

estudios

Justificación y alcance de la nueva Ley 18/1991 del I.R.P.F., a tenor de su preámbulo.

Magín PONT MESTRES
Catedrático de Derecho Tributario
y miembro de la A.E.A.F.

SUMARIO:

1. INTRODUCCION.
2. CAUSAS MOTIVADORAS DEL NUEVO I.R.P.F., SEGUN EL PREAMBULO DE LA LEY.
3. REFERENCIA A UN PREVIO PROCESO DE REFLEXION Y DEBATE.
4. OBJETIVO DE LA LEY.
5. ALCANCE DE LA LEY.
 - 5.1. Tributación individual. La unidad familiar como opción.
 - 5.2. La llamada "vocación de simplificación".
 - 5.2.1. En el marco del hecho imponible.
 - 5.2.2. En materia de obligación de contribuir.
 - 5.2.3. En los rendimientos del trabajo.
 - 5.2.4. En los rendimientos del capital.
 - 5.2.5. En la tributación de las actividades empresariales y profesionales.
 - 5.2.6. En el marco de incrementos y disminuciones de patrimonio.
 - 5.2.7. En la imputación de rentas.
 - 5.2.8. En rentas regulares e irregulares.
 - 5.2.9. En materia de deducciones.
6. CONCLUSION.



estudios

1. INTRODUCCION.

Aunque sea poco frecuente dedicar atención preferente al preámbulo de una novedad legislativa, en esta ocasión me propongo hacerlo, atendiendo las sugerencias efectuadas desde esta Revista Técnica de preparar un trabajo referido al nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en lo sucesivo IRPF), emanado por la Ley 18/1991, de 6 de junio.

Entre las razones que me inducen a ello, destaca la atinente a la nutrida publicidad que se hizo en los meses previos a la elaboración del Proyecto de Ley, la gran difusión de los criterios rectores del mismo, así como la amplia información que fue facilitándose a medida que la elaboración del Proyecto avanzaba, amén de la atención que los medios de comunicación social le dedicaron durante los debates parlamentarios hasta su cristalización en Ley.

La impresión susceptible de generar tanta, tan amplia y tan reiterada información entre quienes se mostraban interesados, que bien puede decirse que era la ciudadanía en general, dada la amplia incidencia de este tributo en todas las esferas sociales (1), pudo ser la de que se trataba de una importante y hasta trascendente novedad tributaria que iba a orillar el viejo IRPF —me refiero al todavía vigente cuando escribo estas páginas en agosto de 1991—, vejez prematura, por cierto, ya que inició su vigencia en 1979, con no pocas modificaciones posteriores, a modo de retoques de estética facial que, sin embargo, lejos de rejuvenecerle, deformaron su semblante hasta convertirlo casi en irreconocible por los efectos de una cirugía decididamente contraindicada. Si el IRPF que inició su vigencia al amanecer del año 1979 tenía cierta coherencia y poseía las características que la Ley predicaba del mismo, las innovaciones posteriores cuidaron de obscurecerlas hasta desfigurarlas casi totalmente.

Desde esta perspectiva, resulta explicable que el Proyecto de Ley que debía culminar en la Ley 18/1991, despertase tanto interés y abriese cauces de esperanza cara al futuro, ante el generalizado anhelo de superar los defectos del desfigurado IRPF, que, sorprendentemente, fue aprobado por unanimidad parlamentaria, aunque después áceradamente criticado por bastantes de entre quienes lo aplaudieron con entusiasmo y fervor en su concepción legislativa (2).

(1) El preámbulo dice al respecto: "...el Impuesto alcanza categoría, dada su generalidad, de auténtica carta de ciudadanía, al implicar en su declaración anual a un número de contribuyentes que supera los quince millones de personas..."

(2) En relación a este tema podría escribirse mucho sin temor a agotarlo. Personal-

estudios

Pues bien, al objeto de coadyuvar en el propósito siempre plausible de delimitar y fijar el verdadero alcance del nuevo IRPF, sin juicios anticipados que podrían entenderse como prejuicios, estimo conveniente centrar la atención en el preámbulo de la Ley, sin perjuicio de acudir al texto articulado, en su caso, para obtener del mismo el apoyo que resulte menester, pero siempre dentro del *iter* del examen de dicho preámbulo.

