

LA ACTIVIDAD PESQUERA EN LA UNIÓN EUROPEA. UN MODELO FISCAL.

Sieiro Constenla, M.M.
Fernández Fernández, I:
Universidad de A Coruña.
Mila@udc.es

981/167000 Ext. 2586

Facultad de Ciencias Económicas. Campus Elviña. A Coruña

I.- INTRODUCCIÓN.- EL POSICIONAMIENTO DEL SISTEMA FISCAL ANTE LA ACTIVIDAD PESQUERA.

Sobre la actividad pesquera, como cualquier actividad económica, inciden múltiples figuras impositivas, cuya regulación y gestión corresponde a los diferentes niveles de administración, estatal, autonómico y local. La presente comunicación pretende definir los elementos estructurales de lo que podríamos definir como “estatuto” fiscal de esta actividad, sobre la base de aplicación de unos principios que han de inspirar su fijación: integración, coordinación, proporcionalidad, incentivador de la inversión y flexibilidad.

El presente análisis exige, como fase previa, identificar los impuestos con particular incidencia sobre la actividad pesquera y definir los elementos estructurales que integrantes de los mismos son especialmente relevantes a efectos de medir su incidencia:

a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). Cinco son los elementos que a este respecto se juzgan fundamentales:

- La concepción restrictiva del “ámbito” de irregularidad, prácticamente vedada a los rendimientos derivados del desarrollo de esta actividad.

- La aplicación de una tarifa progresiva con una posible incidencia más gravosa de la que podría alcanzarse bajo la adopción de una forma societaria.

- La exclusión, sin causa justificada, del régimen de estimación objetiva.

- La inexistencia de incentivos fiscales a la inversión

b) Impuesto sobre Sociedades. Sus aspectos relevantes para el estudio son los siguientes:

- La imposibilidad de una compensación “hacia atrás” de las pérdidas fiscales.

- La aplicación limitada de la “libertad de amortización”.

- La ausente integración plena con el IRPF.

c) Impuesto sobre el Valor Añadido. La aplicación de este tributo, con una construcción básicamente correcta, plantea, desde la perspectiva de esta actividad, el necesario debate entre la aplicación, actualmente no prevista, del Régimen Simplificado o del Régimen de Agricultura, Ganadería y Pesca (REAGyP). Aún cuando su fundamento es el mismo –facilitar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de la aplicación de este impuesto-, su concreción es ciertamente desigual. Mientras el primero, en su última versión, está basado en una determinación objetiva del IVA devengado y en un relajamiento, ciertamente moderado de las obligaciones formales, el segundo se construye sobre un sistema de “exención plena”. La idoneidad de uno y otro, desde la perspectiva de la acuicultura, plantea diversos frentes. Particularmente, podemos destacar los siguientes:

- La presencia limitada del elemento objetivo en el régimen simplificado a la determinación del IVA devengado..

- La limitación del REAGyP a las personas físicas y entidades en régimen de atribución de rentas.

- La determinación “a forfait” del IVA soportado en el REAGyP.

d) Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE). Restringida su aplicación a partir del 1 de enero del presente año. No tiene incidencia sobre la acuicultura al excluirse del ámbito de aplicación del IAE a las actividades pesqueras.

e) Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En este marco se trata de figuras impositivas absolutamente condicionadas por la posible aplicación de una exención en el Impuesto sobre el Patrimonio y una reducción en el Impuesto sobre Sucesiones prevista para las actividades económicas. El carácter restrictivo de los requisitos exigidos para la aplicación de una y otra, por otra parte comunes a ambas figuras impositivas, introduce la necesidad de incorporar su estudio a estos efectos.

La descripción de los elementos estructurales expuestos permite efectuar una revisión crítica del modelo actual y proponer los elementos de un “estatuto fiscal” de la actividad pesquera sobre las siguientes bases:

- Proporcionalidad del gravamen sobre los beneficios, limitado al tipo nominal general del impuesto sobre sociedades.

- Libertad de amortización para las inversiones en activos nuevos.

- Compensación “hacia atrás” de las pérdidas fiscales

- Apertura de los regímenes de estimación objetiva.

II.- UN PLANTEAMIENTO ALTERNATIVO: UN MODELO FISCAL ACTIVO.

