos por el apartado 2 del artículo 25, pues la compraventa de inmuebles es distinta de la promoción inmobiliaria.

La nueva LIRPF suprime el término "compraventa de inmuebles", lo que significa que habrá que atender al régimen general para determinar si se trata de una actividad económica o de una variación patrimonial. El motivo es evitar situaciones de abuso en las que formalmente no se cumplen los requisitos de persona y local, aun cuando sea evidente que se ejerce una actividad económica, para beneficiarse del 18 % -incluso en ganancias a corto

² DGT 29-11-2000 Para considerar que los rendimientos obtenidos por el arrendamiento de inmuebles se obtienen en el ejercicio de una actividad económica es necesario que concurren simultáneamente las dos circunstancias previstas en el art. 25.2 Ley 40/1998. Por lo tanto, si la persona empleada no lo está a jornada completa sino con un contrato a tiempo parcial la actividad de arrendamiento no se considera actividad económica, lo cual hace innecesario cumplir con las obligaciones contables previstas en el art. 65 del Rgto.

³ En este sentido se pronuncian BADAS CEREZO, J. y MARCO SANJUAN, J.A., *La nueva Ley del IRPF*, Lex Nova, Valladolid, 2006, pág. 204. Hay que recordar que la LGT dispone que cuando la Ley no disponga otra cosa, las presunciones serán siempre *iusuris tantum*.

plazo⁴. Esto significa que serán rendimientos de actividades económicas aquellos que "procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios" (art. 27.1 LIRPF)⁵. Dada la dificultad en determinar cuándo concurren estos requisitos, *la supresión de las compraventas inmobiliarias del citado precepto supone una mayor inseguridad jurídica, permitiendo a la Administración calificar como rendimiento una actividad en la que no concurren los citados requisitos, o como ganancia aunque se den ambos*. Cierto es que a veces el contribuyente podía variar su comportamiento para que se aplicasen dichos requisitos, pero ello suponía también acreditar una cierta estructura empresarial.

Ello genera una incertidumbre en el contribuyente, *incertidumbre que no se produce en otros impuestos como el IVA y el IAE*, pues en la Ley del IVA se considera siempre como activi-

⁴ Así me lo hizo saber Enrique Fernández Dávila, a quien agradezco la información.

Según BANACLOCHE se justifica por la existencia, según cuentan quienes "están en la pomada", de "promotores que cesaban en la actividad manteniendo sin vender alguna parte de la edificación, de modo que cuando enajenaban podían aplicar la exención por reinversión o los porcentajes reductores según decidieran tener local y empleado". Cfr. "Las novedades del IRPF/2007", *impuestos*, núm. 6, 2007, pág. 4. A nuestro parecer, el mayor beneficio deriva actualmente de la diferencia de tipos entre los rendimientos de actividades económicas y las ganancias a corto o largo plazo, teniendo en cuenta la supresión de los porcentajes reductores, aunque si los inmuebles tienen mucha antigüedad la reducción para los no afectos puede ser importante, y de la exención por reinversión.

⁵ Veamos algunos ejemplos.

DGT 23-4-2001: la venta esporádica de pinos por un ganadero jubilado constituye una actividad económica, pues concurre la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios a través de una ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o recursos humanos.

DGT 21-9-2001: la hija de la consultante colabora en la actividad comercial de su madre. Si el "colaborador autónomo" no participa en la ordenación por cuenta propia determinada en el precitado artículo 25, sino que tal ordenación es realizada por la titular de la actividad, las obligaciones fiscales correspondientes al ejercicio de tal actividad le corresponderán únicamente a su titular, y la hija obtendrá rendimientos del trabajo.

DGT 10-3-2000. Contratos de aparcería. Los citados contratos generarán rendimientos de actividades empresariales para el cedente, cuando éste intervenga en la ordenación de medios de producción y/o recursos humanos, con la finalidad de intervenir en la producción de bienes. En caso contrario, su calificación será la de rendimientos del capital inmobiliario, como rentas percibidas de la titularidad de un bien inmueble.

DGT 18-10-2000. Persona física que se dedica al arrendamiento, a una única sociedad, de depósitos para el almacenamiento de líquidos, sin personal asalariado y declarando como domicilio de la actividad su propio domicilio. Para que la citada actividad pueda calificarse como una actividad económica a efectos de IRPF, debe realizarse en el marco de una organización empresarial, circunstancia que deberá probarse por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho. De no proceder esta calificación, al tratarse de un arrendamiento de bienes muebles, estaríamos ante un rendimiento de capital mobiliario.

