

Revista Técnica Tributaria

.....

Número **119** // octubre - diciembre 2017

ESPECIAL 50 ANIVERSARIO



Depósito Legal: M-25925-1988
ISSN: 0214-6010

**© Asociación Española
de Asesores Fiscales**

Claudio Coello, 106 - 6º dcha
28006 - Madrid
Tel.: 915 325 154
Fax: 915 32 3794
sedecentral@aedaf.es
www.aedaf.es

Diseño y maquetación:
M. L. Saura
Tel: 916 210 955

Impresión:
Villena Artes Gráficas
Avda. Cardenal Herrera Oria, 242
Tel: 917 385 100

Consejo de Redacción

Presidente

José Ignacio Alemany Bellido
Abogado.
Presidente de la AEDAF

Director

Enrique Giménez-Reyna Rodríguez
Abogado y miembro de la AEDAF

Consejeros

Jesús Calderón González
Magistrado de la Audiencia
Nacional

Francisco Clavijo Hernández
Catedrático de Derecho Financiero
y Tributario

Abelardo Delgado Pacheco
Inspector de Hacienda del Estado
en excedencia.
Socio de Garrigues

Francisco Escribano López
Catedrático de Derecho Financiero
y Tributario

Ramón Falcón y Tella
Catedrático de Derecho Financiero
y Tributario

César García Novoa
Catedrático de Derecho Financiero
y Tributario

Beatriz Ladero de las Cuevas

Abogada. Vocal Responsable
de Estudio e Investigación
de la AEDAF

Diego Martín Abril

Exdirector General de Tributos

Juan Martín Queralt

Catedrático de Derecho Financiero
y Tributario

Carlos Palao Taboada

Catedrático de Derecho Financiero
y Tributario

Juan Ramallo Massanet

Catedrático de Derecho Financiero
y Tributario

José Ignacio Ruiz Toledano

Presidente del TEAR de Madrid

Eduardo Sanz Gadea

Inspector de Hacienda
del Estado

M^a Teresa Soler Roch

Catedrática de Derecho
Financiero y Tributario

Juan Zornoza Pérez

Catedrático de Derecho Financiero
y Tributario

Índice

Presentación. José Ignacio Alemany Bellido	7
---	---

Estudios

Análisis de cuarenta años del IRPF a través de las leyes aplicables. José Ramón Domínguez Rodicio	11
1. Normativa anterior a la reforma de 1978.	13
1.1. Antecedentes históricos.	13
2. Ley 44/1978, de 8 de septiembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	14
2.1. Juicio crítico previo.	14
2.2. Resumen de la Ley	15
3. Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de Reforma Parcial del IRPF	19
3.1. Juicio crítico previo.	19
3.2. Resumen de la Ley	19
4. Ley 20/1989, de 28 de julio de adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas	21
5. Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	22
5.1. Juicio crítico previo.	22
5.2. Resumen de la Ley	23
6. La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias	27
6.1. Juicio crítico previo.	27
6.2. Resumen de la Ley	27
7. Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.	33
7.1. Juicio crítico previo.	33
7.2. Resumen de la Ley	34
8. Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica	37
8.1. Juicio crítico previo.	37
8.2. Resumen de la Ley	37
9. Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas...	40
9.1. Juicio crítico previo.	40
9.2. Resumen de la ley.	41

10. Reflexión final	45
-------------------------------	----

La imposición indirecta sobre las ventas y sobre las transmisiones patrimoniales: 1967 - 2017. José Manuel de Bunes Ibarra 49

1. Introducción	51
2. El Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.	54
3. El Impuesto sobre el Lujo	57
4. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	58
5. El Impuesto sobre el Valor Añadido	60

Los últimos 50 años en la fiscalidad internacional. José Luis de Juan Peñalosa 67

1. Un cambio de paradigma en la fiscalidad internacional	69
1.1. Precios de transferencia	69
1.2. BEPS	70
1.3. La Unión Europea	72
2. El Impuesto sobre la Renta de No Residentes	78

Pasado, presente y futuro de la imposición patrimonial en España. Francisco Adame Martínez 83

1. Introducción	85
2. Los impuestos sobre el patrimonio y sobre sucesiones y donaciones en la Unión Europea	86
3. Argumentos a favor y en contra de la imposición patrimonial	88
4. Diagnóstico sobre la evolución y situación actual del Impuesto sobre el Patrimonio	93
4.1. Antecedentes históricos y regulación actual	93
4.2. El uso de competencias normativas por las Comunidades Autónomas	96
4.3. Perspectivas de evolución del impuesto en el futuro.	97
5. Diagnóstico sobre la evolución y situación actual del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	101
5.1. Antecedentes y regulación actual.	101
5.2. El uso de competencias normativas por las Comunidades Autónomas y las diferencias en actas de inspección	103
5.3. Perspectivas de evolución del impuesto en el futuro.	108

Presentación

.....

José Ignacio Alemany Bellido

Presidente de la AEDAF

La AEDAF sigue cumpliendo años y cubriendo hitos. En 2017 celebramos nuestros primeros cincuenta años de existencia y este año 2018 nuestra Revista Técnica Tributaria cumplirá sus primeros treinta años.

El año pasado, como parte de la celebración de nuestro cincuenta aniversario, decidimos publicar un libro que recogiera los últimos cincuenta años de nuestra vida tributaria, dividida por figuras como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades, la fiscalidad internacional, la imposición patrimonial o los impuestos indirectos.

Ciertamente la mayoría de estos últimos cincuenta años acogen el inicio y desarrollo de nuestro sistema tributario moderno. Hace cincuenta y cinco años se promulgó la famosa Ley General Tributaria de 1963 que, a pesar de ser preconstitucional y sufrir cambios relevantes, llegó a alcanzar cuarenta años de vigencia.

En 1977, con la Ley sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, nuestro sistema tributario inició una andadura que no tenía vuelta atrás. A esta Ley le siguieron enseguida la Ley 44/1978, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades. Por supuesto ambas leyes fueron reformadas varias veces y derogadas, y las leyes que las derogaron fueron también derogadas a su vez. Esto es propio de las leyes tributarias, y especialmente de las dos que regulan los impuestos principales de la tributación directa. Pero a pesar de las múltiples reformas y varias derogaciones, la base que subyacía en aquellas primeras leyes de hace cuarenta años sigue hoy viva.

Los asesores fiscales tenemos desde entonces la idea de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como un impuesto sintético, que divide la renta en diversos componentes en cuyo proceso de integración para formar la base imponible se aceptan diversas peculiaridades (siempre tuvimos una tributación peculiar para los incrementos de patrimonio), por lo que no nos costó aceptar en 2006 la división de la base imponible en general y del ahorro. En cuanto al Impuesto sobre Sociedades, con algo más de esfuerzo tuvimos que acoger en 1995 la primacía del resultado contable en la determinación de la base imponible. Este cambio vino obligado por las modificaciones que cinco años antes hubo en nuestro Derecho de sociedades, modificaciones obligadas por el Derecho comunitario que, entre otras normas, se plasmaron en un nuevo Plan General de Contabilidad. Pero también es cierto que el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982 contenía un verdadero compendio contable a efectos de determinar la base imponible de este impuesto.

De estas dos leyes se desgajó en 1998 la que creó *ex novo* el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, que desde entonces nos acompaña sin mayores modificaciones en su estructura.

Más revolucionario fue el cambio en la imposición indirecta, con la promulgación en 1985 de la primera Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. Pasar del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, el Impuesto sobre el Lujo, el Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores y decenas de figuras más a un impuesto multifásico sobre el volumen de ventas fue una auténtica revolución, obligada por nuestra incorporación a las entonces llamadas Comunidades Europeas. Pero también es verdad que desde entonces este impuesto ha sufrido pocos cambios relevantes en su estructura, siendo el más importante la entrada en vigor de la Ley 37/1992, derivada de la creación del Mercado interior en el ámbito comunitario. Fueron también relevantes para nuestra práctica diaria las modificaciones promulgadas en 2008 en la regulación de la condición de empresario de las sociedades mercantiles y de los supuestos de no sujeción de determinadas operaciones de restructuración, y las que empezaron en 2011 a variar la regulación del sujeto pasivo para determinadas entregas de bienes inmuebles.

Menos cambios ha habido en la estructura de la imposición patrimonial, en la tributación indirecta en el tráfico civil y en el gravamen sucesorio o sobre las donaciones, los tres cedidos a las Comunidades Autónomas. Tanto en el primero como en el último fueron relevantes las modificaciones habidas para acoger los beneficios fiscales a la empresa familiar. Los cambios en el proceso de liquidación de estos impuestos promovidos por las Comunidades Autónomas en virtud de su capacidad normativa han sido constantes desde hace aproximadamente trece años. Precisamente porque estos impuestos se regulan por leyes antiguas adolecen de una correcta adaptación a nuestros tiempos, lo que se pone de manifiesto a la hora de aplicar el impuesto y sus beneficios fiscales a los nuevos modelos de relaciones personales y familiares. Son estas leyes las que precisan de una modificación urgente, que debe derivar de la reforma de la financiación autonómica en marcha.

También la tributación de las Haciendas Locales es prioritaria, como urgente es regular de una vez por todas un Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que sea capaz de gravar una verdadera manifestación de capacidad económica.

Hablaba al principio de editar un libro que revise los hitos más importantes de nuestro sistema tributario de estos últimos cincuenta años. Y lo haremos. Lo que hacemos ahora es adelantar parte de su contenido a través del presente número de nuestra Revista Técnica.

Esperamos que el contenido de este número de la revista os sea de gran utilidad.

Revista Técnica Tributaria

ESTUDIOS

AUTORES

José Ramón Domínguez Rodicio

José Manuel de Bunes Ibarra

José Luis de Juan Peñalosa

Francisco Adame Martínez



Análisis de cuarenta años del IRPF a través de las leyes aplicables

José Ramón Domínguez Rodicio

Inspector de Hacienda en excedencia.

Abogado y miembro de la AEDAF

Resumen

El trabajo realiza un análisis sobre la evolución del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas desde su implantación, con la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, hasta la regulación vigente, destacando las características esenciales de cada una de las normas que ha regulado el Impuesto en los últimos 40 años, así como las grandes diferencias que presenta el actual impuesto con el inicialmente previsto.

Abstract

This article analyzes the evolution of Personal Income Tax since its creation, with law 44/1978, of 8 September, until the current legislation. It shows the essential characteristics of each one of the laws that has regulated the Tax in the last 40 years and the large differences between the actual income tax and the initially proposed.

Palabras Clave

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Keywords

Personal Income Tax.

Sumario

1. Normativa anterior a la reforma de 1978
2. Ley 44/1978, de 8 de septiembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
3. Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de Reforma Parcial del IRPF
4. Ley 20/1989, de 28 de julio de adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas
5. Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
6. La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias
7. Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio
8. Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica
9. Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas..."
10. Reflexión final

1. Normativa anterior a la reforma de 1978

1.1. Antecedentes históricos¹

Con anterioridad a la Ley de 1932 este Impuesto ofrece unos precedentes rudimentarios y una serie de intentos de implantación plasmados en los correspondientes proyectos de Ley que prepararon su nacimiento. Así, podremos citar:

El Impuesto de Cédulas Personales, especie de capitación personal creada en 1870, al que estaban sujetas las personas mayores de catorce años y graduada por una serie de signos externos (alquileres satisfechos, sueldos, impuestos pagados). Fue suprimido en 1943.

El Repartimiento Municipal, creado en 1877 y que estaba constituido por un reparto entre los vecinos y hacendados para cubrir los gastos municipales según su capacidad económica. Fue suprimido totalmente por la Ley de Régimen Local de 17 de octubre de 1945.

Los proyectos de ley tendentes a la implantación de un impuesto de finalidad parecida al actual fueron muy numerosos. Merecen citarse el proyecto debido a Covián, de 1910, en el que se utilizaban para la exacción del Impuesto las cédulas personales; el de Suárez Inclán, en el que se emplea ya la denominación de "contribución general sobre la renta"; de Bugallal, semejante al de 1910, y de Cambó, en el que se gravaban las rentas de las personas, tanto físicas como jurídicas. La Ley de Reforma Tributaria de 26 de julio de 1922 expresaba claramente el deseo sentido en España de implantar una contribución general sobre la renta, pero hasta 1926 no se preparó un proyecto destinado a compendiar la imposición directa del país. Este proyecto, debido a Calvo Sotelo y publicado en la Gaceta por Real Orden de 17 de noviembre de 1926, resume así su filosofía: "Sólo resta añadir ya que el Impuesto sobre las rentas y ganancias, al gravar la renta global de cada ciudadano, recogerá escrupulosamente su verdadera aptitud económica, y al aplicar a dicha renta global una escala progresiva convertirá en realidad palpitante un ideal tras el que caminan todos los países: la igualdad en el sacrificio."

En realidad, nace formalmente el Impuesto que nos ocupa en la Ley de 20 de diciembre de 1932, que creó la Contribución General sobre la Renta como un Impuesto de carácter complementario². Su implantación suscitó fuertes polémicas porque, quírase o no, suponía una doble imposición, si bien se intentó justificar con su marcado carácter político-social, cuya formulación concreta tuvo lugar en la Ley de 21 de julio de 1960, creadora de los Fondos Nacionales para la aplicación social del Impuesto y del Ahorro, que adscribió los rendimientos de este Impuesto a dotar el Fondo Nacional para el Fomento del Principio de Igualdad de Oportunidades.

1. Los Impuestos en España. 8ª edición. Ministerio de Hacienda. Página 27.

2. **Ley de 20 de diciembre de 1932 (Contribución General sobre la Renta).** Lo más destacable de esta Ley era su pretensión de gravar, además de los ingresos o rendimientos procedentes de las distintas fuentes de riqueza (la llamada renta periódica), "cualquiera otra clase de utilidad o beneficio no comprendido en los epígrafes anteriores", tal y como se recogía en el artículo 5º de esta Ley. Se exceptuaban, no obstante, los incrementos de patrimonio de carácter gratuito, es decir, los provenientes de herencias, legados y donaciones, los premios de la Lotería Nacional, el cobro de capitales por razón de contratos de seguros, ... (artículo 7º).

Ley de 16 de diciembre de 1954 (Contribución General sobre la Renta). Esta Ley es continuadora de la Ley de 1932, es decir, gravaba no sólo los ingresos y rendimientos procedentes de las distintas fuentes de renta (artículo 5º), sino también "toda otra utilidad o beneficio, cualquiera que sea su origen o naturaleza, no comprendido en los epígrafes anteriores". Asimismo excluía de gravamen los incrementos gratuitos (se incorporaron a los recogidos en la Ley de 1932, los premios del Patronato de Apuestas Mutuas Deportivo Benéficas, los premios para estimular el desarrollo de la Literatura y las Bellas Artes y el cobro de capitales por razón de amortización de cédulas de premio autorizado legalmente) pero, a diferencia de la Ley de 1932, admitía la reinversión de las ganancias patrimoniales, e introdujo la figura de la compensación de pérdidas (de unos rendimientos con otros, de forma indiscriminada, siempre que se justificasen ambos).

La Ley de 11 de junio de 1964 lo configuró como “general sobre la renta” y a cuenta suya, el resto de los pagos realizados en los distintos impuestos de producto³. No se decidió por el impuesto único, optando por una situación intermedia en la que la personalización quedaba reservada únicamente a aquellos sujetos pasivos que, por el nivel de sus rentas, presentaban una cuota positiva. Para todos los demás, la imposición de producto siguió siendo la imposición definitiva.

El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Ley de 8 de septiembre de 1978, quiere ser un impuesto único, por lo que hace desaparecer los impuestos a cuenta; integral, ya que grava toda afluencia de renta, y realista, estableciendo, como norma general, la estimación directa.

El Reglamento del Impuesto fue aprobado por Real Decreto de 2 de noviembre de 1979.

2. Ley 44/1978, de 8 de septiembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

2.1. Juicio crítico previo

El informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español (febrero de 2014)⁴ califica la reforma impositiva de 1977-1978 como “fundacional”. A juicio de los miembros de esa Comisión:

- El impuesto “general” sobre la renta se deroga y se configura un impuesto sobre la renta de las personas físicas de naturaleza sintética y con una tarifa progresiva.

3. **Ley de 11 de junio de 1964 (Reforma del Sistema Tributario).** Como síntesis puede decirse que, para el legislador de 1964, el concepto de renta se reduce notablemente. Las leyes de 1932 y 1954, gravaban, además de las rentas procedentes de cada fuente concreta, “cualquiera otra clase de utilidad o beneficio no comprendido en los epígrafes anteriores”. Es decir, se basaban en la teoría del incremento patrimonial. La Ley de 1964 se ajusta estrictamente a la teoría de la fuente (con excepción de un gravamen limitado sobre plusvalías) y aun así, la renta se limita a las bases imponibles de los impuestos a cuenta. Los impuestos a cuenta se correspondían con los impuestos de producto (naturaleza real) y recaían sobre los factores de producción (principalmente los impuestos que gravaban los rendimientos del trabajo y del capital) o sobre los beneficios de una explotación económica (cuotas complementarias de los Impuestos industrial, Contribución rústica y pecuaria y el Impuesto sobre los rendimientos del trabajo que recaía sobre profesionales y asimilados). La crítica a esta Ley y, por tanto, a esta figura impositiva la realiza César Albiñana (“el sistema fiscal en España”. Biblioteca universitaria Guadiana. Madrid 1974) en los siguientes términos:

CONCEPTO Y NATURALEZA

El Impuesto general sobre la renta de las personas físicas es un tributo directo de naturaleza personal, que se exigirá en todo el territorio de la nación (artículo 1 de la Ley refundida aprobada por Decreto de 23-XII-1967), y que recae sobre la renta de las personas físicas según una noción sui generis. A pesar de las calificaciones legales y de las exposiciones de motivos del legislador, entendemos que la naturaleza personal del Impuesto general sobre la renta de las personas físicas queda sensiblemente contradicha:

- Por la estimación objetiva de la base imponible.*
- Por su rigidez en los niveles de renta individual correspondientes a sus tramos inferiores, ya que lo satisfecho por los impuestos “a cuenta” se reputa mínimo o no reembolsable al contribuyente.*
- Por su atécnica superposición a los impuestos “a cuenta” (de naturaleza real) sin corrección o nueva estimación de los productos (sean o no netos) gravados y con reducción del objeto imponible propio de un impuesto personal, ya que sólo las plusvalías (y con importantes restricciones) son sumadas a los rendimientos sujetos a la imposición real, y*
- Porque la evolución hacia un sistema de imposición personal, esto es, sobre la renta y determinada de modo cierto o efectivo, tiene lugar en los impuestos “a cuenta” (como resulta de la Ley 41/1964), mejorando su grado de “subjetivación”, y no en Impuesto general, como procede. El nuevo Impuesto sobre la renta de las personas físicas nació en la Ley de 1964 con la tara de su dependencia o subordinación a los impuestos reales.*

4. Páginas 88 y siguientes. “El largo camino del IRPF en el sistema fiscal español y sus conclusiones”.

- Permitió la sustitución de los viejos impuestos de producto por un sistema de retenciones en la fuente sobre determinados rendimientos (trabajo y capital).
- Los aspectos que configuraron el IRPF español, a su juicio, fueron los siguientes:
- Definición de la unidad familiar como sujeto del impuesto (obligación conjunta y solidaria de todos los componentes de la unidad familiar).
 - La construcción de un nuevo concepto de base imponible. Esta sería la suma de rendimientos (del trabajo, del capital y de las explotaciones económicas) más las ganancias y pérdidas patrimoniales.
 - La moderación de la progresividad de la tarifa "para lograr una amplia aceptación social del tributo", estableciéndose un límite absoluto para que la cuota íntegra derivada de la aplicación de la escala (entre el 15 y el 66,51 por 100) nunca pudiese exceder del 40 por 100 de la renta gravable.

2.2. Resumen de la Ley

1. Conforme al artículo 1 de esta Ley, el IRPF era un impuesto directo, tenía **naturaleza** personal, gravaba la renta de las personas físicas y se graduaba atendiendo a la cuantía de esa renta y de las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo.
2. La **renta gravable** tenía dos componentes principales (artículo 1.2 de la Ley): los rendimientos netos y los incrementos de patrimonio. A este doble componente había que añadirle las imputaciones de rendimientos recogidas en el artículo 12 de la Ley.
3. De lo anterior se desprenden las principales **características** de esta figura impositiva: a) se trataba de un impuesto subjetivo; b) único, en tanto que abandonaba el mecanismo anterior cuya base imponible resultaba de sumar los impuestos a cuenta (impuestos de producto); y c) sintético, al determinar la renta atendiendo tanto a las partidas positivas como negativas para configurar una base imponible integral.
4. La **residencia** en territorio español determinaba la obligación personal de contribuir (renta mundial), tributando los no residentes sólo por la renta obtenida en territorio español⁵. Se respetaban los regímenes especiales por razón del territorio (Navarra y País Vasco) y lo previsto en los Tratados o Convenios Internacionales, así como las peculiaridades de Ceuta y Melilla. Se trataba de un Impuesto no cedido a las CCAA (artículo 11.1 de la LOFCA).
5. El **hecho imponible** lo constituía la obtención de renta (rendimientos del trabajo personal, de las explotaciones económicas y de actividades profesionales y artísticas, más los derivados de cualquier elemento patrimonial no afecto a actividades, es decir, los rendimientos del capital inmobiliario y mobiliario, incrementos de patrimonio e imputaciones). Se establecían reglas de afectación para determinados bienes inmuebles y muebles, presunciones de onerosidad para las prestaciones del trabajo y del capital y se excluían del concepto de renta (no sujeción) los premios de la Lotería Nacional, de Apuestas Mutuas Deportivas Benéficas, de la ONCE y los premios literarios, artísticos y científicos relevantes. Asimismo, las indemnizaciones compensatorias de la pérdida o deterioro de bienes o derechos no susceptibles de integrar el hecho imponible del Impuesto sobre el Patrimonio. Estas últimas, reglamentariamente, se vincularon principalmente a situaciones amparadas por la normativa laboral.

5. La residencia atendía al criterio de permanencia en territorio español por más de 183 días durante el año natural. Las ausencias no se computaban. La residencia de la unidad familiar estaba en función de la de cualquiera de los cónyuges, o el padre o la madre o, en su defecto, todos los miembros de la unidad familiar.

6. La condición de **sujeto pasivo** atendía al carácter de residente (obligación personal de contribuir) o no (obligación real) en territorio español. Lo más importante de la configuración del sujeto pasivo fue la consideración como tal de la unidad familiar. El artículo 4.2 de la Ley 44/1978, obligaba a todos los integrantes de la unidad familiar al sometimiento conjunto y solidario a este impuesto, como sujetos pasivos, acumulándose “todos los rendimientos e incrementos de patrimonio de todos los miembros de la unidad familiar, cualquiera que sea el régimen económico del matrimonio.”(artículo 7.3 de la Ley). El artículo 31 establecía la solidaridad de los miembros de la unidad familiar, frente a la Hacienda Pública, en cuanto a la obligación al pago de la deuda tributaria resultante de la acumulación de rentas, sin perjuicio del prorrateo interno que correspondiese.

7. La **imputación de rendimientos** (artículo 12 de la Ley) tenía una doble proyección: a) lo que conocemos como verdadera imputación (traslado de las rentas obtenidas por las sociedades civiles y los entes sin personalidad, a sus socios o miembros) y b) la llamada transparencia fiscal. Esta última, a su vez, podía ser obligatoria y voluntaria.

- La transparencia fiscal obligatoria:

- Afectaba a determinadas sociedades (las SIM no cotizadas, las sociedades de cartera⁶ y las de mera tenencia de bienes⁷).
- También a sociedades en que más del cincuenta por ciento del capital social pertenecía a un grupo familiar (personas unidas por vínculo de parentesco) o, en su caso, a diez o menos socios (siempre que ninguno de ellos fuere persona jurídica de derecho público).
- Las entidades jurídicas, formadas exclusivamente por profesionales, constituidas para el ejercicio de la actividad profesional.
- Estas sociedades calculaban los beneficios con arreglo a las normas del Impuesto sobre Sociedades para determinar la base imponible. Una vez determinada ésta se “transparentaba” a los socios (personas físicas o jurídicas) mediante la imputación legal regulada en este precepto, tributando por el IRPF o el Impuesto sobre Sociedades, según que el socio fuese persona física o sujeto pasivo del IS.

- La transparencia fiscal voluntaria: Se trataba de un régimen opcional (mínimo por tres años) para cualquier otra sociedad, sujeto a los siguientes requisitos:

- No exceder de 25 socios.
- Tener un capital inferior a 100 millones de pesetas.
- La imputación de la renta gravable se hacía “transparentando” al socio la parte de la base imponible determinada conforme a las normas del Impuesto sobre Sociedades.

- Estas entidades o sociedades no tributaban por el Impuesto sobre Sociedades.

8. La **base imponible** (la renta obtenida en el periodo de imposición) era el resultado de sumar algebraicamente las partidas positivas o negativas que componían la renta del sujeto pasivo (carácter global y sintético del tributo).

6. Más de la mitad de su activo estaba constituido por valores mobiliarios.

7. Más de la mitad de su activo no estaba afecto a actividades empresariales o profesionales.

Existían dos regímenes para la determinación de la base imponible: En el régimen de estimación directa, para la determinación de los rendimientos netos (trabajo, capital, mobiliario e inmobiliario y de actividades profesionales y empresariales), se deducían “los gastos necesarios para su obtención y el deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos procedan” (artículo 19.1 de la Ley). Además, para los Profesionales en Estimación directa se añadieron por la OM de 21/12/1979, los gastos de difícil justificación (el 1% de los rendimientos brutos). Es decir, el legislador de 1978 configuró un tributo basado en un concepto de rendimiento convenientemente depurado de gastos y partidas que pudieran alterar el principio de capacidad económica. El régimen de estimación objetiva singular se reservó para los rendimientos de actividades profesionales y empresariales de pequeña cuantía, desarrollado en los artículos 97 y siguientes del Reglamento del IRPF aprobado por Real Decreto 2615/1979, de 2 de noviembre. Previamente había sido regulado por el Real Decreto 3029/1978.⁸ Además, el artículo 21 de la Ley permitía la compensación de pérdidas cuando la base imponible resultase negativa, pudiéndose compensar su importe en los cinco ejercicios siguientes “en la cuantía que el sujeto pasivo estime conveniente”.

9. Los **incrementos o disminuciones de patrimonio** (estas últimas no aparecen mencionadas en la Ley hasta el artículo 20 de la misma) exigían una triple condición: a) que variase el patrimonio del sujeto pasivo, b) que dicha variación se pusiera de manifiesto (realización) y c) que existiera una causa de aquella variación: una alteración patrimonial. Las excepciones (no consideración como incrementos) obedecían a supuestos gravados por rendimientos o por el impuesto de sucesiones y donaciones y a supuestos de especificación de derechos (división de la cosa común, disolución de las sociedades de gananciales...). En cuanto a las disminuciones no eran tales las debidas al consumo o a liberalidades y las injustificadas.

Uno de los aspectos más destacables fue el gravamen de “las diferencias de valor que se pongan de manifiesto con motivo de cualquier transmisión lucrativa.” Con esta norma quedaban gravados los incrementos de patrimonio manifestados al fallecer una persona. Es decir, la diferencia patrimonial surgida de la comparación entre el precio de adquisición de los bienes y el determinado a la fecha de su fallecimiento, provocaba lo que dio en llamarse la “plusvalía del muerto”. Otra cuestión merecedora de atención fue el restablecimiento del gravamen para los incrementos de patrimonio no justificados. Aquellos nacidos de la falta de correspondencia financiera entre la renta o el patrimonio declarados y las evidenciadas mediante adquisiciones a título oneroso (artículo 27.2 de la Ley).

El gravamen de esta categoría de renta dotó al impuesto de un carácter integral al someter al mismo no sólo los resultados de las “transmisiones” onerosas o lucrativas, sino también “En los demás supuestos, el valor de adquisición de los elementos patrimoniales o partes proporcionales, en su caso” (artículo 20. 4, Tercero de la Ley). Es decir, cualquier otra renta no encuadrada entre los rendimientos o imputaciones y distinta de la derivada de “transmisiones” tenía acomodo en este apartado.

10. **Rentas irregulares.** Tanto los incrementos o disminuciones de patrimonio, como los rendimientos, obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo o que, siendo regulares, su ciclo de producción fuere superior a un año, tenían un tratamiento que corregía el exceso de progresividad. Este tratamiento era aplicable también a los incrementos no justificados de patrimonio⁹.

8. Desarrollado en los artículos 97 y siguientes del Reglamento del IRPF aprobado por Real Decreto 2615/1979, de 2 de noviembre. Previamente había sido regulado por el Real Decreto 3029/1978.