Un modelo alternativo, o mejor dicho, un auténtico posicionamiento de la fiscalidad ante la actividad pesquera exige estructurar un conjunto de medidas fiscales inspiradas más en la flexibilización del sistema y en su potencialidad incentivadora que en el mero establecimiento de beneficios fiscales. No se trata de dejar de gravar allí donde hay una renta, dónde se manifiesta una capacidad económica, ni de crear con exenciones una situación subsidiada. Consiste, por el contrario, en adaptar el sistema fiscal a unas determinadas circunstancias, particularmente en aquellos aspectos que denotan rigidez e ineficiencia y en instrumentarlo al servicio de la realización de inversiones y creación de empleo. Las medidas fiscales que son susceptibles de englobarse bajo tal modelo responden por tanto a una tipología: Por un lado, aquellas que suponen una adaptación de determinadas disposiciones configuradas bajo un marco de normal desarrollo de una actividad y que resultan ineficaces en un marco excepcional. Esta flexibilización ha de acompañarse, por otro lado, de medidas “activas”, que sin la pretensión de resultar originales, no implica más que rescatar “instrumentos” tradicionalmente utilizados en apoyo del crecimiento y desarrollo económico

II.1.- Medidas orientadas a la flexibilización del sistema fiscal.

A.1.- Aplicación, renuncia y determinación del rendimiento neto previo positivo en el Régimen de Estimación Objetiva del IRPF.

Posiblemente la actividad pesquera sea la gran olvidada o ignorada por el régimen de estimación objetiva del IRPF. Ello obliga a indagar en las razones de tal situación. La voluntariedad de régimen pone de manifiesto una “discriminación” objetiva. Bajo un régimen opcional no hay nada que pueda evitarse, ni favorable que, sin embargo, pueda utilizarse. No debe desconocerse que el régimen de estimación objetiva tiene otras implicaciones diferentes a aquellas que obedecen a la determinación de la deuda tributaria derivada de la aplicación de un tributo. En efecto, las obligaciones registrales

y formales alcanzan un importante nivel de relajamiento bajo tal régimen, inaccesible para las actividades no acogibles al mismo. Desde 1995 las actividades agrícolas y ganaderas se encuentran incluidas en el ámbito de aplicación del régimen de estimación objetiva, incorporándose a partir de 2000 las actividades forestales. Sin embargo, las actividades pesqueras permanecen al margen sin razón algún más que la incapacidad para la fijación de unos indicadores objetivos representativos de la determinación del rendimiento neto de la actividad económica¹.

Por otra parte, este régimen especial incorpora dos elementos que introducen una importante rigidez cuando el desarrollo normal de una actividad se ve sorprendido por una circunstancia excepcional. La normativa al respecto habilita para situaciones adversas dos instrumentos: la reducción de los “signos, índices y módulos” y la posible deducción de los gastos extraordinarios. Sin dejar de reconocer indudable eficacia a ambos instrumentos, la regulación del régimen obvia la corrección de otras manifestaciones anómalas del mismo cuando pretende aplicarse a una actividad afectada por una situación de pérdidas. La utilización de unos “signos, índices o módulos” para determinar el denominado “rendimiento neto previo” conlleva, en este marco, dos importantes implicaciones: Esta magnitud es siempre positiva y su reducción afectará siempre en igual medida a los dos componentes, ingresos y gastos, que implícitamente la integran. La minoración proporcional al tiempo de paralización de la actividad elimina el “valor añadido” que presuntamente se hubiera generado en el intervalo temporal afectado por dicha circunstancia, pero supone un comportamiento absolutamente perfecto en cuanto su capacidad de adaptación a la reducción o ausencia de ingresos. La estructura fija empresarial genera gastos corrientes que ni encajan como amortizaciones, cuya deducción se admite en todo caso, ni puede encuadrarse dentro de la calificación de “gastos extraordinarios”. Los gastos de personal, arrendamientos, determinados suministros y los gastos de mantenimiento representan en cualquier

¹ En efecto, las actividades económicas que pueden acogerse a dicho régimen de EO y al simplificado del IVA son las siguientes:

- Epígrafe 643.1 “Comercio al por menor de pescados y otros productos de la pesca y de la acuicultura y de caracoles”.
- Epígrafe 643.2 “Comercio al por menor de bacalao y otros pescados de salazón”.

actividad, en el marco, por ejemplo, de una paralización temporal de su desarrollo, un coste fijo y recurrente. No puede oponerse ante esta “anomalía” que este régimen es opcional y que el empresario hubiera podido determinar el rendimiento neto de su actividad bajo la estimación directa ejerciendo el derecho de renuncia. Al margen que no parece que puedan ignorarse las disfunciones apreciadas con la excusa del carácter voluntario del régimen, tal consideración no puede desconocer las condiciones en las que la renuncia puede ejercitarse y cuales son sus consecuencias. Salvo en los supuestos de inicio de la actividad, la renuncia ha de realizarse en el mes de diciembre anterior al inicio del año en que de surtir efecto. En consecuencia, una actividad sorprendida por una circunstancia excepcional determinada se ve “atrapada” por la aplicación del régimen por cuanto este no prevé en el marco de dichas situaciones una renuncia “retroactiva”, con efectos desde el comienzo del ejercicio. Por otra parte, no pueden, igualmente desprejiciarse las importantes derivaciones de una renuncia, no suavizadas cuando esta resulta “forzada” por las circunstancias concurrentes: La determinación de rendimiento neto de la actividad en régimen de estimación directa normal, sin posibilidad de aplicar su modalidad simplificada, la exclusión, si este fuera aplicable, del régimen simplificado de IVA, la imposibilidad de “retornar” a la estimación objetiva en los tres ejercicios siguientes y la imposición consiguiente de un nivel superior de obligaciones contables y formales.