DGT 25-10-2000. RT y RAE. Cantidades abonadas por las entidades aseguradoras a sus empleados de plantilla por los seguros que producen a su favor. Aplicación de la Ley 9/1992. Hay que distinguir: a) Cuando no medie contrato de agencia entre la entidad aseguradora y el empleado, las cantidades percibidas se calificarán como rendimientos derivados del trabajo. b) Si se ha celebrado un contrato de agencia se establece un vínculo de carácter mercantil, independiente del contrato laboral, en virtud del cual se adquiere la condición de agente de seguros, constituyendo, por tanto las retribuciones que se satisfagan rendimientos de actividades profesionales. Con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 9/1992, el TS declaró que las comisiones y retribuciones percibidas por los empleados de plantilla por la producción de seguros tenían la consideración de rendimientos de actividades profesionales. (Vid. STS de 16 de abril de 1998).

dad empresarial (art. 5) lo mismo que en la Sección 1ª de las tarifas del IAE, aunque no siempre tribute⁶. En el IRPF, en cambio, dependerá de la concurrencia o no de los citados requisitos, en el caso del arrendamiento, y de lo que se entienda por "ordenación por cuenta propia", en la compraventa.

Pero lo más importante son las consecuencias de una u otra calificación. Puede darse el caso de que la actividad no sea relevante, con lo cual no concurrirá ninguno de los citados requisitos, pese a lo cual la Administración podría calificar dicha actividad como rendimiento de actividad económica. Si la renta es positiva ello supone:

tributar entre el 24 y el 43%, frente a la tributación del 18% de las ganancias patrimoniales por transmisión, incluidas en la renta del ahorro;

se pierde la posibilidad de aplicar el coeficiente de actualización de los bienes inmuebles no afectos, y tampoco se utilizará el de los bienes afectos por tratarse de elementos del activo circulante;

no se aplicará el régimen transitorio de porcentajes reductores, por tratarse de incrementos patrimoniales derivados de inmuebles afectos.

Por el contrario, si hay pérdidas, sólo podrán compensarse con las ganancias por transmisión del propio ejercicio y de los cuatro años siguientes, mientras que los rendimientos negativos de actividades económicas pueden compensarse con el resto de rendimientos positivos y rentas imputadas. En este supuesto, dependerá de la composición de la renta del contribuyente que se puedan o no restar las pérdidas en el ejercicio, pero habitualmente la renta está compuesta mayoritariamente por rendimientos.

En consecuencia, *como regla general, si la renta es positiva al contribuyente le interesará su calificación como ganancia patrimonial, y si es negativa, como rendimiento de actividad económica.*

3. Restricción del concepto de rentas irregulares.

Al igual que la anterior normativa, el art. 32.1 de la ley dispone la aplicación de una reducción del 40 por ciento a "los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como aquéllos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo".

⁶ En el IVA la cuestión se resuelve en base a las características objetivas del bien que se arrienda o enajena. Así, está sujeto el arrendamiento de cualquier bien, pero los que tengan por objeto terrenos o viviendas están exentos (art. 20.Uno.23 Ley 37/1992), y las operaciones de promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones para su venta están sujetas aunque se realicen de forma ocasional (art. 5.1.d Ley 37/1992), pero las entregas de terrenos no edificables y las segundas y ulteriores entregas de edificaciones están exentas (art. 20.Uno.20.2i y 22 Ley 37/1992) salvo renuncia del sujeto pasivo con los requisitos del art. 8 del RD 1624/1992.

En el IAE la enajenación se excluye del hecho imponible si el inmueble figurase inventariado con más de dos años de antelación a la transmisión o se utilizase por el propietario durante el mismo tiempo, según estuviese afecto o no a la actividad respectivamente (art. 81 RDLeg. 2/2004).

Es preciso, por tanto, bien que transcurran más de dos años desde el inicio hasta la finalización de la actividad generadora del ingreso, o que se trate de uno de los supuestos tasados en el Reglamento como obtenidos de forma notoriamente irregular (subvenciones, indemnizaciones, premios).

El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de generación divididos entre el número de periodos impositivos de fraccionamiento, aplicándose la reducción si el cociente es superior a dos.

El sistema deriva de la reforma por la Ley 40/1008, y puede calificarse de tosco e inequitativo, al tratar de forma idéntica situaciones distintas, pues se aplica el mismo porcentaje con independencia del período de generación, y requerir que transcurran dos años cuando el período impositivo es de un año, y la progresividad se incrementa a partir de entonces⁷.

Ahora se ha modificado al añadirse un último párrafo al art. 32.1 con el siguiente contenido: "No resultará de aplicación esta reducción a aquellos rendimientos que, aún cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un período que cumpliera los requisitos anteriormente indicados, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos".

¿Por qué se ha añadido esta previsión legal que recorta, sensiblemente, el concepto de renta irregular en las actividades económicas?

La DGT, en diversas consultas relativas al ejercicio de profesiones liberales afirmó que cuando la actividad es desarrollada por el contribuyente de tal forma, que de manera regular, obtiene rendimientos de estas características, no deben considerarse como rendimientos con un período de generación superior a dos años⁸. En cambio, en relación a una actividad forestal realizada en terrenos adquiridos en 1975 y repoblados en 1976, percibiendo ayudas a la reforestación desde 1994 hasta 1997, y con venta de los árboles en el 2000, concluyó la aplicación de la reducción –entonces del 30 por 100– si el rendimiento se generó en un período superior a dos años y no se fraccionó el cobro⁹.

⁷ Era más justo el diseñado por la Ley 44/1978, aunque más complejo, pero con los actualés sistemas informáticos no supondría ninguna complicación anualizar la renta y calcular el tipo medio aplicable al resto.