9. La corrección se practicaba dividiendo las rentas irregulares entre el número de años de generación. En caso de indeterminación del periodo de generación, se tomaban cinco años. El cociente de esta división se sumaba (o restaba) a las restantes rentas para determinar la magnitud a la que aplicar la tarifa del impuesto. De la anterior operación se obtenía el tipo medio y este tipo medio se aplicaba a las restantes rentas irregulares no acumuladas.

11. La **deuda tributaria** era el resultado de aplicar a la base imponible (no existía base liquidable) una tarifa progresiva que, comenzaba en el 15% para una base imponible de hasta 200.000 pesetas y terminaba en el tipo del 65,51% para bases imponibles superiores a 9.800.000 pesetas. Existían, sin embargo, dos límites para evitar la confiscatoriedad: la cuota íntegra no podía exceder (para los sujetos por obligación personal) del 45% de la base imponible del IRPF ni, conjuntamente con la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio, del 55% de dicha base.

Tratándose de incrementos de patrimonio derivados de transmisiones lucrativas el tipo de gravamen era el 20%.

12. Como puede apreciarse no existían **reducciones** en la base imponible, pero sí importantes y abundantes **deducciones** en la cuota del impuesto por razones personales o familiares (matrimonio, hijos, ascendientes, etc.); por gastos personales (primas de seguros); por gastos de enfermedad, accidente o invalidez de los miembros de la unidad familiar o de otras personas con derecho a deducción en la cuota, por honorarios profesionales médicos o por cuotas satisfechas a Mutualidades o sociedades de seguros médicos; también por los gastos abonados a otros profesionales distintos de los anteriores; por gastos excepcionales no sueltos; por inversiones en la adquisición de vivienda, en valores cotizados, en obras de restauración de inmuebles declarados monumentos histórico-artísticos; por razón de dividendos percibidos; por donativos; por los gastos derivados de los intereses satisfechos por los préstamos concertados por los particulares para la adquisición de las acciones de la propia empresa para la cual trabajaban. Salvo las deducciones personales o familiares que consistían en cantidades fijas, en los restantes casos la deducción era de un porcentaje (por lo general el 15%) de los gastos o inversiones realizados. Las rentas obtenidas en el extranjero eran susceptibles de deducción en la cuota del impuesto en la menor de dos cantidades: la satisfecha por el impuesto personal correspondiente o en el resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen sobre la renta gravada en el extranjero.

13. Mención aparte merece el artículo 33.2 y 3 de esta Ley. En estos preceptos:

- Se establecía como preceptiva la investigación de las operaciones bancarias del contribuyente, cuando la base imponible declarada fuese inferior en 1/5 a la cantidad resultante de la estimación del consumo de la unidad familiar, más las diferencias puestas de manifiesto en las variaciones de patrimonio¹⁰.
- Se consideraba renta del período en que se descubrieran el valor de los elementos patrimoniales ocultos en la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio o, en su caso en la del IRPF, sin perjuicio de su consideración como renta irregular, con un divisor fijo de 5, salvo que la Administración probara un período de generación inferior.

14. La **obligación de declarar** afectaba a quienes obtuvieran ingresos superiores a 300.000 pesetas (computándose a efectos de este límite todos los ingresos de la unidad familiar). Las modalidades de declaración eran dos: ordinaria (aplicable con carácter general) y la simplificada (para sujetos pasivos con rentas de trabajo que no excediesen de 700.000 pesetas y no obtuviesen otras rentas distintas¹¹).

10. Esta hipótesis dependía de la aprobación por Ley de los índices de consumo y sus valoraciones que nunca llegaron a publicarse.

11. La OM de 4 de septiembre de 1979 amplió el uso de esta modalidad a contribuyentes con una renta total no superior a 740.000 pesetas, siempre que dicha renta proviniera principalmente del trabajo personal, de valores mobiliarios de cualquier clase (hasta 500.000 pesetas) y de actividades empresariales, profesionales y artísticas en estimación objetivasingular.

15. Sólo los rendimientos del trabajo personal y del capital eran susceptibles de **retención**¹², entendiéndose que las cantidades efectivamente satisfechas por los retenedores eran percibidas, en todo caso, con deducción del importe de la retención correspondiente, viniendo obligados, por tanto, a retener e ingresar el importe correspondiente. Si la suma de las retenciones e ingresos a cuenta superaba el importe de la cuota resultante de la liquidación provisional, el exceso ingresado debía ser devuelto de oficio por la Administración, en el plazo de treinta días. Si la liquidación provisional no se practicaba en el plazo de seis meses, una vez finalizado el plazo de presentación de la declaración¹³, la Administración debía devolver de oficio, en los treinta días siguientes, el exceso ingresado sobre la cuota resultante de la declaración.

3. Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de Reforma Parcial del IRPF

3.1. Juicio crítico previo

Lo más destacable de la normativa de 1985 puede resumirse así:

- Importante reducción de los gastos deducibles para la obtención de los rendimientos.
- Modificación del régimen de transparencia fiscal, eliminado el régimen opcional (transparencia fiscal voluntaria) y la imputación de las bases imponibles negativas a los socios de las sociedades afectadas por este régimen.
- Incorporación de la calificación como rendimientos del capital mobiliario de rentas que tenían anteriormente la consideración de incrementos o disminuciones de patrimonio.
- Modificaciones relevantes en la figura de los incrementos y disminuciones de patrimonio.
- Limitación a la compensación de disminuciones patrimoniales.
- Aumento considerable de la progresividad de la tarifa impositiva.
- Reforzamiento de la obligación de retener e ingresar a cuenta y de informar sobre determinadas operaciones relacionadas con activos financieros.
- En definitiva, el IRPF abandona su carácter integral, y comienza su transformación en impuesto analítico.

3.2. Resumen de la Ley

Las novedades más significativas de esta Ley fueron las siguientes:

- Régimen de transparencia fiscal:** Las sociedades transparentes dejaron de poder imputar a sus socios las pérdidas obtenidas por estas sociedades, limitando la imputación a las bases imponibles "positivas". Asimismo, desaparece el régimen opcional por la transparencia fiscal voluntaria.

12. El artículo 147 del Reglamento del IRPF (Real Decreto 2615/1979, de 2 de noviembre) en claro exceso legal amplió esta obligación de retener a los profesionales.

13. Este plazo, en general, se fijó del 1 de marzo al 30 de junio. Para las provincias de Madrid, Barcelona, Sevilla, Valencia y Vizcaya se fijaron plazos especiales. OM de 4 de diciembre de 1979.

b. Rendimientos del trabajo: Los gastos deducibles quedan limitados a dos partidas: 1) los satisfechos para la cobertura de las contingencias de jubilación, incapacidad y muerte del trabajador. Es decir, las cantidades abonadas, con carácter obligatorio, a Montepíos Laborales y Mutualidades, cotizaciones a la S. Social del trabajador, detracciones por derechos pasivos y cotizaciones de los Colegios de Huérfanos o Instituciones similares; 2) La cantidad que resulte de aplicar el 2 por 100 sobre el importe de los ingresos íntegros.

c. Rendimientos del capital inmobiliario: Las modificaciones afectan principalmente a los rendimientos estimados (3% del valor computable) de los bienes “desocupados”.

Rendimientos del capital mobiliario: Las novedades más importantes son: 1) Se da entrada a los nuevos conceptos del capital mobiliario introducidos por la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Activos Financieros¹⁴. 2) Los gastos deducibles serán sólo los de administración y custodia y los intereses de los capitales ajenos (con un límite anual de 100.000 euros) invertidos en bienes o derechos de esta naturaleza, cuyos rendimientos íntegros se computen. 3) Para la integración de los rendimientos positivos y negativos, se mantienen las normas generales (rendimiento neto); para los rendimientos del capital mobiliario derivados de activos financieros con rendimiento implícito no se integran los rendimientos negativos.

d. Rendimientos de actividades empresariales: Estos rendimientos mantienen su condición positiva (ingresos computables) y negativa (gastos deducibles). No hay alteraciones conceptuales significativas.

e. Incrementos y disminuciones de patrimonio: 1) Desaparece la llamada “plusvalía del muerto” pero sólo “respecto de las personas incluidas en la unidad familiar a la que pertenecía el causante”. 2) Para la determinación del importe real (valor de enajenación) de valores no cotizados se introducen como valores de referencia el valor teórico (último balance aprobado) y el de capitalización (8%) de los beneficios. 3) Se matiza el cálculo del coste de adquisición y titularidad, en la enajenación de acciones o participaciones sociales de sociedades transparentes, a efectos del cómputo de las pérdidas sociales. 4) Se da entrada a la Ley 76/1980, de 26 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de

14. Para entender el marco de actuación previo a la Ley 14/1985, cabe hacer las siguientes consideraciones:

- a) Sólo estaban sujetos a retención los rendimientos del trabajo y del capital, no así otras categorías de renta, en particular los incrementos de patrimonio.
- b) La ausencia de retenciones para determinadas categorías de productos financieros permitía tres “beneficios” para el contribuyente: menor coste financiero, falta de control tributario y no comunicación de las operaciones realizadas por las partes intervinientes.

Ley 14/1985, en su Exposición de Motivos, justifica la finalidad de esta Ley destacando: 1) un exceso de gravamen de las rentas del trabajo respecto de las rentas del capital. 2) Cómo la ausencia de control sobre rentas y patrimonios “...aseguraba una maximización del beneficio fiscal, de forma que se declaraba en casos de minusvalías y pérdidas y podía dejarse de hacerlo en caso de plusvalías o incrementos de patrimonio...” 3) “En el mismo sentido han proliferado formas de colocación de capitales, cuyos rendimientos se satisfacen en especie,..., eludiendo la retención y la cuantificación de la renta obtenida por el inversor.” 4) la conclusión es clara: “... se establece ahora con carácter general el sometimiento a las normas definidoras de los rendimientos del capital mobiliario de toda la antedicha serie de activos financieros, asegurándose así la retención en cada una de las transmisiones del debido porcentaje sobre los rendimientos efectivamente obtenidos, lo que permitirá al propio tiempo efectuar el debido control sobre los mismos...”

Consecuentemente lo que hace esta ley es:

- Cambiar la naturaleza de ciertas rentas que antes eran consideradas incrementos de patrimonio en rendimientos del capital. Por tanto, este último concepto se amplía con la incorporación principalmente de los activos financieros con rendimiento implícito.
- Lógicamente también se amplía la obligación de retener e ingresar a cuenta.
- Asimismo, se amplía la obligación de informar especialmente para “Las personas y entidades obligadas a efectuar retenciones o ingresos a cuenta sobre toda clase de ventas de capital mobiliario...” (artículo 9 de la Ley) y para los supuestos excluidos de retención (artículo 8,2 de la Ley).
- En cuanto a los rendimientos de capital mobiliario en contraprestación de la captación o utilización de capitales ajenos, el artículo 1.3 de la Ley 14/1985, impedía el cómputo de los rendimientos negativos.
- Existían determinados rendimientos (AFROS) que sólo se integraban en la base imponible del IRPF para determinar el tipo medio de gravamen (exención con progresividad). Artículo 5 de la Ley 14/1985.

las Fusiones de empresas, en las operaciones de separación de socios, disolución de sociedades y en los casos de “fusión o absorción de sociedades”. 5) Se da entrada a otros supuestos de incrementos de patrimonio específicos (los derivados de siniestros, contratos de seguro de vida o invalidez, permuta, pensiones compensatorias) y se modifica la redacción de los supuestos de canje, conversión o estampillado de títulos (distintos de los Activos Financieros) y del subarriendo o traspaso. 6) Se define lo que haya de entenderse por “incrementos injustificados de patrimonio” que incorpora, junto a la falta de correspondencia financiera con la renta y el patrimonio declarados, la “ocultación” de elementos patrimoniales o rendimientos en las declaraciones por el IRPF e IP.¹⁵ 7) Se establecían reglas de exclusión del gravamen de los incrementos de patrimonio, procedentes de transmisiones del activo fijo de las empresas o de la vivienda habitual del contribuyente reinvertidos conforme a las exigencias legales. 8) Se establecieron coeficientes de corrección monetaria para el valor de adquisición en las transmisiones de bienes adquiridos con más de un año de antelación a la fecha de aquéllas.

- f. **Reglas de compensación:** 1) Los rendimientos netos negativos podían compensarse con cualesquiera rendimientos positivos y con los incrementos de patrimonio. 2) Las disminuciones patrimoniales sólo podrían compensarse con los incrementos de patrimonio.
- g. **La tarifa del impuesto** se modificó, estableciendo una escala que arrancaba en las primeras 500.000 pesetas, al tipo del 8%, alcanzando su progresividad máxima con el tipo del 66%, una vez superados los 12.200.000 de pesetas de base imponible. Se elevaron los límites “confiscatorios” al 46% de la base imponible del IRPF y al 70% de dicha base conjuntamente con la cuota del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio.
- h. Se arbitró una **deducción variable** para corregir los excesos de progresividad del impuesto en aquellas unidades familiares en las que existía más de un preceptor de rendimientos de trabajo.

4. **Ley 20/1989, de 28 de julio de adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas**¹⁵

La Exposición de Motivos de esta Ley adelanta su razón de ser:

Obedece a la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de determinados preceptos de la Ley 44/1978, por el Tribunal Constitucional, en Sentencia 45/1989, de 20 de febrero.

15. Con carácter previo a esta Ley, debe recordarse la incidencia de:

- La Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones. En lo que aquí interesa cabe recordar el Capítulo VIII, relativo al Régimen Fiscal. Lo más destacable era la consideración de las aportaciones e imputaciones a estos Planes como integrables, primero, en la base imponible del partícipe, y deducibles, después, con el límite del 15% de sus rendimientos del trabajo o de actividades, según la modalidad del Plan y hasta la cuantía de 500.000 pesetas. Las prestaciones tenían la consideración de rendimientos del trabajo a efectos de retenciones integrándose en la base imponible del preceptor como rentas irregulares cuando se percibían como una percepción única en forma de capital.
- La disposición adicional Cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos. Esta disposición decía así:
Cuarta. Tratamiento fiscal de las diferencias de valor resultantes de la comprobación administrativa. En las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de bienes y derechos que se realicen a partir de la entrada en vigor de la presente Ley, cuando el valor comprobado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales exceda del consignado por las partes en el correspondiente documento en más del 20 por 100 de éste y dicho exceso sea superior a 2.000.000 de pesetas, este último sin perjuicio de la tributación que corresponda por el impuesto citado, tendrá para el transmitente y para el adquirente las repercusiones tributarias de los incrementos patrimoniales derivados de transmisiones a título lucrativo.

Esta disposición, posteriormente recogida en el artículo 14.7 de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, fue declarada inconstitucional y nula por Sentencia del Tribunal Constitucional de 19 de julio de 2000.

Por tanto, esta ley se limitó a adaptar los impuestos personales sobre la renta y el patrimonio a la Sentencia del Tribunal Constitucional, que consideró infringidos el principio constitucional de igualdad y el derecho a la intimidad personal de los miembros de la unidad familiar, al no estar prevista la posibilidad de optar por la tributación familiar.

5. Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

5.1. Juicio crítico previo

Si tuviésemos que hacer un resumen de las principales características de esta Ley podríamos hacerlo en los siguientes términos:

- Se pasa de la síntesis (Ley 44/1978) al análisis. Cada fuente de renta se “analiza” y se depura de gastos y conceptos específicos y, una vez “saneada”, se incorpora a la base imponible sin mezclarse con aquellas otras rentas que no sean de su condición.
- Se incorporan las previsiones legales introducidas en el año 1985. O sea, la Ley de 1991 hace suyas la clasificación y calificación de las rentas del capital mobiliario, transformando en rendimientos conceptos que antes tenían la naturaleza de incrementos y disminuciones de patrimonio y, además, asume la configuración del tributo como impuesto estrictamente personal.
- A la hora de definir el hecho imponible elimina los anteriores supuestos de no sujeción y consagra un abundante elenco de exenciones, desnaturalizando con ello el carácter omnicompreensivo del tributo.
- Introduce aspectos antes no regulados como el régimen de operaciones vinculadas, incorpora dentro del concepto “renta” toda manifestación de capacidad económica, incluida la de sujetos pasivos no residentes y amplía, si bien sólo para los rendimientos del trabajo, las retribuciones en especie gravables.
- Se limitan los gastos deducibles notándose más esta limitación entre los rendimientos del capital (mobiliario e inmobiliario) y aceptando un criterio más razonable en cuanto a la deducibilidad de los gastos en actividades empresariales o profesionales.
- Los rendimientos de las actividades empresariales y profesionales experimentan una profunda reforma que se manifiesta en su pretendida aproximación a la tributación del Impuesto sobre Sociedades, la transformación en rendimientos de la actividad de los incrementos derivados de la transmisión de bienes “afectos” y la nueva regulación de la estimación objetiva que introduce esta norma.
- El carácter especulativo o no de la alteración patrimonial (medido en años de permanencia en el patrimonio del sujeto pasivo) gradúa el gravamen del incremento patrimonial obtenido, hasta poder alcanzar la no sujeción al impuesto. Esta solución provocará un inmovilismo inversor.
- La distinción entre renta regular e irregular supone más una complejidad procesal que una auténtica distinción determinante de la naturaleza de la renta afectada.
- La base, la tarifa y las deducciones en la cuota son objeto de atención legislativa: introduciendo reducciones para obtener la base liquidable (sólo para las rentas regulares), configurando una doble tarifa en función de si la declaración es individual o conjunta y manteniendo con escasas novedades las deducciones existentes anteriormente.

- En conclusión, si el legislador de 1978 pudo pecar de inexperto o de ingenuo al admitir una base sintética de la renta gravable y, por tanto, una indiscriminada compensación para obtenerla, con limitado control en la obtención de tales rentas, el legislador de 1991, ha aprendido de la experiencia y ha cambiado el planteamiento en un triple sentido: primero, estableciendo un sistema riguroso de control de las rentas obtenidas, a través de los pagos a cuenta, cambiando para ello, incluso, la naturaleza fiscal de aquéllas transformándolas de incrementos o disminuciones de patrimonio a rendimientos; segundo, impidiendo la compensación indiscriminada de rentas para evitar esquemas que conducían a soluciones de tributación reducida o nula. Finalmente, por imperativo constitucional, configura definitivamente el tributo como personal y no familiar.

Los expertos integrantes de la Comisión para la Reforma del IRPF (febrero de 2014) califican el cambio normativo experimentado con esta ley como “intento de sistematización”.

5.2. Resumen de la Ley

La Exposición de Motivos de esta ley ilustra suficientemente sobre las razones que asisten al legislador para el cambio normativo (antecedentes), la aproximación de ese cambio a la realidad social a la que se dirige (la reforma en su contexto social), el marco general en el que se inscribe la reforma (ámbito de la reforma) y los cambios que se introducen (principales aspectos de la reforma).

PRINCIPALES ASPECTOS DE LA REFORMA

- Tributación individual, no de “grupo”:** Se establece una tributación personal y subjetiva y sólo opcionalmente se puede tributar conjuntamente. La Sentencia del Tribunal Constitucional (20/02/1989) se invoca en la Exposición de Motivos para negar en el IRPF la idea de “grupo” y centrar su enfoque en el “individuo”, la persona física, «*única que puede ser considerada “sujeto pasivo” de dicho tributo*». La tributación conjunta se configura como un régimen “optativo” que permite tributar acumuladamente a los integrantes de una unidad familiar.

Para dar solución a este “nuevo” esquema legal se aprueban dos tarifas de gravamen diferentes, siendo aplicable una u otra en función de que la opción elegida haya sido la tributación de forma individual o conjunta.

Lógicamente, con esta fórmula desaparece la deducción variable introducida con la Ley 48/1985. En resumen, se pasa de la tributación “familiar” a la “personal”.

- Supuestos de exención:** Para evitar interpretaciones no deseadas en relación con determinadas indemnizaciones, que con la anterior normativa se veían libres del impuesto, los supuestos de no sujeción allí previstos se transforman en esta ley en supuestos de exención. El artículo 9 enumera una lista “cerrada” de tales supuestos.¹⁶
- Obligación personal de contribuir:** La Ley 44/1978 se limitó a señalar que eran sujetos pasivos del IRPF, “Por obligación personal, las personas físicas que tengan su residencia habitual en España”. Pero no definió lo que había de entenderse por residencia habitual. La Exposición de Motivos de la Ley 18/1991, dice: «*En materia de obligación personal de contribuir, 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*

16. Se recogían en esta lista: las prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo, las reconocidas por incapacidad permanente del trabajador o funcionario, las indemnizaciones por despido o cese dentro de las cuantías establecidas en el Estatuto de los Trabajadores, las indemnizaciones por daños físicos o psíquicos, determinados premios, las becas públicas para cursar estudios, las anualidades por alimentos percibidas de los padres por resolución judicial y las cantidades percibidas por el acogimiento de personas con minusvalía o mayores de 65 años.

pesar de ser auténticos residentes.» Aparecen así los criterios de permanencia, por más de medio año, en territorio español y el de radicación en España del núcleo principal de actividades o intereses económicos, unidos a la presunción de residencia habitual del cónyuge no separado legalmente e hijos menores.

d. **Obligación real de contribuir:**¹⁷ El artículo 17 de la Ley 5/1983, de 29 de junio¹⁸, introdujo una imposición diferente en cuanto a normas sustantivas y procedimientos formales. La Ley 18/1991 mantiene el planteamiento del legislador de 1983, pero configura esta obligación de contribuir de un modo sistematizado:

- La definición del concepto de residencia habitual permite un concepto más acabado del sujeto pasivo “No residente”.
- Se exoneran determinados ingresos (intereses e incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles) obtenidos por los no residentes (artículo 17 de la Ley) para atraer capital extranjero¹⁹.
- Se establece un Impuesto Especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes²⁰ y la obligación de retener e ingresar a cuenta, para el adquirente de bienes inmuebles a personas no residentes.²¹
- Se cambia el sistema de tributación de los no residentes que participan en el capital social de las sociedades transparentes (artículo 52.4 de la Ley).
- Cuando los no residentes operen en España mediante establecimiento permanente, la principal novedad consiste en el establecimiento de un gravamen adicional del 25 por 100 sobre las rentas transferidas (por el establecimiento) al extranjero.

e. **Operaciones vinculadas:** En la etapa legal anterior, coincidieron los criterios interpretativos (doctrinales, administrativos y jurisprudenciales) en entender que las previsiones legales contenidas en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades no eran aplicables en el marco del IRPF.

Para evitar tales interpretaciones el artículo 8 de esta Ley remite directamente al artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Es decir, se establece una norma de valoración (una presunción, sin posibilidad de oponer prueba en contrario) por virtud de la cual las operaciones realizadas por una persona física con una sociedad a ella vinculada (por su condición de socio, consejero o pariente de los anteriores), se entenderán realizadas por su valor de mercado.

La remisión a la Ley del Impuesto sobre Sociedades presupone la aplicación, llegado el caso, de los ajustes necesarios.

f. **Rendimientos del trabajo:** La Exposición de Motivos de la Ley subraya dos circunstancias: Una más acabada regulación de las retribuciones en especie y la elevación del porcentaje de deducción de los gastos de difícil

17. Capítulo 3º del Título Tercero (artículos 16 a 22).

18. De medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria.

19. Salvo cuando se trate de residentes en territorios calificados “reglamentariamente” como paraísos fiscales (figura introducida por esta Ley). Artículo 17. Tres.

20. Disposición adicional 6ª de la Ley 18/1991.

21. Artículo 19.Uno, letra b).

justificación (del 2 al 5%). En relación con la primera (retribuciones en especie) aunque su gravamen ya venía recogido en la legalidad anterior, se supera el carácter restrictivo de esta modalidad de rendimientos al trasladarse los criterios de la OCDE que permiten hacer más extensivo el concepto de renta gravable. Respecto de la segunda, si bien es cierto que se aumenta el porcentaje de deducción, al establecerse un límite cuantitativo máximo (250.000 ptas.), la elevación porcentual pierde importancia.²²

g. Rendimientos del capital inmobiliario: Las principales modificaciones a este respecto se corresponden con la deducibilidad de los gastos por intereses:

1. Tratándose de inmuebles arrendados son deducibles los intereses y gastos de financiación de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de estos bienes, con el límite de los rendimientos obtenidos por cada inmueble o derecho.
2. Tratándose de la adquisición o mejora de la vivienda habitual son deducibles los intereses de los capitales ajenos invertidos con un límite máximo de 800.000 pesetas anuales.
3. Para los restantes inmuebles de uso propio, no cabe deducción alguna por este concepto.

h. Rendimientos del capital mobiliario: La Exposición de Motivos de la Ley destaca dos novedades: la creación de una nueva figura financiera (plan de ahorro popular) cuyos rendimientos quedan excluidos de tributación; Por otro lado, se fija un mínimo exento en relación con los rendimientos (netos) del capital mobiliario (una reducción de 25.000 pesetas anuales). Como aspectos destacables adicionales cabría señalar: la "reconsideración" de los resultados de las cuentas en participaciones como rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad²³ y la calificación como rendimiento del capital mobiliario para el transmitente, sujeto por tanto a retención, de la parte del precio que equivalga al cupón corrido del valor transmitido (Deuda Pública) a un no residente, en los 30 días inmediatamente anteriores al vencimiento de su cupón.²⁴

i. Rendimientos empresariales, profesionales y artísticos. Tal y como advierte la Exposición de Motivos de la Ley, "constituye uno de los aspectos más trascendentes de esta reforma". Hay que distinguir:

- Estimación directa. Si la Ley 44/1978 el IRPF marcó la pauta al Impuesto sobre Sociedades, ahora se produce el fenómeno contrario: "La Ley opta por remitir al Impuesto sobre Sociedades, ... lo relativo a la determinación de la base imponible". Se pretende unificar el tratamiento aplicable a las rentas empresariales al margen del sujeto que las genera. Esta modificación afecta también al tratamiento de los incrementos de patrimonio derivados de la transmisión de elementos del activo "afectos" a la actividad que pasan a incluirse en el resultado de la misma.

22. Por vía de exención, indirectamente, pasan a tributar los excesos "indemnizatorios" por despido o cese del trabajador, al vincularse aquélla a "la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa reglamentaria de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, ..."

23. artículo 37.Uno.1 de la Ley.

24. **Disposición adicional 15ª. Operaciones de "lavado de cupón".** Los intereses derivados de la Deuda Pública percibidos por personas físicas no residentes estaban exentos de tributación. Cuando una persona física, residente, transmitía a un no residente estos valores, obtenía un incremento de patrimonio (no sujeto a retención). Si lo hacía estando próxima la fecha de su amortización, cuando ésta tenía lugar el valor estaba en manos de un no residente y, por tanto, el rendimiento exento.

- La regulación de la estimación objetiva para la determinación del rendimiento abandona el sistema anterior (aplicación de un coeficiente sobre la cifra de ventas) y lo sustituye por otro basado en un conjunto de signos, módulos, índices o coeficientes generales o característicos de determinados sectores de actividad.
- Asimismo, cabe destacar cómo la Ley:
 1. Desarrolla qué bienes y en qué condiciones deben considerarse afectos a la actividad económica.
 2. Cuándo el arrendamiento o compraventa de inmuebles, realizado por una persona física, se considera actividad empresarial,
 3. Establece el régimen de los gastos deducibles para la determinación del rendimiento neto.
- j. **Incrementos y Disminuciones de Patrimonio:** Además de excluir del concepto las operaciones de reducción de capital, la novedad más importante es la sustitución del sistema de coeficientes actualizadores del valor de adquisición (correctores de la inflación) por un sistema consistente en reducir los incrementos y disminuciones de patrimonio, merced a la aplicación de un porcentaje variable, en función del tiempo de permanencia del elemento en el patrimonio del sujeto, pudiendo llegar a alcanzar la no sujeción.

En aras de la simplificación del tributo se establece un límite (500.000 pesetas del importe global de las transmisiones onerosas) dentro del cual los incrementos del patrimonio no estarán sujetos.

Se establece la exención de la “plusvalía del muerto”.

- k. **Transparencia fiscal:** La nota más destacable del llamado régimen de imputación de rentas consiste en que, para evitar estructuras de planificación fiscal tendentes a la anulación de la tributación personal de rendimientos profesionales o del capital, las sociedades que, cumpliendo los requisitos para ser transparentes, participan en el capital social de otras sociedades sometidas a dicho régimen, pasarán a tributar al tipo marginal máximo de la escala del I.R.P.F.
- l. **Clases de rentas y esquema de integración y compensación:** Esta Ley supone la consagración del carácter analítico del tributo al separar tajantemente la “renta regular” de la “renta irregular”. En la primera clase la compensación de las partidas positivas y negativas ha de hacerse por categorías de rentas: rendimientos positivos y negativos entre sí e incrementos y disminuciones, también entre sí. No cabe intercomunicación ente rendimientos e incrementos o disminuciones. Tampoco caben las compensaciones entre rendimientos e incrementos o disminuciones “irregulares” Son compartimentos estancos.