El esquema anterior permite dibujar los aspectos básicos de un modelo flexible inspirado en la necesidad de adaptarse, particularmente bajo estas circunstancias, a la capacidad económica real. No se trata de evitar el gravamen donde existe, de la misma forma que no puede pretender presumirlo con fundamento en la “objetividad” y voluntariedad de un régimen. La posible renuncia “retroactiva” con efectos desde el inicio del ejercicio, la adhesión al régimen de estimación directa en su modalidad simplificada, la posible incorporación futura al régimen de estimación objetiva no sujeta a plazo mínimo y la posible permanencia de la actividad en el régimen simplificado del IVA constituyen las bases del modelo. Simultáneamente, la reducción de los “signos, índices o módulos” debería abrir la posibilidad de un “rendimiento neto previo negativo” estimado para el período afectado por la paralización de la actividad. Se

reconocería, de esta forma, la desigual repercusión de las circunstancias excepcionales sobre los ingresos y gastos bajo tales circunstancias. La actividad afectada podría, por tanto, optar entre determinar el rendimiento neto en estimación directa lo que le permitiría ajustar el gravamen a la renta neta efectivamente obtenida o permanecer en el ámbito de la estimación objetiva en una condiciones no penalizantes.

A.2.- Las cuotas mínimas y la renuncia en el Régimen Simplificado del I.V.A.

Un análisis elemental podría concluir que el limitado alcance del régimen especial simplificado sobre las actividades pesqueras deriva de la presencia del régimen especial de agricultura, ganadería y pesca. Sin embargo, la exclusión objetiva de este régimen de las actividades de pesca marítima cuestiona el ámbito del régimen especial simplificado, prácticamente al margen de las actividades pesqueras.

Por otra parte, la objetividad del régimen simplificado descansa en la determinación del IVA devengado por operaciones corrientes. A partir de aquí, dos matices interfieren en la determinación de la cuota a ingresar, a compensar o a devolver respecto del régimen general: la estimación de un IVA soportado de “difícil justificación” en el 1% del IVA devengado y la fijación de una “cuota mínima” de tal forma que si la diferencia entre el IVA devengado, determinado en base a la aplicación de unos “signos, índices o módulos”, y el IVA soportado calculado de acuerdo con el régimen general al que ha de añadirse el denominado de “difícil justificación”, resulta inferior a la “cuota mínima” prevalece ésta. Significa esto que estamos ante una restricción a la deducción del IVA soportado, hasta el punto en que no se admite que este pueda minorar el IVA devengado por debajo de una magnitud “mínima”. Todo ello en el marco de un régimen cuya voluntariedad se articula bajo el sistema de renuncia con unos parámetros de funcionamiento idénticos a los indicados para el régimen de estimación objetiva.

Parece evidente que una mera minoración de los “signos, índices o módulos” como consecuencia de circunstancias excepcionales, reduce las posibilidades de deducción del IVA soportado por operaciones corrientes en la medida en que permanece invariable el

importe fijado para cada actividad como cuota mínima. Un modelo flexible ha de incorporar la posible renuncia “retroactiva” en condiciones idénticas a las anteriormente fijadas para el régimen de estimación objetiva, al tiempo de que debería contemplar la posible incidencia de una cuota por operaciones corrientes negativa o cuando menos una reducción proporcional de las cuotas mínimas fijadas a la operada en el IVA devengado.

A.3. La denominación “pesquera” del régimen especial de agricultura, ganadería y pesca (R.E.A.G.P.)

El REAGP se configura como un peculiar régimen de exención plena, de forma que los sujetos pasivos que a él se acojan no tienen obligación de liquidar ni repercutir el impuesto por las operaciones que realicen, pudiendo, sin embargo, recuperar el impuesto soportado el IVA a través de un sistema de compensación basado en una determinación objetiva del IVA soportado. Este régimen es de aplicación voluntaria por el sujeto pasivo, instrumentándose la opcionalidad del régimen mediante el mencionado sistema de renuncia.

Este régimen especial se aplica a las explotaciones agrícolas, ganaderas, ganaderas o pesqueras que obtengan directamente productos naturales, vegetales o animales, de sus cultivos, explotaciones o capturas para su transmisión a terceros. Sin embargo, en lo que a las actividades pesqueras se refiere este régimen especial se aplica exclusivamente a las actividades pesqueras en agua dulce, quedando excluidas, por tanto, la pesca marítima.