⁸ DGT 9-2-2000 (arquitecto), 14-4-2000 (abogado) y 7-7-2000 (procurador).

⁹ DGT 31-10-2000 (persona física que ejerce actividad forestal). Se trata de una persona física que ejerce actividad forestal en terrenos adquiridos en 1975 y repoblados en 1976, percibe ayudas a la reforestación desde 1994 hasta 1997, y vende los árboles en el 2000. El importe de la venta de árboles, no se le puede aplicar ningún coeficiente de actualización monetaria. Una vez determinado el rendimiento neto, por el régimen que resulte aplicable, podrá aplicarse una reducción del 30 por 100 si el rendimiento se generó en un período superior a dos años y no se fraccionó el cobro. Si éste se hubiese fraccionado, la reducción del 30 por 100 se aplicaría si el resultado de dividir el número de años correspondiente al período de generación, contado de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, es superior a dos.

Frente al primer planteamiento, la jurisprudencia se mostró partidaria de aplicar la reducción también en el seno de las profesiones liberales¹⁰. Así, la STS de 15-7-04 en unificación de doctrina, analizando los honorarios de un arquitecto, determinó que si el esfuerzo para generar la renta se prolonga durante un período superior al ejercicio fiscal y la renta se ingresa en un solo ejercicio, lo lógico es que se corrija la progresividad por ser rendimientos irregulares. También la SAN de 1-6-05 estimó que si se abona de una sola vez a un arquitecto la remuneración correspondiente a una actividad plurianual será un rendimiento cuyo ciclo de producción es superior al año y, por tanto, irregular. En fin, la STSJ Cataluña de 20-10-2005, relativa a un abogado, concluyó que son rendimientos irregulares cuando correspondan a asuntos de notable complejidad que exijan la dedicación del letrado durante más de un año.

Para hacer frente a esta batería de sentencias se ha incorporado el referido párrafo, que impide aplicar la reducción cuando los rendimientos "*procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos*". Se está pensando en arquitectos, abogados, procuradores, etc.

Frente a esta regulación, desde una perspectiva constitucional, hay que advertir que:

es preciso corregir el exceso de progresividad que es el fundamento del distinto tratamiento de las rentas irregulares (como dijo la STS de 15-7-2004), y hacerlo, además, desde el primer año porque el IRPF grava la renta "anual".

El exceso de gravamen vulnera la capacidad económica, como observó la STC 46/2000, declarando inconstitucional la aplicación por la Ley 44/78 de un tipo del 8% a la renta irregular si el tipo medio efectivo de gravamen de la renta regular era cero.

Se somete a la misma presión fiscal a dos profesionales que obtengan una renta plurianual con independencia de uno la perciba forma regular y otro de forma irregular en el tiempo, *vulnerando el principio de igualdad que exige tratar de forma desigual situaciones distintas.*

El precepto es *confuso y atentatorio a la seguridad jurídica y certeza del derecho*. Una interpretación amplia permitiría no aplicar nunca la reducción, incluso en explotaciones forestales, que es el ejemplo típico, pues sus rendimientos "*proceden del ejercicio de una actividad económica que de forma regular*" obtiene este tipo de rendimientos, como dispone la ley. Además, no se sabe si la referencia a su obtención de forma regular o habitual se refiere al caso concreto o a cada tipo de actividad económica. Por ejemplo, en este último caso los abogados quedarían excluidos de la reducción. En cambio, si la mención es al supuesto específico, un abogado que sólo lleve un pleito de larga duración podría beneficiarse de la reducción. En este último supuesto el tratamiento sería similar al de las rentas del trabajo, donde también se prevé la reducción cuando la retribución plurianual tenga carácter excepcional.

¹⁰ Agradezco a Pablo Chico de la Cámara la información facilitada sobre la jurisprudencia aplicable en esta materia.

4. Nueva regulación de las operaciones vinculadas.

El régimen de operaciones vinculadas previsto en el Impuesto sobre Sociedades y en el IRPF se ha visto alterado de forma sustancial. Primero, al establecerse de forma imperativa, mientras que antes era de aplicación discrecional por la Administración, salvo que operase la regla específica de valoración de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas prevista en la LIRPF, que se suprime. Segundo, por el establecimiento de nuevas obligaciones formales. Tercero, al incrementarse los supuestos de vinculación. Cuarto, modificando el procedimiento, al retrasar la notificación del expediente a la otra parte vinculada hasta el momento en que el obligado sometido a comprobación recurra o deje pasar el plazo de impugnación.

Veamos cada uno de estos apartados.

El art. 16.1 TRLIS decía que "la Administración Tributaria *podrá valorar* por su valor de mercado las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas... cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación". Era un régimen potestativo, aplicable por la Administración I I.

No obstante, el art. 45.2 TRLIRPF obligaba al contribuyente a aplicar dicho valor cuando implicase un *aumento de sus rendimientos del trabajo o de actividades económicas*. Era obligatorio para el contribuyente, con independencia del valor real, para *evitar la disminución de la progresividad* de la tarifa en el IRPF. Y en las operaciones con sociedades de profesionales –sociedades en las que más del 50 por 100 de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales–, la Ley disponía que la contraprestación satisfecha a las personas físicas por la prestación del trabajo personal o el ejercicio de actividades profesionales coincidía siempre con el valor de mercado.

La Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal modifica el art. 16.1, apartado 1º TRLIS, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del uno de diciembre de 2006, en los siguientes términos: "Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se *valorarán* por su valor normal de mercado". *Convierte una potestad administrativa en una norma imperativa de valoración para el contribuyente*, siempre que difieran los valores acordados del valor de mercado. Además, define el valor de mercado como "aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia".

¹¹ No obstante, algún autor opina que si se dan los requisitos legales y la posibilidad de efectuar el ajuste bilateral para que no haya una tributación superior, en el IS o en el IRPF, a la que corresponda por la efectivamente derivada para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado, la Administración deberá utilizar el valor de mercado. Cfr. PÉREZ ROYO, I., *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 1999, págs. 424 y ss. En el mismo sentido, AA.VV., *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, Lex Nova, Valladolid, 2003, pág. 301.

A continuación, el apartado 2º establece que "la Administración *podrá comprobar* que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y *efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan* respecto de las operaciones... que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado, con la documentación aportada por el sujeto pasivo y los datos e información de que disponga".

En otro orden de cosas, se *suprime la condición de aplicación de la regla de vinculación* a que la tributación en España del conjunto de personas o entidades vinculadas sea inferior a lo que resultaría de aplicar el valor de mercado suponga diferir el pago. *No obstante, puede entenderse implícita* tal condición en el párrafo final, que también contemplaba la anterior redacción, según el cual la valoración administrativa no determinará la tributación por el IRPF, el IS o el IRNR —este último se ha añadido— de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado.

En fin, el art. 16.1 *in fine*, añade que para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva. El objeto es que las empresas en estimación objetiva que facturen a otras entidades vinculadas computen la renta no declarada —admitida legalmente como no gravada— del mismo modo que éstas la habrán considerado gasto deducible en el impuesto sobre la renta que corresponda. El problema está en el cálculo por la empresa de estas magnitudes, habida cuenta las menores obligaciones formales que supone el régimen de estimación objetiva.

A ello se suma que se ha aprobado un nuevo apartado 2 del art. 16, en cuya virtud "las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente". Hasta ahora sólo se exigía esta documentación para justificar los acuerdos previos de valoración. A partir de la Ley 36/2006 deberá justificarse la valoración de operaciones con entidades vinculadas. A este respecto, CiU está intentando sacar adelante una proposición no de ley para que las empresas de reducida dimensión que no dispongan de filiales en otros países queden exoneradas de esta obligación. Según este grupo parlamentario, el objetivo de la exigencia legal por parte de Hacienda es evitar que, utilizando precios distintos a los normales de mercado, dos entidades relacionadas transfieran rentas de un país a otro con menor fiscalidad, pero su aplicación a operaciones internas tiene una relevancia muy inferior; y en el caso de las pymes, "ineficaz a todas luces". En cambio, supondría un incremento "sustancial" de la carga económica y administrativa para estas entidades, al tener que documentar sistemáticamente todas estas operaciones bajo la amenaza de sufrir sanciones mínimas de 1.500 euros por cada dato omitido¹². Se trataría de ajustar la medida al fin pretendido con base en el principio de proporcionalidad. Además, el Proyecto de RD que desarrolla

¹² Ver Negocio, "CiU trata de rebajar la factura antifraude de las pymes", 12-6-2007, pág. 14.

la Ley 36/2006 dispone en su art. 18.5 que "el obligado tributario deberá incluir en las declaraciones que así se prevea, la información relativa a sus operaciones vinculadas en los términos que se establezca por Orden del Ministro de Economía y Hacienda". Ello supone transformar la obligación legal de tener a disposición de la Administración la documentación, que es una obligación por captación, en una obligación de facilitar periódicamente la información que prevea la Orden Ministerial, una obligación por suministro, que como bien dice el Gabinete de Estudios de la AEDAF, debería establecerse por ley al tratarse de una prestación personal de carácter público, por lo que se produce una deslegalización flagrante en este punto¹³.

Como ha escrito CAAMAÑO¹⁴, el nuevo régimen de operaciones vinculadas supone una cláusula antiabuso que debe respetar dos postulados según la jurisprudencia del TJCE:

a. Que persiga combatir operaciones "totalmente artificiales o abusivas", esto es, montajes puramente artificiales" (v.gr. Sentencias *Lasteurie du Saillant* de 11 de marzo de 2004, C-9/02, y, más recientemente, *Cadbury Schweppes*, de 12 de septiembre de 2006, C-196/04) siendo contrarias al Derecho comunitario las cláusulas antiabuso en los demás casos, entre los que siempre se encontrará la mera y común transmisión de bienes y servicios entre entidades vinculadas.

