

PROPUESTA DE UN MARCO FISCAL PROPIO DEL TRABAJO AUTÓNOMO

POR

Álvaro BAJÉN GARCÍA*

RESUMEN

Con la aprobación del Estatuto del Trabajo Autónomo se resalta en nuestro país la figura del empresario individual a través de la prestación que realiza este empresario, surge el concepto de trabajo autónomo como una realidad que tendrá fuerza expansiva en todos los órdenes jurídicos. En materia de fiscalidad el Estatuto no aborda un marco fiscal específico, únicamente mandata a los poderes públicos para que con una política fiscal adecuada promocio el trabajo autónomo. No obstante nuestro país debe abordar un marco fiscal general para el trabajo autónomo, promocionando e incentivando las actividades de estos autónomos a través del establecimiento de beneficios fiscales.

Palabras clave: Trabajo autónomo, Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, Cooperativa de Servicios.

Códigos Econlit : H240, H290, P130

PROPOSAL FOR AN ATTORNEY'S OWN SELF-EMPLOYMENT

ABSTRACT

With the adoption of the Statute of the Autonomous Labor is highlighted in our country the figure of the individual entrepreneur through the provision that makes this businessman, comes the concept of self-employment as a reality that will have expansive force in all legal

* Secretario Nacional de Política Sectorial UPTA España. Abogado. Dirección de correo electrónico: abajen@upta.es

orders. Taxation the statute does not address a specific tax, only mandate to the authorities so that an appropriate fiscal policy to promote self-employment. But our country must address a fiscal framework for self-employment, promoting and encouraging the activities of these self-employed through the establishment of tax benefits.

Key words: Self-Employment, Income Tax of Individuals, Cooperative Services.

UNE PROPOSITION D'UN CADRE FISCAL PROPRE DU TRAVAIL AUTONOME

Avec l'approbation du Statut du Travail Autonome on détache dans notre pays la figure de l'entrepreneur individuel à travers de la prestation que cet entrepreneur réalise, il surgit, le concept de travail autonome comme une réalité qui aura une force expansive en tous les ordres juridiques. En matière d'une fiscalité le Statut n'aborde pas de cadre fiscal spécifique, uniquement mandata aux pouvoirs publics pour qu'avec une politique fiscale adéquate il promouvoir le travail autonome. Cependant notre pays doit aborder un cadre fiscal général pour le travail autonome, en promouvant et en stimulant les activités de ceux-ci autonomes à travers de l'établissement de bienfaits fiscaux.

Des mots clefs : Un travail autonome, Impôt de la Rente des Personnes Physiques, Coopérative de Services.

1.INTRODUCCIÓN.

Desde el punto de vista tributario se puede decir que no existe un tratamiento específico del trabajador autónomo en nuestro país.

Existen referencias fiscales en las PYMEs “incluyendo entre las medidas de fomento del trabajo autónomo medidas de carácter fiscal, tales como las modificaciones del régimen fiscal de las PYMEs para promocionar la contratación de trabajadores por cuenta ajena, la reforma del IRPF (estimación objetiva) en relación con el cómputo del personal asalariado en el sistema de módulos o la rebaja de la escala del IRPF, calificada como un cambio fiscal a favor de los autónomos en razón de afectar a las variables y magnitudes que deben ser

consideradas a efectos de determinar el importe de las retenciones correspondientes a los rendimientos de trabajo para los profesionales autónomos¹”.

Así mismo en la Unión Europea tampoco existe tratamiento específico en cuanto al empresario individual, si bien existe una Recomendación de la Comisión relativa al régimen fiscal de las pequeñas y medianas empresas².

En esta recomendación, se considera que las empresas individuales y las sociedades personalistas constituyen una parte importante de las pequeñas y medianas empresas y, entrando en materia considera “que el régimen fiscal de las empresas individuales y las sociedades personalistas, sujetas por lo general al impuesto sobre la renta de las personas físicas, habida cuenta de la progresividad de dicho impuesto, especialmente en comparación con el impuesto de sociedades, constituye un freno para el desarrollo de la capacidad de autofinanciación de estas empresas y que, en un contexto económico en el que el acceso a la financiación externa tiende a reducirse, limita, por consiguiente, su capacidad de inversión”.

Tanto en España como en Europa, los beneficios industriales de los trabajadores autónomos se determinan, en principio, de la misma forma que los beneficios de las sociedades de capital sujetas al impuesto de sociedades.

Las normas excepcionales de derecho común consisten esencialmente en una estimación objetiva de la base imponible o en una simplificación del trámite fiscal.

Alemania ha introducido una disposición cuyo efecto consiste en evitar la progresividad del impuesto sobre la renta que grava los beneficios de las empresas individuales y de sociedades personalistas, limitando el tipo marginal máximo del impuesto.

En Dinamarca, los empresarios individuales pueden, cada año, optar por estar gravados según el tipo del impuesto de sociedades sobre las rentas marginales en la empresa³.

¹Cfr. VV.AA. “Informe de la Comisión de Expertos” designada por el Ministerio de Trabajo y Asuntos sociales, para la elaboración del Estatuto del Trabajo Autónomo. Octubre de 2005. Pag 175.

² Cfr. Recomendación de la Comisión, 94/390/CEE, de 25 de mayo de 1994, relativa a la mejora del entorno fiscal de las pequeñas y medianas empresas, acompañada de una recomendación relativa al régimen fiscal de las pequeñas y medianas empresas.

³Cfr. Recomendación de la Comisión, de 25 de mayo de 1994, op.cit.