2. CAUSAS MOTIVADORAS DEL NUEVO I.R.P.F. SEGUN EL PREAMBULO DE LA LEY.

Lejos de regatear méritos a la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF, el legislador de 1991⁷ se vuelca en elogios a la misma. Dice literalmente:

“El modelo de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas general, personal y progresivo se implantó en España al comienzo de la reforma tributaria iniciada en 1977 y ha constituido la manifestación más característica de los valores políticos, tributarios y presupuestarios de la misma.”

Sentada esta loa, se reconoce el desgaste del modelo del Impuesto implantado en 1979, en razón a factores tales como:

- a) El marcado carácter teórico de la reforma.
- b) Su estrecha vinculación con el proceso de transición política.
- c) La transformación del marco económico en que fue diseñado.
- d) El retraso en la reforma de la Administración tributaria encargada de aplicarla; y

mente he sido testigo presencial, durante la Legislatura en que presidí la Comisión de Presupuestos del Congreso de los Diputados (1986-1989), de intervenciones supercríticas a la Ley del IRPF por parte de Señorías que un decenio antes la aplaudieron con sinigual entusiasmo. El Diario de Sesiones del Congreso constituye, al respecto, una fuente de inestimable valor.



estudios

- e) La subsistencia de importantes niveles de fraude en la declaración de alguna de las rentas sujetas al Impuesto.

No es fácil, ciertamente, entender la relación de causa-efecto existente entre el marcado carácter teórico de aquella reforma, y el desgaste del modelo, toda vez que si se reconoce dicho "marcado carácter" ha de aceptarse que el modelo amaneció ya desgastado. Tampoco es tarea sencilla hallar relación causal entre el retraso en la reforma de la Administración tributaria y el referido desgaste, ya que, de existir, la solución al problema no estaría en derogar la Ley, sino en llevar a cabo la citada reforma. En cuanto a las tres restantes causas, quizá resulte explicable que se invoquen aunque disten de convencer.

La verdadera causa desencadenante de la aparición de la nueva Ley radica menos en la dinámica a que se atribuye, que a los defectos ínsitos en su concepción, algunos de los cuales fueron clamorosamente puestos en evidencia en la sentencia del Tribunal Constitucional (en lo sucesivo TC) de 20 de febrero de 1989, concretamente los relativos a la tributación de la unidad familiar. Aquí, el preámbulo acierta el indicar que "obligó a su adaptación urgente y transitoria mediante la Ley 20/1989, de 28 de julio, abriéndose así las puertas de la reforma global del tributo".

3. REFERENCIA A UN PREVIO PROCESO DE REFLEXION Y DEBATE.

El legislador se esfuerza en mostrarse consciente respecto de la importancia de una Ley como ésta, que tanto incide en el contexto social, razón por la que ha de contar con un amplio consenso. Explica que:

"La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en una sociedad avanzada como la española, no puede configurarse al margen de los intereses socioeconómicos en ella representados. Esta afirmación, que puede resultar tópica en cualquier proceso de reforma fiscal, es ciertamente realista en lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta español y al momento histórico en el cual se desenvuelve su reforma (...). Por ello, la elaboración de esta Ley ha sido objeto de un proceso de reflexión y debate, que a lo largo de estos últimos meses ha implicado desde los técnicos

estudios

de la Administración tributaria a los estudiosos de las Universidades españolas en las áreas de la Hacienda Pública y el Derecho Tributario, pasando por las Organizaciones Empresariales, los Sindicatos y los Colegios Profesionales.”

El contenido de la Ley es el que ha de ilustrar acerca de la riqueza de matices aportados en tan amplio proceso reflexivo, al igual que ha de hacerlo respecto del grado de acierto alcanzado.