Por otro lado, sólo la parte “regular” de la base imponible es susceptible de transformarse en liquidable (consecuencia de ciertas reducciones por cantidades abonadas a mutualidades o planes de pensiones y pensiones compensatorias entre cónyuges). Además, tratándose de rendimientos de actividades, cuando el tipo medio de gravamen exceda del tipo general aplicable en el Impuesto sobre Sociedades, su tributación se limitará a este último.

- m. **Tarifa:** La Ley del IRPF prevé dos tarifas. Una para la tributación individual (artículo 74) y otra para la tributación conjunta (artículo 91). La tarifa progresiva inicialmente prevista acababa en el 53%. Sin embargo, el Real Decreto – Ley 571992 elevó hasta el 56% el tipo máximo. Asimismo, se establecieron tipos especiales para la base liquidable irregular (artículo 75) y los incrementos de patrimonio en las actividades empresariales o profesionales (artículo 76).

- n. **Deducciones:** Tal y como se ha anticipado, lógicamente, al establecerse una tarifa específica para la tributación conjunta, se suprime el régimen de deducción variable aplicable a unidades familiares con más de un perceptor de rendimientos del trabajo personal o de actividades empresariales y profesionales.

Se mantienen las deducciones tradicionales. Se incorporan las deducciones por gastos de alquiler y los de custodia de niños y se modifica la correspondiente a los perceptores con bajos rendimientos del trabajo personal dependiente. Se suprime la deducción por seguros de vida con capital diferido o mixtos.

6. La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias

6.1. Juicio crítico previo

Si la Ley 44/1978 fue innovadora y la Ley 18/1991 correctora de ciertas desviaciones de la primera, esta Ley alcanza una madurez legislativa merecedora de reconocimiento. Por una parte, introduce el concepto de “mínimo vital” o renta no susceptible de gravamen por destinarse a la atención de las necesidades vitales del contribuyente. Excluye de su ámbito a los No Residentes, limitando su objeto a quienes residan en territorio español (contribuyentes). Clasifica la renta gravable atendiendo a cada fuente y ordenado éstas en función de la naturaleza o de la necesidad legislativa de acotar manifestaciones de la capacidad económica que permiten un mejor encaje o control en la fuente asignada. Distingue entre base imponible general y especial, reservando esta última para las ganancias y pérdidas de patrimonio (derivadas de transmisiones) con periodo de generación inferior al año, lo que permitirá una integración y compensación separada de las rentas integrables en cada parte de la base imponible, aunque con cierta comunicación de las pérdidas patrimoniales con rendimientos en la parte general, y la aplicación de dos escalas (tipos) diferentes, progresiva la aplicable a la base (liquidable) general y proporcional la que grava la base imponible especial²⁵. Introduce regímenes especiales antes dispersos en normas dispares y hace suyos los esquemas allí contenidos. Por último, mejora la gestión del Impuesto limitando el número de contribuyentes obligados a declarar, reduciendo notablemente las devoluciones y adaptando a la capacidad económica del contribuyente el capítulo de los pagos a cuenta. Finalmente, es de alabar la influencia internacional en la Comisión a la hora de elaborar el Informe, lo que favoreció una mayor equidad al reducirse, respecto de la etapa anterior, los tipos nominales de gravamen con una ampliación de la base sobre la que aplicarlos, fruto de la reducción de incentivos, exenciones, y desgravaciones. En suma, fue de las pocas veces en que la palabra “simplificación”, tan utilizada por el legislador en las distintas reformas, tuvo significado.

6.2. Resumen de la Ley

1. Como se ha anticipado, esta Ley vino precedida de un Informe elaborado por una Comisión de expertos, creada para reformar el IRPF y modernizarlo, cuyos principios inspiradores fueron: a) “un nuevo impuesto más justo que conlleve una reducción generalizada de la tributación de todos los contribuyentes...”; b) “el impuesto debería favorecer el ahorro privado y la inversión...”; c) “finalmente, la consecución de un impuesto sobre la renta más sencillo en su diseño, en su aplicación práctica y en su gestión.”²⁶

25. Supone la incorporación del criterio de eficiencia al esquema impositivo del IRPF. Este criterio ya no se abandonará, sino que será reforzado en las sucesivas reformas del impuesto hasta llegar al sistema dual que hoy conocemos.

26. Presentación a cargo del Secretario de Estado de Hacienda. La Exposición de Motivos de la Ley III da cuenta de la creación de esta Comisión, de los trabajos preparatorios de la misma y del Informe elaborado con fecha de 13 de febrero de 1998.

2. El contexto internacional favoreció el propósito de alcanzar una mayor equidad horizontal y vertical, mediante la reducción generalizada de los tipos nominales de gravamen con una ampliación de la base sobre la que aplicarlos, reduciendo incentivos, exenciones, y desgravaciones.
3. **Capacidad económica:**²⁷ El legislador “define como objeto del impuesto la renta disponible y considera como tal la renta que puede utilizar el contribuyente tras atender a sus necesidades y las de los sujetos que de él dependen. Para plasmar este principio se declara la exención de un mínimo de renta que varía según las circunstancias personales y familiares del contribuyente: es éste uno de los aspectos más importantes de la reforma.” En el nuevo esquema las circunstancias personales y familiares reducen la base imponible del impuesto, a diferencia de la situación anterior que se deducían de la cuota.
4. **Contribuyente:** Esta ley abandona el concepto de “sujeto pasivo” y lo sustituye por el de contribuyente y (tras un análisis, por la Comisión, de las alternativas de tributación individual o conjunta) sigue el sistema de individualización de rentas, sin perjuicio de permitir la declaración conjunta para la unidad familiar, aunque haciendo desaparecer la segunda tarifa, elevando al doble el mínimo personal y ampliando otros límites o importes.
5. **Tributación de los No residentes:** La Exposición de Motivos IV de la Ley 40/1998 avanza que “la Ley sólo regula el supuesto de obligación personal de contribuir. La regulación de la tributación de los no residentes se remite a una ley posterior.” Esta ley posterior fue la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias. Conforme al artículo 1 de la Ley 41/1998, *El Impuesto sobre la Renta de no Residentes es un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en el mismo*. No obstante, el artículo 33 de la Ley 41/1998, permitía la opción, para contribuyentes residentes en la UE, de tributar como contribuyentes por el IRPF cuando los rendimientos del trabajo personal y de actividades económicas constituyesen su principal fuente de renta (el 75% de sus ingresos).
6. **Período impositivo, devengo del impuesto e imputación temporal:** El período impositivo sigue siendo el año natural y, por tanto, el devengo se vincula al último día del año. Sólo el fallecimiento del contribuyente provoca que dicho período pueda ser inferior al año natural (la normativa anterior incluía los supuestos de ruptura matrimonial o cuando el contribuyente contraía matrimonio en el año), anticipándose en estos casos el devengo a la fecha del fallecimiento. En cuanto a las reglas de imputación temporal lo más destacable es la integración de las rentas pendientes de imputación en la base imponible del último período impositivo, que deba declararse por el IRPF, en los casos de cambio de residencia y fallecimiento del contribuyente.
7. **Rendimientos del trabajo:** Se establece un porcentaje de reducción (30%) para los rendimientos con período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como para los reglamentariamente calificados como irregulares. Asimismo, tratándose de rendimientos procedentes de prestaciones de jubilación o invalidez, se establecen porcentajes de reducción que oscilan entre el 40 y el 70 por ciento, cuando las aportaciones o las primas satisfechas se hubieran efectuado con más de dos años de antelación. Por otra parte, se beneficia el tratamiento de estos rendimientos merced a la reducción específica a que alude la Exposición de Motivos de la Ley (375.000 ptas. con carácter general) que se incrementa en función de la menor cuantía de los rendimientos.
8. Rendimientos del capital:
 - a. Inmobiliario:

27. Exposición de Motivos IV.

- Se incorporan como rendimientos del capital inmobiliario los derivados de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute de los mismos.
- Desaparece la clasificación de los rendimientos entre los provenientes de inmuebles arrendados y no arrendados, dado que estos últimos se incluyen en el régimen especial de estimación de rentas.
- Desaparece también el rendimiento estimado de la vivienda habitual, lo que no impide su consideración como inversión protegida a efectos de las deducciones de la cuota (artículo 55 de la Ley).

b. Mobiliario:

- Se reestructura el capítulo de rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios y se da entrada a los derivados de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre estos valores o participaciones, así como a las utilidades provenientes de la condición de socio, accionista o partícipe, distintas de las enumeradas en los ordinales anteriores.
- También se reclasifican los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, con abandono de la distinción entre implícitos y explícitos (aunque manteniendo el esquema vinculado a los rendimientos obtenidos por la captación o utilización de capitales “ajenos”) e incorporando como “rendimientos” los derivados de la transmisión de activos con rendimiento implícito (antes incrementos de patrimonio).²⁸
- Los rendimientos procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez constituyen la tercera categoría de rendimientos del capital mobiliario. Lo más destacable es el cambio de naturaleza de las rentas procedentes de los contratos de seguros que abandonan su anterior condición de incrementos de patrimonio.²⁹
- Finalmente, se abre un “cajón de sastre” para incluir rendimientos distintos entre sí aunque conceptualmente próximos al ejercicio de actividades económicas. Son los derivados de la propiedad intelectual e industrial, cuando el contribuyente no sea el autor, del arrendamiento de negocios o minas, cesión del derecho a la explotación de la imagen, entre otros.
- En materia de reducciones y gastos, se suprime la reducción específica de 25.000 ptas.; se establece un porcentaje reductor (30%) para los rendimientos “irregulares” (periodo de generación superior a dos años o calificados reglamentariamente como tales) y se arbitran porcentajes reductores (entre el 30 y el 70 por 100) para los rendimientos derivados de percepciones de contratos de seguros de vida cuando las primas satisfechas excedan de un determinado número de años.

9. **Rendimientos de actividades económicas:** Las principales modificaciones son:

a) la adición del requisito de empleo de una persona (con contrato laboral y a jornada completa), como mínimo, para poder calificar como actividad económica el arrendamiento o compraventa de inmuebles; b) la desaparición como rendimiento de la actividad de los resultados de la transmisión de bienes afectos que pasan a integrarse con las restantes “Ganancias y pérdidas patrimoniales” (artículo 26.2 de la Ley).

28. No obstante, la Disposición Transitoria Sexta estableció un régimen transitorio para los contratos de seguro de vida “generadores de incrementos o disminuciones de patrimonio con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva Ley”.

10. Ganancias y pérdidas patrimoniales: Los anteriores incrementos y disminuciones de patrimonio cambian su denominación (que no su concepto) por el de ganancias y pérdidas patrimoniales. En segundo lugar, para evitar envejecimientos de la cartera, en las operaciones de reducción de capital se señala que, en caso de amortización, las acciones o participaciones, las amortizadas serán las adquiridas en primer lugar y se hace primar el mismo criterio cuando la reducción no afecte a todos los valores o participaciones (Regla FIFO).²⁹ En tercer lugar, aunque se mantienen los coeficientes de corrección monetaria sobre los valores de adquisición de los bienes cuando se transmitan, tal corrección sólo será aplicable a los bienes inmuebles. En cuarto lugar, como se ha dicho, pasan a considerarse como ganancias o pérdidas patrimoniales las obtenidas en la transmisión de activos afectos. Por último, conforme a la Disposición Transitoria novena, se aplican los coeficientes reductores o de abatimiento, si bien con las modificaciones introducidas por el RDL 7/1996,³⁰ a las ganancias patrimoniales derivadas de elementos adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994.

11. Rentas irregulares: La Comisión elaboró una recomendación (la nº 53) que introdujo sencillez en el cálculo de estas rentas. La Ley sigue esta recomendación y sustituye el método anterior de “anualización” por el siguiente esquema: a) los rendimientos y ganancias patrimoniales con un período de generación inferior a dos años, se integran en la base general del Impuesto. Las pérdidas patrimoniales sólo podrán compensarse con rendimientos hasta el límite del 10 por 100 de éstos. b) Las rentas con período de generación superior a dos años, tratándose de rendimientos, una vez aplicados los porcentajes de reducción examinados al tratar cada categoría (varían del 30 al 70 por 100), se integran en la base general del Impuesto. Las ganancias patrimoniales, por el contrario, se integran en la base especial y se gravan al tipo fijo del 20 por 100.

12. Reglas especiales de valoración: No hay modificaciones en el régimen de Estimación de rentas; en Operaciones vinculadas hay una remisión plena al artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Ahora bien, sólo para los rendimientos del trabajo y de actividades económicas “cuando impliquen un aumento de sus ingresos” (de los socios o partícipes en dichas sociedades). En cuanto a las rentas en especie, se generaliza el concepto y las valoraciones. Es decir, las rentas en especie ya no proceden sólo de los rendimientos del trabajo (situación anterior) sino que pueden provenir de cualquier otra categoría de renta y, por tanto, las valoraciones afectarán a estas rentas con idénticos criterios.

13. Regímenes especiales:

La Ley invoca en la Exposición de Motivos “razones de coordinación legislativa” para fijar “las reglas sobre regímenes especiales”. Estos son:

- a. El régimen de Imputación de rentas inmobiliarias: incorpora a las “rentas estimadas” por la titularidad de bienes inmuebles no arrendados las imputaciones de los derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles).
- b. Imputaciones en el régimen de transparencia fiscal: Remite a las reglas del Impuesto sobre Sociedades para fijar la base imponible (de las sociedades transparentes) que habrá de ser imputada en la parte general de la base imponible de los socios personas físicas, en la proporción que resulte de los estatutos o, en su defecto, conforme a su participación en el capital social. En esa misma proporción le serán imputadas las deducciones y

29. La disposición adicional segunda estableció reglas especiales para las transmisiones de valores o participaciones no admitidas a negociación con posterioridad a una reducción de capital.

30. Este Real Decreto –Ley, en su artículo 13, añadió una disposición transitoria 8ª a la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, incrementando las reducciones porcentuales que eran aplicables a los bienes transmitidos, en función de su naturaleza mobiliaria o inmobiliaria, y de la permanencia en el patrimonio del contribuyente.

bonificaciones de la cuota y los pagos a cuenta, así como la cuota de la sociedad transparente que correspondan por el impuesto societario.

- c. **Transparencia fiscal internacional:** La Ley, prácticamente, se limita a trasladar la regulación contenida en la Ley 42/1994., de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social. En particular, el artículo 2 reguló esta figura para las personas físicas y el artículo 10 lo hizo para las sociedades. Ambos preceptos suponían la “inclusión en la base imponible” del impuesto correspondiente “de determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes” *para evitar el diferimiento en el pago de los impuestos mediante el uso instrumental de sociedades no residentes sometidas a baja tributación.* (Exposición de Motivos).

Derechos de imagen: La Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, incluyó entre los rendimientos del capital mobiliario *Los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.*³¹ Ahora bien, cumplidos ciertos requisitos *La inclusión se efectuará como un componente más de las rentas previstas en el artículo 61 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.* Es decir, como rentas regulares. La nueva Ley 40/1998 reguló en términos similares, con ciertas modificaciones, el gravamen de estas rentas, declarando que *“la imputación se efectuará en la parte general de la base imponible”*³²

14. **Instituciones de inversión colectiva:** Aunque la Ley no regula este régimen dentro de los especiales, sino en un Título independiente (el VIII), se trata de un régimen especial que permite imputar la renta a los socios o partícipes de estas entidades cuando se venda o reembolse la participación³³. Hasta la entrada en vigor de esta Ley, la fiscalidad de los socios o partícipes se recogía en la Ley 46/1984, de 26 de diciembre de Instituciones de Inversión Colectiva. Estas Instituciones podían ser de dos clases: de carácter financiero (Sociedades y Fondos de Inversión Mobiliaria, principalmente) y de carácter no financiero (Sociedades y Fondos de Inversión Inmobiliaria). El legislador del IRPF no altera sustancialmente el tratamiento fiscal dispensado con anterioridad, salvo en lo señalado para las rentas obtenidas en paraísos fiscales y la sujeción a retención de las ganancias patrimoniales obtenidas en la transmisión o reembolso de las acciones o participaciones.

15. **La Tarifa del Impuesto.** La Ley 40/1998 distingue dos partes en la Base imponible: la parte general, susceptible de reducirse (aportaciones a mutualidades y planes de pensiones, las pensiones compensatorias a favor del cónyuge y las anualidades por alimentos, cuando fueren satisfechas ambas por decisión judicial) para obtener la base liquidable y la parte especial, sin reducciones. A la base liquidable general se le aplica una escala que, sumando la parte estatal y autonómica, comenzaba en un tipo mínimo del 18 por 100 y finalizaba en el 48 por 100, con seis tramos de progresividad.³⁴

16. **Deducciones.** La Ley 40/1998 sustituye anteriores deducciones personales y familiares por el nuevo concepto de mínimo personal y familiar que pasa a reducir la base del Impuesto (artículo 40). Por lo demás, el artículo 55 de

31. Se pretendía evitar determinadas prácticas, comunes entre los deportistas, de separar la retribución laboral de la derivada de la utilización de los derechos de imagen. Estos, por lo general, pertenecían a una entidad, frecuentemente domiciliada en un paraíso fiscal, titularidad del deportista, que se cedían al club o empresario que lo contrataba, para explotar su imagen a cambio de la retribución acordada, tributando ésta en sede de la entidad contratante.

32. Artículo 76.5.2º.

33. Salvo cuando se trate de socios o partícipes en IIC domiciliados en paraísos fiscales. En estos casos la Ley obliga a imputar anualmente la renta generada (aún no materializada) por la diferencia positiva entre el valor liquidativo de las participaciones al cierre y su valor de adquisición. El importe imputado se considerará mayor valor de adquisición.

34. Artículos 49 a 53 de la ley 40/1998. Se opera, respecto de la Ley 18/1991, una reducción de tipos (del 56 al 48) y de tramos (de ocho a seis).

la Ley mantiene la deducción por adquisición de vivienda (con límites máximos de deducción), las deducciones por incentivos y estímulos a la inversión empresarial en el ejercicio de actividades económicas, las deducciones por donativos y por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla. Para calcular la cuota diferencial tiene en cuenta las deducciones por doble imposición de dividendos³⁵ y por doble imposición internacional, las correspondientes a los pagos a cuenta, la cuotas satisfechas por el Impuesto sobre Sociedades por sociedades transparentes y las cuotas satisfechas en el extranjero, cuando proceda, por las rentas imputadas en el régimen de transparencia fiscal y por derechos de imagen.

17. **Gestión.** La Ley, tal y como advierte la Exposición de Motivos, “modifica la normativa reguladora de la gestión del tributo”. Esta modificación se manifiesta en un triple plano: a) se reduce el número de declarantes, b) se evita un importante número de devoluciones, respecto de la legislación anterior, consecuencia del exceso de los pagos a cuenta sobre la cuota diferencial; c) para ello las retenciones e ingresos a cuenta se adaptan en lo posible al Impuesto que deba soportar el contribuyente.

35. Los rendimientos íntegros del capital mobiliario, obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, se multiplicaban por unos porcentajes (el 140 por 100 con carácter general) para su integración en la base imponible. Consecuentemente, la deducción por doble imposición de dividendos, consistía en aplicar también a estos rendimientos determinados porcentajes (40 por 100 con carácter general) y el resultado era el importededucible.

7. Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio³⁶

7.1. Juicio crítico previo

Esta Ley ¿constituye un avance en la evolución del Impuesto? La respuesta queda al criterio del lector. Es cierto que la Ley sigue las corrientes dualistas que parecen primar en el contexto europeo, principalmente en los países nórdicos, al socaire de planteamientos globalizadores que obligan a atraer capitales para poder obtener rentas que, pese a serlo con un gravamen reducido, ayudan a la financiación del gasto público.³⁷ Es cierto también que la separación de esas rentas simplifica los cálculos y ayuda a la confección de las declaraciones. También es de alabar la preocupación del legislador por las personas afectadas por las circunstancias de envejecimiento o dependencia. Ahora bien, la Exposición de Motivos disfraza la realidad gravable al apelar a la equidad para suprimir la llamada "renta disponible", concepto evolutivo que desaparece en una confusión del concepto con un gravamen a tipo cero de los mínimos personal y familiar. Cabe cuestionarse también, al menos desde un ángulo distinto a las razones de "equidad y crecimiento" invocadas en la Exposición de Motivos de la Ley, es decir, desde la perspectiva de los principios constitucionales (igualdad, capacidad económica, justicia) sobre el carácter dualista y, sobre todo, teniendo en cuenta

36. Con carácter previo se publicó la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del impuesto sobre la renta de las personas físicas y por la que se modifican las leyes de los impuestos sobre sociedades y sobre la renta de no residentes. Esta Ley, según su Exposición de Motivos I, pretendía "...adaptar el Impuesto a la cambiante realidad de la sociedad española y así fomentar el ahorro, la inversión y el empleo, atender en mayor medida las necesidades de las familias y de los discapacitados y hacer frente a los nuevos retos que plantean el envejecimiento de la población y la baja natalidad, ..."

A la hora de destacar los aspectos más importantes de esta reforma, señalamos.

- a) "La familia ocupa un papel clave en la presente reforma..." acercando las necesidades señaladas en la Exposición de Motivos a la realidad gravable, aumentando el importe del mínimo personal y familiar e incorporando nuevas reducciones en la base imponible por hijos menores de tres años, por edad del propio contribuyente o de sus ascendientes, por gastos de asistencia de las personas mayores y por discapacidad. Se crea, además, una nueva deducción por maternidad (madres trabajadoras fuera del hogar con hijos menores de tres años).
- b) Rendimientos del trabajo. Se incrementa el importe de la reducción por la obtención de este tipo de rentas, y se crean la reducción por prolongación de la vida laboral y la reducción para facilitar la movilidad geográfica de los trabajadores. Se crean los planes de previsión asegurados con un tratamiento fiscal equiparable al de los planes de pensiones individuales, se aumenta la reducción aplicable a los rendimientos irregulares (del 30 al 40 por 100).
- c) Los rendimientos del capital. En cuanto al capítulo inmobiliario, se favorece la fiscalidad de las viviendas en alquiler, reduciendo el rendimiento íntegro de forma importante y se elabora una lista de gastos fiscalmente deducibles que simplifican el cálculo de estos rendimientos. En cuanto a los rendimientos del capital mobiliario (procedentes de contratos de seguro) lo más destacable es, de acuerdo con la Exposición de Motivos, el incremento de los porcentajes reductores aplicables, conjuntamente con una disminución del plazo que ha de transcurrir para su aplicación, en el intento de fomentar el ahorro a largo plazo.
- d) El rendimiento de las actividades económicas. Las novedades más significativas son: la modificación del régimen de estimación objetiva y la supresión del régimen de transparencia fiscal, que pasa a ser sustituido por el nuevo régimen de sociedades patrimoniales. También experimenta cambios importantes el régimen de atribución de rentas.
- e) Ganancias y pérdidas patrimoniales. Se introducen cambios que afectan a las operaciones de reducción de capital. Se establecen limitaciones para la compensación de pérdidas cuando se hubiesen realizado compras de valores homogéneos en los dos meses (cotizados) o en el año (no cotizados) anteriores o posteriores. Se reduce el tipo de gravamen aplicable a la base liquidable especial (15%). La reinversión en participaciones de otros fondos de los reembolsos obtenidos produce el diferimiento del gravamen de las ganancias habidas.
- f) Otras novedades. Se simplifica (menor número de tramos) y reduce la tarifa (máximo del 48 al 45% y mínimo del 18 al 15%). Se regula la posibilidad del envío de borradores a los contribuyentes, por parte de la AEAT, para facilitar la gestión del tributo.

37. Informe para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Instituto de Estudios fiscales. Comisión para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Madrid 3 de abril de 2002. Páginas 60 y siguientes.

la restrictiva composición de la “renta del ahorro”.³⁸ Finalmente se prescinde, lisa y llanamente, de cualquier atisbo de síntesis que personalice el tributo y grave una capacidad económica mejor configurada teniendo en cuenta que, para el contribuyente, la separación de las rentas (a la hora de su compensación) no pasa de ser una distinción teórica que no ayuda a entender el alto precio de su contribución a las arcas públicas.

7.2. Resumen de la Ley

1. **Impuesto Dual.** Probablemente sea la principal modificación introducida por esta Ley que distingue entre las rentas del trabajo, de actividades económicas y rendimientos del capital inmobiliario, por una parte, y las rentas del ahorro, por otra. Las primeras se sujetan a la tarifa progresiva del Impuesto, en tanto que las segundas lo hacen a un tipo proporcional (18%). Las razones esgrimidas apelan a la equidad (que no al principio de capacidad económica) y a la globalización económica (Exposición de Motivos).
2. **Renta del contribuyente.** Desaparece el concepto de “mínimo vital” (renta disponible) que suponía reducir el importe de la renta en la cuantía del mínimo personal y familiar. En el nuevo planteamiento legal la base imponible incluye el importe total de la renta del contribuyente, por lo que los mínimos ya no minoran la renta percibida, sino que “...Para asegurar una misma disminución de la carga tributaria para todos los contribuyentes con igual situación familiar, con independencia de su nivel de renta, se configura un extenso y primer tramo, en el que se computan los mínimos destinados a reconocer las circunstancias personales y familiares. Por tanto, estos mínimos, técnicamente, se gravan atipo cero.”
3. **Exenciones.** Se hacen ciertas acotaciones (reglamentarias) sobre exenciones ya existentes y se establecen otras nuevas, principalmente en relación con la previsión social, asistencia personalizada en el entorno familiar, con los dividendos y participaciones (hasta el límite máximo de 1.500 euros) y con los deportistas de alto nivel.
4. **Rendimientos del trabajo.** El legislador quiere presentar el tratamiento de estos rendimientos de modo favorable: “... se disminuye la carga tributaria soportada por las rentas del trabajo, elevando sustancialmente la reducción establecida para las mismas, especialmente para las rentas más bajas.” Lo cierto es que esta afirmación choca frontalmente con dos circunstancias negativas: a) habría que ver si la elevación de la reducción compensa o no el incremento de la inflación habido desde la última reforma; b) que estas rentas van a tributar al tipo progresivo de la escala de gravamen a diferencia de las rentas del ahorro que lo harán al tipo proporcional del 18% (notablemente inferior al tipo del Impuesto sobre Sociedades).
5. **Rendimientos del capital inmobiliario.** Siendo rendimientos del capital el legislador no los ha incluido entre los gravados a tipo proporcional, sin aportar razones para tal exclusión. Como modificaciones técnicas cabe subrayar la exigencia de que para poder aplicar la reducción del 50% a los rendimientos procedentes del arrendamiento de viviendas, han de declararse, es decir, no cabe su aplicación cuando se pongan de manifiesto como consecuencia de actuaciones de la AEAT. Se eleva esta reducción al 100% cuando se dan ciertos requisitos de edad y de rentas en el arrendatario. Se limitan, exclusivamente, los gastos financieros (intereses) y los de reparación y conservación, no los restantes (amortizaciones, tributos...) por lo que estos últimos pueden provocar rendimientos negativos.

38. Para los redactores del Informe de la Comisión de Expertos Para la Reforma Del Sistema Tributario Español (febrero 2014), “...siguiendo el camino marcado por Noruega, Suecia y Finlandia, se cambió sustancialmente la base del impuesto desagregándola en dos grandes componentes, pero con algunas discrepancias respecto al modelo dual puro. Una de las bases agrupaba a los rendimientos del trabajo, a los de las actividades económicas... y a los del capital inmobiliario, sometiéndolos a una tarifa progresiva, mientras que la otra base agrupaba, bajo la denominación de “rendimientos del ahorro”, a los rendimientos del capital mobiliario... y a las ganancias patrimoniales... se gravó a un tipo fijo de imposición (18 por 100)... La tarifa progresiva comenzaba en el 24 por 100 para terminar en el 43 por 100.”