No obstante, la solución dada por la mayoría de los Estados miembros son las sociedades unipersonales⁴, que tiene por objeto estimular la creación de nuevas empresas, especialmente las de pequeña y mediana dimensión, que constituyen la columna vertebral de la economía española y europea y son claves para la creación de puestos de trabajo. Esta sociedad permite simplificar las obligaciones contables, con un modelo de contabilidad simplificada, con un registro único, basado en la llevanza del libro diario, de tal modo que se favorece la composición inmediata de las partidas a cumplimentar en los modelos de cuentas anuales abreviadas sin que sean necesarios documentos contables adicionales⁵.

Este tipo societario recibe una serie de medidas fiscales⁶, entre las que cabe destacar:

- Aplazamiento de la deuda tributaria del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por la modalidad de operaciones societarias, derivada de la constitución de la sociedad durante un plazo de un año desde su constitución.
- Aplazamiento de las deudas tributarias del Impuesto de Sociedades correspondientes a los dos primeros períodos impositivos.
- Aplazamiento del fraccionamiento de las cantidades derivadas de retenciones o ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que se devenguen en el primer año de la constitución.
- No tendrá obligación de efectuar los pagos fraccionados a que se refiere el art. 38 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades a cuenta de las liquidaciones correspondientes a los dos primeros períodos impositivos concluidos desde su constitución.

Posteriormente, se crea la cuenta ahorro-empresa⁷, que se configura como una cuenta-ahorro de características similares a la cuenta ahorro-vivienda como un incentivo fiscal para facilitar la creación de empresas mediante el fomento del espíritu emprendedor, siguiendo así

⁴Cfr. Ley 7/2003, de 1 de abril, de la sociedad limitada Nueva Empresa por la que se modifica la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada.

⁵ Op.cit. Ley 7/2003, . art. 141 regula el principio de simplificación de los registros contables.

⁶Op.cit.. Ley 7/2003, Disposición Adicional Decimotercera.

⁷Cfr. Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de Necesidad de Reforma económica. BOE 271/2003

las recomendaciones efectuadas por la Comisión Europea en el Libro Verde “El espíritu empresarial en Europa”, con el fin de contribuir a estimular al ahorrador español, de modo que éste reoriente su esfuerzo inversor hacia la creación y desarrollo de nuevos negocios mediante incentivos fiscales que potencien este tipo de ahorro⁸.

En concreto se determina que el saldo de la cuenta deberá destinarse a la suscripción como socio fundador de las participaciones de la sociedad nueva empresa y ésta lo deberá destinar o a inmovilizado o a gastos de constitución y primer establecimiento o a gastos de personal contratado⁹.

Sin embargo la aprobación del Estatuto del Trabajo Autónomo¹⁰, como ley ordinaria, trae consigo una serie de consecuencias de construcción normativa realmente interesantes. Pero la consecuencia más inmediata es la regulación, por primera vez en nuestro país, del trabajo autónomo y por ende la identificación de su ámbito subjetivo de aplicación.

La propuesta del Gobierno de regulación del LETA¹¹ establece un ámbito de aplicación de la ley : (art1º) “La presente ley será de aplicación a las personas físicas que realicen de forma habitual, personal y directa y por cuenta propia una actividad económica o profesional a título lucrativo, den o no den ocupación a trabajadores por cuenta ajena”. Posteriormente, la Ley introduce una pequeña modificación, con el ánimo de remarcar la exclusión del Estatuto de los Trabajadores, incluyendo la expresión “ ... y fuera del ámbito de dirección y organización de otra persona...”¹²

Esta definición concuerda en términos generales con lo previsto para la empresa individual en el Código de Comercio.

La definición del Código de Comercio dispone que son comerciantes “los que, teniendo capacidad legal para ejercer el comercio, se dedican a él habitualmente”, esta definición legal

⁸Cfr. Ley 36/2003, ob. Cit. Art 1º- uno, modifica el apartado 1 del art. 54 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre que regula la cuota líquida en el IRPF.

⁹Cfr. Ley 36/2003, art. 1. dos, se añade un apartado 6 al art. 55 de la Ley 40/1998.

¹⁰ Cfr. Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del Trabajo Autónomo, en vigor desde el 12 de octubre de 2007.

¹¹ Cfr. “Propuesta de LETA”, presentada por el Ministerio de Trabajo a las principales organizaciones de autónomos. Abril de 2006.

¹² Op. Cit. LETA art. 1 .1 “La presente Ley será de aplicación a las personas físicas que realicen de forma habitual, personal y directa, por cuenta propia y fuera del ámbito de dirección y organización de otra persona, una actividad económica o profesional a título lucrativo den o no den ocupación a trabajadores por cuenta ajena”

fue “desde comienzos del siglo XX acompañada por un elemento adicional establecido por la jurisprudencia del Tribunal Supremo: el ejercicio del comercio en nombre propio por parte del empresario en cuestión. La definición codificada, por demás, se refiere a las personas físicas por contraposición a la definición de compañía mercantil que incluye el propio Código en su art. 1.2” R. ILLESCAS ORTIZ (Dictamen para Cámaras, 2006)¹³

Difiere la definición del RETA en que este se refiere al requisito de “directa”. Independientemente que el autónomo pueda contratar a terceros este debe de realizar la actividad económica o partes sustanciales de la misma. Por contraposición a las sociedades de capital en la que los socios no tienen por qué realizar la actividad. No obstante no establece la propuesta una limitación a la contratación de terceros.

Es importante resaltar que el ámbito subjetivo de aplicación del LETA se centra en la persona física y establece varios grupos:

- Los socios industriales de sociedades regulares, colectivas y de sociedades comanditarias.
- Los comuneros de las comunidades de bienes y los socios de sociedades civiles irregulares, salvo que su actividad se limite a la mera administración de los bienes puestos en común.
- Quienes ejerzan funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa cuando posean el control efectivo, directo o indirecto de aquélla, en los términos previstos en la disposición adicional vigésima séptima del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.
- Los trabajadores autónomos económicamente dependientes.