Hasta aquí, el preámbulo nos está presentando el nuevo IRPF, como tributo profundamente pensado, concebido a tenor de la propia realidad española, sin importaciones de ultramar como sucediera con el anterior, en cuya elaboración han colaborado estudiosos y representantes de múltiples instituciones ampliamente representativas. La Ley, pues, hasta aquí, hace fluir los mejores auspicios: permite suponer que contiene un IRPF tal y como debe ser en el presente contexto social español. Queda atrás definitivamente desguazada el IRPF de 1979.

Tan excelentes auspicios incitan a seguir avanzando en el examen del preámbulo, ávidos de conocer más explicaciones de esa especie de buena nueva.

4. OBJETIVO DE LA LEY.

La exposición de motivos, al acometer la tarea de explicar el alcance de la Ley y su contenido, da un brusco giro. Deja atrás la sugestiva panorámica que ofrece en los apartados I y II, y coloca en primer plano otra completamente distinta. Ya no se trata de una Ley innovadora que contiene un IRPF de nueva concepción, sino de otra cosa que conviene recoger según texto literal.

“La reforma —se nos dice— no trata de conseguir un tributo radicalmente distinto del vigente. Ni la sociedad, ni la doctrina hacendística, ni las necesidades presupuestarias permiten un salto en el vacío de tal naturaleza. No se trata, tal y como ocurrió en el período 1978-1979, de transformar de raíz nuestro sistema fiscal, pasando de una Hacienda decimonónica a un sistema fiscal europeo, sino de adaptar un Impuesto a



estudios

las necesidades que el tiempo, los cambios sociales y el entorno internacional imponen. Este es el marco general de las modificaciones propuestas, el límite básico de la reforma, aceptado con rara unanimidad por todos los sectores consultados."

Dejando aparte cuanto concierne a esa afirmación: "aceptado con rara unanimidad por todos los sectores consultados", a lo que cabría apostillar: ¡y tan rara!, pues más se parece a un fenómeno paranormal que a una coincidencia racional, la transcripción efectuada nos viene a decir que de IRPF nuevo, nada de nada. La frase consistente en que "no trata de conseguir un tributo radicalmente distinto" contiene un manifiesto eufemismo, ya que ni "radicalmente distinto", ni siquiera "distinto". Lo que se vislumbra aquí es un intento justificativo de lo que se explica después respecto del ámbito de la reforma, que da la impresión que no sólo no *transforma de raíz*, sino siquiera de ramas.

Con todo, esta impresión deducida del transcrito texto ha de ser ratificada o rectificada con el examen de la parte pendiente del preámbulo.

5. ALCANCE DE LA LEY.

Ha llegado el momento de conocer cuál es el auténtico perímetro en que se mueve la Ley, que, según dice, "pretende alcanzar una distribución más justa y general de la carga tributaria".

5.1. Tributación individual. La unidad familiar como opción.

En el preámbulo se destaca como uno de los principales aspectos de lo que denomina "reforma", el de que transita de un "impuesto de grupo" a un impuesto que centra su atención en el "individuo", en la persona física, "única que puede ser considerada *sujeto pasivo* de dicho tributo". Fundamenta y justifica ese tránsito en la sentencia del TC de 20 de febrero de 1989, de la que se transcribe una parte de su Fundamento Jurídico séptimo. Esta sentencia considera, en efecto, que la

"tributación por grupo a la que el sistema de acumulación pura parece responder efectivamente, no cuadra, sin embargo, ni con

estudios

los propios presupuestos de los que arranca la Ley 44/1978 (...) ni con las exigencias que se derivan de nuestra Constitución. No sólo con las que derivan de los principios de igualdad y capacidad económica, referibles sólo a las personas físicas o jurídicas, sino también con los que se deducen del concepto de familia y matrimonio que alienta en los artículos 39 y 32 que es incompatible con una concepción de grupo en la que sólo es *sui iuris* la cabeza y *alieni iuris* todo el resto de sus integrantes, siquiera sea únicamente a efectos fiscales."