Resulta difícil adivinar las razones de tal exclusión. Particularmente, resulta cierto si tomamos en consideración que quedan excluidos, en cualquier caso, las sociedades mercantiles, las sociedades cooperativas, las sociedades agrarias de transformación, así como aquellos sujetos pasivos, medidos en términos de volumen de operaciones, que superen determinada dimensión económica, que no hay razones objetivas, coherentes con la configuración del régimen, que fundamenten la exclusión de la pesca marítima.

A.4.- El Impuesto sobre Actividades Económicas: Un impuesto de escasa incidencia en la actividad pesquera.

El Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) es un tributo local cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio de actividades económicas en territorio nacional, con independencia de que se realicen o no en un local determinado y de que se hallen especificadas o no en las tarifas del impuesto. Dos consideraciones resultan fundamentales para justificar la escasa incidencia de este tributo sobre la actividad económica de referencia:

- El artículo 79.2 de la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales establece que a los efectos de la aplicación del AIE no tiene naturaleza de actividades empresariales las agrícolas, ganaderas, pesquera y ganaderas dependientes
- No debemos ignorar a estos efectos la importante reducción del ámbito de aplicación que experimenta el IAE a partir del 1 de enero de 2003². En efecto a partir de esta fecha están exentos del IAE los sujetos pasivos cuyo importe neto de la cifra de negocios inferior a un millón de euros determinado atendiendo al conjunto de las actividades económicas desarrolladas³. Si este es el motivo por el que no se prorroga este “beneficio fiscal” al ejercicio 2003 resulta obvio que se estaría privando del mismo a las actividades afectadas por su “paralización” como consecuencia del accidente y cuya cifra de negocios se sitúe por encima de dicho importe.

² La Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales introduce importes en materia de IAE. Particularmente podemos destacar las siguientes:

- Estarán exentos los sujetos pasivos cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a un millón de euros.
- Se exime del pago del impuesto a los sujetos pasivos que inicien su actividad durante los dos primeros períodos impositivos.
- Se crea un nuevo coeficiente, a aplicar sobre las cuotas de las tarifas, determinado en función de la cifra de negocios inferior a un millón de euros.
- Se unifican el coeficiente municipal y el índice de situación, en un único coeficiente de situación.

³ Excepto para los sujetos pasivos no residentes que operen en España sin mediación de un establecimiento permanente.

A.4.- La compensación de pérdidas fiscales.

El único aspecto que ha de considerarse bajo la posibilidad de integrar en la base imponible la totalidad de las pérdidas es su posible compensación en ejercicios futuros. Es conocido que en el ámbito del impuesto sobre sociedades las sucesivas modificaciones de la normativa al respecto desde la entrada en vigor de la Ley 43/95 ha ido introduciendo una mayor flexibilización hasta el extremo que actualmente las bases imponibles negativas pueden ser objeto de compensación en los períodos impositivos que concluyan en los quince años siguientes. Esta realidad contrasta con la posible compensación de la denominada parte general de la base imponible del IRPF en los cuatro años siguientes⁴. El esquema descrito de compensación de pérdidas fiscales ha de completarse con una mención necesaria a la “histórica” prohibición de una integración retroactiva de los resultados fiscales adversos.

Un modelo integral debería abrir el plazo de compensación de pérdidas fiscales generadas bajo el “paraguas” del IRPF, sustancial e incomprensiblemente inferior al establecido para las actividades sujetas a la imposición societaria, al tiempo que podría ensayar la generación de un crédito fiscal sobre las pérdidas fiscales generadas bajo circunstancias excepcionales que podría realizarse condicionado a la continuidad en el desarrollo de la actividad económica durante un determinado período. Adicionalmente, en el marco de un perfeccionamiento del sistema de compensación, sería preciso incorporar el componente financiero, de tal forma que se consideren bien en el cálculo

⁴ La parte general de la base imponible del IRPF formada por la totalidad de la renta del contribuyente, excluidas las ganancias y pérdidas patrimoniales generadas en más de un año, se integra con arreglo a lo siguiente:

- El saldo resultante de integrar y compensar entre sí, sin limitación alguna, en cada período impositivo, los rendimientos e imputaciones de renta obtenidos por el contribuyente.

- El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales generadas en un período inferior o igual a un año. Si el resultado de esta integración y compensación arroja saldo negativo, su importe se compensará con el saldo positivo de las rentas comprendidas en el párrafo anterior obtenido en el mismo período impositivo, con el límite del 10% de dicho saldo positivo.

Si tras dicha compensación resultase un saldo negativo, su importe se compensará en los cuatro años siguientes en el orden indicado anteriormente.

del valor actual del crédito fiscal sobre un período de compensación estimación, bien en la integración futura capitalizada en resultados fiscales positivos de las pérdidas obtenidas en ejercicios anteriores.