¹³ ILLESCAS ORTÍZ, R, Dictamen Cámaras de Comercio ante el Estatuto de Trabajo Autónomo. pág 8

En todos estos supuestos, excepto en el penúltimo, se refiere a personas físicas o entes de imputación sin personalidad jurídica propia. Por ello es predicable la aplicación en materia fiscal del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.¹⁴

Cuestión que no entra a considerar el LETA dado que es una Ley que al regular el aspecto de la prestación de servicios del autónomo no pretende erigirse en la única Ley ni resuelve cuestiones que competen a otros órdenes como el mercantil o el fiscal¹⁵, hace menciones al tema fiscal:

- En la exposición de motivos de la propia Ley al hacer mención a las políticas de fomento y promoción del trabajo autónomo utilizando entre otras una política fiscal adecuada¹⁶
- Igualmente se refiere al orden fiscal el Estatuto cuando hace mención a los deberes profesionales básicos al señalar que los trabajadores autónomos deben cumplir con las obligaciones fiscales y tributarias establecidas legalmente¹⁷.

¹⁴ Cfr. AA.VV, César García Novoa y Gustavo Lejarriaga Pérez de las Vacas (directores), Realidad económica del trabajo autónomo: Fuentes estadísticas y régimen fiscal. Grupo Editorial Cinca, S.A., mayo de 2008, pág 132 “ La catalogación del autónomo como persona física que realiza por cuenta propia una actividad económica o profesional determina su sujeción al IRPF, como perceptor de rendimientos de actividades económicas previstos en el citado artículo 27 de la Ley 35/2006 del IRPF. Por este impuesto tributarán también aquellos autónomos que realicen también estas actividades a través de comunidades de bienes o entidades sin personalidad, de las previstas en el art. 35.4 de la Ley 58/2003, General Tributaria, a través del régimen de atribución. Al margen quedarán aquellos autónomos que actúan en el mercado a través de sociedades mercantiles”

¹⁵ Documentación Laboral. N°81, 2007, Vol III, Fernando Valdés Dal-Ré, “ Un Estatuto para el trabajo autónomo” pág. 25 “ El LETA no pretende erigirse en la Ley única del trabajo autónomo sino, y ello es bien diferente, en la ley marco. En una ley marco que, como ya se ha argumentado, de un lado, cede su aplicación frente a las leyes especiales de trabajo autónomo que formulen reglas contrarias y, de otro, es completada tanto por la legislación especial como por la legislación común de la contratación, a las que a su vez se integra”.

¹⁶ Op. Cit. Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del Trabajo Autónomo, (LETA) en su exposición de motivos dice “Finalmente, el Título V está dedicado al fomento y promoción del trabajo autónomo, estableciendo medidas dirigidas a promover la cultura emprendedora, a reducir los costes en el inicio de la actividad, a impulsar la formación profesional y a favorecer el trabajo autónomo mediante una política fiscal adecuada. Se trata, pues, de las líneas generales de lo que deben ser las políticas activas de fomento del autoempleo, líneas que han de ser materializadas y desarrolladas en función de la realidad socioeconómica.”

¹⁷ V LETA. Op. Cit. art.5 Deberes profesionales.” Finalmente, el Título V está dedicado al fomento y promoción del trabajo autónomo, estableciendo medidas dirigidas a promover la cultura emprendedora, a reducir los costes en el inicio de la actividad, a impulsar la formación profesional y a favorecer el trabajo autónomo mediante una política fiscal adecuada. Se trata, pues, de las líneas generales de lo que deben ser las políticas activas de fomento del autoempleo, líneas que han de ser materializadas y desarrolladas en función de la realidad socioeconómica.”

- Por último, el Estatuto dentro del apoyo financiero a las iniciativas económicas mandaba a los poderes públicos para que mediante una política fiscal adecuada fomenta y promocioe el trabajo autónomo.¹⁸

El LETA no es una norma socio laboral; abarca diversas órdenes normativas. Su objeto es el establecimiento de un marco normativo básico sobre la prestación de la actividad económica desarrollada por los profesionales y trabajadores autónomos, sin perjuicio de su regulación específica. Por ello, no desarrolla una parte fiscal, simplemente mandaba a los poderes públicos para que con una adecuada política fiscal promocioe el trabajo autónomo y por ende la actividad profesional. No obstante, como ya indicábamos anteriormente el LETA aporta como gran novedad la definición jurídica del trabajo autónomo.

Los mercantilistas nos dirán que ya existe en el Derecho Mercantil la figura del empresario individual y que lo más práctico es incluirlos en las sociedades mercantiles unipersonales. Los laboristas, más estrictos, interpretarán lo innecesario de esta figura, al incluirlos a todos en falsos autónomos, teniendo que volver al Derecho Laboral, y los fiscalistas se preguntarán el por qué de un régimen fiscal específico para el trabajo autónomo.

La realidad social desbastara las interpretaciones restrictivas de esta figura del trabajo autónomo, no se trata, en este estudio de remarcar la importancia de este colectivo, nos bastará con decir que en España hay, a 31 de diciembre de 2007, 2,238.772 trabajadores autónomos propiamente dichos acogidos a regímenes de seguridad social y acogidos a mutualidades la cantidad de 367.409 y en sociedades mercantiles unipersonales 193.910¹⁹

“Constituye uno de los mayores avances del Estatuto del Autónomo, el que por primera vez una norma de alcance general (al margen de las referencias fragmentarias que se incluían

¹⁸ V LETA op.cit. art 29 Apoyo financiero a las iniciativas económicas.” 1. Los poderes públicos, en el ámbito de sus respectivas competencias y en el marco de los compromisos asumidos en la Unión Europea, adoptarán programas de ayuda financiera a las iniciativas económicas de las personas emprendedoras.