Es de observar que el TC lo que reprocha no es tanto la *tributación por grupo*, en sí misma, cuanto la modalidad de tributación por grupo a la que el sistema de *acumulación pura* parece responder. Es esa *acumulación pura*, que subrayo y destaco, la que el TC estima que no cuadra con los presupuestos de los que arranca la Ley 44/1978. En efecto; esta Ley "grava la renta de los sujetos pasivos" (art. 1.1), y constituye el hecho imponible "la obtención de la renta por el sujeto pasivo" (art. 3.1), siendo sujetos pasivos "las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español" (art. 4.1.a). Si el sujeto pasivo es la persona física, obviamente es la obtención de la renta por la misma la que se sujeta a gravamen. Y lo que la Ley hacía en el artículo 4.2 declarado inconstitucional por la sentencia indicada, era, pura y simplemente, forzar la *acumulación pura* de rentas de los componentes de la unidad familiar, tal como establecía el artículo 6.3 de la Ley, precisamente por quedar sometidos conjunta y solidariamente al impuesto.

Por tanto, lo que pugnaba con los presupuestos de la Ley era la mera *acumulación pura* de las rentas de distintos sujetos pasivos, que, en mi sentir, no ha de confundirse con la configuración como sujeto pasivo de la unidad familiar, al amparo del artículo 33 de la LGT, dándole un tratamiento tributario acorde con los principios de igualdad, de capacidad económica y de protección a la familia cual proclama la Constitución. Y lo que no respondía a las exigencias de ésta era, igualmente, la simple *acumulación pura* de rentas sin imaginación alguna, burda y pedestre, que se limitaba a agrupar rentas de diversos sujetos pasivos con la única finalidad de sumarlas y sometarlas a superior tipo de gravamen. Es esa torpeza legislativa concretada en una discriminación impropia e improcedente la que violaba la igualdad, atentaba contra la capacidad económica y socavaba los principios constitucionales de protección de la familia.

No es, pues, que la sentencia del TC de 20 de febrero de 1989 declare inconstitucional la configuración de la unidad familiar como sujeto pasivo.



estudios

ni que considere contrario a la Constitución la tributación acumulada de los sujetos pasivos componentes de dicha unidad cuando ésta no se halla constituida en sujeto pasivo, conforme afirma el preámbulo en los términos siguientes:

“En definitiva, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas debe obviar, como punto de arranque, la idea del grupo, para centrar su enfoque en el individuo, en la persona física, única que puede ser considerada sujeto pasivo de dicho tributo.”

Lo que rechaza, lisa y llanamente, es la acumulación pura que, acabamos de ver, es cosa bien distinta. Tan es así, que la propia sentencia reiteradamente citada, al rechazar la acumulación pura por cuanto la carga tributaria que pesa sobre una persona integrada en una unidad familiar es mayor que la que pesa sobre otro contribuyente con idéntico nivel de renta que no esté integrado en una unidad familiar, afirma que además de quebrantar el principio de igualdad, va directamente en contra del mandato constitucional que ordena la protección a la familia, a la que no sólo no se protege, “sino que directamente se la perjudica” (3). Considera, por ello, que en base al principio de defensa de la familia, la cuota única podría ser menor “si el legislador emplea también este instrumento de la sujeción conjunta, como es casi inexcusable, para cumplir la obligación de proteger la familia que le impone el artículo 39.1 de la Constitución” (4).

Como puede verse, el TC alienta a que se utilice la sujeción conjunta en los términos que señala en aras a la aplicación del principio de defensa de la familia. No se opone, por tanto, a dicha tributación conjunta.

Aclarado esto, le resulta perfectamente lícito al legislador de 1991 optar por la tributación individualizada en cada persona sujeto pasivo, con independencia de los demás. Reitero que lo puede decidir así, pero no porque le venga impuesto, sino sencillamente por considerarlo mejor.

Partiendo de ese criterio-guía consistente en que el impuesto queda concebido a base de tener como eje central al individuo, es decir, a la persona aislada, su regulación discurre acorde con ello, de suerte que la tributación conjunta, sin marginarla totalmente, se configura como un régimen al que se puede optar voluntariamente, siguiendo la orientación iniciada por la Ley 20/1989, de 28 de julio, de adaptación del IRPF a la sentencia del TC de 20 de febrero de 1989.