II.I.- Medidas orientadas a la activación económica.

B.1.) La libertad de amortización.

Bajo esta denominación se comprende aquella técnica que permite una distribución absolutamente libre del valor amortizable dentro del período de vida útil del activo⁵. Su potencialidad estriba en la posible recuperación inmediata del efecto impositivo de la inversión, no condicionándose su deducibilidad al registro contable del gasto por tal concepto. No obstante, su aplicación activa a un marco económico que precisa de una reactivación requiere su configuración de acuerdo con determinados elementos estructurales:

- En primer término, la mera aplicación de una libre amortización no garantiza su eficacia, pues su efectividad depende de la capacidad de absorción de los resultados positivos, dado que por encima de ello tiene lugar su deslizamiento temporal mediante la compensación de bases imponibles negativas. En consecuencia, en línea con la propuesta descrita en relación con las pérdidas fiscales, el exceso de las cuotas de amortización generadas por tal concepto sobre renta fiscal positiva daría lugar a un crédito que se haría efectivo, sin necesidad de compensarlo contra deudas contraídas en ejercicios posteriores. Esta flexibilización de la medida garantizaría su plena eficacia, al tiempo que aseguraría su neutralidad dado que la misma no dependería del importe y signo de la base imponible. Un análisis crítico de este elemento estructural podría fundamentarse en que aquél crédito podría convertirse en una subvención si la actividad

⁵ Se trata de una medida recurrente en nuestro sistema fiscal. Coyunturalmente se ha establecido por normas de vigencia limitada: El R.D. L. 2/85 la admitió para las nuevas inversiones realizadas dentro de un determinado período y los R.D.L 7/1994 y 2/1995 la admitió para las nuevas inversiones pero limitándola atendiendo al crecimiento de la plantilla media de la empresa, Estructuralmente, esta prevista en el marco de las sociedades laborales, activos mineros, activos afectos a actividades de investigación y desarrollo y explotaciones agrarias asociativas que hayan sido declaradas como prioritarias.

beneficiada por la libertad de amortización así concebida no generase resultados fiscales positivos en los posteriores ejercicios en un importe suficiente para absorber las magnitudes determinantes del crédito. Una construcción adecuada de la medida ha de otorgar su protagonismo al componente incentivador sobre el meramente inspirado en el concesión de un beneficio fiscal. En consecuencia, además de la posibilidad de establecer un límite, por ejemplo en términos de cuota líquida positiva generada por la actividad en los últimos tres ejercicios, el crédito no absorbido dentro de un determinado período debería ser objeto de devolución, sin perjuicio del aprovechamiento fiscal de las cuotas de amortización.

- La libertad de amortización para operar auténticamente como un instrumento impulsor de la actividad económica ha de condicionarse, elemento que puede adecuarse de diferente forma atendiendo a los objetivos concretos que en cada caso se persigan y a las circunstancias concurrentes. Inherentemente a su adecuada articulación se limita a la realización de nuevas inversiones en elementos afectos a la actividad económica a partir de la vigencia y durante un período de tiempo limitado. En efecto, siendo circunstancias determinadas las que justifica su utilización, se pretende impulsar la realización de nuevas inversiones y que éstas se concentren temporalmente. A partir de aquí, su configuración se cierra con el tradicional requisito de permanencia de las inversiones durante su vida útil, pudiendo vincularse su aplicación a la evolución de la plantilla de la empresa beneficiaria, resultando adecuado que ésta se estableciese en términos de mantenimiento del empleo.

B.2.- Deducción por inversiones en inmovilizado material e inmaterial.

Se trata de un instrumento teóricamente compatible con el anterior, pero con un alcance diferente. Mientras la libertad de amortización tiene un efecto básicamente financiero en cuanto admite la deducción fiscal anticipada de un gasto de inversión, la deducción supone la recuperación directa, mediante su aplicación en la determinación de la cuota del impuesto, de una parte del coste de la inversión. No encierra, por otra parte, novedad alguna pues este instrumento ha sido utilizado intensivamente por la normativa

reguladora de la imposición sobre la renta. Sin embargo, su aplicación generalizada a las inversiones en elementos de inmovilizado ha dejado de realizarse a partir del ejercicio 1997⁶.