2. La elaboración de estos programas atenderá a la necesidad de tutela de los colectivos con especiales dificultades de acceso al mercado de trabajo , a la garantía de la viabilidad futura de los proyectos beneficiarios, así como a la exigencia de evaluación de los efectos de las ayudas económicas sobre los objetivos propuestos.

3. Los poderes públicos favorecerán mediante una política fiscal adecuada la promoción del trabajo autónomo .”

¹⁹Op cit VVAA “Realidad económica del trabajo autónomo: fuentes estadísticas y régimen fiscal”, pág. 109.

en las normas de Seguridad Social relativas al RETA) implemente una definición jurídica del autónomo.²⁰

La legislación fiscal no hace referencias al trabajo autónomo, si bien si a la actividad profesional, es por ello que si queremos establecer un régimen fiscal al trabajo autónomo debemos desentrañar las características básicas del trabajo autónomo y comparar con la legislación fiscal a fin de ver sus analogías y diferencias, al objeto de proponer si cabe una modificación legislativa o un nuevo marco normativo.

El LETA delimita el ámbito subjetivo de aplicación en la persona física, que realiza actividad económica lucrativa, realizada directamente y por cuenta propia. Estas serían las características esenciales. Una primera aproximación nos permite deducir que le son aplicables dos normas fiscales de importancia: Impuesto de la Renta de las Personas Físicas²¹, que incluye el concepto de “trabajo personal” realizado por cuenta propia con la finalidad de “intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios”, incluyendo también las actividades profesionales. Y también se aplicará el Impuesto de Valor Añadido (IVA)²² donde se aplica un concepto de empresario o profesional cercano al definido en el LETA, “... el concepto de empresario o profesional a efectos del IVA resulta muy cercano a

²⁰ Op.cit. VVAA “Realidad económica del trabajo autónomo: fuentes estadísticas y régimen fiscal” pág 113 (César García Nova).

²¹ V Ley 35/2006, de 28 de noviembre de IRPF, op.cit., art. 27 “ Rendimientos íntegros de actividades económicas “

1. Se considerarán rendimientos íntegros 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.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

²² Ley 37/1992, reguladora del IVA en su art 5 establece el concepto de empresario o profesional Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo...

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

A efectos de este impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b), c) y d) del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.”

la idea del autónomo que baraja el proyecto de Ley del Estatuto, que incluye las actividades profesionales...” CÉSAR GARCÍA NOVOA (Realidad Económica del trabajo autónomo, 2008)²³

La configuración jurídica del trabajo autónomo en el LETA es una magnífica ocasión para, por fin, promover y estudiar una reforma de la regulación existente en material fiscal sobre el empresario individual y el profesional.²⁴ En materias de gran trascendencia para el autónomo.

2. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Los rendimientos de las actividades económicas están previstos en el art. 27 de la Ley 35/2006²⁵. Centrándose en el contribuyente, persona física que realiza una actividad económica, cuyos rendimientos proceden del trabajo personal y/o del capital y que suponen por parte de este contribuyente, ordenación por cuenta propia de los medios de producción y/o recursos humanos, interviniendo en la producción o distribución de bienes o servicios. Para el sector de las autónomos se incluyen en este concepto: el comercio minorista, la artesanía, la actividad de construcción, el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas y las prestaciones de servicio²⁶. Por lo tanto abarca todos los sectores del trabajo autónomo.

Quedan excluidos aquellos autónomos que cotizan en el RETA y se integran en Sociedades Cooperativas de Trabajo Asociado, pues estos tributan por el impuesto de Sociedades²⁷ y quedan incluidos los autónomos de las Cooperativas de Servicios, pues estos realizan su actividad independientemente de las actividades que desarrollan en común en las cooperativas de servicios²⁸. Igualmente al margen quedan los autónomos que actúan en el

²³ GARCÍA NOVOA, César, “Retos de futuro para la fiscalidad del autónomo”, Periódico del profesional autónomo SOLOS. Editada por UPTA, Año VI Marzo de 2007, pág. 3

²⁴ GARCÍA NOVOA, César, ¿Un Estatuto Fiscal para el autónomo? “ En virtud de lo establecido por el Estatuto del Autónomo, parecería que el régimen fiscal del autónomo debería circunscribirse a favorecer el trabajo autónomo, o lo que es lo mismo, a disciplinar ventajas o beneficios fiscales. Muy por el contrario, la oportunidad del Estatuto del Autónomo debe completarse con reflexiones sobre aquellos aspectos de su fiscalidad que deberían reformarse o que tendrían que ser objeto de reflexión en el futuro.”

²⁵ Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, B.O.E. 29 de noviembre de 2006.

²⁶ V. Art. 27.1 Ley 35/2006

²⁷ V. Ley 20/1990. de 19 dic., régimen fiscal de las cooperativas, art. 15 y ss.

²⁸ V. Ley 27/1999, de 16 de julio: Cooperativas, art.98 “objeto. 1. Son cooperativas de servicios las que asocian a personas físicas o jurídicas, titulares de explotaciones industriales o de servicios y a profesionales o artistas que ejerzan su actividad por cuenta propia y tienen por objeto la prestación de suministros o servicios, o

Mercado a través de sociedades mercantiles, en sus distintas clases y modalidades, como sociedad limitada, sociedad anónima, sociedad limitada unipersonal, sociedad nueva empresa, en las que se les aplica el impuesto de sociedades incluso a las constituidas en lo previsto en la Ley de sociedades profesionales²⁹.