(3) Fundamento Jurídico séptimo.

(4) Fundamento Jurídico quinto.

estudios

5.2. La llamada “vocación de simplificación”.

Advierte el preámbulo que la referida sentencia del TC no es “el único motor de esta reforma”, sino que “junto a ella han coexistido otros factores determinantes” que se concretan en diversas “adaptaciones”. Ahora bien, con rasgo firme destaca que el principio rector que inspira esas adaptaciones es el de que resulten sencillas. Leámoslo con sus mismas palabras:

“La Ley, desde su inicio, tiene una vocación de simplificación. Es verdad que incorpora más artículos que aquélla a la que sustituye, pues cuenta con 105. Sin embargo, su estructuración y sistemática (Títulos, Capítulos, Secciones y Subsecciones) permitirán identificar perfectamente el ámbito en que se encuentra quien necesite manejarla. La experiencia adquirida desde 1978 demuestra que la regulación precisa, a nivel legal, de ciertas cuestiones —lo cual contribuye a su extensión— produce para el sujeto pasivo importantes efectos de seguridad jurídica.”

Resulta plausible, de entrada, esa expresa declaración de simplificación vocacional con que el legislador afronta la elaboración de la Ley. Es, en cierto modo, una cuestión metodológica a la que se supedita la regulación del Impuesto. Con todo, se hace precisa la verificación empírica de tan solemne declaración. No vaya a resultar que se limite a ser un florilegio verbal que pretenda cubrir apariencias para predisponer al lector a percibir las cosas como se dicen que son por más que se manifiesten diferentes.

La prevención con que aquí se acoge esa solemne declaración no es gratuita. El texto recién transcrito trata de conjugar y hacer compatible la vocación simplificadora con el hecho de que la nueva Ley tenga 105 artículos, mientras que la Ley de 1978 no superaba los 40 artículos. El legislador nos viene a decir, pues, que: *a más artículos, más simplificación*. En otros términos: la simplificación normativa es directamente proporcional al aumento de preceptos.

La verdad es que así, a simple vista, no se aprecia con claridad que las cosas sean de esta manera; más bien todo lo contrario, máxime si se atiende a la justificación que ofrece sobre estructuración y sistemática, con títulos, capítulos, secciones y subsecciones, cual si se tratase de un descubrimiento o de un invento recién habido que se aplica por primera vez, cuan-



estudios

do, en rigor, forma parte substancial de la propia ciencia del Derecho, que la técnica jurídica viene cuidando, desde hace mucho, de aplicar en las tareas legislativas de elaboración de normas. Por lo demás, si se compara la Ley de 1978 con la de 1991, se aprecian, apenas, diferencias de estructura y sistematización. Lo que sucede es que esta última es mucho más extensa, pero la sistemática es la misma. Así las cosas, el texto recién transcrito contiene una contradicción clamorosa —no digo sospechosa—, cual la de que “permitirán identificar perfectamente el ámbito en que se encuentra quien necesite manejarla”. ¿Es que acaso en la Ley de 1978, su sistemática y sus 40 artículos no permitían esa identificación? Obviamente que sí, con más facilidad dada su menor extensión y, por ende, su mayor simplificación.

Sin dudar, pues, de la vocación de simplificación, la verdad es que no se aprecia coherencia entre la misma y la mayor extensión legal, aun cuando queda un importante factor a examinar, cual el de la claridad y sencillez de las normas, en cuanto elementos coadyuvantes de dicha simplificación. Se trata de un análisis, éste, que no tiene cabida en este trabajo ceñido al preámbulo, pero, sin embargo, efectuaremos algún escarceo a la parte dispositiva de la Ley para obtener el debido contraste, al referirnos a algunas de las adaptaciones efectuadas.