6. **Rendimientos del capital mobiliario.** La primera consideración hace referencia a la eliminación de la deducción por doble imposición de dividendos, anteriormente configurada previa integración en la base (tras multiplicar el rendimiento por un porcentaje) y su posterior deducción en cuota mediante la aplicación también del porcentaje correspondiente. Se reducen los porcentajes fijos aplicables para determinar el rendimiento computable en las operaciones de capitalización y de contratos de seguros de vida o invalidez (cuando no tributen como rendimientos del trabajo). Desaparece la distinción entre rendimientos regulares e irregulares, tras la homologación a efectos del tipo proporcional de gravamen y, por tanto, la reducción del 40 % para los rendimientos irregulares.
7. **Rendimientos de actividades económicas.** Como primera observación cabe destacar que estos rendimientos también se sujetan a la escala progresiva del tributo. Como segunda observación, obligada, la “culpabilidad” del legislador por la discriminación de estas rentas con la renta del ahorro, se manifiesta en la aplicación de una reducción equivalente a la establecida para los rendimientos del trabajo, para quienes ejerzan estas actividades “con estructuras de producción muy sencilla” Finalmente, para evitar desgloses interesados de la actividad económica entre el cónyuge, ascendientes o descendientes, se incorpora un precepto³⁹ que pretende mantener los límites de exclusión del régimen de estimación objetiva singular a efectos de un cómputo único de los ingresos obtenidos en el ejercicio anterior.
8. **Ganancias y pérdidas patrimoniales.** Desaparece la distinción entre ganancias a corto o largo plazo integrándose todas (las procedentes de transmisiones de elementos patrimoniales) en la base imponible del ahorro⁴⁰. Desaparece también el régimen transitorio (coeficientes de reducción o abatimiento) establecido para bienes adquiridos antes de 31 de diciembre de 1994, si bien la Disposición Transitoria 9ª de la Ley consiente la aplicación de dicho régimen hasta 19 de enero de 2006. En suma, será posible aplicar los coeficientes reductores a la parte de la ganancia o pérdida patrimonial generadas hasta el 20 de enero de 2006⁴¹. Entre las exenciones (artículo 33.4 de la Ley) se incluyen las ganancias patrimoniales generadas con ocasión de la transmisión de su vivienda habitual por mayores de 65 años o por personas en situación de dependencia severa o gran dependencia conforme a la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.
9. **Base imponible.** La Ley no incorpora el concepto autónomo de base imponible. Distingue (artículo 44) dos clases de renta, la renta general y la renta del ahorro. Forman la primera categoría tres conceptos: los rendimientos, las ganancias y pérdidas patrimoniales (que no tengan la consideración de renta del ahorro) y las imputaciones de renta. La renta del ahorro está formada por los rendimientos del capital mobiliario⁴² y las ganancias y pérdidas patrimoniales procedentes de transmisiones de elementos patrimoniales. Las rentas que componen la renta general se integran y compensan entre sí, tras lo cual originan la base imponible general. Cada grupo integrante de las rentas del ahorro se integra y compensa entre sí y como resultado se obtiene la base imponible del ahorro

39. Anticipado por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal (disposición adicional segunda, apartado 2).

40. Resulta curioso que las ganancias o pérdidas procedentes de la transmisión de inmuebles se integren en la renta del ahorro y, sin embargo, las rentas periódicas procedentes del arriendo de esos inmuebles estén sujetas al tipo progresivo que, con arreglo a la escala del Impuesto, corresponda.

41. La Disposición Transitoria 4ª reguló también el “Régimen transitorio de los contratos de seguro de vida generadores de incrementos o disminuciones de patrimonio con anterioridad a 1 de enero de 1999” estableciendo un porcentaje de reducción por cada año que medie entre el abono de la prima y el 31 de diciembre de 1994, para la parte del rendimiento total generado con anterioridad a 20 de enero de 2006 y procedente de primas satisfechas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994.

42. Se hacen dos excepciones. Una para aquellos rendimientos que se califican por el artículo 25.4 de la Ley como “otros rendimientos del capital mobiliario” (los procedentes de la propiedad intelectual e industrial en determinadas condiciones, de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas...) y los procedentes de la cesión a terceros de capitales propios procedentes de operaciones vinculadas con el contribuyente.

(artículos 45-48 de la Ley). No hay comunicación de rentas entre compartimentos, agudizándose la incomunicación entre los dos grupos que integran la renta del ahorro reforzándose así el carácter analítico del tributo.

10. **Base liquidable.** Se determina practicando en la base imponible general, exclusivamente, las reducciones siguientes⁴³: I) por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento y II) por pensiones compensatorias. Entre las primeras, el orden legal de reducción es: a) por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social; b) por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad; c) por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad. Se establecen un límite máximo conjunto de reducción para las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social⁴⁴ consistentes en reducir sólo la menor de dos cantidades (en función de si el contribuyente tiene menos o más de 50 años): un porcentaje sobre los rendimientos del trabajo o de actividades económicas (30 o 50%, respectivamente) o una cantidad absoluta (10.000 o 12.500 euros, respectivamente, también).
11. **Tarifas.** Para las rentas que tributan en la parte general de la base imponible se reduce la tarifa, tanto el tipo marginal máximo, del 45% al 43%, como los tramos, que pasan a ser cuatro. Ahora bien, estas reducciones no compensan el agravio comparativo que evidencia la tributación de las rentas que se integran en la base del ahorro (tipo de gravamen al 18%). El agravio aumenta si se tiene en cuenta la composición de las rentas que integran aquéllas (principalmente las rentas del trabajo), la obligada separación de las rentas irregulares en función del plazo de generación (superior a dos años) innecesario en el caso de las rentas del ahorro, la consideración como rendimientos del trabajo de las pensiones (basadas en el ahorro de toda la vida del trabajador que las ha generado) y la supresión de la reducción del 40% para las prestaciones procedentes de los planes de pensiones percibidas en forma de capital.
12. **Deducciones.** Las modificaciones son escasas. Lo más destacable tiene que ver con la deducción por inversión en vivienda habitual. Desaparece la deducción incrementada por razón de la obtención de financiación ajena. En los supuestos de ruptura matrimonial se podrá seguir aplicando por el cónyuge inversor, aunque ya no constituya su vivienda habitual, siempre que continúe teniendo esa condición para los hijos comunes y el progenitor en cuya compañía permanezcan. También se permite la deducción a todos los copropietarios del inmueble en que se encuentre una vivienda en la que se acometan obras de adecuación por razón de discapacidad.

43. Artículo 50 de la Ley.

44. Tienen acomodo aquí las aportaciones y contribuciones a planes de pensiones, mutualidades de previsión social, planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial y seguros privados que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia en los términos autorizados por la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

8. Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica⁴⁵

8.1. Juicio crítico previo

A la luz de los cambios introducidos por la Ley 16/2012, no puede hablarse de una evolución positiva en la trayectoria seguida por el IRPF. Resulta evidente que:

- a. La adaptación del criterio de imputación temporal en caso de cambio de residencia a un estado de la Unión Europea viene obligada por el TJUE.
- b. Con el establecimiento de un límite máximo de reducción (inaplicable a partir de rendimientos iguales o superiores a 1.000.000 de euros) se produce una nueva discriminación, respecto de otras categorías de renta, para los rendimientos irregulares del trabajo personal.
- c. El régimen especial establecido para las ganancias de patrimonio no justificadas constituye un atentado a los principios de justicia y capacidad económica y puede tener alcance confiscatorio.
- d. La integración y compensación de las ganancias patrimoniales “especulativas” discrimina respecto de la mayoría de los rendimientos del capital mobiliario para los que no se distingue en función del periodo de generación y recupera esquemas anteriores que sólo tienen apoyo como fórmulas recaudatorias.
- e. La supresión de la deducción por vivienda habitual, resulta de difícil acomodo con el principio constitucional contenido en el artículo 47: “Todos los españoles tienen derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada...”
- f. Las circunstancias económico-financieras (elevado déficit público) obligan al Gobierno a establecer un gravamen complementario, inicialmente para los años 2012 y 2013. Posteriormente fue aplicado al año 2014⁴⁶.

8.2. Resumen de la Ley

1. De acuerdo con lo reconocido en el Preámbulo de esta Ley la finalidad pretendida era consolidar las finanzas públicas y así corregir los principales desequilibrios que afectan a la economía española (principalmente reducir

45. Con anterioridad a esta Ley se publicó la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. Esta Ley, entre otras variaciones normativas, creó la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, añadiendo a la Ley 58/2003, General Tributaria, una disposición adicional decimotercera y modificando el artículo 39 de la Ley 35/2006, del IRPF, para dar fortaleza al cumplimiento de la obligación de información establecida en la Ley 7/2012. La modificación consistió en añadir un nuevo párrafo 2, por virtud del cual los bienes o derechos no declarados en plazo, con arreglo al mandato de la citada disposición decimotercera, 1) tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas, 2) se integrarán en la base liquidable general correspondiente al periodo impositivo más antiguo de los no prescritos susceptible de regularización y 3) sólo podrá liberar de este imperativo legal la correspondencia de la titularidad de esos bienes con rentas declaradas o con rentas obtenidas en periodos impositivos en que no se tenía la condición de contribuyente por el IRPF. Para mayor agravio el régimen sancionador convirtió la aplicación de este precepto en una expropiación de facto, conjuntamente con una leva sobre el capital cuando incide en el límite conjunto con el Impuesto sobre El Patrimonio. La disposición adicional primera de la Ley establece una sanción del 150% por considerar muy grave la infracción resultante de la aplicación del artículo 39.2 de la Ley 35/2006. Por su parte, la disposición adicional segunda de esta Ley consideró que la imputación temporal de estas ganancias patrimoniales se haría al periodo impositivo más antiguo de los no prescritos.

46. Disposición adicional 35ª de la Ley del IRPF.

el déficit público). Es decir, no existen más razones que esas, las puramente recaudatorias, desapareciendo las habituales invocaciones a los principios constitucionales de capacidad económica y de justicia y al conocido argumento de simplificar la declaración por este Impuesto.

2. Siguiendo lo destacado en el Preámbulo, la primera modificación introducida consiste en la supresión de la deducción por inversión en vivienda habitual.⁴⁷ No obstante se respeta la situación de quienes hubiesen adquirido o satisfecho cantidades para la construcción de la misma; por obras de rehabilitación o ampliación de la vivienda habitual; o satisfecho cantidades para adecuar la vivienda habitual de personas con discapacidad o, en su caso, depositado cantidades en cuentas - vivienda, destinadas a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual. Para ello se modifica la disposición adicional 23ª y se añade una nueva disposición transitoria 18ª.
3. La segunda modificación se refiere a la supresión de la exención aplicable a los premios de loterías, apuestas y sorteos antes contenida en la letra ñ) del artículo 7 de la Ley 35/2006. El nuevo régimen fiscal aplicable a las ganancias en el juego supone la sujeción al IRPF, mediante el establecimiento de un gravamen especial (20%), de los premios de determinadas loterías y apuestas, con exención de los importes iguales o inferiores a 2.500 euros.⁴⁸
4. Relacionado con la anterior modificación, por tratarse de las pérdidas en el juego, el legislador da nueva redacción a la letra d) del apartado 5 del artículo 33, para permitir la compensación de estas pérdidas con las ganancias obtenidas en el juego en el mismo período, pasando a considerarse no computables únicamente los excesos de aquéllas sobre éstas.
5. La tercera modificación destacada en el Preámbulo de la Ley, *con la finalidad de penalizar fiscalmente los movimientos especulativos*, es la recuperación de la distinción entre ganancias a corto y a largo plazo. Es decir, en la base imponible del ahorro sólo serán computables las ganancias y pérdidas patrimoniales (derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales) que hubieran permanecido en el patrimonio del contribuyente durante más de un año. Por tanto, estas ganancias, ahora expulsadas de la base imponible del ahorro, se integrarán con las que no deriven de la transmisión de elementos patrimoniales y el saldo negativo que pudiera resultar se integrará y compensará con el saldo positivo resultante de integrar y compensar rendimientos e imputaciones de renta, pero sólo hasta el 10% de dicho saldo positivo (con la anterior normativa hasta el 25%).⁴⁹
6. Se modifica también la regla especial de valoración de la retribución en especie derivada de la utilización de vivienda. A partir de la entrada en vigor de la Ley (1 de enero de 2013) la retribución en especie derivada de la utilización de vivienda por los empleados, que no sea propiedad del pagador, se valorará por el coste para éste incluidos los tributos que graven la operación. Esta valoración excederá en la mayoría de los casos a la establecida anteriormente, basada en el criterio de valoración establecido para el supuesto en que la vivienda sea propiedad del pagador (10 o 5% del valor catastral).

47. La razón de esta supresión, con independencia de argumentos teóricos basados en la no discriminación de los productos en los que invertir, son recaudatorias (la deducción por vivienda suponía un porcentaje de alrededor del 40% del total de las deducciones practicadas en ejercicios anteriores).

48. Este nuevo régimen fiscal pasa a regularse en la disposición adicional 33ª.

49. No obstante, se añaden dos apartados, 5 y 6, a la disposición transitoria séptima para las pérdidas pendientes de compensar (ejercicios 2009-2012). Para las que hayan de incluirse en la base imponible general se mantiene el límite de compensación del 25% del saldo positivo de los rendimientos e imputaciones de renta.

7. El artículo 5 de la Ley amplía para 2013 el incentivo fiscal consistente en la reducción del rendimiento neto de actividades económicas por creación o mantenimiento de empleo⁵⁰. El artículo 6 de la Ley, por su parte, añade el año 2013 a los favorecidos (años 2009-2012) por el tratamiento fiscal dispensado a los gastos e inversiones efectuados para habitar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación de la información, cuando su utilización sólo pueda realizarse fuera del lugar y horario de trabajo (no consideración de rendimientos del trabajo en especie).
8. Indemnizaciones y otras retribuciones derivadas de la extinción de relaciones laborales o mercantiles⁵¹. Mediante la disposición final décima se modifica el apartado 2 del artículo 18 de la Ley 35/2006. La modificación consiste en lo siguiente: Los rendimientos del trabajo de carácter irregular, cuando la cuantía de los mismos esté comprendida entre 700.000 euros y 1.000.000 de euros, y deriven de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil, o de ambas, la cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción del 40 por 100 será el importe que resulte de minorar 300.000 euros en la diferencia entre la cuantía del rendimiento y 700.000 euros. Si la cuantía fuera igual o superior a 1.000.000 de euros, la cuantía de los rendimientos sobre la que se aplicará la reducción será cero. En definitiva, se mantiene la reducción del 40 por 100 para los rendimientos con período de generación superior a dos años (no periódicos ni recurrentes) o que se hubieran obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo (caso de los ceses voluntarios por mutuo acuerdo) pero hasta el límite de 300.000 euros, que se reducen a partir de rendimientos superiores a 700.000 euros y se agotan cuando alcanzan la cifra de 1.000.000 de euros.⁵²
9. Cambio de residencia e imputación temporal. Esta modificación no nace de la voluntad del legislador español, sino que le viene impuesta por la Sentencia TJUE 12/07/2012 que consideró que la regla de imputación temporal hasta entonces vigente era opuesta al Derecho Comunitario, por operar como un impuesto de salida ("exit tax") y vulnerar, por tanto, la libre circulación de las personas. Tras la modificación legal, cuando el traslado se produzca a otro Estado de la UE, podrá el contribuyente optar por hacer la imputación a medida que se vayan obteniendo las rentas (autoliquidaciones complementarias) u optar por la solución anteriormente establecida (integración de todas las rentas pendientes de imputación en la base imponible del último período impositivo).

50. La disposición adicional 17ª añade el año 2013 a los anteriores (2009-2012). Se exigía en esta disposición el mantenimiento o la creación de empleo por aquellos contribuyentes que, ejerciendo una actividad económica, tuvieran una cifra de negocios inferior a 5 millones de euros y una plantilla media inferior a 25 empleados. El beneficio consistía en la reducción del 20 por 100 del rendimiento neto positivo declarado.

51. Para poder situar en el contexto adecuado esta modificación debe tenerse en cuenta que la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para el año 2011, modificó el artículo 18.2 de la Ley 35/2006, del IRPF, estableciendo un límite cuantitativo máximo de 300.000 euros anuales para el conjunto de los rendimientos íntegros del trabajo con período de generación superior a dos años o notoriamente irregulares (artículo 66).

52. Se establece también un régimen transitorio (disposición transitoria 25ª) que impide la aplicación de estos límites a los rendimientos del trabajo que traigan casusa de extinciones laborales o mercantiles producidas antes e 1 de enero de 2013.

9. **Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas...**

9.1. **Juicio crítico previo**

Las conclusiones que evidencian cómo abordar una reforma fiscal del IRPF⁵³ serían:

- Contar con una sociedad económicamente desarrollada, organizada democráticamente y con una percepción clara de lo que debe ser el impuesto.
- Tener en cuenta las circunstancias políticas del momento.
- Ser conscientes de la situación presupuestaria y, en particular, del déficit público a la hora de fijar las tarifas del impuesto.
- Eliminar exenciones, deducciones y reducciones (tanto en base como en cuota) si se quiere efectividad recaudatoria.
- Estas premisas, entendemos, fueron consideradas por los redactores a la hora de elaborar el Informe. En una apretada síntesis de lo que ha sido el resultado de sus propuestas, cabe decir que, en lo político, ha primado la consideración de un impuesto personal sobre la renta adaptado a las corrientes de imposición más en auge (sistema dual). El mensaje que ha querido trasladarse a la sociedad española, de la que hay que presumir que está económicamente organizada, es democrática y conoce por la experiencia legal de sus casi 40 años de vigencia del tributo, es que el impuesto afecta a un contribuyente en el que se dan cita tres elementos: el personal, el de residencia y el de vinculación con la renta obtenida. Todo ello matizado por la situación familiar, la Comunidad Autónoma en la que resida y la naturaleza de la renta (del trabajo, mixta o del capital). La situación presupuestaria es algo que escapa al control del contribuyente y depende de cómo sus gobernantes han sido cabaes en la gestión de los recursos públicos, por lo que tendrá que aceptar las consecuencias del acierto o error en dicha gestión. Por último, la eliminación de exenciones, deducciones y reducciones, no pasa de ser un propósito que se ve muy limitado por las decisiones políticas de quienes han de dar satisfacción a promesas electorales o planteamientos acordes con el ideario del partido gobernante.

Teniendo en cuenta estas consideraciones, no creemos faltar a la verdad si decimos que esta ley supone un nuevo ajuste al esquema tradicional del impuesto, ajuste que se proyecta en varios capítulos de dicho esquema. En cuanto a las distintas categorías de renta, principalmente en relación con los rendimientos del trabajo, las rentas derivadas del capital inmobiliario, las ganancias patrimoniales, determinadas exenciones y los rendimientos irregulares. En lo que se refiere a otros aspectos del impuesto, se revisa la tarifa, los mínimos personales y familiares, se limitan las aportaciones a planes de pensiones y se mejoran las deducciones por donativos.

En definitiva, una reforma más, si bien justificada, a tenor de las variables examinadas por los autores del Informe, que ponen de manifiesto las dificultades de orden político, económico y social que existen siempre a la hora de configurar un impuesto.

53. Páginas 93 y 94 del Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español (febrero de 2014).

9.2. Resumen de la ley

1. Esta Ley vino precedida del Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español (febrero de 2014). A dicho Informe se alude en la Exposición de Motivos de la Ley. Las propuestas básicas de la Comisión se concretan en: a) reducción de las exenciones y deducciones existentes; b) ampliación de la base del impuesto; c) reducción de los tipos de la tarifa. Con ello “mejorará su equidad horizontal y ayudará a compensar las pérdidas recaudatorias producidas por la reducción de la tarifa”. La pretensión última de los redactores del Informe era favorecer el ahorro y la neutralidad entre los distintos activos reales o financieros.⁵⁴ Teniendo en cuenta estas propuestas, es preciso comprobar su grado de aceptación por el legislador.

2. **Rentas exentas.** La Comisión propuso la eliminación de

- La exención de las indemnizaciones por despido. La Comisión comienza por distinguir entre los despidos basados en causas económicas (para los que rechaza abiertamente la exención)⁵⁵ y los despidos por causas disciplinarias. Sólo en el caso de que estos se declaren improcedentes cabría pensar en considerar exenta la indemnización reconocida (por estimarse una pérdida no previsible del puesto de trabajo). Como quiera que esta solución supone una mayor indemnización, concedida por la Ley, conduciría a la judicialización de muchos despidos derivados de otras causas, por lo que la solución propuesta consiste en suprimir la exención o, en otro caso, reducirla a la cuantía que se aplica a los rendimientos obtenidos en más de dos ejercicios. El legislador mantiene la exención pero la limita a la cuantía de 180.000 euros (letra e) del artículo 7).
- La exención parcial que afectaba a los dividendos y participaciones en beneficios. Esta recomendación fue aceptada y el legislador dio nueva redacción a la letra y) del artículo 7 de la Ley, eliminando este beneficio fiscal.
- La relativa a los ingresos procedentes de riesgo de cobertura del tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios. El legislador mantuvo la exención (letra t) de la Ley 35/2006, vigente.
- La exención que afecta a la entrega por la empresa a los trabajadores de sus propias acciones o de acciones de otras empresas a precios por debajo del mercado. Aunque varía la redacción la exención de esta retribución en especie se recoge como tal en la letra f) del artículo 42.3 de la Ley vigente.
- La exención que se refiere a las cantidades satisfechas por la empresa para el seguro de enfermedad del trabajador (por existir una sanidad pública gratuita). El legislador mantiene la exención en la letra c) del artículo 42.3 de la Ley.

3. **Rendimientos irregulares.** La propuesta de la Comisión consiste en disminuir la cuantía de la reducción hasta entonces vigente. La razón esgrimida es la correlación con la disminución de la tarifa progresiva. El legislador acepta esta recomendación y rebaja la reducción porcentual de estos rendimientos del 40 al 30 por 100. (Artículos 18.2, 26.2 y 32.1 de la Ley vigente).

4. **Rendimientos del trabajo.** Con el argumento de ampliar la base del impuesto se propone por la Comisión que la reducción por rendimientos del trabajo personal se fije en una cuantía única para compensar gastos no justificados. Esta propuesta sí fue recogida en el artículo 19.2, letra f) de la Ley 26/2014.

54. Página 5 del Informe.

55. “Porque entran dentro de lo que hay necesariamente que prever cuando se suscribe un contrato de trabajo”.

5. **Rendimientos del capital.** Los redactores del Informe proponen, en relación con estos rendimientos, dos cosas: incorporar todos los rendimientos del capital inmobiliario, imputados⁵⁶ o reales (incluidos los de la vivienda habitual) y, para equilibrar el tratamiento fiscal, tanto estos como los del capital mobiliario tributen en la base del ahorro. Ninguna de las dos propuestas, fueron aceptadas por el legislador.
6. **Rendimientos de actividades económicas.** “Por considerarlo origen de importantes bolsas de fraude” se propone la supresión del método de estimación objetiva (módulos). Asimismo, la propuesta quiere limitar cuantitativamente el volumen de operaciones para la aplicación del método de estimación directa simplificada. La Ley 26/2014 acepta parcialmente las recomendaciones de la Comisión y reduce notablemente, a partir de 2016, los límites cuantitativos (y cualitativos, en función de las actividades más próximas al consumidor final) establecidos en el artículo 31.1 de la Ley para la aplicación del método de estimación objetiva. En cuanto al método de estimación directa simplificada se reducen el conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación a un máximo de 2.000 euros anuales.
7. **Base imponible.** La Comisión es partidaria de mantener el sistema dual, es decir, una base general gravada a tipo progresivo y una base del ahorro gravada a tipo único. Esta última incluiría los rendimientos del capital, mobiliario e inmobiliario (para favorecer la neutralidad de los rendimientos en que se materializa el ahorro), así como las ganancias y pérdidas patrimoniales. La Comisión propone la compensación plena de todas las partidas que integran la base del ahorro. La Ley 26/2014 mantiene esta clasificación entre renta general (artículo 45) y renta del ahorro (artículo 46), pero excluye de esta última los rendimientos del capital inmobiliario. Los cambios legales introducidos en estas dos clases de bases imponibles inciden de modo diferente en el gravamen de las rentas afectadas.⁵⁷ Por último, en la integración y compensación de rentas en la base imponible del ahorro, sólo se permite la compensación parcial de pérdidas con rendimientos del capital mobiliario y viceversa hasta un máximo del 25 por 100 del saldo positivo de los rendimientos o de las ganancias patrimoniales.
8. **Ganancias y pérdidas patrimoniales.** La Comisión es partidaria de no distinguir en función del plazo de generación de las mismas e integrarlas en la base del ahorro. Además, en aras de no discriminar respecto de los depósitos y restantes activos mobiliarios, en que no se aplica la corrección por inflación, es partidaria de eliminar dicha corrección en el cálculo de las ganancias y pérdidas patrimoniales. El legislador tiene en cuenta estas propuestas y acepta la integración en la base imponible del ahorro de las ganancias y pérdidas patrimoniales, independientemente del plazo de generación de las mismas, cuando “se pongan de manifiesto

56. Esta propuesta tenía carácter temporal, hasta tanto no se lleve a cabo una “profunda reforma del Impuesto de Bienes Inmuebles (IBI)” que permitiría excluir del ámbito del IRPF los rendimientos imputados por bienes inmuebles.

57. En la renta general pasan a integrarse:

- Un mayor porcentaje de los rendimientos irregulares, consecuencia de la reducción del porcentaje de exclusión.
- Los gastos de difícil justificación que excedan del límite legal establecido para los rendimientos del trabajo y las actividades empresariales.
- Los rendimientos procedentes del arrendamiento de determinados bienes inmuebles tras la eliminación de la reducción del 100%.

En la base del ahorro (la que más cambios ofrece):

- Se incorporan todas las ganancias y pérdidas patrimoniales (al margen del plazo de generación) derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales.
- El exceso de capitales propios cedidos a una entidad vinculada tributa en la parte general de la base imponible. Pero como el nuevo porcentaje de vinculación pasa a ser el 25% (antes el 5%) incide la elevación en el cómputo de rentas a integrar en la base del ahorro.
- Las ganancias patrimoniales por cambio de residencia.
- La eliminación de la exención por dividendos.
- Los rendimientos derivados de las operaciones de reducción de capital y distribución de la prima de emisión.
- Eliminación de los coeficientes de actualización y de abatimiento.
- Beneficios distribuidos por una ETVE. Conforme al artículo 108.1, b) de la LIS pasan a integrarse en la base del ahorro.
- Seguros de vida cuando el beneficiario es la entidad financiera.

con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.” La nueva redacción del artículo 38 de la Ley 26/2014, ignora la aplicación sobre el valor de adquisición de los bienes inmuebles de los coeficientes de actualización que venían siendo aprobados por las respectivas leyes de Presupuestos Generales del Estado. Por otra parte, la Comisión propone que “Debería eliminarse, por su carácter residual y por el tiempo transcurrido desde su puesta en vigor, el procedimiento de cómputo que se establece en la Disposición transitoria novena de la vigente Ley del IRPF (coeficientes de abatimiento) ... sustituyéndose por las reglas generales de valoración de tales ganancias y pérdidas.” Esta propuesta fue aceptada en fase de Proyecto de Ley y, ante las críticas sociales, se determinó un límite absoluto de hasta 400.000 euros, de modo que cualquier transmisión hasta esa cifra, que reuniese los requisitos de antigüedad establecidos, pudiese beneficiarse del “procedimiento de cómputo” hasta entonces aplicable.

9. Aportaciones a los sistemas de previsión social. El legislador mantiene el esquema de tributación anteriormente establecido, pero reduciendo la cantidad máxima de las aportaciones a la cuantía de 8.000 euros (antes 10.000). Esta es la recomendación de la Comisión que sugiere “mantener el actual tratamiento fiscal de los fondos de pensiones”, extendiéndolo “a las cuentas de ahorro que cumplan con los requisitos de indisponibilidad y asignación de estas instituciones⁵⁸”. También se recomienda “unificar los límites de la deducibilidad fiscal de las aportaciones”.

10. Mínimos personales y familiares. La Exposición de Motivos de la ley 26/2014 advierte: “En cuanto al tratamiento fiscal de la familia, se respeta tanto el concepto de mínimo personal y familiar, como su forma de integración en el Impuesto. De esta forma, la elevación del mínimo personal y familiar permite incrementar de forma significativa la progresividad del mismo.” y continúa diciendo: “En concreto, se eleva tanto el importe del mínimo personal, incluido cuando el contribuyente tenga una edad superior a 65 o 75 años, como el correspondiente a los ascendientes que convivan con aquél. Al mismo tiempo, se incrementan los importes del mínimo aplicable a las personas anteriormente señaladas con discapacidad, así como en los supuestos en que además sean trabajadores activos.” El Informe de la Comisión, para “contrarrestar la reducida tasa de natalidad así como facilitar el equilibrio entre vida laboral y familiar” recomendaba “revisar la cuantía de los mínimos personales y familiares” con especial énfasis para hijos menores de tres años, cuando ambos padres trabajen fuera del domicilio familiar. Como reflexión añadida sobre el enfoque de la Ley 26/2014 en este aspecto, debe valorarse el mantenimiento de la deducción por maternidad y las nuevas deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad (artículo 81 bis) que, en palabras del legislador “operará(n),... como auténticos impuestos negativos”.