En mi opinión, y de cierta parte de la doctrina CÉSAR GARCÍA NOVOA (Trabajo sin publicar, 2007)³⁰: “La fiscalidad del autónomo ha de hacerse teniendo en cuenta la condición del mismo como pequeño empresario. De hecho su fiscalidad podría regularse dentro de una Ley de la microempresa que incluyese la fiscalidad de la microempresa individual. La definición de microempresa debería efectuarse de acuerdo con la resolución de Comunidad Europea de 6 de mayo de 2003”.

Desde mi punto de vista hay que incidir en tres aspectos de indudable importancia en esa regulación futura:

Desglosar, dentro del concepto de microempresa la figura del trabajador autónomo “solo”, en los mismos términos que establece el art. 1 del RETA s bien, se debe entrar en consideraciones específicas sobre el aspecto de que el autónomo individual realiza su prestación de forma directa sin contratación de trabajadores, no obstante, permitiéndose la contratación de familiares hasta el tercer grado. Este desglose nos permitiría establecer mayores bonificaciones fiscales.

Igualmente seleccionar y bonificar de manera especial la figura del trabajador autónomo económicamente dependiente, entendiéndose aquel trabajador autónomo “solo” que realiza una actividad económica o profesional a título lucrativa y de forma habitual, personal, directa y predominante para una persona física o jurídica, del que dependen económicamente por percibir de él, al menor, el 75% de sus ingresos o rendimientos de trabajo y de actividades económicas o profesionales. Y no teniendo a su cargo trabajadores por cuenta ajena³¹

la producción de bienes y la realización de operaciones encaminadas al mejoramiento económico y técnico de las actividades profesionales o de las explotaciones de sus socios”

²⁹ V. Ley 2/2007, de 15 marzo

³⁰ César García Novoa ¿un estatuto fiscal para el autónomo?, trabajo sin publicar presentado para UPTA en 2007

³¹ V. Ley 20/2007. 12 de julio, del Estatuto del Trabajo Autónomo, arts. 11.1 y 2.a

Y, por último, seleccionar y dar un tratamiento fiscal “extrabonificable” al autónomo en el ámbito rural. Debemos empezar a plantearnos que en los espacios rurales, poblaciones inferiores a 50.000 habitantes, la actividad económica realizada por los autónomos se debe considerar como un auténtico servicio público. Estudios recientes realizados por la Unión de Profesionales y Autónomos nos indican que en las comarcas y demás ámbitos rurales de nuestro país, donde es más difícil la ubicación de empresas con capacidad para generar trabajos por cuenta ajena o asalariados, los autónomos predominan y, en muchos casos, son los únicos en sostener la actividad económica, por ello se puede concluir que en el medio rural, las principales actividades económicas corren a cargo de los autónomos. Donde el autónomo es un trabajador plurisectorial.

Evidentemente esta reforma debe respetar los principios de justicia tributaria, simplificación, seguridad y practicabilidad³², pero no es menos cierto que el tributo puede actuar promocionando e incentivando ciertas actividades a través del establecimiento de beneficios fiscales. Así, la sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, dice en su fundamento jurídico 13 que “la función extrafiscal del sistema tributario estatal puede derivarse de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de la política social y económica, dado que el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados... a ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 de la Constitución, pues respecto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales”.

Las medidas de simplificación suponen un paso muy importante en la economía europea y en los sistemas fiscales por lo ya dicho anteriormente de que estos sean practicables. Así lo reconoce la estrategia de Lisboa y, en los programas nacionales de reforma de cada uno de los países, uno de los objetivos estratégicos es la simplificación de trámites administrativos y, por ende, de procedimientos fiscales. Es también el caso de la directiva 2006/112/CEE, en su art. 395, al exigir para el mantenimiento de régimen razonable de estimación objetiva que fomente la practicabilidad objetiva, la generalidad en el reparto de

³² V. César García Novoa

cargas públicas y el principio de limitación de costes indirectos. En UPTA consideramos³³ que:

Si bien es motivo de discusión si metodológicamente se debe incorporar un capítulo de Régimen Fiscal en el propio Estatuto, sin embargo más allá del marco legislativo adecuado, desde UPTA consideramos que en esta Legislatura se debe abordar un marco fiscal general para el Trabajo Autónomo a partir de su definición jurídica y conceptualizada adecuada.

Los autónomos, de acuerdo con nuestra propuesta de definición, son personas físicas, por lo tanto están sujetos al Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, será pues en este marco en especial en el que debemos contemplar las modificaciones fiscales pertinente.

Como sujetos al IRPF los autónomos sufren una mayor presión fiscal media que los empresarios que lo hacen a través de los impuestos que gravan los beneficios de las sociedades, al menos cuando declaran por estimación directa, puesto que los tipos marginales actuales son más altos y los conceptos de desgravación más limitados.

Por otra parte, casi 800.000 autónomos, siguen declarando a través del sistema objetivo por módulos. Este sistema sin duda ha dado un buen resultado para todas las partes y está bien acogido por nuestro colectivo, sin embargo necesita de una actualización y sobre todo de una adaptación a las nuevas realidades y características del trabajo autónomo español.

Para afrontar una reforma fiscal global será necesario un alto nivel de consenso basado en un diagnóstico común entre las organizaciones representativas y la Administración de hacienda. Por ello proponemos que el Estatuto aborde la constitución de una Comisión Consultiva del Régimen Fiscal del Trabajo Autónomo, figura que ya existe para las cooperativas y otros agentes económicos.

³³ Cfr. Unión de Profesionales y Trabajadores Autónomos: Resoluciones de 2º Congreso Ordinario, Madrid, 19 y 20 de noviembre de 2005

2.1 Reformas en la declaración objetiva o módulos

En UPTA planteamos³⁴ las siguientes propuestas de modificación:

Mantener el concepto de rendimiento neto minorado, resultado de aplicar las reducciones por incremento de puestos de trabajo.