El legislador confiesa que “la experiencia adquirida desde 1978 demuestra que la regulación precisa, a nivel legal, de ciertas cuestiones produce para el sujeto pasivo importantes efectos de seguridad jurídica”. La manifestación, si bien es acogida con generosa dosis de benevolencia e incluso con una predisposición del espíritu especialmente propensa a ello, no evita un fuerte impacto sorpresivo hasta cotas de elevada perplejidad, toda vez que sin afán alguno de excluir tan rica experiencia obtenida de la Ley de 1978, la realidad es que la demostración de que la regulación precisa, no sólo de “ciertas cuestiones”, sino de todas, fortalece la seguridad jurídica del contribuyente, viene afortunadamente de lejos, de decenios y hasta de centurias, y es insistentemente recordada, entre otros, por el Tribunal Supremo y por el Tribunal Constitucional. Así, la STC 27/1981 nos recuerda que:

“La seguridad jurídica es suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene aquel principio.”

Y la STC 46/1990, concreta, con plausible precisión y léxico de la mejor factura, que:

estudios

“La exigencia del artículo 9.3 relativa al principio de seguridad jurídica implica que el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que se legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas (...). Hay que promover y buscar la certeza respecto a qué es Derecho y no (...).”

Unos pocos años atrás escribía (5) que entre las manifestaciones de inseguridad en el ordenamiento tributario vigente, destaca, entre otras, *la inconcreción y falta de claridad de las normas*, “frecuente fenómeno que carcome la seguridad jurídica y que tiene un amplio haz de ejemplos en el Derecho tributario positivo” (6). Otra de las causas de inseguridad jurídica que anotaba, es la relativa a la *indeterminación normativa de vigencias y derogaciones*. Decía al respecto que “en un ordenamiento tan complicado y enrevesado como el tributario, de difícil comprensión no sólo para el profano, sino incluso para el experto, que sufre, además, la crónica enfermedad de incontinencia legislativa, debería extremarse el cuidado en la delimitación precisa e indubitada del Derecho vigente, no sólo por cortesía y gentileza legislativa, sino por imperiosas exigencias de la propia certeza del Derecho” (7).

Pues bien; sin perjuicio de cuanto podamos ver después, he de destacar que esa indeterminación normativa también aparece en la Ley que nos ocupa, no obstante cuanto explica sobre los importantes efectos de seguridad jurídica de la misma para el sujeto pasivo, ya que en su Disposición Final segunda ceñida a eficacia derogatoria, se puede leer, entre otras indeterminaciones:

“Seguirán en vigor las normas reglamentarias del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas creado por la Ley 44/1978, de 8 de septiembre (que se deroga a partir del 1 de enero de 1992) en cuanto no se opongan a los preceptos de esta Ley o a las normas que se desarrollen.”

(5) “Estallido de la seguridad jurídica del contribuyente: expansión de la inseguridad”. Publicado en Gaceta Fiscal núm. 60/1988, e incorporado al Vol. III de la obra Estudios sobre temas tributarios actuales. Universidad de Barcelona. 1990.

(6) Ob. cit. pág. 41.

(7) Ob. cit. pág. 39.

estudios

¿Es que acaso esa norma no produce efectos contrarios de seguridad jurídica para el sujeto pasivo, en contradicción con lo que recita el preámbulo?

Mas veamos algunas de las *adaptaciones* que efectúa, siempre tomando como pauta el preámbulo.

5.2.1. *En el marco del hecho imponible.*

Según explica el preámbulo, en el marco del hecho imponible,

“la Ley tiene por objeto definir y precisar con claridad los supuestos de exención, que hasta ahora (en la Ley de 1978) eran de no sujeción. Para ello incorpora un precepto, el artículo 9, que bajo una enumeración cerrada trata de salir al paso de los problemas interpretativos que venía generando el apartado cuatro del artículo 3 de la Ley que se deroga.”