Su aplicación en el marco de circunstancias excepcionales debería considerar los siguientes elementos estructurales:

- De acuerdo con el ámbito que justifica la medida, ésta debe tener un alcance marcadamente temporal, circunscribiéndose a las inversiones realizadas en un determinado período de tiempo.
- Su ámbito no debe restringirse a los elementos patrimoniales exclusivamente nuevos, debiendo comprender, igualmente, tanto los elementos de inmovilizado material e inmaterial.
- Debe tratarse de elementos afectos y necesarios para el desarrollo de la actividad económica que permanezcan en el patrimonio empresarial durante un período mínimo, sin perjuicio de su venta bajo la condición de reinversión.
- Tres elementos esenciales han de cerrar la configuración de este instrumento: su aplicación exclusiva al incremento neto de inversión, dado que lo que se pretende incentivar es la realización de nuevas inversiones más allá de la sustitución de unas por otras; ha de vincularse al mantenimiento de la plantilla, dado que ha de evitarse la sustitución de un factor por otro; y finalmente el porcentaje de desgravación ha de ser limitado, no superior al 15%, dado que no ha de desconocerse que la medida tiene un contenido evidente de “subvención”, no debe sobrepasarse aquél límite donde se conviertan en rentables inversiones que no se llevarían a cabo bajo condiciones “reales”.

⁶ Actualmente, la aplicación de este “beneficio fiscal” está previsto para inversiones determinadas (edición de libros y producción cinematográfica, protección del medio ambiente, empresas exportadoras, bienes de interés cultural...) y con carácter general para activos fijos nuevos en el marco del régimen especial de Canarias.

B.3.- Los instrumentos fiscales al servicio de la proyección exterior de actividad económica.

La normativa vigente contempla sendas medidas incentivadoras respecto de este aspecto de las actividades económicas. En primer término, en el marco de las actividades exportadoras se prevé una deducción del 25% de propaganda y publicidad de proyección plurianual para el lanzamiento internacional de productos, apertura y prospección de mercados en el extranjero. Por otro lado, en el ámbito de determinados eventos, se reconoce, igualmente, un crédito del 15% de aquellos gastos de propaganda y publicidad, satisfechos en España o en el extranjero, de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del evento y que tengan la aprobación del órgano competente.

Una diferencia esencial separa ambos incentivos: Mientras en el primer supuesto se trata de un esfuerzo promocional de la propia actividad del inversor, en el segundo supuesto estamos ante la proyección de un determinado acontecimiento en el marco de los gastos de publicidad y propaganda efectuados por una empresa. Comparten, sin embargo, una misma articulación técnica; deducibilidad, de acuerdo con el régimen general del impuesto, de los gastos incurridos por este concepto a efectos de la determinación de la base imponible y deducción en la cuota de un porcentaje de los mismos.

Una combinación adecuada de ambas medidas puede permitir alcanzar una elevada eficacia en la promoción de determinadas actividades en cuanto incentiva la participación privada, sin perjuicio de la intervención de las instituciones públicas al respecto. Permite, en primer término, que los empresarios implicados en su desarrollo inviertan en estas partidas generando un crédito fiscal. De situarse este en el mismo porcentaje que el actualmente previsto para las actividades exportadoras, sumado a su deducibilidad fiscal el coste neto de los gastos de publicidad y propaganda quedaría limitado al 35%. Adicionalmente, se estaría implicando a las restantes actividades económicas, al margen de aquellas concretas que se pretende incentivar, dado que se podrían beneficiar de una deducción por aquellos gastos incurridos que, además de

servir para la promoción de su actividad, tengan repercusión publicitaria sobre aquellas actividades destinatarias directas de la medidas.

No obstante, la combinación de ambas medidas no ha de desconocer que su aplicación ha de ser necesariamente alternativa, de tal forma que los sujetos titulares de las actividades que se pretenden promocionar serían beneficiarios de un crédito fiscal de perfil necesariamente más “agresivo” de aquel otro del que podrían aprovechar los empresarios ejercientes de otras actividades económicas que en el marco de sus campañas publicitarias comprendiesen la divulgación de las actividades cuyos bienes o servicios se pretenden dar a conocer mediante tales campañas.

Una adecuada estructuración de tales medidas ha de incorporar un elemento de flexibilidad, inspirado en las limitaciones de la capacidad de una empresa en particular para sufragar una campaña de promoción económica. Por ello han de extenderse los beneficios a aquellas aportaciones que pudieran realizarse con idéntica finalidad a colectivos empresariales o asociaciones, públicas y privadas, para que emprendan las actuaciones promocionales correspondientes.

B.4.- Renovación de los bienes de inversión

Los incentivos fiscales a inversión en activos, como la libertad de amortización o la deducción en cuota, descansan toda su potencialidad en la capacidad de la empresa en cuestión para asumir nuevas inversiones. Paralelamente, a tales medidas puede articularse algún otro instrumento alternativo que incentive la intervención de otros agentes económicos como instrumento financiador de forma que éstos se “apropien” de una parte del “beneficio fiscal” otorgado por acometer determinadas inversiones. La estructuración del instrumento requiere de la intervención de tres partes: proveedor del bien de inversión, persona o entidad inversora, que adquiere, arrienda y posteriormente vende el bien, y finalmente el destinatario último del activo que primero lo utiliza bajo un contrato de arrendamiento y posteriormente lo adquiere en ejercicio de una opción de

compra vinculante. A partir de aquí, la intervención de un “beneficio fiscal” que ha de distribuirse adecuadamente entre inversor y financiador.