Previsión de una tabla de amortizaciones de carácter lineal y constante

Reducciones por actividades de investigación y desarrollo, de innovación tecnológica y de fomento de las tecnologías de la información y la comunicación

Unificar límites cuantitativos con respecto a los regímenes simplificados del IVA. Ambos regímenes objetivos deben gestionarse de forma conjunta.

Ampliar el conjunto de actividades que pueden beneficiarse por este régimen y clarificar el proceso de cuantificación del rendimiento neto

Otorgar la condición de afecto a todo bien utilizado de forma simultánea para actividades económicas y para necesidades privadas, aunque no se pueda predicar del mismo la condición de materialmente divisible.

CÉSAR GARCÍA NOVOA (Realidad Económica del Trabajo Autónomo, 2008)³⁵ se plantea la necesidad de clarificar la aplicación de los módulos para evitar caprichosas situaciones de exclusión del régimen como la prevista por la ley de Medidas de prevención del fraude, al computar el volumen de operaciones de comunidades de bienes en las que participe el autónomo o sus parientes.

Hay que extender el sistema de módulos a otros sectores como los artistas, el transporte de paquetería, sectores de trabajadores autónomos de construcción (encofradores); la total exclusión de los profesionales (independientemente del volumen de su facturación). Dado que estos sectores de actividad económica autónoma quedan excluidos del sistema de índices o

³⁴ V. UPTA: Resolución 2º Congreso Ordinario. Op.cit.

³⁵ Op. Cit. VVAA: realidad económica del trabajo autónomo, pag. 152

módulos, tributan por estimación directa, pudiéndose acoger sólo a la modalidad simplificada, dependiendo de la cifra de negocios, por lo que tienen que llevar contabilidad, con el incremento de los costes de gestión, y añadir la dificultad de probar determinados gastos relacionados con su actividad. Es por tanto, conveniente, previos los estudios sectoriales oportunos, abrir un gran debate para la extensión del sistema de módulos a todos los trabajadores autónomos “solos”

2.2 Reformas en el régimen de estimación directa.

UPTA pensamos³⁶ que en el régimen de estimación directa debemos realizar las siguientes modificaciones:

Posibilidad de implantar, como criterio de imputación temporal de ingresos, el criterio de caja, en lugar del de devengo.

Tratamiento específico para los gastos de primer establecimiento, en especial, para el derecho de traspaso.

Aplicación a todos los autónomos de los beneficios fiscales previstos, en relación con las amortizaciones, para las entidades de reducida dimensión

Regulación del régimen de leasing, estableciendo la plena deducibilidad de las cuotas de coste financiero y de recuperación del coste del bien. Reflejo contable como arrendamiento y no como adquisición de un bien del inmovilizado

Todos los gastos contabilizados, temporalmente imputables al ejercicio y que se puedan justificar mediante facturas, se presumirán deducibles con las excepciones legalmente previstas. Supresión en la norma de cualquier atisbo de “necesariedad” del gasto.

Hay una cuestión que debe matizarse y es la referida a los autónomos dependientes. La Ley del IRPF³⁷ en su art. 32 reconoce la aplicación de determinadas reducciones a determinados contribuyentes que realicen la actividad económica y obtengan rendimientos de entregas de bienes o prestaciones de servicio a una única persona, física o jurídica. Se incluye

³⁶ Op. Cit. Resoluciones II Congreso Ordinario

³⁷ Op cit. Ley 35/2006

también la condición de que no perciban rendimientos de trabajo en el período impositivo. Es evidente que en este caso se está regulando una reducción referida a los autónomos dependientes; concepto éste que surge por la regulación del Estatuto Autónomo; sin embargo no coincide con él dado que el trabajador autónomo económicamente dependiente es aquel que realiza una actividad económica o profesional a título lucrativo y de forma habitual, personal, directa y predominante para una persona física o jurídica, denominada cliente, del que dependen económicamente por percibir de él, al menos el 75% de sus ingresos por rendimientos de trabajo y de actividades económicas o profesionales. Sería conveniente que la regulación fiscal fuera contemplando el concepto de trabajador autónomo económicamente dependiente. En este sentido César García Novoa amplía más esta regulación al indicar que “la gran cuestión del régimen fiscal del trabajador autónomo dependiente es si se deben admitir respecto al mismo, rendimientos negativos o pérdidas fiscalmente compensables, dado que su régimen se aproxima al de un trabajador por cuenta ajena³⁸”.

2.3 Reformas sobre las ventajas fiscales al inicio de la actividad.

En UPTA opinamos³⁹ que en esta materia se debe profundizar en las siguientes cuestiones:

Aplazamiento o fraccionamiento de las cantidades derivadas de retenciones o ingresos a cuenta del IRPF que se devenguen en el primer año desde la puesta en marcha de la actividad.

Adaptación de la cuenta ahorro-empresa a la necesidad de la persona física

Deducciones especiales para la primera inversión en activos materiales e inmateriales

En el supuesto de transmisión de empresa, mantenimiento de la actual exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, incluyendo los bienes gananciales e incluso los del cónyuge del autónomo, siempre que se encuentren afectos.

³⁸ Op. Cit. VVAA realidad económica del trabajo autónomo, pag. 157

³⁹ Op. Cit II Congreso Ordinario

En el supuesto de adquisición de empresa, modificación del actual régimen de responsabilidad solidaria por el de responsabilidad subsidiaria.