b. Que respete el principio de proporcionalidad. Dicho principio quiebra por la imposibilidad de aportar prueba en contra, constituyendo, cuando menos, una presunción *iuris et de iure*, si no una ficción legal. El TJCE estableció en la Sentencia *Molenheide* (STJCE de 18 de diciembre de 1997, asuntos acumulados C-286/94, 340/95, 401/95 y 47/96, Rec.p. I-7281) que tanto las ficciones jurídicas como las presunciones *iuris et de iure* son contrarias en todo caso al Derecho comunitario, por desproporcionadas, en la medida en que no admiten la aportación de prueba en contrario. También quiebra por lo severo del régimen sancionador: sanción de 1.500 euros por cada dato o 15.000 euros por cada conjunto de datos que se omita en la documentación obligatoria, justificativa de los precios establecidos para las entregas de bienes y prestaciones de servicios entre partes vinculadas, más multa proporcional del 15% sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones en la base de cada operación¹⁵. Ello encajaría con la petición del grupo catalán de exonerar a las pymes de esta obligación.

Por su parte, el art. 41 LIRPF establece que "la valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos

¹³ Notas de la AEDAF al proyecto de Real Decreto por el que se desarrolla la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, página web de la AEDAF.

¹⁴ Cfr. CAAMAÑO ANIDO, M.A., "Reseña de las novedades legislativas 2007", *Temas tributarios de actualidad* 34/2006, AEDAF, pág. 44.

¹⁵ A ello se añade la pérdida de la posibilidad de un ajuste negativo en el país de residencia de la sociedad vinculada, por el art. 8 del Convenio 90/436/CEE, de Arbitraje, que impide aplicar el Convenio cuando el ajuste positivo venga acompañado de sanción grave. Ver *ob.cit.*, pág. 42.

previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades¹⁶ y suprime la regla especial del art. 45.2 TRLIRPF.

En suma, se suprime la regla especial para rendimientos del trabajo y de actividades económicas, así como para sociedades de profesionales, y se transforma la regla general de aplicación potestativa por la Administración --facultad discrecional- en norma de obligatoria aplicación por el contribuyente --regla imperativa-. Ahora, aunque no haya perjuicio económico ni diferimiento de la tributación, cualquier operación fuera de los valores de mercado deberá ser objeto de ajuste.

De otra parte, han aumentado los supuestos de vinculación:

- se amplía el concepto de "cónyuges, ascendientes o descendientes de los socios, consejeros o administradores" al de "cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores" (16.3 TRLIS). Por ejemplo hermanos y tíos.
- Se amplían los conceptos de sociedad y capital social a los de "entidad" y "fondos propios" (16.3 TRLIS).
- Da cabida a las comunidades de bienes, a las sociedades irregulares, herencias yacentes, cuentas en participación, etc. y a los préstamos participativos.
- La mención a los administradores incluye también a los de hecho, como ya hiciera la Ley 58/2003 al abordar su responsabilidad.

En cuanto al procedimiento, hasta ahora había que notificar desde el principio a la otra parte vinculada la existencia del procedimiento de comprobación. La reforma retrasa dicha notificación al momento en que el obligado sometido a comprobación recurra o deje pasar el plazo de impugnación (art. 16.9 TRIS). Ello supondrá que si ya ha prescrito su derecho el ajuste será unilateral, con la consiguiente duplicidad impositiva¹⁶.

En suma, el nuevo régimen se concibe como una cláusula antifraude imperativa contraria a la jurisprudencia comunitaria: el principio de proporcionalidad exige la posibilidad de aportar prueba en contrario y la adecuación de la sanción a la conducta que se intenta evitar. Parece haberse redactado pensando en las grandes empresas, pero los afectados en mayor medida serán los pequeños empresarios y profesionales.

5. Medidas en la Estimación Directa.

La nueva Ley aumenta el importe del gasto deducible en concepto de mutualidades de previsión social, e incorpora una nueva deducción para aquellos profesionales cuya situación se asimile a la del trabajador de una empresa.

¹⁶ Cfr. CAAMAÑO ANIDO, M.A., ob.cit., pág. 41.

Comenzando por los gastos deducibles, el art. 30.2.1ª LIRPF incrementa el importe como gasto deducible de las Mutualidades de Previsión Social de profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de trabajadores por cuenta propia o autónomos, que actúen como alternativas a dicho régimen especial y cubran las mismas contingencias, pasando de 3.005 a 4.500 . Ello es de agradecer, aunque hay que tener en cuenta que dicha cifra no se había actualizado desde la reforma de la Ley 46/2002. El exceso no deducible podrá reducir la base imponible con los límites legales.

En cuanto a la nueva reducción de los rendimientos de actividades económicas, el art. 32.2 LIRPF establece que se puede aplicar en el régimen de estimación directa la misma reducción que opera en los rendimientos del trabajo si se dan determinados requisitos que permitan asimilar la actividad económica a una relación laboral.