En definitiva, la activación de la demanda de determinados bienes de inversión, la movilización de recursos financieros para su materialización en fines concretos y la aplicación a ciertas actividades de nuevas inversiones constituyen los tres ejes esenciales de la medida. Su concreción ha de partir de la definición del “nivel” de incentivo fiscal que se pretende adjudicar, dado que como cualquier otro admite diferentes graduaciones. Una vez fijado su alcance, el “beneficio fiscal”, que puede consistir en una combinación de amortización acelerada y crédito a la inversión, se aplica íntegramente en sede del agente inversor, repercutiéndose una parte del mismo mediante la reducción consiguiente en el importe del arrendamiento y/o del precio de ejercicio previsto para la opción de compra – venta. En conclusión, una parte del incentivo se traslada al destinatario del activo mediante un descuento en el precio o dicho en términos del sujeto inversor a través de un pérdida en la rentabilidad económica de la operación.

B.5. La incentivación fiscal del “mecenazgo”.

La configuración fiscal del “mecenazgo” tiene un doble perfil según nos situemos en la perspectiva del aportante o del beneficiario. Mientras para éste la norma contempla una suerte de “beneficios fiscales”, para el primero se reconoce un tratamiento más próximo a la neutralidad que al incentivo. Es cierto que la “donación”, como gasto sin contraprestación, no es, salvo en determinados supuestos, fiscalmente deducible. Es decir, donde hay un gasto real realizado desde el desarrollo de una actividad económica se niega su deducción, salvo que concurren unas determinadas condiciones en el beneficiario. En definitiva, desde el aportante el tratamiento se desenvuelve entre la neutralidad para las donaciones “protegidas” y la penalización de las demás aportaciones a título gratuito. No hay, por tanto, un incentivo fiscal al “mecenazgo” desde esta perspectiva sino más bien una penalización para aquel que pretende efectuar una entrega sin contraprestación al margen del régimen de “protección”. Es evidente

que la norma pretende controlar la transferencia de rentas y patrimonios cuando éstas se efectúan sin contraprestación, si bien es cierto que esto se puede realizar desde la fiscalidad que incide sobre el beneficiario de las aportaciones.

En cualquier caso, no se trata tanto de adecuar la destacada “desigualdad” por cuanto no parece deseable, en el marco de una implicación necesaria de los agentes económicos, que tales ayudas se canalicen directamente a los afectados por una situación catastrófica. No obstante, la indudable responsabilidad social que ha de fundamentar tales aportaciones no ha ejercitarse, particularmente en el marco de unas circunstanciales excepcionales, “huérfana” de incentivos fiscales. No parece que pueda llamarse a la “puerta” de la solidaridad invocando la deducibilidad fiscal de la aportación. No resulta, en efecto, un reclamo adecuado pretender “regalar” lo que constituye una indudable obligación. Si en tales circunstancias se efectúa una aportación, haciéndola llegar a través de los cauces legalmente previstos, no es convincente frente la “pérdida” patrimonial, experimentada “vender” la deducción fiscal. Sorprende que en tal marco este sea el estímulo que se recibe desde nuestro derecho fiscal.

Resulta, en consecuencia, necesario una adaptación del marco fiscal que regula el régimen de aportaciones. La “obligada” corrección en la base imponible en términos de deducción fiscal debería acompañarse de un crédito fiscal en forma de deducción en la cuota del impuesto.

III.- CONCLUSIONES

Un marco económico esencial no justifica cualquier medida en términos de concesión de beneficios fiscales. No se trata de prever una exención allí dónde hay un hecho imponible o limitar la incidencia impositiva dónde existe una capacidad económica real. Ahora bien, ello no significa que el sistema fiscal deba ignorar una realidad económica. En tal marco se ha de reclamar de la fiscalidad un posicionamiento activo. No se trate

que la “lógica” del sistema adecue con flexibilidad su incidencia a una situación. Ello no se espera, simplemente se exige por cuanto se considera inherente a la “capacidad” de un sistema fiscal moderno. Las rigideces estructurales de los regímenes de estimación objetiva y simplificado en el IRPF e IVA precisan de una necesaria adaptación.

Exigir una “pasividad” de la fiscalidad en nombre de la neutralidad implica ignorar, en primer término, que los impuestos representan algo más que instrumentos recaudatorios al servicio de la suficiencia financiera de la Hacienda Pública. Deben, igualmente, utilizarse en beneficio del crecimiento y desarrollo económico. Por otra parte, la normativa fiscal española esta absolutamente impregnada de manifestaciones que responden a este fundamento. Negar, por tanto, la utilización activa de la fiscalidad implica desconocer este marco.