Reducción del porcentaje sobre el rendimiento neto, que actualmente es el 20%, ya que entendemos que todos los autónomos están adelantando al Estado un dinero fijo, sin tener en cuenta sus características personales y familiares, como ocurre en el caso de la retención que se aplica a los trabajadores por cuenta ajena. Es más, las Sociedades de cualquier tipo, no realizan obligatoriamente liquidación trimestral de IRPF (o su equivalente Impuesto de Sociedades), sino que lo presentan una vez al año y en el mes de julio del año siguiente. Sí deben presentar liquidaciones aquellas a las que les resulta positivo el ejercicio anterior, Pero el autónomo también está en desventaja en este aspecto, ya que el pago trimestral se realiza, no sobre los resultados del año anterior, sino sobre la estimación que Hacienda realiza para el ejercicio corriente.

Estas propuestas que se hacen desde UPTA tienen su base en lo previsto en el art. 29.3 del LETA en el que se indica que deben existir políticas activas de promoción al trabajo autónomo mediante una política fiscal adecuada. Se intenta no penalizar al trabajador autónomo cuando se inicia en el ejercicio de una actividad económica y, para ello, establecer beneficios fiscales al inicio de la actividad es una buena medida.

César García Novoa opina que podría plantearse incluso, un régimen de cuota cero o vacaciones fiscales en los dos primeros períodos, que no supondría ayuda del Estado, prohibida por la Unión Europea si no tiene carácter selectivo, en los términos en que se manifiesta la Comisión Europea a través de la comunicación COM CE 98/C 384/03, sobre aplicación a las normas relativas a las ayudas de Estado a las medidas sobre imposición directa de las empresas CÉSAR GARCÍA NOVOA, (Realidad Económica del Trabajo Autónomo, 2008)⁴⁰

⁴⁰ Op. Cit VVAA realidad económica del trabajo autónomo, pag 162: “otra vía que se viene utilizando como finalidad de bonificación fiscal, consiste en operar, no en la base ni en la cuota, sino directamente en la alícuota aplicable, mediante el mecanismo del tipo cero”

3. MEDIDAS EN RELACION AL IMPUESTO DEL VALOR AÑADIDO

En UPTA consideramos⁴¹ que debe reformarse el impuesto del valor añadido al menos en dos cuestiones:

Previsión de un régimen simplificado para las actividades de autónomos no incluidas en el recargo de equivalencia, actualmente en vigor sólo para los comerciantes minoristas.

Supresión de la sujeción al IVA de los arrendamientos de locales de negocio.

Es esencial para la practicabilidad del impuesto que éste elimine su gran complejidad en la aplicación en nuestro, puesto que existe profusión de normas jurídicas. En este sentido la posición de UPTA es esclarecedora⁴²: “El actual régimen de minoristas (recargo de equivalencia) es válido para comerciantes minoristas puesto que combina la no exención de una actividad situada en el último escalón de la cadena de producción y distribución de un bien con la determinación a tanto alzado del IVA correspondiente al minorista. El único escollo es que se aplica sólo a un número limitado de autónomos; los que reúnan la condición de comerciantes minoristas.

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

⁴¹ Op. Cit. Resolución II Congreso ordinario

⁴² Op. Cit. VVAA. Realidad Económica del Trabajo Autónomo.

hacerse de tal manera que se mitigue el coste financiero y no se dañe la tesorería del autónomo”.

4. ESPECIAL CONSIDERACION A LA COOPERACION INTEREMPRESARIAL

Frente a la diseminación geográfica y sectorial del trabajo autónomo, y para superar los escollos de la falta de dimensión empresarial, la única alternativa válida para el mantenimiento de la actividad es la búsqueda de sistemas de cooperación y la asociación eficaz de autónomos, tanto en el ámbito sectorial como transversal.

Se produce una contradicción, el autónomo desarrolla su actividad con tanta individualidad que es muy difícil hacerle comprender que tiene que agruparse para ser fuerte. Su única idea de grupo es, en todo caso, su familia, no valorando con suficiente intensidad la necesidad de cooperar con otras personas.

Los autónomos, a través de Uniones Temporales de Empresas, asociaciones económicas estables, Comunidades de Bienes, Cooperativas, bien de servicios, bien de trabajo asociado, directamente o a través de sistemas de gerencia compartidas pueden asumir nuevos retos empresariales que mejoran su competitividad y sobre todo con mayor capacidad de éxito, no sólo en los mercados internacionales sino también en el ámbito internacional.

Ante todo, son necesarias acciones para mejorar en común nuestros sistemas tecnológicos y nuestra capacidad comercial, uniendo esfuerzos en materia de marketing, gerencias asistidas, ofertas de servicios en la red y especialmente acceder a sistemas de calidad a los que individualmente no podrán llegar.

Son actividades posibles de cooperación y que requieren negociación en materias de consumos y eficiencia energética, seguros colectivos, acceso a suelo industrial terciario, centrales de compras para el comercio minorista, negociación de comisiones con los grupos financieros para TPV y tarjetas de crédito, reciclaje de productos y eficacia medioambiental, acceso a certificaciones de calidad, gestión conjunta de derechos de propiedad y protección de datos, combustibles, etc....

Para alcanzar estos objetivos es necesaria una política fiscal que fomente y propicie este asociacionismo económico.

En este sentido merece destacar aquí el cooperativismo de servicios para el trabajo autónomo, instrumento interesante que no tiene una protección fiscal reforzada. Así la Ley 20/1997⁴³ no reconoce como especialmente protegida a la cooperativa de servicios constituida por trabajadores autónomos. Con ello estas cooperativas no tienen los beneficios fiscales reconocidos para las cooperativas especialmente protegidas. Ha destacar que no se reconoce la bonificación del 50% de la cuota íntegra del Impuesto de Sociedades.⁴⁴

5. CONCLUSIONES.

Desde el punto de vista tributario, la situación de los trabajadores autónomos no tiene un tratamiento específico ni ha sido abordado con carácter sistemático desde el punto de vista legislativo.