La impresión que produce la lectura de esta transcripción es que el legislador identifica *exención* con *no sujeción*, siendo que se trata de conceptos jurídicos distintos, por más que sean afines, sobre los que existe doctrina específica. La exención requiere, siempre, la existencia de dos normas: una, de sujeción; otra, de exención, sin la cual operaría el mandato de la primera. La no sujeción, por el contrario, no precisa, en rigor, más que una verdadera norma: la que delimita y configura el hecho imponible. Todo cuanto queda extramuros del mismo no se halla sujeto, bien que en ocasiones se establecen supuestos de no sujeción orientados a perfilar mejor el presupuesto objetivo del tributo (*).

En el caso concreto del nuevo IRPF, se ha prescindido de los supuestos de no sujeción que aparecían en el anterior, y se ha incorporado una norma de exención, antes inexistente, bien entendido que ni antes todos los supuestos de no sujeción que se citaban tenían esta naturaleza (v. gr., los premios de la Lotería Nacional), ni ahora todo el elenco de exenciones

(*) En relación a esta distinción puede verse el trabajo del autor: “Los conceptos jurídicos de exención y de no sujeción en el marco de la actualización de valores de las Sociedades” (Estudios del Impuesto sobre Sociedades. In Memoriam José A. García (1943-1981). Mutualidad del Cuerpo de Inspectores Financieros y Tributarios. Madrid, 1983).

estudios

que se establece son reconducibles a este concepto (v. gr., las prestaciones por incapacidad permanente). Bien entendido que la numeración cerrada de exenciones no obsta para que puedan plantearse discrepancias respecto a percepciones o ingresos que se considere quedan fuera del perímetro de sujeción del tributo.

5.2.2. En materia de obligación de contribuir.

Respecto a obligación de contribuir, nos ilustran así:

“En materia de obligación personal de contribuir (Capítulo 2.º del Título Tercero), debe destacarse el intento de regular una noción de ‘residencia habitual’ que permita atraer hacia tal forma de tributación a personas que, con la formulación que se deroga, escapan al ámbito del Impuesto a pesar de ser auténticos residentes.”

Aquí se pretende, pura y simplemente, como con claridad se dice, obstruir una vía de posible utilización para eludir el tributo. Sólo añadir que el preambalista se reviste en este caso aquí de una modestia que no se corresponde con la realidad, ya que de “intento” nada. Da en la diana. La nueva regulación está ahí, de suerte que más que mero intento es ya hecho consumado.

Respecto a la obligación real de contribuir, se explica que:

“debe destacarse el nuevo tratamiento dado a los intereses e incrementos de patrimonio resultantes de bienes muebles cuya titularidad se ostenta por no residentes, en un horizonte comunitario de libre circulación de capitales.”

En este punto aparecen diversas innovaciones y se hace referencia a los paraísos fiscales.

5.2.3. En los rendimientos del trabajo.

Se destaca la regulación de las retribuciones en especie, de las que se dice que es una “fórmula retributiva que está tomando un gran auge

estudios

y que carecía de un marco normativo adecuado”. Así mismo, se subraya la elevación del porcentaje y límites de los que se venían conociendo como gastos de difícil justificación.

5.2.4. En los rendimientos del capital.

En el preámbulo se subraya la modificación, en el caso de inmuebles arrendados, de la deducibilidad de los intereses, que anteriormente tuvo una limitación conjunta con los deducibles por adquisición de vivienda.

En cuanto a los rendimientos del capital mobiliario, se citan dos novedades. Una, la creación de planes de ahorro popular, cuyos rendimientos quedan excluidos de tributación. Otra, la fijación de un mínimo exento por debajo del cual los rendimientos de esta naturaleza no formarán parte de la base imponible.

5.2.5. En la tributación de las actividades empresariales y profesionales.

De trascendental califica el legislador la regulación de la tributación de las actividades epigrafiadas. La Ley ha optado por remitir al Impuesto sobre Sociedades, con algunos matices, lo concerniente a la determinación de la base imponible, cuando se trate de sujetos pasivos en régimen de estimación directa.

Vinculado a este tema se halla la regulación de la estimación objetiva, cuya novedad, según nos explican,

“consiste en abandonar el sistema tradicional de determinación del rendimiento por aplicación de un coeficiente sobre la cifra de ventas, para acudir a otro más realista: un conjunto de signos, índices, módulos o coeficientes generales o característicos de determinados sectores de actividad.”