11. Deducciones. La Comisión propone:

- La eliminación de la deducción por los préstamos para financiar la vivienda habitual de quienes la adquirieron antes de la desaparición de ese régimen fiscal. El legislador ignora esta recomendación al mantener la deducción por inversión en vivienda habitual en los términos recogidos en la disposición transitoria 18ª que, al remitir a la Ley del Impuesto vigente a 31 de diciembre de 2012, comprende, en caso de financiación ajena, los intereses, la amortización y el coste de los instrumentos de cobertura del riesgo del tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios.
- Una revisión en profundidad de las deducciones aplicadas por las CCAA (para mayor simplificación y evitar distorsiones en el mercado). El legislador, probablemente por la incidencia de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas..., prefiere aplazar cualquier modificación de este tenor hasta tanto no se reforme el citado sistema de financiación de las CCAA.

58. Las razones invocadas son tres: “el fuerte ritmo de envejecimiento de la población de nuestro país, la reciente reforma del sistema de pensiones y la ausencia de sistemas de pensiones privados alternativos de carácter obligatorio.”

- Introducir una deducción especial en la cuota del IRPF en favor de los rendimientos del trabajo. Sólo indirectamente puede entenderse que se ha aceptado esta indicación al considerar que las nuevas deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo (artículo 81bis) está reservada a “los contribuyentes que realicen una actividad por cuenta propia o ajena.”

12. Tarifas del IRPF.

- General. La propuesta es doble: reducir a un máximo de cuatro el número de tramos y reducir “sustancialmente” el tipo aplicable al primer tramo de la tarifa y de sus tipos marginales máximos, “que no deberían superar los existentes en la media de los países de la Unión Europea”. El legislador acepta la propuesta, pero con matices. El número de tramos pasa a ser de cinco y los tipos se reducen (si bien en dos fases, año 2015 y 2016) dejando al juicio del intérprete lo que haya de entenderse por “sustancialmente”.

Del ahorro. La propuesta consiste en un tipo único “que debería alinearse con el tipo del primer tramo de la tarifa general.” El legislador no acepta un tipo único, se aplica una escala de tres tramos, aunque el tipo aplicable al primer tramo sí coincide con el tipo del primer tramo de la tarifa general.

13. Otras medidas.

- Operaciones de reducción de capital (con devolución de aportaciones) y de distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones. La fiscalidad de estas operaciones pasa a gravar la parte de las mismas que corresponda a reservas generadas por la entidad durante el tiempo de tenencia de la participación. Es decir, como si hubieran sido repartidas tales reservas, sin perjuicio de los ajustes posteriores en caso de reparto efectivo.
- La venta de los derechos de suscripción de acciones cotizadas (a partir de 2017) pasan a tener el mismo tratamiento fiscal que el establecido para la venta de tales derechos de entidades no cotizadas (gravamen de la ganancia patrimonial generada desde la adquisición).
- La Exposición de Motivos de la Ley 26/2014, destaca lo siguiente: “Igualmente, se refuerzan los requisitos para aplicar la transparencia fiscal internacional (artículo 91) y se establece la tributación de las ganancias tácitas derivadas de acciones o participaciones en entidades relevantes que se pondrá de manifiesto en los supuestos en los que el contribuyente traslade su residencia fiscal a otro país antes de enajenar dicha cartera.” (artículo 95 bis).
- Las sociedades civiles y las comunidades de bienes, siempre que tengan objeto mercantil⁵⁹, por efecto del artículo 7 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, pasan a tener la condición de contribuyentes por este Impuesto a partir de 2016.⁶⁰

59. Por no tener objeto mercantil no serían contribuyentes por el Impuesto sobre Sociedades las actividades profesionales, mineras agrícolas, forestales y ganaderas. Pero si se realiza una actividad empresarial, mediante la fórmula asociativa de comunidad de bienes, nada impide su consideración como contribuyente por el Impuesto sobre Sociedades, “aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes” expresión contenida en las contestaciones a Consultas evacuadas por la DGT. Por ejemplo, CV2385/2015.

60. Ver disposiciones transitorias 32 y 34.a) de la LIS.

10. Reflexión final

Si tuviésemos que hacer un juicio de valor sobre la evolución del IRPF en el transcurso de estos casi 40 años desde su implantación como tal impuesto personal sobre la renta, deberíamos aceptar que estamos ante un impuesto actual y comparable al de cualquier país en el entorno de la OCDE. Dicho lo anterior, tras los vaivenes propios de toda evolución legal, habría que admitir:

- Que el sujeto contribuyente es la persona física, residente en territorio español.
- Que mide su capacidad económica en función de la renta (mundial) obtenida.
- Que esa renta admite categorías, aunque alguna o algunas no sean reales y respondan a meras estimaciones (imputaciones) legales.
- Que, dentro de esas categorías de renta, los rendimientos del capital inmobiliario y aquellos que tengan algún componente del trabajo personal, son gravados de forma progresiva (base imponible “general”).
- Por el contrario, la mayoría de los rendimientos del capital mobiliario y las ganancias del capital derivadas de transmisiones, lo son a tipo proporcional (base imponible “del ahorro”).
- Lógicamente, la irregularidad como fórmula paliativa de la progresividad sólo está prevista para las primeras.
- Ese desglose propicia una base imponible con dos componentes, es decir, dual, haciendo primar el criterio de eficiencia sobre el de equidad.
- Este doble componente impide la comunicación (compensación) de rentas entre ambos bloques, de modo que sólo cabe la posible compensación dentro de cada componente.
- Las circunstancias de carácter personal y familiar (mínimos, dependencia y envejecimiento) disminuyen, hasta el límite de la misma, la base imponible “general”. Superado ese límite la disminución tiene lugar en la base imponible “del ahorro”.
- Al ser un tributo parcialmente cedido a las CCAA, el Estado comparte con éstas la tarifa y otros elementos de la cuota tributaria.
- La aplicación de la tarifa hace nacer la llamada “cuota íntegra”, que se reduce con las deducciones de la cuota (estatales y autonómicas), para alcanzar la “cuota líquida”. Responden estas deducciones a estímulos fiscales para determinadas inversiones, a ciertos donativos, a la residencia en Ceuta o Melilla y a la protección y difusión del patrimonio (mundial, del estado o autonómico).
- Finalmente, la cuota “diferencial” se alcanza con la deducción de los pagos a cuenta. Estos suponen una fórmula de recaudación sumamente eficiente, que permite anticipar un porcentaje muy importante del impuesto, con escaso coste para el Estado que ha trasladado (sin compensación alguna) la responsabilidad de la gestión y del ingreso a los pagadores de las rentas.
- Teniendo en cuenta el resumen anterior de la situación actual del impuesto y comparándolo con el inicialmente establecido (1978) las diferencias son grandes:

- El entonces llamado “sujeto pasivo” ha abandonado cualquier exceso “familiar” por muchas o pocas economías de escala que se generen en la familia. El contribuyente de hoy sólo se ve afectado por la obtención de su propia renta.
- Asimismo, ha desaparecido, del ámbito del impuesto personal sobre la renta, la obtenida por sujetos pasivos no residentes en territorio español, obligación real de contribuir, pasando a ser objeto de atención por otra figura impositiva (IRNR).
- Las rentas consideradas en el texto legal de 1978 como no sujetas, se ven desbordadas por una relación exhaustiva de exenciones que disminuyen de forma apreciable el concepto de capacidad económica.
- La renta como concepto genérico (rendimientos, imputaciones y ganancias o pérdidas patrimoniales) ha eliminado conceptos como la transparencia fiscal “nacional”, pero ha incorporado algunos otros incluidos entre los regímenes especiales (como la transparencia fiscal “internacional” o las ganancias patrimoniales por cambio de residencia).
- El concepto de renta irregular sólo se aplica a determinados rendimientos (los que tributan a escala progresiva) y la fórmula correctora es, posiblemente, más pragmática pero menos justa.
- El capítulo de gastos fiscalmente deducibles ha pasado a ser testimonial. El rendimiento neto es un concepto que prescinde, en la mayoría de los casos, de los “gastos necesarios para su obtención”.
- El concepto de capacidad económica ya no se asienta sobre el principio de equidad (vertical y horizontal) sino sobre el criterio de eficiencia. En otras palabras, una pretendida simplicidad del impuesto, una protección del ahorro (en el intento de no gravarlo dos veces, al obtenerlo y al repartirlo) y una pugna por atraer capitales, hace que la base imponible del impuesto experimente una fractura que impide cualquier aproximación al concepto de renta “integral” defendido por el legislador de 1977. En suma, hemos pasado de un impuesto integral a un impuesto dual.
- El impuesto ha dejado de ser exclusivamente estatal y ha pasado a ser parcialmente “cedido”. Esta cesión incorpora aspectos que no eran, originalmente, objeto de atención legal.
- Aunque, en la normativa vigente, se ha reducido de modo apreciable la tarifa del impuesto, también se han eliminado los límites existentes en la de 1978 que evitaban una tributación superior al 40 por 100 de la base imponible.
- La ley 44/1978 sólo tenía 40 artículos. Las distintas leyes que la sucedieron en el orden temporal exceden notablemente el articulado de aquella. Son leyes “reglamentarias” que impiden el ejercicio de la interpretación y persiguen la recaudación como fin más que una justa contribución por este impuesto.
- Desde la Ley 18/1991 hasta la ley vigente se ha regulado una base liquidable, parámetro ignorado por la Ley 44/1978. Esta última ley aliviaba la capacidad económica mediante deducciones en la cuota, en el intento de considerar las circunstancias personales y familiares.
- La figura de los incrementos injustificados de patrimonio se sometía a gravamen con un tratamiento muy diferente del regulado en la norma vigente que los convierte en una sanción encubierta más allá de lo razonable.
- El ámbito de aplicación de las retenciones es mucho más amplio y facilita la recaudación anticipada del tributo, con apoyo en medios informáticos de una muy dotada, técnicamente, Administración tributaria.

- Como reflexión final habrá que reconocer que las circunstancias de la sociedad actual son muy distintas de la sociedad de hace cuarenta años. La situación política y económica distan mucho de las existentes en los años llamados de la “transición”. España hoy, políticamente, vive en democracia, forma parte de la Unión Europea, si bien soportando elevadas dosis de populismo, socialmente está afectada por cuestiones territoriales y económicamente tiene un importante déficit público (-2,83%), soporta un elevado índice de paro (26,20%), la deuda pública alcanza el 104,64% y su renta per cápita es de alrededor de 33.000 dólares⁶¹. Todo este conjunto de variables hacen aconsejable valorar si el IRPF vigente se acomoda a las necesidades de un país como España, si deben primar criterios de equidad o de eficiencia en el diseño del tributo y cómo incardinar éste en el conjunto del sistema tributario, especialmente a la hora de dar satisfacción al contenido del artículo 31 de la Constitución.



61. Datos referidos a 2016. Fuente www.expansión.com/economía/datos_macro.html

La imposición indirecta sobre las ventas y sobre las transmisiones patrimoniales: 1967 - 2017

José Manuel de Bunes Ibarra

Inspector de Hacienda en excedencia.

Abogado y miembro de la AEDAF

Resumen

El estudio analiza la evolución en España de la imposición indirecta sobre las ventas y sobre las transmisiones patrimoniales en los últimos cincuenta años. En él, no sólo se enumeran los sucesivos impuestos que han gravado dichas operaciones, sino que también se explican las razones que impulsaron las diferentes reformas acometidas, así como los objetivos que se pretendían alcanzar. A pesar de los numerosos cambios acontecidos en la tributación indirecta de las ventas y de las transmisiones patrimoniales, resulta interesante comprobar que muchos de los conflictos que se pretendieron solucionar mediante cambios en la regulación no han sido todo lo exitosas que hubiera sido deseable.

Abstract

This essay analyzes the evolution of indirect taxation on sales and capital transfers over last fifty years in Spain. It describes not only the different indirect taxes but also the reason and aim of the different reforms. Unfortunately, the multiple changes in indirect taxation on sales and capital transfers have not resolved the problems on this issue.

Palabras Clave:

Impuesto sobre el Valor añadido, Imposición indirecta.

Key words

Indirect taxation, Added Value Tax.

Sumario

1. Introducción
2. El Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas
3. El Impuesto sobre el Lujo
4. El Impuesto sobre el Valor Añadido
5. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

1. Introducción

En estas notas vamos a efectuar un breve acercamiento a la evolución en estos últimos 50 años de los tributos integrantes de la imposición indirecta, más concretamente de los que recaen sobre el consumo mediante el gravamen de las ventas de los empresarios, así como de los que sujetan la capacidad económica puesta de manifiesto por la transmisión de bienes entre particulares. Prescindimos en consecuencia de mención alguna a los Impuestos Especiales y a la renta de Aduanas.

Este acercamiento requiere cabalgar sobre dos reformas tributarias relevantes en la evolución de nuestro sistema tributario, de un lado, la de 1964, aprobada por la Ley 41/1964, de 11 de junio; y, en segundo lugar, de otro, la reforma fiscal coincidente con la instauración de la democracia que se inicia en 1977 y que fue, sin lugar a dudas, uno de los elementos determinantes en la transformación política, social y económica de la España moderna.

Ahora bien, para iniciar estas líneas, se nos va a permitir ir unos años más adelante, aunque luego volvamos a la situación existente en 1967 y años posteriores, en concreto al año 1985. Este año, el anterior a nuestra incorporación a la Comunidad Económica Europea, que fue la culminación de la transformación de España a la que antes nos referíamos, se aprobó la primera Ley reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante, IVA, llamada a entrar en vigor el 1 de enero del año 1986.

Aunque con anterioridad hubo atisbos de acercamiento a la modernización que el IVA vendría a introducir en nuestro sistema impositivo indirecto, la entrada en vigor de este tributo modernizó nuestro sistema y lo acercó de manera patente al del resto de los países de nuestro entorno. Y queremos empezar por esta cita, pues la referencia a la mencionada norma es un excelente paradigma del mundo del que veníamos y del que se abría frente a nosotros.

En efecto, la Disposición final segunda de la citada Ley 30/1985, de 2 de agosto concretó la derogación con efectos del día 1 de enero de 1986 de un buen número de disposiciones, que se contenían en un listado que llegaba a contener la letra "y". Una enumeración de las figuras tributarias que se vieron afectadas permite hacerse una cabal idea de la transformación que la introducción del IVA originó en nuestro Derecho Tributario. Veámosla, aunque a muchos lectores les pueda resultar sorprendente su examen:

- a. Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y su Recargo provincial.
- b. Impuesto sobre el Lujo.
- c. Impuesto Especial sobre Bebidas Refrescantes.
- d. Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores.
- e. Desgravación Fiscal a la Exportación.
- f. Percepciones de la Seguridad Social Agraria.
- g. Impuesto del 5 por 100 sobre las entradas y localidades de todo espectáculo público.
- h. Exacción Parafiscal sobre la exhibición de películas en las salas «X».
- i. Impuesto Municipal sobre Determinados Gastos Suntuarios.

- j. Exacción Parafiscal, Cuotas, Arbitrios y pago de servicios en concepto de comisión y gastos del Instituto Nacional del Libro Español.
- k. Exacción Parafiscal sobre mecanización agrícola.
- l. Tasas del Servicio Nacional del Cultivo y Fermentación del Tabaco.
- m. Tasas y Exacciones parafiscales sobre semillas.
- n. Exacciones Parafiscales del Patronato «Juan de la Cierva» de investigación técnica.
- o. Sobretasas sobre los servicios telefónicos.
- p. Impuesto sobre el Uso del Teléfono.
- q. Recargo sobre primas o cuotas recaudadas por Entidades Aseguradoras.
- r. Participación del Estado en concepto de "Derechos de publicidad de la Radiodifusión y la Televisión".
- s. Exacciones del Instituto de Fomento de la Producción de Fibras Textiles.
- t. Canon sobre propaganda genérica del aceite de oliva español.
- u. Timbres y arbitrios del Plan Sur de Valencia.
- v. Canon sobre la producción de energía eléctrica.
- w. Tasa por permisos de doblaje, subtítulo y exhibición en versión original de películas extranjeras.
- x. Canon sobre los contratos de publicidad.
- y. Canon de coincidencia de los servicios de transporte por carretera.

Es pues evidente que esta norma supuso por sí misma una reorganización de toda la estructura de nuestra imposición indirecta. Por ello, podemos coincidir en que la introducción del IVA armonizado en nuestro derecho como consecuencia, y exigencia, de la incorporación de España a la Comunidad supuso una reforma fiscal de primera magnitud. Y, a la par, que sobre sus fundamentos cabe sustentar un análisis de nuestra fiscalidad indirecta, tanto hacia atrás, como hacia adelante. En este tenor, la propia referencia a la naturaleza de la construcción del IVA comunitario como impuesto general sobre ventas, así como de sus características en la construcción hacendística del mismo, en las que nos detenemos ahora, permiten entrever de manera completa el diferente diseño de los elementos sustanciales de esta imposición.

A tal fin, se nos va a permitir que volvamos a acudir al propio texto normativo, pues el primer apartado de su Exposición de Motivos es meridianamente esclarecedor sobre este extremo. Así, se puede leer en el mismo:

"La reforma de la imposición indirecta española viene exigida no sólo por imperativos de nuestra futura adhesión a la Comunidad Económica Europea, sino también por razones objetivas de indudable relevancia.

La figura central del sistema tributario indirecto español, el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, es un tributo en cascada que grava el importe total de la contraprestación en las transacciones de bienes o servicios que se realizan en cada una de las fases del proceso de producción o distribución de los mismos. Al no poder efectuarse las deducciones o compensaciones de las cargas impositivas soportadas en las fases anteriores, su incidencia sobre el consumidor final se incrementa a medida que aumenta el número de transacciones del proceso productivo.

La acusada falta de neutralidad interior del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas constituye un importante factor de interferencia en la correcta asignación de los recursos económicos que impulsa a la utilización de ciclos productivos cortos, y a la concentración empresarial.

Desde el prisma del comercio exterior, la falta de neutralidad y transparencia de los impuestos en cascada constituye un factor muy relevante que determinó la desaparición de esta modalidad de impuesto en el área territorial de la Comunidad Económica Europea. En efecto, al no ser posible el conocimiento preciso de las cargas tributarias soportadas por los productos exportados, las compensaciones a los exportadores se instrumentan con frecuentes errores, que pueden ocasionar, según los casos, una deficiente compensación a dichos exportadores, o el establecimiento de eventuales y no deseadas primas a la exportación, con el consiguiente riesgo de la posible exigencia de derechos compensatorios a las exportaciones españolas.

Pese a su titulación, el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas carece de generalidad. Importantes sectores productivos y fases muy relevantes del proceso de producción y distribución de bienes no están gravadas por el citado tributo.

La falta de neutralidad interior y su deficiente generalidad contribuyen a deteriorar gravemente la capacidad recaudatoria del impuesto mencionado.

El impuesto sobre las ventas en cascada, por carecer del mecanismo que permite la deducción de las cuotas impositivas soportadas en las fases anteriores del proceso productivo, incide de manera más intensa sobre los bienes de equipo adquiridos por la Empresa, los cuales resultan doblemente gravados en su adquisición y en la enajenación de los productos finales del proceso, al integrarse como coste en el precio final de los bienes o servicios sometidos al Impuesto.

Finalmente, resulta oportuno destacar que el sistema fiscal indirecto español está integrado por un conjunto de tributos notoriamente complejo, cuyas dificultades de interpretación y aplicación contribuyen a incrementar en medida importante la denominada presión fiscal indirecta.

La nueva figura central de la imposición indirecta española será el Impuesto sobre el Valor Añadido.

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo neutral, tanto en el contexto interno como en el internacional. Su incidencia sobre el consumidor es siempre la misma, cualquiera que sea la longitud y circunstancias de los procesos de producción o distribución de bienes y servicios.

La mecánica de funcionamiento del Impuesto sobre el Valor Añadido permite cuantificar exactamente la carga tributaria soportada por cada producto en cualquier fase de su proceso productivo.

El funcionamiento de los ajustes en frontera no resulta, en absoluto, interferido por el IVA, que exonera en forma plena las operaciones que tienen lugar en el proceso exportador y sujeta a las importaciones a los mismos tipos impositivos y les otorga los mismos beneficios fiscales vigentes en el interior de cada país.

La absoluta neutralidad y transparencia del IVA, respecto del comercio exterior, justifican su elección como tributo de general aplicación en la Comunidad Económica Europea para garantizar el juego limpio en las transacciones internacionales.

La Comunidad Económica Europea ha establecido normas de armonización de los impuestos indirectos, de acatamiento obligado por los Estados miembros, que configuran el ámbito de aplicación del Impuesto con criterios de amplia generalidad.

La neutralidad y generalidad del Impuesto sobre el Valor Añadido determinan su gran capacidad recaudatoria, que permitirá obtener, si se considerase oportuno en el futuro, importantes incrementos en los ingresos públicos, sin producir distorsiones en el funcionamiento de la economía.

En definitiva, el mencionado tributo constituirá un instrumento apto para contribuir eficazmente al logro de los objetivos de política económica que se fijen en cada coyuntura.

A este respecto parece oportuno destacar la incidencia positiva del IVA sobre la inversión empresarial. En efecto, la puesta en vigor del IVA por primera vez en Francia, en 1954, estuvo motivada por la necesidad de fomentar la inversión empresarial en una época de acusada atonía inversora. La especial aptitud del IVA para fomentar la inversión constituye uno de los factores que más han contribuido a la rápida y en cierto modo sorprendente expansión de este tributo en más de treinta países de características socioeconómicas muy diversas.

El Impuesto sobre el Valor Añadido se configura como el tributo básico de la imposición indirecta española. Absorberá la totalidad de los tributos actualmente establecidos sobre la cifra de negocios de las Empresas, determinando la desaparición de los mismos y de los actuales mecanismos de ajustes fiscales en frontera.

En torno al nuevo eje de la imposición indirecta se reordenará el sistema tributario indirecto español, en el que subsistirán como figuras más importantes el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, los Impuestos Especiales y los Derechos del Arancel Aduanero."

Esta cita permite, como se dijo, encuadrar la configuración de nuestro sistema tributario en el espectro de los tributos indirectos, y nos introduce ya en algunos de los aspectos básicos de la situación previa, fundamentalmente en lo atinente al Impuesto general sobre Ventas que desapareció en esas fechas, el Impuesto general sobre el tráfico de las Empresas, IGTE, o ITE, ya por emplear el nombre mas usual y común.

2. El Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas

Si dirigimos ahora la mirada a esos años previos a 1986, al tiempo transcurrido entre 1967 y ese año en concreto, hemos de citar la Reforma fiscal de 1964, antes mencionada, que dibuja el esquema de la tributación indirecta en España. Sobre este particular habría también que efectuar una nueva segregación, pues, si bien no con la intensidad que determinó la introducción del IVA, las medidas fiscales que se introdujeron como consecuencia de la instauración de la democracia a partir de 1977, en concreto en 1979, supusieron cierta modernización y reforma de la algunos aspectos de la fiscalidad indirecta.

Es bien cierto que si ya produce cierto vértigo hablar de la Ley del IVA de 1985 (mas que otra cosa porque atestigua la edad de quien esto escribe), mucho más lo es que ese vértigo se acrecienta si hay que referirse a los tiempos, ya casi pretéritos, de los años previos, y eso aunque uno viviera la aplicación de las figuras de las que ahora vamos a trazar una líneas básicas y las aplicara como Inspector de Hacienda ya en activo. No tema el lector, porque no nos vamos a remontar a la socorrida alcabala o a los Servicios de Millones (aunque no se sabe si en tiempos tan revueltos como los

actuales cabría la posibilidad de que retornaran tales figuras), sino que nos limitaremos exclusivamente a hacer una breve descripción de algunos institutos, tales como el citado IGTE, - con una a sus “apósitos” necesarios para el ajuste en frontera, el Impuesto sobre Compensación de Gravámenes Interiores y la Desgravación Fiscal a la Exportación -, y el Impuesto sobre el Lujo. Mas adelante también dedicaremos unas líneas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, figura poliédrica que es el resultado de agregaciones de diferentes figuras de gran raigambre histórica y que podemos encuadrar en el gravamen del tráfico civil, no empresarial.

Vamos pues a situarnos en el año 1979, en el que se aprueba la Ley 6 de ese año, de 25 de septiembre, que disciplina el Régimen Transitorio de la Imposición Indirecta. Esta norma supuso un cambio muy importante en la estructura de la Imposición indirecta española, fundamentalmente en cuanto cabría decir que tuvo por finalidad su simplificación y su acercamiento al IVA que ya se anunciaba. Con respecto al IGTE, creado en la antes referida Ley de 1964, se superaba la regulación contenida en su texto Refundido (Decreto 3314/1966, de 29 de diciembre), que comenzaron a aplicar nuestros compañeros en 1967. Complemento de la misma fue la actualización del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD) efectuada mediante la aprobación de la Ley 32/1980, de 21 de junio.

El IGTE sujetaba el tráfico empresarial de bienes y servicios, gravando en consecuencia su consumo. Su estructura era la de un tributo sobre ventas multifásico y en cascada. Multifásico, porque gravaba todas las fases del proceso productivo, aunque esta afirmación tampoco era cierta en cuanto, como veremos, algunos operadores no resultaban gravados visto el juego de las no sujeciones y de ciertas exenciones; y en cascada, porque en cada fase del proceso de producción y distribución recaía el gravamen sobre el precio recibido en la transacción, sin minoración alguna de la carga soportada en las fases anteriores. Era obvio pues que esta configuración acababa determinando un importante efecto de aneutralidad, e incidencia sobre el precio final a satisfacer por el consumidor final, pues a mas fases, mas carga y mayor precio. El impuesto incentivaba en consecuencia la integración vertical de empresas, y originaba la conocida como piramidación a la vista del efecto que el gravamen acababa determinando en el precio que distorsionaba claramente el buen funcionamiento del mercado.

Por otra parte, y como ya se describía en la transcrita Exposición de Motivos de la primera Ley del IVA, el impuesto no permitía efectuar un adecuado ajuste en frontera. Era así, en primer lugar, necesario que existiera un gravamen sobre los productos procedentes del extranjero a fin de homologar la carga a la soportada por las mercancías nacionales, fin que cumplía el Impuesto sobre Compensación de Gravámenes Interiores, gestionado por las Aduanas en la importación de los bienes. Esta figura nació con la reforma de 1964, si bien cabe seguir su pista en la regulación previa de la Renta de Aduanas. En segundo lugar, es necesario referirse a la Desgravación Fiscal a la Exportación, que permitía que los exportadores pudieran obtener el reintegro de los tributos soportados durante el proceso de producción y comercialización de los bienes que se exportaban. Sin detenernos más en ambas figuras, era evidente que la determinación de las cuotas tributarias “ocultas” que se pretendía que fueran ingresadas o que hubieran de ser devueltas eran de difícil fijación, en especial a la vista de la naturaleza y funcionamiento del IGTE y sin que deba olvidarse que no era ese el único tributo que incidía en la concreción de tal carga. Ciertamente a nadie se le puede escapar que su configuración y los tipos aplicables podrían determinar fácilmente esquemas de protección en favor de la producción nacional y un favorecimiento excesivo de los bienes exportados con la incidencia que esto originaba en el tráfico internacional de bienes. Esta era una razón de enorme peso en favor de la instauración de un impuesto multifásico sobre el valor añadido que sí permite efectuar un ajuste claro y sencillo en frontera.

La regulación del IGTE descansó fundamentalmente en sus últimos años de existencia en su Reglamento, aprobado por Real Decreto 2609/1981, de 19 de octubre. De hecho, cabe anticipar que el primer Reglamento que desarrolló la Ley del IVA de 1985 siguió un esquema de construcción parecido, en cuanto, en grandes líneas, era el cuerpo reglamentario el contenedor fundamental de la regulación del tributo. Como es sabido, esa situación varió con la nueva Ley del IVA, la actualmente vigente, dado que su Reglamento no tiene ya esa pretensión totalizadora y queda limitado a completar y precisar el contenido de la norma de rango legal.

Centrándonos en los aspectos mas relevantes de su regulación cabe hacer algunas breves precisiones.

El hecho imponible del IGTE era complejo, lo que se acomoda mal con un impuesto general, y además quedaba afectado por reglas de no sujeción relevantes en cuanto excluían del gravamen a importantes sectores. Así, se gravaban los actos habituales de las empresas, caracterizadas estas con un amplio espectro que incluía las actividades profesionales y artísticas, siempre que quedaran recogidos en la norma. En este sentido, la sujeción se extendía a las entregas, ventas y transmisiones tanto de fabricantes, como de mayoristas (pues unas y otras tenían unos criterios de gravamen diverso, en especial en cuanto al tipo); a las importaciones; a las entregas empresariales de inmuebles; a las ejecuciones de obra; a los arrendamientos de bienes; y a las prestaciones de servicios, tanto en general como a las específicamente reguladas (agencia y mediación, financieras, de seguro, transportes, publicidad, restauración y hostelería y espectáculos). Sin entrar en mayores matizaciones al respecto, sí conviene hacer algunas precisiones complementarias.