Los requisitos para aplicar la reducción se contienen en los arts. 32.2.2º LIRPF y 26 RIRPF, y se resumen en los siguientes postulados:

- a) Incompatibilidad con la reducción "forfataria" del 5% en ED Simplificada. Ello implica que habrá de calcularse la que resulte más favorable.
- b) La totalidad de sus entregas de bienes o prestaciones de servicios deben efectuarse a una sola persona, física o jurídica, no vinculada conforme al art. 16 TRIS. El RIRPF añade que si el contribuyente tributa conjuntamente, este requisito deberá cumplirse individualmente en cada miembro de la unidad familiar que ejerza actividades económicas. Hay que tener en cuenta aquí que el art. 84.2 LIRPF dispone, como regla general, que "los importes y límites cuantitativos establecidos a efectos de la tributación individual se aplicarán en idéntica cuantía en la tributación conjunta". Esto es lo que sucede con la reducción por rendimientos del trabajo y con la que aquí estamos contemplando. Sólo se aplica una, aunque ambos cónyuges realicen una actividad económica en la que concurren los requisitos que estamos analizando. El problema es que si uno está vinculado a su pagador, mientras que si tributan individualmente el otro se la puede deducir, si lo hacen conjuntamente se impide la deducción de quien no incurre en vinculación. A nuestro juicio, con ello se vulnera el principio de igualdad.
- c) El conjunto de gastos deducibles correspondientes a todas sus actividades económicas no puede exceder del 30 por ciento de sus rendimientos íntegros declarados.
- d) Deberán cumplirse durante el período impositivo todas las obligaciones formales y de información, control y verificación que reglamentariamente se determinen. El art. 69 RIRPF establece la obligación de llevanza de contabilidad, libros registros, facturas y documentos, en función del tipo de actividad realizada y del régimen de determinación del rendimiento en cada caso. Por ejemplo, las actividades que no tengan carácter mercantil –art. 326 C.Com.- y las profesionales no tienen que llevar contabilidad, y en estimación objetiva basta con conservar trimestralmente las facturas emitidas y recibidas y llevar el libro registro de bienes de inversión, en la mayoría de los casos.

- e) Para evitar la aplicación conjunta con la reducción por rentas del trabajo, se establece como requisito que no pueden percibirse rendimientos del trabajo en el período impositivo. Según el art. 26 PRIRPF no se incumple por percibir prestaciones por desempleo o del art. 17.2.a) LIRPF –pensiones, mutualidades y seguros de dependencia-.
- f) Que al menos el 70 por ciento de los ingresos del período impositivo estén sujetos a retención o ingreso a cuenta.

Finalmente, la Ley prevé que el saldo no puede ser negativo por aplicación de esta reducción, al igual que ocurre en las rentas del trabajo.

Precisamente porque se establece en aquellas situaciones asimilables a una relación laboral, la cuantía de la reducción coincide con la aplicable en los rendimientos del trabajo, según se aprecia en la siguiente tabla:

RNAE	REDUCCIÓN
= o < a 9.000 €	4.000 € anuales
Entre 9.001 € y 13.000 €	4.000 € - [0,35 x (RN-9.000)]
> a 13.000 € o rentas ≠ de AE > 6.500 €	2.600 € anuales
Minusvalía ≥ 33% e < 65%	Además 3.200 €
Minusvalía ≥ 65 %, ayuda de terceros o movilidad reducida	Además 7.100 €

6. Modificaciones en la Estimación Objetiva.

La vigente LIRPF sigue el cambio de tendencia observado en la reforma de la Ley 46/2002, cuando se restringió su aplicación al considerar no sólo los ingresos sino también los gastos en el límite de exclusión.

Hasta entonces la idea era ampliar al máximo la aplicación de este sistema, pero se ha venido observando que existen bolsas de fraude como consecuencia de la emisión de facturas falsas por parte de contribuyentes en EO¹⁷. Esto sucede porque a ellos no les supone ingresar más ni por IRPF, ni por IVA al estar en el régimen simplificado, en cambio, el receptor se beneficia de un gasto deducible en el IRPF o el Impuesto sobre Sociedades, y

¹⁷ También se justifica la limitación de este sistema en lo impropio que resulta en un impuesto personal sobre la renta de un país de economía avanzada, donde debería exigirse la contabilidad al menos en un nivel elemental, como señaló el Informe de la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma del IRPF de 1998, dirigido por el profesor Lagares.

un IVA soportado deducible. También se producen casos de personas que exceden del límite de volumen de operaciones de 450.000 euros y segmentan su actividad, pasando parte a un familiar. De este modo, la que genera más renta puede incluirse en EO mientras que la otra, que incluso puede generar pérdidas, quedaría en estimación directa.

Con el fin de evitar estas conductas hay tres novedades en el régimen de Estimación Objetiva. De un lado, se ha retrasado la aprobación de la Orden de Módulos aplicable en la EO en el IRPF y el RES en el IVA, que habitualmente se aprueba en noviembre, a la espera del nuevo Reglamento, que fue aprobado en marzo de 2007. De otro, se restringen las posibilidades de aplicación de la Estimación Objetiva al modificarse los límites legales. Finalmente, se establece una retención o ingreso a cuenta del 1% para determinadas actividades que tributen en dicho régimen.