5.2.6. En el marco de incrementos y disminuciones de patrimonio.

Aquí, lo más destacable, aparte las reformas en la mecánica liquidatoria del Impuesto, es la sustitución de los tradicionales coeficientes actua-

estudios

lizadores del valor de adquisición, por un sistema que reduce los incrementos y disminuciones de patrimonio en función del tiempo de permanencia del elemento patrimonial en el patrimonio del sujeto pasivo, de suerte que, transcurrido un determinado período de tiempo, que varía entre 10 y 20 años según los elementos patrimoniales de que se trate, el incremento de patrimonio queda reducido a cero a efectos tributarios, con lo que el gravamen desaparece. Curiosamente, en este punto el preámbulo dice que “se alcanza la no sujeción”, cuando antes hemos visto que trocaba los supuestos de no sujeción del anterior IRPF por exenciones, siendo que, en este caso, no constituye, en rigor, un supuesto de no sujeción, sino que el incremento de patrimonio sigue en el perímetro del hecho imponible, bien que con base imponible cero. Prácticamente coinciden los efectos, pero conceptualmente son cosas distintas. Y esto el legislador debería saberlo.

En otro orden de consideraciones, es de subrayar que desaparece la llamada “plusvalía del muerto”, que emergió lozana con la Ley que ahora se deroga, así como es de hacer notar que los incrementos de patrimonio generados por donaciones pasan a tributar en la misma forma que los producidos por transmisiones onerosas. Con ello se bloquea otra vía de elusión impositiva.

5.2.7. *En la imputación de rentas.*

Otro tanto, respecto a bloqueo elusivo, cabe decir de la novedad reservada a las sociedades transparentes. En la nueva Ley del IRPF, tales sociedades, cuando, a su vez, sean socios de otra sociedad transparente, tributarán en el Impuesto sobre Sociedades a un tipo igual al marginal máximo del IRPF. Así se cierra otra espita, cuya justificación, según el legislador, radica en “evitar estructuras de planificación fiscal tendentes a anular la tributación personal de rendimientos profesionales o del capital”.

5.2.8. *En rentas regulares o irregulares.*

Aquí las novedades son varias, bien que el preámbulo soslaya entrar siquiera en explicaciones mínimas, que resulten comprensibles. Margino transcribir el texto literal que ofrece, para evitar lecturas inútiles, amén de jeroglíficas.

estudios

5.2.9. *En materia de deducciones.*

En este ámbito se producen algunos retoques que tratan de incidir en el carácter social y progresista del tributo, bien que con efectos tenues y de escaso alcance.

6. CONCLUSION.

Del examen y análisis del preámbulo de la Ley se infiere, con claridad, que el nuevo IRPF tiene básicamente de nuevo su Ley reguladora que sustituye o sucede a la de 1978, pero el contenido es similar. Ni eufemísticamente podría atribuírsele el referido calificativo. Con criterio generalizador cabe decir que se trata del anterior impuesto sometido, eso sí, a un cierto maquillaje “rejuvenecedor”, con empleo de la cirugía para extirpar en unos casos, trasplantar en otros, ocluir en algunos, y, en fin, introducir determinadas prótesis para que puedan realizar ciertas funciones “sui generis” en el marco de los artificios o ficciones que establece.

La Ley 18/1991, del IRPF, no da más de sí, al menos según explica el preámbulo. Ciertamente poco fruto para tanta preparación.

Quizá, con todo, no se pretendía más. Es posible que el “legislador” concibiére, con cierta astucia, un plan, a modo de gran “boom” preparatorio, para implicar a diversos sectores sociales, pero sin otra finalidad que la de compartir el compromiso de la supuesta reforma, bien que sin apartarse mínimamente de sus propias coordenadas previamente establecidas y decididas.

En este aspecto, el preámbulo admite diversas interpretaciones, o, como impropiamente se dice ahora, ofrece varias “lecturas”.