Este dibujo del hecho imponible es el resultante de la modificación de 1979. Con anterioridad, el impuesto gravaba las exportaciones, las ventas de productos naturales por agricultores y ganaderos y pescadores, el transporte internacional de bienes en la parte no interna, la ejecución de obras propias o ciertas operaciones gratuitas propias del sector financiero. La reforma de aquel año, limitó el ámbito objetivo de gravamen y lo simplificó, y, a la par, lo amplió, dando al tributo una naturaleza reforzada de gravamen sobre el consumo general articulado sobre las ventas de los empresarios. Ejemplo incontestable de esta afirmación es la nueva configuración del gravamen sobre la transmisión y arrendamiento de bienes inmuebles que hasta 1979 estaba siempre en el espectro del tráfico civil sujeto a ITP. Se efectúa pues un primer acercamiento a lo que luego se desarrollaría con el IVA en cuanto la norma hace un esfuerzo por definir el tráfico empresarial de inmuebles. Desde luego, y sin pretender tampoco ahora extendernos en este particular, cabe señalar que la configuración subjetiva de estos empresarios "inmobiliarios" no resultó clara en todas las ocasiones, y de ahí la curiosa situación producida a principios de la década de los años 80, en que hubo momentos en que parecía que se podía "elegir" el gravamen procedente (IVA o ITP), lo que venía favorecido por la igualación de tipos introducida. Tal fue el desbarajuste que hubo que aclarar la situación como algún lector ya entrado en años recordará perfectamente.

Los supuestos de no sujeción, independientemente de los derivados de la separación de los ámbitos de este tributo y del ITP, alcanzaban a las ya citadas ventas de productores de productos naturales antes citados, y las exportaciones, que dejaron de gravarse tras la Ley de 1979; las operaciones inmobiliarias atinentes a bienes rústicos o terrenos sin ordenación; la ya mencionada ejecución de obra propia; todas las ventas de los comerciantes minoristas, lo que desde luego permitía concluir que el pretendido carácter general y multifásico del impuesto quedaba seriamente perjudicado, acabándose por convertirse en un impuesto bifásico. Algo de esto, y con base en la misma motivación (no complicar la gestión del tributo) impregnó la regulación del IVA en la que se instauró un curioso régimen especial de recargo de equivalencia, de dudoso acomodo en la Directiva comunitaria, que, y esto es lo más peculiar, sigue subsistiendo en el año en que se celebran los 50 años de la Asociación, 2017, lo que a todas luces parece carecer de sentido por múltiples razones.

El juego de las exenciones también afectaba a la propia configuración del impuesto. En este tenor cabía encontrar desde operaciones que han mantenido el beneficio en el IVA (enseñanza y servicios accesorios), a otras operaciones que en ese impuesto se sujetan a tipos reducidos (los alimentos de primera necesidad, las viviendas de VPO, o los libros, periódicos y revistas, ¡entonces no había servicios digitales!), hasta las operaciones gravadas por los Impuestos Especiales o las de productos en régimen de monopolio realizadas por las entidades gestoras de aquel, así como todos los servicios prestados por personas físicas sujetos al impuesto personal ya como rendimiento del trabajo, ya como rendimiento mixto; así como ciertos servicios específicos, tales como los seguros sociales obligatorios, los de accidentes de trabajo o los de hostelería de hoteles o pensiones de una estrella... El círculo de gravamen se completa si incluimos una cita a la existencia de bonificaciones (del 95% y hasta del 99%) para determinadas actividades o empresas.

3. El Impuesto sobre el Lujo

Para concluir con esta breve recensión de los aspectos básicos del tributo, hemos de hacer referencia a varios aspectos. Así, el sujeto pasivo se definía en la Ley por referencia a las empresas que realizaban las operaciones sujetas, bien fueran fabricantes, ya "strictu sensu", o bien fueran "marquistas", en cuanto presentasen los bienes como de elaboración propia o los hubiesen encargado a un tercero, y los titulares de explotaciones agropecuarias y pesqueras; o ya fuesen mayoristas, concepto que se delimitaba quirúrgicamente del de minorista dado el distinto tratamiento que recibían unos y otros al que antes se aludió.

Se regulaba asimismo la repercusión como obligatoria para el sujeto pasivo, al menos desde 1980 tras la modificación derivada de la Ley de 1979, pues con anterioridad era potestativa. Sin embargo, - y esa regla continuó aplicándose en el IVA, aunque en tiempos recientes se matizó-, no se admitía la repercusión de las cuotas incoadas por la Inspección de Hacienda.

Con respecto a la base imponible, debe reseñarse que la modificación introducida por la Ley 6/1979 fue dirigida a acercar la configuración de este instituto con la que debería tener en el nuevo impuesto que se anunciaba, el IVA, y, en efecto, si desarrolláramos el ejercicio de leer la regulación legal de esta materia podríamos comprobar el evidente paralelismo con su ulterior regulación.

La alícuota de gravamen no era una cuestión sencilla de aplicar. Se nos va a exonerar de la transcripción del cuadro de tipos aplicable en los últimos años de vigencia del tributo, pero al menos sí debe dejarse constancia de que el tipo aplicable era, en 1984, del 5% y el 0,705 para ventas de mayoristas (5,50% tratándose de ventas a minoristas o a consumidores finales con omisión de la fase mayorista), si bien existía una amplia panoplia de tipos en atención a la caracterización de la operación, que, como se dijo, no vamos ahora a describir en particular.

Evidentemente, y como ahora, la aplicación del tributo no estaba exenta de una cierta conflictividad, no ya por la omisión o el fraude, sino por la aplicación de los criterios interpretativos. Por ejemplo, no era indiferente que una operación se calificara como entrega de bienes efectuada por un minorista, al amparo de la no sujeción, o como ejecución de obra, sujeta al tipo general. Los repertorios de criterios establecidos por la Dirección General de Tributos eran pues muy relevantes y en esta materia alcanzaban matizaciones de interés, aunque no tenemos espacio para entrar en la exposición de ejemplos.

La gestión del tributo estableció, con carácter general el mecanismo de la declaración-liquidación, para lo que se habilitó el formulario número 440 que se presentaba en plazos trimestrales, semestrales o anuales. Se regulaba una especialidad de este procedimiento para el caso de operaciones en el ámbito de la contratación administrativa, constituido por el ingreso mediante retención por el ente pagador. Fuera de esto, subsistía la liquidación previa declaración (importaciones).

Para concluir esta brevísima recensión del sistema previo a 1986, vamos a efectuar algunas consideraciones en cuanto al Impuesto sobre el Lujo. Cabe rastrear el origen de este tributo en la reconfiguración que efectuó la reforma de 1957 del Impuesto General sobre el Gasto, que incluía, como uno de sus tres conceptos, el gravamen sobre el Lujo. La reforma de 1964 le dio entidad autónoma, si bien el impuesto se vio modificado ulteriormente, siendo la última de las alteraciones la introducida por la Ley 6/1979. El tributo se configura así como un gravamen sobre el consumo, no en general, sino de manera específica, y viene a ser complementario del impuesto general, el IGTE. Nos referimos singularmente a esta última. El tributo gravaba las adquisiciones interiores o mediante importación del tabaco, que luego se sujetarían en el Impuesto especial ad hoc, y de otros bienes, a saber: vehículos de tracción mecánica y aviones y embarcaciones y sus accesorios y remolques; escopetas y armas de fuego y cartuchería; joyería, platería, relojería y bisutería; antigüedades; aparatos musicales; objetos artísticos y de adorno; alfombras, tapices y decoración; peletería y confecciones especiales; perfumería, cosméticos y artículos y aparatos de tocador; aparatos y artísticos domésticos;

artículos varios, y bebidas, condimentos y otros preparados. En tercer lugar, el impuesto gravaba la tenencia y disfrute de embarcaciones y aviones. El impuesto debía repercutirse, salvo en los casos en los que el adquirente era sujeto pasivo, como ocurría con los vehículos. No entramos a detallar los diversos supuestos de no sujeción objetiva o en atención al precio o las exenciones subjetivas u objetivas, si bien cabría rememorar que la aplicación de alguna de ellas determinaba frecuentes problemas de aplicación práctica, valga el ejemplo de los vehículos de exclusiva aplicación industrial, comercial o agrícola. En cuanto al tipo, las alícuotas eran diversas en atención a cada uno de los elementos gravados. Baste indicar que, por ejemplo, los vehículos soportaban una carga del 24%.

4. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

La Reforma Tributaria de 1964 consolidó junto al IGTE otro gran impuesto general, el ya citado ITP y AJD. Si el primero se construía a fin de gravar el tráfico mercantil de bienes, gravando el consumo como materia imponible; el segundo giraba sobre el tráfico jurídico, construyéndose pues como un impuesto indirecto sobre la circulación de bienes y servicios.

La norma regulaba una incompatibilidad entre ambos tributos, si bien sin una exacta delimitación. Por lo demás, se debe volver a insistir en que el tráfico inmobiliario (las transmisiones de inmuebles y los derechos sobre los mismos) se sujetaban siempre al segundo de los tributos. Es decir, en la configuración de la Ley de Reforma de 1964, el tráfico inmobiliario se consideraba siempre "civil" y no empresarial, si bien, como ya se dejó dicho, este aspecto empezó a ser revisado con la Reforma tributaria de la democracia (Ley 6/1979 y Real Decreto-ley 15/1979) y culminó con la entrada en vigor del IVA. Así, como ya se apuntó, desde 1 de julio de 1980, se sujetan en todo caso a ITP las transmisiones de inmuebles rústicos o de terrenos sin ordenación, así como las transmisiones no empresariales de inmuebles, quedando reservadas para el IGTE las que tienen tal carácter tal y como se concreta en la regulación de este tributo.

Bien es cierto que cabe sin embargo rastrear la idea preconcebida de que el tráfico inmobiliario debe gravarse por el tributo sobre la circulación de los bienes incluso en tiempos actuales, pues la delimitación más precisa que rige desde 1986 entre IVA y TPO no ha permitido instaurar de manera absoluta el principio de que haya tráfico inmobiliario de carácter empresarial que quede sin gravar por TPO, de no existir carga tributaria efectiva en el impuesto general sobre el consumo (supuestos de no sujeción o de exención), dando esto lugar a situaciones que cabe calificar de peregrinas: doble imposición, conflictos entre Administraciones sobre cual sea el gravamen procedente, cargas impositivas no deducibles en el ámbito empresarial, inseguridad jurídica. Esta rémora debería haberse solucionado ya, y cabe reconocer que la articulación de la financiación de las Comunidades Autónomas no ha sido sino una causa más de esta peculiar situación.

El ITP y AJD, que configura como impuesto general la Ley de Reforma de 1964, es un "agregado" que recoge diversas figuras tributarias, y que se articula sobre tres conceptos: las Transmisiones Patrimoniales Onerosas, las operaciones societarias y los Actos Jurídicos Documentados. Sin abordar ahora las mismas, ni tampoco su inicial configuración en la Ley de aquel año, sí conviene hacer mención al hito que supuso la aprobación de la Ley de 6 de abril de 1967, que incorporó a nuestro ordenamiento el Texto Refundido de la Ley y Tarifas del Impuesto General sobre las Sucesiones y sobre las Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que no impidió que siguiera aplicándose lo previsto en el histórico Reglamento de Derechos Reales de 1959. Nótese que esa era la denominación anterior del gravamen sobre las transmisiones, que a su vez derivaba del conocido como Derecho de Hipotecas. Por aquellos años, y aún después, era común hablar de que se habían pagado los "derechos reales". El deslinde definitivo del tributo se produjo en los términos que, con variaciones, hoy conocemos, por la Ley 32/1980, de 21 de junio, y su ulterior Texto Refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 3050/1980 de 30 de diciembre, y su Reglamento de desarrollo (Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre). Esta configuración definitiva supuso una evidente simplificación objetiva, al reducirse los hechos gravados, con un deslinde del gravamen de las transmisiones gratuitas, y con la introducción

de diversas modificaciones que simplificaron asimismo la aplicación de este tributo. Posteriormente llegamos al texto vigente: Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

No nos vamos a entretener efectuando una descripción de cada uno de los hechos imponible, de sobra conocidos por el lector. Baste señalar algunas ideas que aluden a su evolución posterior, y en particular a los aspectos que tuvieron una innegable consecuencia práctica. Así, y centrándonos en primer lugar en el concepto TPO, el mas relevante, este se centra en el gravamen de las transmisiones de inmuebles, bienes, y derechos con acceso al Registro, operaciones sobre valores mobiliarios, y otras diversas relaciones jurídicas que no enumeramos.

Aunque hemos de remontarnos a tiempo atrás, quizás ya pretérito, no cabe dejar de citar la modificación introducida por la Ley 8/1989, de 13 de junio, de Tasas y Precios Públicos, cuya Disposición Adicional 4ª concretó un peculiar tratamiento para las diferencias de valor resultante de la comprobación administrativa. Éste siempre ha sido un aspecto crucial en la aplicación del tributo: la determinación de la base por referencia al valor real, y todos los aspectos derivados de la comprobación de valores (y de los métodos y sistemas de fijación del valor) que los lectores conocen perfectamente. En este marco, la pretensión de aquella Disposición suponía que la diferencia entre el valor comprobado y el consignado que excediese del 20% de este último, si el exceso superaba los dos millones de pesetas, originaría el tratamiento previsto para los incrementos patrimoniales lucrativos. Resulta obvio recordar que la norma originó ríos de tinta que ocuparon y entretuvieron a los fiscalistas hasta que fue declarada inconstitucional y nula por la Sentencia del Tribunal Constitucional 194/2000, 19 julio.

También fue un hito importante la introducción por la Ley 24/1998, de 28 de junio, del Mercado de Valores, en su artículo 108, de una regla para el gravamen de las transmisiones de valores que supongan la transmisión de inmuebles. Tampoco en este caso vamos a hacer una recensión de la norma, que tanta ocupación ha generado a los fiscalistas, ni en su formulación inicial, ni en la recibida ulteriormente en 2012, que ha paliado en buena medida los problemas derivados de su aplicación, que había supuesto, en cierta forma, la creación de un hecho imponible "autónomo". Hoy en día, la norma subsiste bien que integrada en el nuevo Texto Refundido de aquella Ley (artículo 314).

Supuso una novedad muy remarcable la aparición en 1980, en la Ley antes citada, del concepto Operaciones Societarias, dirigido a sujetar la constitución, aumento y disminución de capital, fusión, transformación y disolución de sociedades. Este concepto se configura, más que como un gravamen sobre el desplazamiento patrimonial, como un gravamen sobre la operación societaria jurídicamente entendida. Por otra parte, en cuanto al tercer concepto, el de Actos Jurídicos Documentados, responde a un decantamiento de diversos institutos de nuestro Derecho Fiscal, que se refunde y simplifica en ese año, distinguiéndose el gravamen de los documentos notariales, mercantiles, y administrativos y judiciales. Quizás lo más reseñable fue el fortalecimiento del gravamen gradual en los notariales, que pasa a ser compatible con el IGTE.

Debe reseñarse asimismo cómo la normativa comunitaria ha visto a alterar aspectos muy relevantes de la configuración de este tributo. Ya lo hizo la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la CEE en materia de sociedades, y muy singularmente por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, como consecuencia de la transposición de Directiva 7/2008/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales. Tomando prestadas unas líneas de su Exposición de Motivos, cabe recordar que *"Esta nueva regulación comunitaria obliga a modificar el contenido de los preceptos del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que definen los hechos imponible de la modalidad de operaciones societarias de este tributo. Igualmente, la no sujeción de las llamadas operaciones de reestructuración a dicha modalidad del impuesto obliga también a modificar los preceptos referentes, respectivamente, al sujeto pasivo, responsables subsidiarios y base imponible de operaciones societarias, a fin de excluir a aquellas. Además, resulta necesario modificar el mencionado Texto Refundido para suprimir, por una parte, los supuestos de exención relativos a las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores (ahora,*

de reestructuración), que deben convertirse en supuestos de no sujeción; y, por otra, para introducir una exención en las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, documentos notariales, aplicable a las operaciones de reestructuración y a los traslados de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de entidades de un Estado miembro a otro que, al quedar no sujetas a la modalidad de operaciones societarias, podrían quedar sometidas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas o, en su caso, a la de actos jurídicos documentados, documentos notariales."

No nos vamos a extender más en la reseña de este tributo, con el que seguiremos conviviendo, aunque quizás fuese necesario que se modernizara en algunos de sus institutos, evitándose distorsiones derivadas del gravamen de actos empresariales y dándose cabida a realidades que no eran frecuentes en sus últimas formulaciones y que hoy son relevantes, como, por citar un ejemplo, en el marco del régimen de las concesiones.

5. El Impuesto sobre el Valor Añadido

Así pues, y llegados a este punto, hemos de centrarnos de nuevo en el impuesto general que juega de pivote en el marco de la imposición indirecta: el IVA.

Lo dejamos en su primera formulación, la de 1985, cuando su introducción supuso una verdadera revolución en nuestro sistema fiscal indirecto. Desde entonces esta figura también ha tenido variaciones relevantes, tanto de fondo, como de forma, si bien puede señalarse que ha mantenido su estructura y elementos esenciales.

La modificación mas relevante fue la que se produjo en 1992, con entrada en vigor el 1 de enero de 1993, y es la constituida por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre y de su Reglamento de 29 de ese mes. Vamos de nuevo a encaminarnos a la Exposición de Motivos de la norma, que resume perfectamente los fundamentos que movieron al legislador:

"La creación del Mercado interior en el ámbito comunitario implica la supresión de las fronteras fiscales y exige una regulación nueva y específica, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de las operaciones intracomunitarias, así como una mínima armonización de los tipos impositivos del impuesto y una adecuada cooperación administrativa entre los Estados miembros.

En este sentido, el Consejo de las Comunidades Europeas ha aprobado la Directiva 91/680/CEE, de 16 de diciembre, reguladora del régimen jurídico del tráfico intracomunitario, la Directiva 92/77/CEE, de 19 de octubre, sobre la armonización de los tipos impositivos y ha dictado el Reglamento 92/218/CEE, de 27 de enero de 1992, relativo a la cooperación que deben prestarse las Administraciones tributarias, creando con ello un cuadro normativo que debe incorporarse a nuestra legislación por imperativo del Tratado de Adhesión a las Comunidades Europeas.

Por otra parte, la experiencia acumulada durante los siete años de vigencia del IVA ha puesto de manifiesto la necesidad de introducir determinadas modificaciones en su legislación, para solucionar algunos problemas técnicos o simplificar su aplicación.

Todo ello determina una profunda modificación de la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido que justifica la aprobación de una nueva Ley reguladora de dicho Impuesto, para incorporar las mencionadas disposiciones comunitarias y las modificaciones aludidas de perfeccionamiento de la normativa".

Pueden pues resumirse en dos las causas que motivaron la aprobación de la nueva Ley. De un lado, los importantes cambios en la regulación del tráfico intracomunitario de bienes como consecuencia de la entrada en funcionamiento

del Mercado Único, que supuso encastrar unos nuevos conceptos y efectuar diversas matizaciones en variados aspectos de la Ley.

No hace falta insistir en que este régimen transitorio se ha convertido en definitivo, pues todavía a fecha de hoy no se ha podido instaurar una verdadera regulación para el impuesto sobre ventas del Mercado Único. Y, con los vientos que soplan tras el Brexit y la, permítase la expresión, vuelta a la estupidez que siempre vivió Europa y que motivó dos devastadoras Guerras mundiales, a veces se puede pensar si el IVA acabará desapareciendo por falta de Mercado en el que sobrevivir. Y, porque no debe olvidarse, e independientemente de las coyunturas políticas que acontezcan, es bien cierto que las propias reglas transitorias relativas al tráfico intracomunitario han generado por sí mismas, además de papeleo y engorros, un pavoroso sistema de fraude que por sí mismo amenaza el impuesto y, esto es lo peor, a sus aplicadores de buena fe.

Fuera de esta causa, la nueva Ley se aprovechó para adecuar el texto de su antecesora a la experiencia adquirida en los años de aplicación previos. Pensamos que vuelve a tener interés referirnos al texto de la propia norma, que enumera las materias que se vieron alteradas, pues, visto con la perspectiva que dan los años transcurridos, la enumeración es una buena referencia para subrayar los problemas, o al menos buena parte de ellos, del tributo.

Decía así aquella Exposición de Motivos:

“1. Incorporación de normas reglamentarias.

Resulta procedente incorporar a la Ley algunos preceptos reglamentarios de la normativa anterior, para dejar a nivel reglamentario únicamente las previsiones relativas a las obligaciones formales y a los procedimientos correspondientes al ejercicio de los derechos reconocidos al contribuyente y al desarrollo de la gestión del impuesto.

En particular, deben incorporarse a la Ley las normas que contribuyan a delimitar el hecho imponible y las exenciones, que figuraban en el Reglamento del impuesto.

2. Territorialidad del impuesto.

La aplicación del régimen transitorio en las operaciones intracomunitarias, con un régimen jurídico específico para los intercambios de bienes entre dos puntos del territorio comunitario del sistema común del IVA, exige delimitar con precisión este territorio, indicando las zonas o partes de la Comunidad que se excluyen de él, aunque estén integradas en la Unión Aduanera: Estas zonas tendrán, a efectos del IVA, la consideración de terceros países.

En nuestro territorio nacional, Canarias, Ceuta y Melilla están excluidas del ámbito de aplicación del sistema armonizado del IVA, aunque Canarias se integra en la Unión Aduanera.

3. Las transmisiones globales.

La regulación de este beneficio en la legislación anterior no estaba suficientemente armonizada con la Sexta Directiva, que prevé en estos casos la subrogación del adquirente en la posición del transmitente respecto de los bienes adquiridos.

Por ello, debe perfeccionarse esta regulación, reconociendo la subrogación del adquirente en cuanto a la regularización de los bienes de inversión y en lo que se refiere a la calificación de primera o segunda entrega de las edificaciones comprendidas en las transmisiones globales o parciales, evitándose así distorsiones en el funcionamiento del Impuesto.

4. Actividades de los entes públicos

La no sujeción de las operaciones realizadas por los entes públicos adolecía de cierta complejidad y la interpretación literal de las disposiciones que la regulaban podía originar consecuencias contrarias a los principios que rigen la aplicación del impuesto.

Era, por tanto, necesario aclarar este precepto y precisar el alcance del beneficio fiscal para facilitar la uniformidad de criterios y evitar soluciones que distorsionen la aplicación del tributo.

En este sentido, la nueva Ley establece criterios más claros, refiriendo la no sujeción a las actividades realizadas por los entes públicos y no a las operaciones concretas en que se manifiestan las mismas y definiendo como actividad no sujeta aquella cuyas operaciones principales (las que representen más del 80 por 100 de los ingresos), se realicen sin contraprestación o mediante contraprestación tributaria.

5. Derechos reales sobre bienes inmuebles.

En relación con las entregas de bienes, se modifica la Ley anterior para disponer que la constitución, transmisión o modificación de derechos reales de uso o disfrute sobre bienes inmuebles constituyen prestaciones de servicios, al objeto de dar a estas operaciones el mismo tratamiento fiscal que corresponde al arrendamiento de bienes inmuebles, que tiene un significado económico similar a la constitución de los mencionados derechos reales.

6. Renuncia a las exenciones.

Para evitar las consecuencias de la ruptura de la cadena de las deducciones producida por las exenciones, la nueva Ley, dentro de las facultades que concede la Sexta Directiva en esta materia, concede a los sujetos pasivos la facultad de optar por la tributación de determinadas operaciones relativas a inmuebles que tienen reconocida la exención del impuesto, concretamente, las entregas de terrenos no edificables, las entregas de terrenos a las Juntas de Compensación y las adjudicaciones efectuadas por dichas Juntas y las segundas y ulteriores entregas de edificaciones.

No obstante, considerando que el efecto que se persigue es permitir el ejercicio de las deducciones, la renuncia a la exención sólo procede cuando el destinatario de las operaciones exentas es sujeto pasivo con derecho a la deducción total de las cuotas soportadas.

7. Exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones.

En este capítulo tienen una particular importancia las exenciones de las operaciones relativas a los buques y aeronaves afectos a la navegación internacional.

La presente Ley, sin apartarse de los postulados de la normativa comunitaria, ha simplificado la delimitación de estas exenciones para facilitar su aplicación: la afectación definitiva a las navegaciones internacionales se alcanza en función de los recorridos efectuados en el año o año y medio siguiente a la entrega, transformación, adquisición intracomunitaria o importación de los buques o aeronaves, suprimiéndose la exigencia establecida por la legislación anterior de continuar en dicha afectación durante los quince años siguientes, con las consiguientes y complicadas regularizaciones que pudieran originarse.

El incumplimiento de los requisitos que determinan la afectación producirá el hecho imponible importación de bienes.

8. Rectificación de las cuotas repercutidas.

Para facilitar la regularización del impuesto en los casos de error de hecho o de derecho, de variación de las circunstancias determinantes de su cuantía o cuando las operaciones queden sin efecto, se eleva a cinco años el plazo para rectificar las cuotas repercutidas, complementando esta regulación con la relativa a la rectificación de las deducciones, que permite al sujeto pasivo modificar dichas deducciones durante el plazo del año siguiente a la recepción de la nueva factura.

Sin embargo, por razones operativas y de control, se exceptúan de la posibilidad de rectificación las cuotas repercutidas a destinatarios que no actúen como empresarios o profesionales y, para evitar situaciones de fraude, se exceptúan también las rectificaciones de cuotas derivadas de actuaciones inspectoras cuando la conducta del sujeto pasivo sea merecedora de sanción por infracción tributaria.

9. Deducciones.

En materia de deducciones, ha sido necesario introducir los ajustes correspondientes al nuevo hecho imponible (adquisiciones intracomunitarias), configurándolo como operación que origina el derecho a la deducción.

También se han introducido cambios en relación con las limitaciones del derecho a deducir, para recoger los criterios del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en esta materia, que ha reconocido recientemente el derecho a deducir en favor de los contribuyentes que utilicen parcialmente los bienes y servicios hoy excluidos en el desarrollo de sus actividades empresariales.

La complejidad de la regularización de las deducciones de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad ha propiciado también otros cambios en su regulación, con fines de simplificación.

Así, en la nueva normativa, sólo se precisa realizar una única regularización para las existencias y bienes de inversión que no sean inmuebles, completándose con otra regularización para estos últimos bienes cuando, desde su efectiva utilización, no hayan transcurrido diez años; y, para evitar economías de opción, se exige que el período transcurrido entre la solicitud de devoluciones anticipadas y el inicio de la actividad no sea superior a un año, salvo que, por causas justificadas, la Administración autorice su prórroga.

10. Régimen de la agricultura, ganadería y pesca.

En el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca se reduce su aplicación a los sujetos pasivos, personas físicas, cuyo volumen de operaciones no exceda de 50 millones de pesetas. Asimismo, se excluyen, en todo caso, las sociedades mercantiles que, por su naturaleza, están capacitadas para cumplir las obligaciones formales establecidas con carácter general por la normativa del impuesto.

Además, para mantener la debida correlación con las reglas sobre regularización de deducciones por bienes de inversión, se eleva a cinco años el período de exclusión del régimen especial en el caso de que el contribuyente hubiese optado por someterse al régimen general del impuesto.

11. Responsabilidad solidaria e infracciones.

Considerando las características de funcionamiento del impuesto y la determinación de las obligaciones del sujeto pasivo que, en muchos casos, deberá aplicar tipos impositivos reducidos o exenciones en base exclusivamente a las declaraciones del destinatario de las operaciones, la Ley cubre una importante laguna de la legislación precedente, estableciendo la responsabilidad solidaria de aquellos destinatarios que, median sus declaraciones o manifestaciones inexactas se beneficiasen indebidamente de exenciones, supuestos de no sujeción o de la aplicación de tipos impositivos menores de los procedentes conforme a derecho.

Este cuadro de responsabilidades se completa con la tipificación de una infracción especial para aquellos destinatarios que no tengan derecho a la deducción total de las cuotas soportadas e incurran en las declaraciones o manifestaciones a que se refiere el párrafo anterior."

Un recorrido por varias de las categorías enunciadas permite llegar a la conclusión de que no se han superado los problemas que recaían sobre el impuesto. Así, y a pesar de que se han producido modificaciones en normas posteriores a ésta, todavía se pueden considerar como irresueltos problemas como el de la tributación de los entes públicos, y por extensión, los que afectan a la provisión de bienes públicos, que originan múltiples dudas y gran inseguridad; o el de las transmisiones globales de empresas, semillero de problemas en todas direcciones, con el desfasado e incomprensible agravante de la sujeción subsidiaria a TPO; o, por no extendernos más, todo lo atinente a la repercusión de la cuota y el régimen de deducciones, aspectos en los que sería necesario un decidido avance que recoja, en varios aspectos, criterios ya totalmente asentados por los Tribunales administrativos y jurisprudenciales que no se respetan en la práctica.