Efectivamente, y en un análisis previo, resulta que la adopción de una forma jurídica societaria para el desempeño de la actividad supone por este mero hecho la atribución de beneficios fiscales. Así el impuesto que grava el beneficio de las personas jurídicas (de sociedades) es proporcional, mientras que el impuesto que grava los beneficios de las personas físicas (sobre renta) es progresivo, de manera que la diferencia entre el tipo marginal máximo del impuesto sobre la renta y el impuesto de sociedades es de 10 puntos a favor de este último.

El sometimiento a un impuesto progresivo supone además que los trabajadores autónomos retengan menos porción de beneficios que puedan destinar a la reinversión,

⁴³ V. Ley 20/1990, de 19 de diciembre, Régimen Fiscal de las Cooperativas, BOE núm. 304, de 20 de diciembre, en su art. 7 Cooperativas especialmente protegidas. “Se considerarán especialmente protegidas y podrán disfrutar, con los requisitos señalados en esta Ley, de los beneficios tributarios establecidos en los artículos 33 y 34 las cooperativas de primer grado de las clases siguientes:

- a) Cooperativas de Trabajo Asociado.
- b) Cooperativas Agrarias.
- c) Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra.
- d) Cooperativas del Mar.
- e) Cooperativas de Consumidores y Usuarios.

En cuanto a las cooperativas de segundo grado se estará a lo dispuesto en el artículo 35.”.

⁴⁴ Op. Cit. Ley 20/1990, art. 34 .

situación que se patentiza especialmente en el acceso a las nuevas tecnologías íntimamente relacionado con la competitividad de los autónomos y su capacidad productiva.

Desde el punto de vista organizativo, el cumplimiento de la normativa fiscal y demás reglamentaciones que exige la Administración (administrativas, Seguridad Social, contables), es además proporcionalmente más gravoso para los autónomos que para las grandes empresas.

Del mismo modo las dificultades que acompañan a la puesta en marcha de la actividad, llegan a ejercer un efecto claramente disuasorio. Además, los primeros ejercicios de la actividad son los más complicados para obtener un flujo de ingresos que garantice la continuidad.

Es aconsejable que los poderes públicos incidan en estos aspectos mediante la concesión de ayudas en esta primera fase a través de créditos blandos, moratorias fiscales, programas de formación y asesoramiento para estos nuevos autónomos.

Desde mi punto de vista se debe abordar, en nuestro país, un marco fiscal general para el trabajo autónomo.

Los autónomos son personas físicas, por lo tanto están sometidos al I.R.P.F., será pues en éste marco en especial en el que debemos contemplar las modificaciones fiscales pertinentes.

Más de 800.000 autónomos siguen declarando a través del sistema objetivo por módulos. Este sistema sin duda ha dado un buen resultado para todas las partes y está bien acogido en nuestro colectivo, sin embargo necesita de una actualización y sobre todo de una adaptación y ampliación a las nuevas realidades y características del trabajo autónomo español.

Por otro lado, se trata de favorecer la cooperación económica de los autónomos con fórmulas diversas que permitan trabajar en red y desarrollar actividades comunes frente a las grandes empresas y en una economía globalizada. Las Cooperativas de Servicios que se adapten a estas necesidades deberían tener un tratamiento fiscal especial.

En definitiva, para afrontar una reforma fiscal global será necesario un alto nivel de consenso, basado en un diagnóstico común entre las organizaciones representativas del trabajo autónomo y la Administración de Hacienda y abordándose el análisis de la situación y formular la mejor reforma fiscal adaptada a la realidad del colectivo de las personas físicas que mantienen una actividad económica habitual.

BIBLIOGRAFÍA

GARCÍA NOVOA, C, Retos de futuro para la fiscalidad del autónomo, Periódico *del profesional autónomo SOLOS*. Editada por UPTA, Año VI Marzo de 2007, p. 3

GARCÍA NOVOA, C. *¿Un Estatuto Fiscal para el autónomo?* .2007.

GARCÍA NOVOA,C. y LEJARRIAGA PÉREZ DE LAS VACAS, G. *Realidad económica del trabajo autónomo: Fuentes estadísticas y régimen fiscal*. Grupo Editorial Cinca , S.A., mayo de 2008, p. 132

VALDÉS DAL-RÉ, F. Un Estatuto para el trabajo autónomo. *Documentación laboral*, nº81, 2007, Vol III, p. 25

ILLESCAS ORTÍZ, R, *Dictamen Cámaras de Comercio ante el Estatuto de Trabajo Autónomo*. p 8

RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN, 94/390/CEE, de 25 de mayo de 1994.

UNIÓN DE PROFESIONALES Y TRABAJADORES AUTÓNOMOS. *Resoluciones de 2º Congreso Ordinario*, Madrid, 19 y 20 de noviembre de 2005

Legislación

Ley 20/1990, de 19 de diciembre, Régimen Fiscal de las Cooperativas, BOE núm. 304, de 20 de diciembre.

Ley 37/1992, reguladora del IVA en su art 5 establece el concepto de empresario o profesional Uno

Ley 27/1999, de 16 de julio: Cooperativas, art.98

Ley 7/2003, de 1 de abril, de la sociedad limitada Nueva Empresa por la que se modifica la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada.

Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de Necesidad de Reforma económica. BOE 271/2003

Ley 35/2006, de 28 de noviembre de IRPF, op.cit., art. 27, Rendimientos íntegros de actividades económicas.

Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del Trabajo Autónomo, en vigor desde el 12 de octubre de 2007.