En primer término, se retrasó la aprobación de la Orden de Módulos hasta la aprobación del Reglamento. El RD 1576/2006, de pagos a cuenta, necesario para anticipar la aplicación de la Ley en materia de pagos a cuenta hasta su desarrollo reglamentario, estableció que la OM que regulará para el año 2007 la EO en el IRPF y el RES en el IVA, deberá publicarse en los 15 días siguientes a la entrada en vigor del RD que apruebe el RIRPF. También prevé que en 2007, la renuncia al método de EO podrá efectuarse en el mes siguiente a la publicación en el BOE de dicha OM¹⁸. Finalmente, tanto el Reglamento como la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda se aprobaron el 30 de marzo de 2007 (RD 439/2007 y Orden EHA 804/2007).

Se modifican, en segundo lugar, los límites de aplicación de la Estimación Objetiva. Como se dijo, ya la Ley 46/2002, estableció una restricción fijando un límite en el volumen de compras, adicional al que ya había sobre el volumen de ventas. Ahora, el art. 31.1 LIRPF establece que para el cómputo de los rendimientos íntegros y del volumen de compras "...deberán computarse no sólo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurren las siguientes circunstancias:

- Que las actividades económicas desarrolladas sean idénticas o similares. A estos efectos, se entenderán que son idénticas o similares las actividades económicas clasificadas en el mismo grupo en el Impuesto sobre Actividades Económicas.
- Que exista una dirección común de tales actividades, compartiéndose medios personales o materiales".

¹⁸ Hay que recordar que la renuncia se efectúa mediante declaración censal (mod. 036), al presentar la declaración de alta o en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto. No obstante, como advirtió la STSJ Canarias 31-I-2005, los pagos fraccionados en ED sin que actúe la Administración constituyen una "clara manifestación de voluntad de tributar por el método de estimación directa".

El problema es que el RIRPF en su art. 32 no ha objetivado ambas circunstancias. No concreta si el parentesco es por consanguinidad o afinidad, ni si lo es en línea recta o colateral. Tampoco precisa qué se entiende por dirección común de las actividades, compartiéndose medios personales y materiales, dejando un margen de discrecionalidad a la Administración.

Además, la efectividad de la norma va a ser limitada por varias razones¹⁹. Primero, por la posibilidad de realizar fragmentadamente actividades de grupos diferentes. Por ejemplo, una persona que realiza trabajos de albañilería (epígrafe 501.3) y revestimientos (epígrafe 501.1) puede fraccionar ambas actividades, poniendo una de ellas a nombre de su hijo, sin que se acumulen a efectos del límite. Segundo, porque no es fácil determinar cuando existe una dirección común. Y tercero, porque sólo se incluyen las comunidades de bienes con lo que bastará interponer una sociedad para que no se aplique el límite.

La última modificación en este apartado, contemplada en el art. 101.5.d) LIRPF, consiste en la creación de una retención o ingreso a cuenta del 1% para las actividades empresariales que determinen su rendimiento en Estimación Objetiva -con excepción de las agrícolas, ganaderas y forestales que ya tenían pago a cuenta-, en las condiciones reglamentarias. Tiene su origen en la Ley 36/2006 de prevención del fraude fiscal, según reza su Exposición de Motivos, creándose "como instrumento de control de la facturación de los empresarios en régimen de estimación objetiva" cuando operen con otros empresarios o profesionales.

El nuevo RIRPF la desarrolla en su art. 96.6, en vigor desde el uno de abril de 2007. Se incluyen las siguientes actividades: carpintería metálica, ferretería, prendas de vestir, albañilería, instalaciones y montajes, revestimientos y aislamientos, carpintería y cerrajería, pintura y decoración de edificios, trabajos en yeso y escayola y decoración de edificios, transporte de mercancías por carretera, servicios de mudanzas.

De otro lado, como ha apreciado un sector de la doctrina, la retención no puede tener como única finalidad el control²⁰. El fundamento básico de la retención es anticipar la recaudación del impuesto, mientras que aquí su objeto exclusivo es el control de las rentas. También puede desbordar el control de proporcionalidad, que exige que la medida adoptada resulte útil y adecuada respecto al sacrificio que comporta²¹.

Parece evidente que sería más efectiva con un importe mayor para desincentivar las facturas falsas (en el Proyecto de Ley se previó un 3 por 100). Una dificultad adicional estri-

¹⁹ GIL DEL CAMPO, M. MELLADO BENAVENTE, F.M. y MOLINA ALGUEA, E., *La nueva Ley de prevención del fraude fiscal*, CISS, Valencia, 2007, pág. 256.

²⁰ GARCÍA NOVOA, C., "El proyecto de ley de prevención del fraude (II)", QF, núm. 10, 2006, pág. 26; CHECA GONZÁLEZ, C., *Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal*, Aranzadi, Pamplona, 2007, pág. 72. No obstante, también se establecen porcentajes bajos -del 1 y 2 por 100- en las actividades agrícolas, ganaderas y forestales, pero entendemos que no se hizo con una finalidad exclusivamente antifraudatona.

²¹ Ob.últ.cit., pág. 73.

ba en que, pese a la información que se obtiene sobre emisores y receptores de facturas, habrá que demostrar su falsedad para evitar su deducción²².