Otro factor que ha de incorporarse al análisis es el papel que desde la perspectiva de una necesaria utilización activa de la fiscalidad pueden desempeñar los diferentes niveles de la administración territorial. En efecto, la actual configuración de competencias en materia tributaria, particularmente en materia de regulación e los tributos, pone de manifiesto la limitada capacidad de actuación de las Comunidades Autónomas. A las nulas posibilidades de intervención en el Impuesto sobre Sociedades hay que añadir unas limitadas competencias normativas en relación al IRPF, en cuanto, en particular, no se pueden modificar la regulación estatal en relación a los elementos determinantes de la base imponible y las deducciones materia de inversiones empresariales⁷.

Es necesario oponer un modelo fiscal activo construido sobre un eje esencial: No se pretende configurar un marco de “subsidijs” fiscales en términos de exención de rentas

⁷ Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en materia de I.R.P.F. se limitan, en concreto, las siguientes:

- Regulación de la tarifa (progresiva y con los mismos tramos que la del Estado)
- Aprobación de deducciones por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta (siempre que no supongan una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta) y aumentos o disminuciones en los porcentajes del tramo autonómico de la deducción estatal por inversión en vivienda habitual (con el límite máximo de hasta un 50 por 100).

efectivamente obtenidas. Allí donde se genere una renta debe existir un gravamen cuya aplicación ha de responder a pautas generales para nada interferidas por la concurrencia de unas circunstancias extraordinarias. Por el contrario, consiste en renunciar a una recaudación impositiva presente en contraprestación a una mayor recaudación futura. Es evidente que la necesaria generación de incrementos futuros de base imponible, como magnitud representativa de la capacidad fiscal, no puede alcanzarse concediendo meras “exenciones”, sino “incentivos” que requieren de comportamientos activos de los agentes económicos. Un modelo alternativo construido sobre esta base agrupa sus medidas en dos grandes bloques:

- Medidas basadas en la flexibilización y neutralidad del sistema fiscal. Bajo esta denominación pueden englobarse las siguientes:

1.- Renuncia “retroactiva” al régimen de Estimación Objetiva del I.R.P.F., con adhesión al régimen de estimación directa en su modalidad simplificada, posible permanencia en el régimen especial simplificado e incorporación futura a aquél régimen sin sujeción a un plazo mínimo.

2.- Posible “rendimiento neto previo negativo” en el Régimen de Estimación Objetiva del I.R.P.F a partir del reconocimiento fiscal de los gastos corrientes generados durante el período de paralización de la actividad.

3.- Renuncia “retroactiva” al régimen simplificado del I.V.A., con posible permanencia en el régimen de Estimación Objetiva del I.R.P.F. e incorporación futura a aquél régimen sin sujeción a un plazo mínimo.

4.- Reducción proporcional al período de paralización de la actividad de las cuotas mínimas por operaciones corrientes fijadas en el régimen especial simplificado del I.V.A.

5.- Equiparación del período de compensación de pérdidas para actividades empresariales en el I.R.P.F. con el previsto en el Impuesto sobre Sociedades

6.- Generación de un “crédito fiscal” por las pérdidas acreditadas no compensadas con resultados fiscales positivos realizable frente a la Hacienda Pública y sujeta a devolución en el caso de que no se generen resultados futuros positivos para cubrir aquellas pérdidas.

- Medidas basadas en la reactivación económica.

7.- Libertad de amortización para las nuevas inversiones, condicionada al mantenimiento de la plantilla y de la inversión durante el período de vida útil de los activos.

8.- Reconocimiento de un “crédito fiscal” realizable frente a la Hacienda Pública que tengan su origen en las pérdidas con origen en la libertad de amortización, sujeta a devolución en el caso de que no se generen resultados futuros positivos para cubrir estas pérdidas.

9.- Deducción en cuota (10-15%) por el incremento neto de la inversión, condicionado al mantenimiento de la plantilla y de los activos en que se materialice aquella durante el período de vida útil.

10.- Deducción en cuota (15-25%) por los gastos de promoción de sus productos incurridos durante el ejercicio por las actividades pesqueras.

11.- Deducción en cuota (5-10%) por los gastos de promoción de los productos pesqueros incurridos por otras actividades económicas en el marco de sus campañas publicitarias.

12.-Configuración de un incentivo fiscal para la “renovación” de los bienes de inversión vinculados a la actividad pesquera. Concesión de una deducción para los activos de esta naturaleza adquiridos por agentes económicos y cedidos en virtud de un contrato de arrendamiento con opción vinculante de compra a empresarios del sector pesquero y traslación a éstos de un porcentaje (65%-75%) del “beneficio” en la fijación de las cuotas y del precio de la opción.

13.- Deducción en cuota superior (5-10%) al impacto en la base imponible de las aportaciones sin contraprestación realizadas, a través de entidades autorizadas legalmente.