Es también evidente que se haría necesaria una modernización en materias tales como algunos regímenes especiales, como en particular en cuanto al simplificado y el aplicable a los minoristas, debate en el que cabría poner en situación la conveniencia de establecer o no un esquema de franquicia. También, y no vamos a citar mas, hubiera sido necesario aprovechar la gran crisis que ha afectado al sector inmobiliario para efectuar de una vez por todas una racionalización de la regulación de su fiscalidad, al menos en lo que afecta al IVA y TPO.

Desde 1993 el Impuesto se ha internacionalizado, y lo decimos en el sentido de que se ha interiorizado todo el aparato del tráfico intracomunitario, el NIF IVA, el VIES, etc. Además, la propia evolución de la normativa comunitaria ha ido suponiendo variaciones relevantes en esa línea: el régimen del comercio digitalizado, las reglas de facturación, las nuevas normas sobre localización de los servicios, la agilización del sistema de devoluciones a no establecidos

Se ha incrementado la colaboración e intercambio de información entre Estados miembros, y se han articulado mecanismos de cumplimiento por vía electrónica, ventanillas únicas; un camino que va a intensificarse en un futuro próximo.

Por otra parte, en el espectro estrictamente interno, el IVA ha pasado de ser un tributo sobre ventas "nacional" a adquirir su verdadera relevancia comunitaria. En efecto, en 1986 sabíamos que el IVA europeo se regulaba en Directivas, en especial la famosa Sexta, luego refundida en la vigente de 2012. Sin embargo, eran pocos los que habían tenido la osadía de leerlas. La situación fue cambiando con la ley de 1992 y con las modificaciones en la normativa comunitaria. Hito relevante fue la introducción de los criterios interpretativos y de aplicación del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la vida diaria de nuestro IVA. En primer lugar por la labor de la Dirección General de Tributos que incluyó la doctrina del TJUE en las contestaciones, de manera que poco a poco ese carácter "europeo" del impuesto fue calando en la doctrina y en la jurisprudencia hasta llegar a la situación actual en la que la invocación del derecho comunitario y de sus reglas y principios es casi indiscutible: casi, porque todavía se ven acuerdos administrativos que desoyen esos principios, lo que, además de sorprendente, es poco edificante.

Bien es cierto también que algunas de las medidas que se proponen o que se van imponiendo plantean una grave duda de la pervivencia del tributo: por ejemplo, la extensión cada vez más desmesurada de la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo amenaza con convertir el impuesto casi en monofásico. De ahí que no quepa ser optimista cuando se consideran ciertas propuestas o posturas de algunos Estados miembros sobre el particular. Al fin y al cabo, es una consecuencia más de la falta de avance en un verdadero régimen definitivo de un impuesto sobre ventas de un verdadero Mercado Único.

Este asunto daría para comentarios muy extensos que no vamos a efectuar pues excederían con mucho la pretensión de estas breves notas. Baste una breve reseña relativa a las líneas del Plan de Acción presentado en 2016 por la Comisión Europea. Atiendo a la propia reseña efectuada por esta Asociación:

- *“La Comisión Europea ha hecho pública una Comunicación en la que expone su plan de acción para los próximos dos años en relación con tres aspectos que pretenden contribuir a la modernización del Impuesto:*
- *La adaptación del IVA a la economía digital y a las necesidades de las pequeñas y medianas empresas.*
- *Establecimiento de un régimen definitivo para el comercio intracomunitario y la cooperación entre Estados a fin de reducir el fraude.*
- *La modernización de la política de fijación de tipos impositivos.*

Estas tres líneas fundamentales de trabajo se plasmarán en Propuestas de modificación de la Directiva del Impuesto que se publicarán a lo largo de los años 2016 y 2017.

La Comisión es de la opinión de que el Impuesto necesita una reforma que garantice la consolidación del mercado interior, permita una gestión y aplicación más sencilla de sus disposiciones, modernice algunas de ellas a fin de adaptarse a nuevos modelos económicos y contribuya a la reducción del fraude (el denominado “VAT gap”, que se calcula en 170 mil millones de euros anuales).

En este contexto, la Comunicación anuncia las siguientes Propuestas de modificación de la Directiva, que se presentarán a finales del año en curso:

- *La extensión del sistema de mini-ventanilla única, aplicable hoy en día a los servicios prestados por vía electrónica, a las ventas a distancia de bienes a consumidores finales.*
- *Medidas de simplificación para pequeños empresarios y “start-up” que operen en el ámbito del comercio electrónico de bienes y servicios.*
- *Eliminación de la exención aplicable a la importación de pequeños envíos, a fin de equiparar el tratamiento fiscal de los bienes de esta naturaleza importados con los adquiridos en la UE.*

Además de las descritas, se prevé plantear propuestas que incidan en una mayor cooperación administrativa entre Estados miembros y de medidas tendentes a la reducción del fraude y a la correcta recaudación del impuesto, incluyendo el estudio de la posibilidad de aplicar un mecanismo generalizado de inversión del sujeto pasivo que han solicitado algunos Estados miembros a modo de excepción. Se prevé asimismo el estudio de mecanismos de cooperación y resolución de conflictos entre los empresarios y las administraciones.

A lo largo de 2017 se prevé la presentación de Propuestas también de gran relevancia:

- *La revisión global del modelo de tributación de las pequeñas y medianas empresas, con vistas a su simplificación y a una mayor armonización en la UE.*
- *Modificación del régimen de tributación del tráfico intracomunitario de bienes, eliminando el doble hecho imponible (entrega en origen y adquisición intracomunitaria en destino) por un sistema de tributación en destino con repercusión por el proveedor, que podría acogerse al sistema de ventanilla única para la declaración e ingreso del impuesto. En determinados casos, la repercusión de IVA podría sustituirse por un mecanismo de inversión del*

sujeto pasivo. Este sistema se adoptaría como régimen definitivo de tributación del comercio intracomunitario de bienes.

- *Modernización del sistema de fijación de tipos impositivos. La Comisión pretende dar una mayor libertad a los Estados miembros en la fijación de los tipos impositivos, bien mediante la ampliación y revisión periódica de los bienes y servicios que pueden quedar gravados a tipos reducidos (Anexo III de la Directiva), bien eliminando dicha lista y dando mayor libertad a los legisladores nacionales para el establecimiento de tipos reducidos."*

Bien, por esas vías discurrirán las inmediatas reformas del impuesto, si bien cabe pensar que el difícil momento en el que se encuentra la Unión tampoco es el mejor para pensar en un tributo europeo y armonizado verdaderamente robustecido. Tampoco nos extendemos sobre este menester, pero no vamos a dejar de reconocer que los años transcurridos, así como la experiencia derivada de lo que fueron anteriores propuestas o compromisos, no nos hacen ser especialmente confiados en que todas estas medidas vayan adelante.

Pero tampoco debemos obviar cómo el avance de la tecnología tiene que acabar por transformar el impuesto y mejorar su aplicación y control, simplificándolo. Vivimos en estos momentos el sinvivir de la entrada en vigor del Suministro Inmediato de Información. En cierta forma me acuerdo de cuando entró en vigor el impuesto, de las explicaciones del sistema, de cómo se elaboraban las facturas, de las deducciones. La Administración tributaria y el mundo empresarial se adecuaron y toda la sociedad, con el impagable esfuerzo de los asesores, interiorizó el impuesto. El año 1986 se superó con una buena nota y algo así acabará pasando en 2018 cuando empiece a funcionar el SII. Ahora bien, sí convendría que la aplicación del impuesto ganara en seguridad y que su gestión se modernizara y agilizara en materia tales como las devoluciones. Por otra parte, hay que superar las situaciones derivadas de pretendidos incumplimientos que no son tales sino simples divergencias de interpretación que deberían evitarse fijando los oportunos criterios interpretativos. No parece de recibo que al igual que en 1984 discutíamos si asar un pollo era una ejecución de obra o una venta al menor en el IGTE, y que se incoasen actas, sigamos en 2017 con discusiones en las que la aplicación rigurosa y segura del tributo tiene todas las de perder. También en eso el impuesto debería modernizarse.

Concluimos aquí estas líneas que no han pretendido sino efectuar un rápido repaso por los últimos cincuenta años de la imposición general indirecta sobre ventas y sobre el tráfico de bienes, al menos para iluminar sus aspectos más básicos, que, para los mas jóvenes, ya incluso talluditos, pueden resultar curiosos, y para los ya mas avezados, por su edad, pueden levantar una ligera sonrisa a la vista del tiempo transcurrido.

En todo caso, ¡A por los próximos cincuenta años y enhorabuena a AEADF!

Los últimos 50 años en la fiscalidad internacional

José Luis de Juan Peñalosa

Inspector de Hacienda en excedencia
Abogado y miembro de la AEDAF

Resumen

La evolución de la fiscalidad internacional en los últimos 50 años ha sufrido un cambio de paradigma, que se ha visto acelerado en los últimos tiempos. Los inicios de la fiscalidad internacional se caracterizaron por la supresión de las barreras fiscales y las discriminaciones por razones de nacionalidad y residencia, medidas que permitieron el fomento de la inversión y del comercio internacional. En los últimos años, el objetivo primordial ha sido el de combate de la elusión fiscal, la lucha contra la doble no imposición, y el control de las rentas, lo que ha dado paso a nuevos instrumentos, como las acciones BEPS, el convenio Multilateral, las nuevas Directrices de precios de transferencia o el intercambio automático de información.

Por otra parte, la historia de la fiscalidad internacional española no podría entenderse sin el denominado IRNR (Impuesto sobre la Renta de No Residentes), cuya revisión se hace necesaria por contener preceptos y criterios difícilmente aplicables en un mundo dominado por la economía digital y el comercio electrónico.

Abstract

During last 50 years, the evolution of international taxation has suffered a paradigm shift. At the beginnings of international taxation, removing tax barriers, nationality and residence discrimination, which allowed the development of the investment and the international commerce were the principal objectives. Last years, the main targets of international taxation are fighting against tax evasion, double non-taxation, and uncontrolled income. That means new tools like the BEPS actions, the Multilateral Convention, the new guidelines on transfer pricing and the automatic information exchange.

On the other hand, the Nonresidents Income Tax is one of the pillars of Spanish international taxation. This tax must be updated to the new digital economy based on e-commerce.

Palabras Clave

Fiscalidad Internacional, BEPS, Directiva Europea, Precios de transferencia. Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Key words

International Taxation, BEPS Project, European Directive, Transfer pricing, Non-Residents Income Tax.

Sumario

1. Un cambio de paradigma en la fiscalidad internacional
 - 1.1. Precios de transferencia
 - 1.2. BEPS
 - 1.3. La Unión Europea
2. El Impuesto sobre la Renta de No Residentes

1. Un cambio de paradigma en la fiscalidad internacional

El panorama que ofrece la “fiscalidad internacional” en estos años últimos -los últimos 50 años, más o menos- es de un cambio radical. Casi podría hablarse de un cambio de paradigma, larvado ya en el Modelo de Convenio OCDE de 1992 y muy acelerado en estos últimos años. A una etapa llamémosla “optimista” en un sentido expansivo, en que los países buscaban el encuentro con los otros Estados y su fiscalidad saltaba las fronteras a la búsqueda de un encuentro armonizador en Modelos de Convenio -preconizados por el de la OCDE de 1963 y seguido por los de la ONU, países andinos, etc.- en que se trataba, con mejor o peor acierto, de crear “puentes” que suprimieran las barreras fiscales (léase evitar la doble imposición jurídica e, incluso, económica), se eliminasen las discriminaciones por razón de nacionalidad y residencia, se facilitasen la inversión, el comercio, la técnica y el movimiento de capitales, etc., a esta etapa decimos, ha sucedido otra muy distinta: la basada en la desconfianza (fundada) en la actuación de grandes empresas que han ido por delante de la fiscalidad, que se manifiesta en los frenos a la expansión, en las medidas anti elusión, ..., una etapa digámoslo en términos no peyorativos, más “pesimista”, más restrictiva. Hasta el título de cubierta de los Convenios cambia el acento; pasan (casi) de señalar como finalidad la de “evitar” la doble imposición a la de evitar la “doble no imposición”, combatir, perseguir el fraude o elusión fiscal, aún a trueque de entorpecer el ideario expansivo y optimista de las etapas anteriores. No se trata en estas líneas de estigmatizar los nuevos tiempos, ni mucho menos de negar las razones que impulsan estos movimientos. Además, las circunstancias que influyen en estos cambios son muy claras y declaradas explícitamente en todos los textos que explican las nuevas medidas y actuaciones. A una época en que se intentaba construir un mundo globalizado, la Unión Europea, las diversas uniones regionales (Suramérica, Asia, etc.), sucede otra en la que la llamada globalización pone de manifiesto su lado oscuro: facilitar la “deslocalización” (fea palabra) de inversiones, personas, negocios; la fantástica digitalización de todo, la supresión del tiempo y el espacio (si es que alguna vez han existido como concepto real) en comunicaciones, encuentros; la concentración capitalista de las empresas (unas cuantas multinacionales tienen más peso económico que muchos estados) y también la imaginación de los contribuyentes, junto a la incontrolable competencia fiscal entre Estados, han producido una disminución, una baja de la “base imponible” global. Los beneficios se evaporan, no se sabe dónde se obtienen o se obtienen donde fiscalmente convenga. En fin, no parece necesaria una enumeración detallada de las circunstancias que influyen en el núcleo de las preocupaciones fiscales de ahora en contraposición a las otrora aspiraciones de armonización y expansión. El mundo se ha hecho fiscalmente más hosco, menos amistoso, más represivo.

Las cuestiones que este panorama plantea han sido motivo de preocupación de la que se han hecho eco los foros mundiales (G-20, G-8) y de las cuales se ha encargado de estudiar y proponer soluciones en la OCDE. Las etapas se van cubriendo de forma ininterrumpida desde hace mucho tiempo, y desde ángulos diversos que sólo podemos enunciar: Directrices sobre los precios de transferencia, modificaciones del Modelo OCDE de doble imposición y acciones BEPS. Todo ello acompañado de un reciente intercambio de información y su automatización progresiva, amén de intentos de creación de medios para resolución de conflictos y cooperación administrativa. Paralelamente, la Unión Europea ha introducido modificaciones sustanciales a través de Directivas que han ido encaminadas, fundamentalmente, a la creación de un mercado único, que en lo tocante a la imposición directa se está construyendo sobre la base de desplazar la imposición en la fuente -retenciones, “withholdings”- hacia la tributación en el país de residencia.

En este breve repaso no cabe pormenorizar las medidas cuyo análisis detallado, incluso somero, haría perder la perspectiva que es el objeto de estas líneas.

1.1. Precios de transferencia

Tomo como referencia las “Directrices sobre precios de transferencia para las empresas multinacionales y las Administraciones Fiscales” publicadas por la OCDE en julio de 1975 y sus posteriores versiones de 2010 y la más reciente modificación de 2016 consecuencia de las Acciones BEPS 8-10 y BEPS 13. En definitiva, las Directrices tratan de “reconstruir” los precios normales de mercado que las empresas “alteran” en las transacciones entre ellas

-vinculadas, filiales, establecimientos permanentes- para desplazar el beneficio al país donde la tributación sea más baja (aunque no siempre se hace por motivos fiscales). Para ello, y en aras del principio de plena concurrencia que consagra el artículo 9 del Modelo de Convenio de la OCDE, se describen los métodos de los “ajustes” -compensatorio, correlativo, primario, secundario, según el glosario de términos contenido en las Directrices-, que puedan utilizarse para determinar el “precio de mercado” (método de precio comparable en mercado libre; precio de reventa muy propio para operaciones de comercialización; método del coste incrementado y método del reparto del beneficio; método transaccional del margen neto), y finalmente el método de reparto global según una fórmula preestablecida, que la OCDE no considera aceptable ni en teoría ni en su funcionamiento, según dice¹. Naturalmente, estos métodos van acompañados de normas para solucionar los conflictos entre administraciones, y un sinnúmero de obligaciones de documentación (“master file”, “local file”, información país por país) a cargo del contribuyente, y consideraciones concretas sobre “intangibles”, y aún otros aspectos que se derivan de la pretendida aplicación de las Directrices. La UE publicó en 2005 un “Draft Report on the Activities of the EU joint transfer Pricing Forum in the field of documentation requirements” (repetitivo hasta la náusea de las Directrices de la OCDE).

¿Ha sido o está siendo eficaz este tratamiento de los precios entre empresas interrelacionadas para evitar el deslizamiento de los beneficios hacia zonas de fiscalidad benévola? No tengo una respuesta fiable. Sólo he podido recoger “impresiones” de algunas empresas, de la propia Administración, muy imprecisas todas. Me temo que el “remedio” de los ajustes preconizados no ha logrado, ni mucho menos, el principio de plena concurrencia ni el mercado es más “normal” que el previo a la aplicación de las Directivas. En realidad, los ajustes que exigen las Directivas juegan contra la lógica interna del mercado normal entre empresas del mismo grupo, que propende a maximizar el beneficio de la empresa aún a costa de disminuir el coste fiscal; es decir, el mercado ajustado según los métodos preconizados es un mercado virtual a gusto, eso sí, de las administraciones fiscales.

En estas impresiones personales me llama la atención el rechazo fulminante que hace la OCDE del reparto global según fórmulas preestablecidas, es decir un reparto indiciario con arreglo a índices aceptados -capital, situación de los activos, número de empleados, cifra de negocios-. Probablemente -a mi modesto entender- este sistema es mucho más realista y conduciría a resultados más justos que los ajustes de los precios de transferencia. Y, haciendo de profeta, creo que tiene más futuro.

1.2. BEPS

La OCDE/G20 ha impulsado una serie de acciones ya en marcha y ha dejado reseñadas algunas otras a adoptar en el futuro con el fin de poner coto a las empresas multinacionales en su actuación tendente a desplazar el lugar de obtención del beneficio, dar mayor importancia a la sustancia sobre la forma, y ayudar a la transparencia fiscal, rellenar lagunas, evitar abusos, etc.

En los resúmenes publicados por la OCDE de los informes finales en 2015 y 2016, se puede obtener una visión panorámica de cuál va a ser la nueva era que se inaugura para las relaciones fiscales internacionales.

Entre las distintas acciones, las hay de carácter sustantivo y otras encaminadas a la ejecución sobre el terreno de las medidas que se adopten. Todas ellas tienen una meta común, que es la de situar la tributación en el lugar donde realmente se obtienen las rentas o beneficios y su cuantificación, lo que no es tarea baladí si es que tal empeño es posible en una economía globalizada, donde la empresa -multinacional- tiene múltiples centros de actividad,

1. Criterio que parece lógico en un contexto -Modelo OCDE- basado en el sistema de contabilidad separada entre la casa central y sus establecimientos y sucursales y se rechaza al sistema de “cifra relativa” que fue típico español desde el TR de la Contribución de utilidades de 22 septiembre 1922 y que se suprimió en el momento en que se aceptó por España el Modelo OCDE-1963, aunque quedó un “recuerdo” inútil en el artículo 7.

cada uno de los cuales puede considerarse punto esencial en la obtención del beneficio gravable. No sólo influye su organización jurídica (filiales, establecimientos, sucursales, centros de investigación, puntos de comercialización, centros de decisión económica, administrativa, ubicación de ciertos activos vitales, etc.), sino la indeterminación de muchos de estos puntos de conexión.

Por eso no es de extrañar que la Acción 1 se refiera a “los desafíos fiscales de la economía digital”. La digitalización, como bien explica el resumen publicado produce unos agujeros negros en torno a la ubicación de las operaciones, la volatilidad de los criterios de conexión con las rentas y la soberanía fiscal, la proliferación de los “modus operandi” de los actores (posibles contribuyentes); la utilización del espacio electrónico y las redes digitales sin posibilidad de fronteras, etc. Las cuestiones que plantea la empresa digitalizada son vitales. Los porcentajes de “base imponible” que se volatilizan son muy grandes y de tendencia creciente. Por ello resulta extraño, según mi criterio personal, que la Acción 1 se haya abordado tan tímidamente al limitarse a recortar las “excepciones” que el artículo 5 del Modelo de CDI (Convenio para evitar la doble imposición) de la OCDE, a recomendar la transparencia fiscal internacional para que las rentas obtenidas de la típica economía digital puedan gravarse en la casa central o sociedad matriz y a hacer hincapié en la aplicación de las normas sobre precios de transferencia. La Acción 1 deja casi todo en el aire, aunque permite que los países “inventen” soluciones tan básicas como cuál puede ser el nuevo punto de conexión sobre la idea de una presencia económica significativa de las rentas obtenidas con operaciones digitalizadas, o la posibilidad de una retención en origen. Es evidente que cualquier solución sobre el nuevo nexo fiscal en este tipo de operaciones no sólo afectará a los impuestos sobre la renta, sino que trascenderá a la imposición indirecta, IVA de manera especial. Y no sólo afectará al “quantum” (base) de la renta atribuible a este punto hipotético de obtención de la renta o beneficio, sino a la propia naturaleza del impuesto (¿seguirá siendo un impuesto directo o se convertirá en un impuesto sobre el consumo si se utiliza el nexo de lugar de uso de los “sitios” digitales?).

La Acción 2 se centra en la “neutralización de los mecanismos híbridos “asimétricos”, según reza la exposición del problema. Propugna que las legislaciones internas de los países de la OCDE incluyan como norma principal que se deniegue la posibilidad de deducirse un pago en la medida que no se incluya el correlativo ingreso en la base imponible del beneficiario residente según la legislación de la jurisdicción contraparte. La Acción 2 se dirige a los países para que modifiquen, si procede, los CDI que tengan el método de exención para evitar la doble imposición. No ignora el informe que esas reglas que hacen depender una norma de lo que establezca otro país implica una coordinación que lleva consigo aumento de actividad (y coste) administrativo no siempre ágil y una posible controversia.

Quizá, no sería aventurado sugerir la solución unilateral, es decir que, salvo en los casos más frecuentes (sociedades personalistas, cuentas en participación), se resolviese la cuestión decidiendo que uno de los países suscriptores de un Convenio fuera la jurisdicción que determinase con carácter vinculante para la otra parte, o la naturaleza y cuantía de las rentas. En contra de algunos reconocidos expertos, a mi modo de ver debería ser el país de origen de la renta el que determine su cuantía y su naturaleza (dividendo, interés, gasto deducible o no de la renta en cuestión, pensión, canon, etc.). Los Convenios plantean con frecuencia la duda de si la base imponible determinada conforme a la legislación del país de la fuente debe trasladarse al país de residencia, sin que este último pueda “recalcular” la base con arreglo a su propia ley interna. Y otro tanto cabe decir de la naturaleza de la renta.

La Acción 3 se centra en la transparencia fiscal de las sociedades extranjeras con vinculación mayoritaria (filiales), atribuyéndose las rentas a la matriz. Lo hace con una serie de precauciones y alternativas y, en lo que afecta a España, miembro de la UE, subordinando el informe a lo que diga el derecho europeo. La cuestión es conocida para el contribuyente español y está regulada en el artículo 100 de la LIS, de 27 de noviembre de 2014, y RDL 3/2016.

La Acción 4 se concreta en establecer límites al endeudamiento de entidades de un grupo a través de préstamos intragrupo. La recomendación es flexible y excluye a los sectores bancarios y de seguros. De esta acción ya la LIS española ha elegido la limitación de la deducibilidad de los intereses, máxima del 30% del beneficio del ejercicio,

y flexibiliza su aplicación admitiendo el traslado de los intereses no deducidos a ejercicios siguientes. La regulación española es muy precisa en cuanto al cálculo del beneficio del ejercicio.

Las Acciones 5, 6 y 7 abordan temas puntuales y ya conocidos y tratados con anterioridad, como la competencia fiscal perniciosa, refiriéndose especialmente a la emisión de “tax ruling” complacientes, fiscalmente hablando, por parte de ciertos países y la aplicación del criterio de “actividad sustancial” para la aplicación de los regímenes preferenciales a las actividades de investigación y desarrollo, la elusión artificiosa del estatuto del establecimiento permanente (contratos de comisión, las actividades calificadas como de “carácter preparatorio o auxiliar” no constitutivas de establecimiento permanente, pero que han ido adquiriendo una importancia creciente y de carácter no tan secundaria y no tan auxiliar). La acción 6 se refiere de manera muy concreta a lo que la terminología sajona llama “treaty shopping”, cuestión ésa que llama la atención, a mi modesto entender, porque la búsqueda del convenio más favorable no parece, en sí, una conducta perniciosa. Si hay un buen CDI entre dos países no se ve la razón por la cual un contribuyente -persona física o sociedad- no pueda ganar la residencia en uno de los países convenidos “para” aplicarse un régimen fiscal favorable, aunque ésta sea una razón “exclusiva”. Cosa distinta es el uso abusivo de los CDI mediante residencias ficticias o sociedades de papel, sin contenido real. Bastaría aplicar criterios racionales de interpretación, en que prevaleciese la sustancia (realidad de la residencia o de la actividad empresarial) sobre la apariencia y en algunos casos aplicando con prudencia las cláusulas de limitación para la aplicación de los CDI.

El resto de las acciones son instrumentales -pero muy importantes- para dotar de efectividad y universalidad al nuevo paradigma de la fiscalidad internacional.

1.3. La Unión Europea

La Unión Europea no ha permanecido de brazos cruzados, si bien sin renunciar a su parsimonia habitual ante los acontecimientos y cambios que con velocidad creciente se suceden en el mundo fiscal globalizado (y no sólo en el terreno fiscal, sino en todos), ha ido publicando varias directivas que giran en torno a la creación de un espacio único y sin obstáculos. Me refiero a las directivas sobre imposición directa de ciertas rentas (dividendos, intereses y cánones). Todas ellas parecen tener como denominador común la supresión de los impuestos en la fuente (“withholdings”), además de una finalidad clara de facilitar, dentro de la UE (y también en el ámbito exterior) los movimientos de capitales. La Directiva-refundida del régimen fiscal común aplicable a las matrices y filiales de 2011 (96/UE) tiene su origen hace ya muchos años (1990) y ha ido retocándose sin que sea preciso, ahora, mayor detalle. En su versión última específica con claridad que pretende suprimir (dice eximir) la retención en origen y suprimir la doble imposición de los dividendos, no sólo la jurídica sino también la económica. Esta Directiva ha sufrido limitaciones propiciadas por el nuevo clima de desconfianza ante la posibilidad de “arreglos” (sic) que se consideran por los Estados miembros que no responden a razones comerciales válidas y ello ha dado lugar a la escueta Directiva (UE) 2015/121 del Consejo de 27 de enero, que dice lo que acabo de reproducir obligando a los Estados a comunicar a la Comisión las disposiciones que adopten. Con ello se hace eco de un Dictamen del Comité Económico y Social preocupado por la utilización de instrumentos financieros “híbridos” (en consonancia con la Acción 2 - BEPS), si bien este Dictamen pedía a las Administraciones fiscales un poco de claridad conceptual en las expresiones “transacción artificial”, “comportamiento comercial razonable”, “operación de naturaleza circular”, que ignoramos si realmente se ha cumplido por parte de los Estados miembros. En España, el artículo 21 de la LIS da nueva redacción a la exención de los dividendos entre filial y matriz, estableciendo limitaciones para los casos en que la filial sea receptora de dividendos de subfiliales y definiendo algunos supuestos de posibles “híbridos” (préstamos participativos, dividendos transmisibles a un tercero en virtud de contrato), todo ello en el artículo 14.b) de la Ley del IRNR.

La Directiva sobre pagos por intereses y cánones que incluye a sociedades y también a los establecimientos permanentes, tanto si son pagadores o receptores de los pagos de su casa central, decide la eliminación de la imposición en la fuente y centrándola en el país de residencia, siguiendo la misma tendencia que respecto de los dividendos filial-matriz, aunque por causas distintas. Para su aplicación, la Directiva da las definiciones de intereses

y cánones muy coincidentes con las ya contenidas en el Modelo de Convenio e la OCDE; concreta qué se entiende por entidades vinculadas, lo que se entiende por establecimiento permanente y los supuestos de no aplicación de la Directiva en los casos de fraudes o abuso. Además, de las disposiciones transitorias los plazos de aplicación se dilatan e incluso para ciertos países se aplaza. Nuestro IRNR recoge esta Directiva limitando su aplicación a los países miembros de la UE (artículo 14, letras h) y m)).