Podemos añadir tres cuestiones más objeto de crítica²³:

- Se infringe el principio de reserva de ley en una obligación que constituye la deuda tributaria principal, pues sólo se fija el porcentaje pero la base y los supuestos de aplicación se contienen en el Reglamento del impuesto.
- Se genera una carga para todos los empresarios en EO para prevenir el riesgo de que algunos cometan infracciones, contraria al principio de proporcionalidad.
- El empresario en ED tendrá que preguntar si quien le vende está en EO o no para ver si procede o no la retención.

7. Coeficientes de actualización del valor de adquisición en 2007.

Como todos los años, se actualizan los coeficientes de actualización del valor de adquisición –incluyendo gastos e impuestos satisfechos por el adquirente, mejoras y amortizaciones– de los bienes inmuebles afectos a la actividad.

Son los que se indican a continuación:

	Coeficiente
Con anterioridad a 1 de enero de 1984	2,1286
En el ejercicio 1984	1,9328
En el ejercicio 1985	1,7850
En el ejercicio 1986	1,6804
En el ejercicio 1987	1,6009
En el ejercicio 1988	1,5294
En el ejercicio 1989	1,4627
En el ejercicio 1990	1,4054
En el ejercicio 1991	1,3574
En el ejercicio 1992	1,3273
En el ejercicio 1993	1,3100
En el ejercicio 1994	1,2863
En el ejercicio 1995	1,2349
En el ejercicio 1996	1,1761
En el ejercicio 1997	1,1498

²² Así lo ha apreciado FALCÓN en un editorial sobre esta Ley.

²³ Al respecto puede verse CHECA GONZÁLEZ, C., *Ley de medidas...*, ob.cit., págs. 73 y ss.

En el ejercicio 1998	1,1349
En el ejercicio 1999	1,1270
En el ejercicio 2000	1,1213
En el ejercicio 2001	1,0983
En el ejercicio 2002	1,0850
En el ejercicio 2003	1,0667
En el ejercicio 2004	1,0564
En el ejercicio 2005	1,0424
En el ejercicio 2006	1,0220
En el ejercicio 2007	1,0000

8. Régimen transitorio de las deducciones.

El art. 68.2 LIRPF la regula en los mismos términos que la anterior Ley. Dispone textualmente que "a los contribuyentes por este Impuesto que ejerzan actividades económicas les serán de aplicación los incentivos y estímulos a la inversión empresarial establecidos o que se establezcan en la normativa del Impuesto sobre Sociedades con igualdad de porcentajes y límites de deducción, con excepción de la deducción prevista en el artículo 42 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades".

Ello supone que se aplicarán los incentivos y estímulos a la inversión empresarial de los arts. 35 a 44 TRLIS, salvo la deducción por reinversión, lo cual tiene sentido en cuanto que dicha deducción pretende equiparar la tributación de la sociedad al gravamen de la base imponible del ahorro, donde se incluyen las ganancias patrimoniales de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas. De este modo, mientras que las personas jurídicas tributarán en 2007 al 32,5% ó 25% si son empresas de reducida dimensión, las personas físicas lo harán al 18%, por lo que se aplica la deducción a las primeras con objeto de reducir su tributación al 18%.

En el régimen de Estimación Objetiva se mantiene la aplicación de las deducciones para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación previstas en el artículo 36 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. La Ley no contempla más incentivos para dicho régimen, dejándolo a un desarrollo reglamentario que no se ha producido.

Por último, hay que recordar que la remisión a la normativa societaria implica tener en cuenta la progresiva reducción de las deducciones del Impuesto sobre Sociedades hasta el 2014, por aplicación del régimen transitorio previsto en la Ley 35/2006.

En todo caso, se mantiene indefinidamente la deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos

9. Conclusiones.

- De la lectura de las nuevas normas se desprenden las siguientes conclusiones:
- Hay pocas novedades, pero algunas son significativas
- Genera incertidumbre en la calificación de la compraventa de inmuebles
- Practicamente desaparece la reducción del 40% en los rendimientos de actividades económicas, salvo para los rendimientos notoriamente irregulares previstos reglamentariamente. Surgen dudas en cuanto a la constitucionalidad de este precepto
- Se ha producido un agravamiento y una desmesurada ampliación de las operaciones vinculadas, con posibles vulneraciones de derechos
- Es positivo y razonable el aumento en el gasto de las mutualidades de previsión social y la aplicación de la reducción general por rentas del trabajo, y la adicional para discapacitados, en el régimen de Estimación Directa
- Aumentan las restricciones para la aplicación de la Estimación Objetiva, pero en unos términos demasiado imprecisos –contra el principio de seguridad jurídica- y se puede eludir su aplicación de forma relativamente sencilla –constituyendo una sociedad, o con actividades afines de grupos distintos-
- La nueva retención en la Estimación Objetiva incumple algunos principios básicos en la normativa tributaria -legalidad, proporcionalidad- y cabe cuestionar su efectividad en la lucha contra las facturas falsas dado su escaso importe, aunque habrá que esperar
- Se mantienen las deducciones pero con un régimen transitorio tendente a su supresión generalizada a medio y largo plazo