Para las personas físicas se dictó en su día (2003/48/UE) la llamada Directiva del Ahorro, inicialmente mal concebida, que ha tenido que ser completada por una nueva (2014/48/UE de 24 de marzo), que trata de tapar agujeros, extiende su aplicación a instrumentos financieros con efectos equivalentes al pago de intereses, como ciertos seguros de vida, o percibidos a través de fondos de inversión. Con la finalidad de evitar escapes posibles, se ve precisada a crear un tipo nuevo de sujetos obligados bajo el nombre de "agente pagador", lo que, además, requiere precisiones sobre su concepto y fisonomía jurídica, y excepciones múltiples para entidades de inversión colectiva, entidades pagadoras de pensiones, fundaciones, etc. A mi entender, esta Directiva que además permite una aplicación dual (pagadores que identifican al beneficiario y entidades que retienen un impuesto liberatorio en sustitución del deber de información) no ha tenido eficacia real. Ha quedado superada por la obligación de información que, tras múltiples etapas intermedias y/o parciales (información a petición de parte modificándose el artículo correspondiente de los CDI; convenios bilaterales de información con países considerados "no cooperativos"; el Convenio FATCA -una pesadilla para las entidades bancarias- propiciado por USA únicamente en su beneficio; etc.) han concluido, a sugerencia del G20 y OCDE en la automatización de la información en cuentas bancarias que ha dado lugar en España al Real Decreto 1021/2015 de 3 de noviembre, que se acoge, como fundamentación de su promulgación, a un sinfín de antecedentes y justificantes y, sobre todo, a la Directiva 2011/16/UE y la de 9 de diciembre de 2014 (2014/107/UE del Consejo) que implica a numerosos países, algunos en proceso de tramitación todavía, por lo que, a más tardar, en 2018 nos adentraremos en el mundo llamado "big data" (manejo de millones de informaciones y obtención de conclusiones a través de los CRS (Common Reporting Standard)).

Hecho este brevísimo recorrido por los acontecimientos fiscales más salientes² ocurridos en años previos al BEPS (que ha traído consigo una batería de propuestas Directiva, alguna de ellas ya adaptadas³, cabe obtener algunas conclusiones igualmente muy escuetas:

- a. El camino emprendido de combate de la elusión fiscal, control de rentas a escala hasta hoy desconocida, el propósito de conseguir una cierta armonización de criterios entre países, no significa el olvido de que sigue, hoy por hoy, siendo necesario evitar la doble imposición internacional y que este empeño sigue siendo primordial, aunque las acciones BEPS lo ponen en duda y que es preciso actuar con sentido de las proporciones. Esta idea de mesura, subsidiariedad y proporcionalidad la tiene muy presente, o la ha tenido, la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo. La lucha contra la evasión fiscal es importante, pero no lo justifica todo. Quiero decir que el logro de un Modelo (varios) de Convenio de Doble imposición ha sido una etapa muy larga, que se avecina otra pero que no puede prescindir de la anterior.
- b. El aluvión de textos de la OCDE, acciones BEPS, Directivas, Recomendaciones, Informes, ha introducido una cierta confusión en nuestro ordenamiento fiscal y dudas sobre el rango jurídico que quepa atribuirles, teniendo en cuenta que incluso en algunas ocasiones las propias Directivas de la UE se remiten a textos de

2. Se omite la Directiva sobre reestructuración de empresas porque no significa un cambio de orientación.

3. Entre otras, la Directiva (UE) 2016/1164, de 12 de julio por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (11 ATAD*), la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad o las propuestas de Directiva sobre Base imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades ("BIC(C)IS").

otros organismos (OCDE principalmente), con lo que las normas legales introducen componentes de “leyes blandas” -o “soft law”- cuyo alcance no sabemos (al menos los estudiantes de derecho “continental”) cuál sea su valor en la pirámide de Kelsen, su valor interpretativo o de simple orientación a los Estados a la hora de confeccionar las leyes tributarias. Incluso he leído algún informe y Dictamen del Consejo de Estado estudiando y proponiendo cauces administrativos, únicos para clarificar y uniformizar el entronque de estas directrices, normas e informes en nuestro Ordenamiento.

- c. Todo parece indicar que las “acciones” -BEPS y de cualquier orden- tienen un carácter de urgencia relativa, pero tienen un marchamo de simple “iter”, un camino hacia alguna solución más eficaz y con menos costes administrativos.

Esta última conclusión exigiría de inmediato un vislumbre de cuál puede ser la meta de esta carrera, un tanto alocada según mi impresión, y quiénes deben ser los actores del proyecto final (siempre será un final que no pondrá término a la historia de la fiscalidad).

Todas las referencias apuntan a dos metas, no sé si independientes, pero que intentan encontrar una fórmula de unificación de actuaciones.

Por una parte, la OCDE ha hecho público el texto de un Convenio Multilateral para aplicar un tratado referente a las medidas para prevenir la evasión fiscal y la localización de los beneficios (“Multilateral Convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting”). Al parecer más de cien estados han concluido la negociación de este tratado multilateral que -según nos explica J.M Calderón- no es un tratado en vigor, ni siquiera un instrumento de “soft-law” con validez interpretativa, es un “tratado de tratados” que actualizaría la red de CDIs (más de 2000). Este Convenio Multilateral altera o modifica los CDI ya existentes a los que denomina “Covered Tax Agreements” en el sentido de que el intento de evitar la doble imposición debe hacerse “sin crear oportunidades de producir la «no imposición» o de reducirla mediante su evasión o elusión”, que debe incluirse en el título del CDI. Siguen treinta y nueve preceptos, de los cuales veintitrés están dedicados a resolver las discrepancias que puedan surgir de su aplicación. De una lectura rápida del texto, el Convenio augura que las discrepancias surgirán necesariamente. No es posible, ahora, detenerse en el análisis del Proyecto, que no es sencillo ni de lectura ni de asimilación.

Por otra parte, la UE lleva ya tiempo analizando la posibilidad de conseguir una aquiescencia de los países miembros para lograr una tributación por el Impuesto de Sociedades que permita obviar gran parte de las cautelas y obstáculos según he tratado de describir sucintamente, para lo cual ha propuesto una senda con dos escalones: 1º) La armonización del cálculo de la base imponible entre los países miembros de la UE. A tales efectos ha elaborado un texto articulado en el que es importante no sólo el articulado en sí, sino el “contexto de propuesta” y la exposición y explicación de la propuesta de Directiva de fecha 25-10-2016 (COM (2016) 685 final). La globalización, la digitalización y la movilidad de las formas modernas de negocios facilitan el desplazamiento de rentas y beneficios; añádase la disparidad de legislaciones entre los países miembros que facilitan “el florecimiento de las planificaciones fiscales agresivas” (“... has allowed aggressive tax planning to flourish...”), sin olvidar la realización de un mercado único en el seno de la UE, justifican esta “intromisión” de la UE en el campo de la imposición directa. 2º) Un segundo escalón sería la consolidación de las bases imponibles de las empresas de un grupo de sociedades (con inclusión de los establecimientos permanentes) según se definen en el proyectado artículo 6, y un posterior reparto entre los miembros con arreglo a determinados índices (ventas, salarios y remuneraciones, y activos) introducidos en unas proporciones fijadas dentro de una fórmula descrita en el proyectado artículo 28.

No es tiempo ni lugar para entrar en el comentario de estos proyectos, pero es difícil sustraerse a la tentación de no traer a colación el sistema español de “cifra relativa” propuesto por Flores de Lemus y Agustín Viñuales a requerimiento de la entonces Sociedad de Naciones que, por aquél entonces -años treinta del siglo pasado- buscaba la forma de evitar la doble imposición. El sistema de cifra relativa estuvo vigente en España desde 1922, por lo menos, hasta que

en la reforma tributaria de 1969 hubo de suprimirse para adoptar el llamado sistema de “contabilidad separada”, que informa el (los) modelos de Convenio para evitar la doble imposición completado en 1963 y en versiones sucesivas, modelos en los que pervivía (inútilmente) la huella del sistema español en el artículo 7, nº 4, hasta el Modelo de 2008, y cuyos vestigios son apenas perceptibles en las versiones posteriores⁴.

Todo parece indicar que Flores de Lemus no andaba muy descaminado en su empeño de no trocear la empresa, sino en mantener su unidad (base única o consolidada) y que la fiscalidad ha empezado a desandar el camino y volver a ideas pasadas, pero en condiciones mucho mejores, puesto que la digitalización puede facilitar una correcta aplicación de los índices en que se basa el reparto.

Otra cuestión que estas elucubraciones personales pueden suscitar es la de si los protagonistas pueden ser sólo las instituciones fiscales de los Estados o debe contarse más intensamente con las organizaciones empresariales o de contribuyentes. Parece que los mayores obstáculos a la solución apuntada no provienen precisamente de los contribuyentes -tal y como ha quedado demostrado, con fallos siempre posibles y con la aceptación del IVA como impuesto o procedimiento de recaudación de un impuesto sobre el consumo-. Son las Administraciones fiscales las que, da la sensación, intentan preservar su autonomía que, indudablemente, quedaría muy mermada en caso de llegarse a una solución unitaria a la hora de calcular y aplicar el Impuesto de Sociedades y son, a veces, las propias Administraciones las que entran en la guerra de incentivos fiscales y abren las puertas a la fiscalidad “creativa” o agresiva, que es un término más utilizado. Sin excluir, por supuesto, la inventiva del sector contribuyente.

Y cabe, igualmente, cuestionar si la consolidación de la base imponible es la última fase del proceso o si, en un salto hacia adelante, no se llegaría al “Home State Taxation”, gravamen en un solo país con distribución posterior conforme a índices, lo cual requeriría una armonización avanzada (casi unificación) del Impuesto.

En este repaso urgente, no puede pasarse por alto la quiebra del principio fiscal de “renta mundial” como base del gravamen de las rentas de las sociedades con actividad en países diversos, quiebra que se produce con las limitaciones severas impuestas para el cómputo de las pérdidas en el extranjero. El origen de esta tendencia cabría achacarla a la doctrina, confusa y complaciente con los Estados, del Tribunal de Luxemburgo⁵ y sobre todo al Informe de la OCDE sobre “utilización de pérdidas a través de planificación fiscal agresiva”. Todo ello ha derivado en lo que llaman “simetría en la exención”, de tal suerte que si el país de residencia aplica el método de exención para los establecimientos en el extranjero, las pérdidas no se computan en el resultado de la empresa. El fundamento (falso) es una suerte de “do ut des”; si se eximen los beneficios no se computan pérdidas, lo que, a mi juicio, implica una confusión entre lo que debe ser la base imponible (suma algebraica de resultados) mundial, con el método de evitar la doble imposición (exención o imputación, ambos legítimos), que nada tienen que ver entre sí; es una perversión de ambos conceptos tributarios (de la base imponible y de los métodos para evitar la doble imposición) vinculándolos, cuando deben operar separadamente y no condicionadamente.

En España, se ha pasado de un régimen en el que las pérdidas eran deducibles (deducibilidad del deterioro de valor de las participaciones en el capital o fondos propios de entidades en el caso de filiales extranjeras) a expensas de una posterior “recaptura” en los supuestos en que la filial extranjera o el establecimiento permanente comenzaran a generar beneficios, a una etapa iniciada en 2013 (Ley 16/2013 de 29 de octubre) hasta 2016 en

4. Puede encontrarse en el informe español de la Sociedad de Naciones en la Revista “Hacienda Pública Española”, nº 46, págs. 177 y ss. Al final de esta Parte I hacemos un breve resumen del informe de Agustín Viñuales y Flores de Lemus.

5. OyAA - 18 julio 2007 (C-231/05); Lidl Belgium - 15 mayo 2008 (C-414/06); Krankenheim - 23 octubre 2008 (C-414/07); X Holding BV - 25 febrero 2014 - vid. Conclusiones Comisión/ Reino Unido - 23 octubre 2014 (C-172/13).

que se produce un diferimiento en el aprovechamiento de las pérdidas al momento en que el establecimiento permanente cese su actividad o se transmita a un tercero o la filial se transmita a un tercero o se liquide. Con el Real Decreto Ley 3/2016, a partir de 2017 sólo se mantiene la deducibilidad de las pérdidas para el caso de cese de actividad del EP y la liquidación de la sociedad. Un retroceso en la internacionalización de nuestras empresas.

En el proyecto de base imponible común consolidada, se restaura una “recuperación” limitada (con recuperación automática a los 5 años desde que se generaron las pérdidas), temporal (hasta entrada en vigor de la Base consolidada) y circunscrito a la UE. La Base imponible consolidada (segunda etapa) permitiría la consolidación de las pérdidas pero sólo las de establecimientos permanentes y filiales europeas.

Resumen del informe de Flores de Lemus y A. Viñuales

El Informe enviado a la Sociedad de Naciones en 1932 responde a una petición de este alto organismo que a principios del siglo XX se hizo eco de la necesidad imperiosa de resolver el problema de la doble imposición (fenómeno injusto y entorpecedor de la expansión de la economía) entre estados soberanos. En 1932 ya se habían confeccionado modelos con soluciones parciales y medidas unilaterales. Los trabajos se financiaron inicialmente con una donación (90.000\$) de la Fundación Rockefeller y la Sociedad de naciones encargó este trabajo a M. Borduge (del Mº de Hacienda francés; MM. Blau del Ministerio suizo; Herbert Dorn, de la Corte de Finanzas de Alemania; y al profesor Flores de Lemus español, y a Sir Percy Thompson del Reino Unido. Se inició con una encuesta sobre los sistemas legales y práctica administrativa que se presentó por el profesor M. Agustín Viñuales, Profesor de economía política de la Universidad de Granada, por lo que toca al informe de España. M. Jean Guillet y Roger Pierre por Francia; M. Werner Paasche por Alemania; M. I.W Verity por el Reino Unido; y M. Joseph Weare y Miss M.L. Me Morris por los Estados Unidos.

La lectura del informe español debe hacerse, en mi opinión, con una perspectiva actualizada. A modo de resumen, insuficiente, el informe se basa en los siguientes principios:

- La unidad de la empresa debe mantenerse. El beneficio de la empresa es único, no parcelable.
- No es posible admitir que una empresa se grave por partes (establecimientos permanentes) y con una contabilidad separada para cada una de las unidades de empresa.
- Por consiguiente, no es admisible que una parte se grave por los beneficios obtenidos y otro establecimiento permanente no se grave por tener pérdidas. Si la empresa obtiene un beneficio como conjunto, el beneficio debe repartirse. De otra suerte pueden estarse gravando beneficios empresariales ficticios. Todas las unidades de la empresa contribuyen al resultado.
- El reparto debe hacerse con arreglo a determinados índices, teniendo en cuenta la naturaleza del negocio empresarial. Es el sistema que se llamó de "cifra relativa".
- El método se aplicó no sólo a la Tarifa 111 de Utilidades (hoy Impuesto de Sociedades), sino a las rentas incluidas en otra Tarifa (Tarifa 11) para los dividendos, intereses y participación en beneficios de los Consejeros.
- La determinación de la "cifra relativa" se encomienda a un órgano (hoy desaparecido, pero que puede volver aparecer) llamado Jurado Tributario - mixto en su composición- y con facultades para resolver y dirimir cuestión de hecho.

La perspectiva utilizada supone, según creo, el trasplante de la idea de cifra relativa (realmente la propuesta de la UE de "base consolidada" es una reconsideración del sistema actual), perfeccionándola con los medios actuales y los datos de que es posible disponer muchas exactos y numerosos. La extensión de la "cifra relativa" a otras rentas es más cuestionable.

2. El Impuesto sobre la Renta de No Residentes

La breve exposición de la evolución de la fiscalidad internacional -en sus grandes trazos- en este período último que he intentado pergeñar en el punto -1- afecta, sin duda, al llamado IRNR (Impuesto sobre la Renta de No Residentes), y de hecho el articulado del impuesto ha recogido cambios operados por algunas Directivas de la UE, como lo demuestra el artículo 14 en varios de sus números y letras.

La primera cuestión que se plantea para el futuro es la pervivencia del IRNR como impuesto "autónomo" o separado de los textos legales matrices, IRPF e IS. A mi juicio, tal separación es un error. No se trata de un error meramente formal, sino que afecta a su esencia y, desde luego, a su aplicabilidad. El IRNR es un impuesto sobre la renta y afecta tanto a las personas físicas como a las entidades, y debe incluirse en los textos que atañen a la renta de los grandes grupos de obligados, como estuvo en origen y durante muchos decenios. El propio Texto del IRNR, artículo 3, lo reclama por cuanto su interpretación debe hacerse en concordancia con los textos legales matrices. La "autonomía" del IRNR es puramente instrumental, y ni siquiera tal.

Para empezar, el título calificativo del impuesto "no residentes" es una traducción literal del "nonresident" del derecho americano⁶, pero que no responde a la realidad porque los "no residentes" residen... pero en otro sitio o en otro país. Lo que no impide que les afecten, en casos concretos, los impuestos españoles, el IRPF o el IS. Y en la legislación tradicional española esta sujeción de los residentes en otros países constituía una modalidad del IRPF o del IS, que se regulaba en título propio como "obligación real" de contribuir en contraste con la "obligación personal" que abarcaba a los que residían fiscalmente en territorio español, evitando así esa definición negativa y nihilista del "no".

La vinculación del IRNR con los dos impuestos matrices, de los que se ha desgajado en un momento dado y sin explicación racional alguna⁷, es continua y en cierto modo dificulta la aplicación, puesto que obliga a manejar tres textos. Las remisiones son continuas, unas veces duplicadas (a los dos textos matrices), otras veces especificando el impuesto al que se remite. No es necesario pormenorizar, pero hay remisiones en los artículos de residencia (artículo 6), atribución de rentas (artículo 7), individualización de rentas (artículo 8), y el artículo 13 en diversos párrafos, apartados; el artículo 14 en varios apartados también por citar algunas de las explícitas, porque existen otras en que la remisión es necesaria pero oculta, y no siempre concordante. Tal es el caso de la regulación de las retenciones (puede acontecer, acontece, que se ha declarado una exención a los "no" y, sin embargo, subsiste la obligación de retener en los "sí" residentes pagadores). Dificulta la interpretación e incluso la aplicación del impuesto; cabe plantearse, y se plantea, si una exención en el IRPF o IS es automáticamente trasladable al IRNR. El propósito de este escrito no es la de polemizar sobre aspectos concretos. Basta una lectura del RD Legislativo 5/2004 que aprueba el TR del IRNR y las Disposiciones Adicionales y Transitorias, Derogatorias y Final, todas ellas de carácter único, para darse cuenta que la creación de un impuesto hipotéticamente "autónomo" multiplica las remisiones a otros textos legislativos.

- Mi crítica al IRNR va un poco más lejos: sencillamente el T.R. contiene preceptos y criterios absurdos e inaplicables. El artículo 13 establece una serie de criterios indefendibles de sujeción al impuesto por haberse obtenido las rentas en territorio español. Los casos que llaman más la atención se refieren a las ganancias patrimoniales. Así, se entienden producidas en territorio español las ganancias "que se deriven de valores emitidos por personas o entidades residentes en territorio español". Este precepto implica que todos los títulos de empresas

6. El "Internal Revenue Code" de USA dedica uno de sus apartados (Part 11- Sec 871 y ss) a los "nonresident alien individuals" y para las sociedades utiliza el término "foreign corporations".

7. Hasta se ha dicho como explicación, que el legislador del momento "olvidó" (sic) completar los textos del IRPF y del IS del Título de la obligación real al enviarlo al Legislativo y, para "soslayar" el olvido, se improvisó un texto con el IRNR.

españolas que hayan sido suscritos por residentes en el extranjero (piénsese en los muchos miles de inversores que compren o suscriban títulos de una empresa española -vg.: Telefónica- en cualquier bolsa, española o extranjera en la que se coticen) y obtengan una ganancia de capital con su venta, vendrían obligados a tributar por el IRNR, con la consiguiente declaración y autoliquidación (no hay retenedor al que se le pueda endosar la obligación). La simple enunciación del supuesto deja ver que, si tal precepto se aplicase, la venida de capitales a España sufriría un descenso abismal, incomprensible. Además, son ganancias incontroladas por el Fisco español. Es un precepto imposible.

- Afortunadamente, el criterio universal es otro (reflejado en los Modelos y CDI españoles) y se atiene a la residencia del beneficiario de la ganancia. Sin embargo, el precepto existe a pesar de que la Administración española es, creo, plenamente consciente de su inutilidad. Y éste es un aspecto grave.
- De difícil justificación y también difícil de aplicar resulta el gravamen por IRNR de “otros” bienes muebles -distintos de los valores- y derechos que deba cumplirse o se ejercitan en nuestro territorio. Los ejemplos de derechos o bienes muebles cuya transmisión puede dar lugar a una ganancia de un residente en el extranjero pueden ser múltiples (cuadros, muebles, títulos de crédito y giro, etc.), que en gran parte de los casos se realizan sin intervención pública alguna y que quedan al margen del control fiscal. La norma tampoco tiene aplicación práctica por las razones ya expuestas de ser contrarias a la legislación internacional imperante. Pero se sigue conservando en el texto legal de esta forma tan general e inconcreta.
- La transmisión de los derechos de disfrute sobre inmuebles radicados en España parece aludir a los referentes a la propiedad compartida o vacacional (“time sharing”), que dan derecho a pasar unas vacaciones en nuestro país. Los titulares poseen un título que les acredita como tales o cualquier otra forma de acreditación, títulos que son, a veces, canjeables por otros de hoteles o apartamentos en otros sitios. Parece una mala política turística para empezar y su fiscalización muy problemática. Este error, según mi criterio, se produce, igualmente, en la letra h) de este artículo 13 cuando grava las “rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español no afectos a actividades económicas”. La imputación de rentas es, en todo caso, propio de la obligación personal de contribuir, es decir cuando obedece al propósito de dibujar el perfil de un contribuyente como un elemento más que permite atribuir al titular una capacidad de pago que permite graduar progresivamente el gravamen, carece de sentido aplicar la imputación a un contribuyente sujeto a obligación real (IRNR) del que se desconoce todo, y su capacidad de pago puede ser incluso nula. Imputar una renta parcial a un residente del extranjero, incluso cuando es titular sólo del derecho de una propiedad compartida es todavía menos admisible. En tales casos, al tener que imputar una parte del total, en función de los días que el turista utilice el inmueble, el impuesto se exige a la empresa explotadora del inmueble, con lo cual la naturaleza del impuesto resulta alterada y de un impuesto personal sobre la renta pasa a transformarse en un impuesto de empresas.
- En el propio artículo 13, el nº 2 se refiere a aquellos casos en que los rendimientos no se consideran obtenidos en territorio español y especifica sólo dos: a) los satisfechos por razón de compraventas internacionales; y b) los satisfechos por “no residentes” o por establecimiento situados fuera de las fronteras, cuando las prestaciones estén vinculadas al establecimiento.

La excepción a) se añadió al texto original porque, de no hacerlo, todas las importaciones en territorio español darían lugar a la exigencia del IRNR a los exportadores extranjeros, lo cual supondría un absurdo sin paliativos. Pero al señalar en la excepción sólo a las “compraventas internacionales” quedan fuera de la excepción los “servicios” que una empresa española reciba en el extranjero de una empresa foránea (vg.: un transporte de mercancías perteneciente a una empresa española, realizado entre San Diego y Yokohama en un carguero perteneciente a una naviera extranjera). La literalidad del precepto obligaría al naviero “no residente” a liquidar el IRNR. No tenemos noticia de que este precepto se aplique. Pero se mantiene la ley.

La excepción b) parece que admite -leído “sensu contrario”- que los rendimientos satisfechos por un residente dan lugar a la tributación por el IRNR siempre, salvo en el caso específico excepcionado. El criterio de residencia del pagador no se sostiene racionalmente. De hecho las normas internacionales -sobre todo los Modelos- acuden a este punto de conexión sólo para los supuestos de rentas del capital (dividendos, intereses, cánones), rendimientos de trabajo dependiente (y no siempre) y algunas pensiones. Su aplicación indiscriminada conduce a situaciones sin sentido. Hace ya bastantes años se publicó esta misma crítica⁸ exponiendo el caso -“jocandi causa”- de un español que tuviera que ser atendido en un viaje turístico a Roma (por ejemplo) por un dentista italiano, este servicio obligaría al dentista italiano a tributar por el IRNR en España por sus honorarios, porque le paga un residente en nuestro país. Los ejemplos pueden ser infinitos. Pero el precepto persiste en el texto legal.

Lo grave del mantenimiento de estos puntos de conexión entorpecedores es que convierten al IRNR en una suerte de campo de minas fiscales, que pueden aplicarse en ciertos casos -si interesase hacerlo- o porque alguien pueda caer en la norma de forma desprevenida. Se trata de “normas-cepo”, impropias de un sistema fiscal de estos tiempos.

- El IRNR ha ido incorporando criterios más actualizados por la vía de las exenciones (artículo 14), lo que no es siempre el sistema técnicamente más adecuado cuando de lo que se trata es de delimitar el campo de la soberanía fiscal y señalar hasta dónde alcanza. Y, además, produce interferencias interpretativas con los rendimientos que se entienden obtenidos en territorio español. Ello, no obstante, algunos de los defectos que se han señalado en las líneas anteriores se palian en parte al leer las exenciones del artículo 14, que parece ser el lugar elegido por el legislador para incorporar leyes, decretos legislativos, Directivas de la UE. Para aplicar el IRNR es necesario “superar” el artículo 13 leyendo el 14, mucho más largo.
- La responsabilidad del pagador de las rentas sujetas al IRNR se declara solidaria (artículo 19), lo que constituye una excepción a la regla general y, a mi entender, una exageración difícil de justificar. De acuerdo con esta declaración de solidaridad resulta, en realidad, que se produce un cambio de contribuyente e, que ya no es el perceptor de la renta sino el pagador de la misma. Y tal resultado contradice la naturaleza y finalidad del impuesto que no puede ser otra que gravar la capacidad de pago que tiene el beneficiario de la renta y que no tiene el que es un mero pagador. Se dirá que el beneficiario reside fuera y es más difícil de exigirle el pago del impuesto. En efecto, y es esta “facilidad” de exaccionar al pagador lo que hace que el precepto sea inaceptable, porque a partir de la configuración de la responsabilidad como solidaria es de presumir, mejor dicho se puede asegurar, que el IRNR ya no se pagará por los contribuyentes “no residentes”, sino que será el pagador de la renta, éste sí residente, el que sufra el coste fiscal del impuesto, transmutando el signo del impuesto. El precepto debería atemperarse reduciendo, al menos, el grado de responsabilidad haciéndola subsidiaria. Hoy no puede ya acudir a la excusa de la dificultad de exigir el gravamen de un residente en otro país; existen acuerdos de mutua colaboración entre Administraciones de todo tipo que no justifican acudir al expediente de convertir al pagador en contribuyente sin necesidad de intentar al menos el cobro del auténtico beneficiario del rendimiento. En muchos casos el resultado puede ser lacerante.
- La obligación real del “no” residente de designar un representante en todos los casos fue el texto inicial de este impuesto. Imposible de cumplir, porque como salta a la vista no todos (casi ninguno) los perceptores de rentas originadas en España (dividendos, intereses, beneficios de actividades, servicios, etc.) están en condiciones de designar una persona a la que “encargar” relacionarse con la Administración fiscal española, y mucho menos hacerse cargo de la cuota impositiva. Y, por otra parte, la representación debe aceptarse voluntariamente y no parece que existan excesivos voluntarios para semejante encomienda. Por eso se ha limitado, en la redacción actual, a los “no residentes” con establecimiento permanente en España, precepto en cierto modo inútil por-

8. “Información Comercial Española nº 590, año 1982, pags. 70 y ss.

que cualquier establecimiento permanente necesita un representante efectivo para ser tal establecimiento. Para no dejar vacío el precepto se ha añadido que la Administración puede requerir la designación de un representante en atención a la cuantía o naturaleza de la renta. No parece que la Administración pueda exigir una designación que dependa de la voluntad del designado como representante que es un tercero.

Como resumen final, cabe añadir que el IRNR necesita con urgencia un “aggiornamento” en su ubicación, estructura y puesta al día, dotándole de racionalidad. Y, sobre todo, necesita una limpieza de fondos eliminando los “puntos de conexión” sin fundamento.



Pasado, presente y futuro de la imposición patrimonial en España

Francisco Adame Martínez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario y miembro de la AEDAF

Resumen

La imposición patrimonial en España ha sido un tema conflictivo desde sus comienzos (en 1978 se empezó a gravar el patrimonio, y en 1988 las sucesiones y donaciones). Así, podemos encontrar dos tendencias en España en relación con la derogación o aplicación tanto del Impuesto sobre el Patrimonio como del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Se podrán dividir entre quienes defienden la aplicación de ambos impuestos, basándose en razones de carácter social y de progresividad, entre otras, y quienes consideran que los mismos han de derogarse al no cumplir con esta labor.

La situación actual en España contempla dos impuestos patrimoniales, con potestad normativa por parte de las comunidades autónomas, dando lugar a una auténtica “guerra fiscal” entre ellas, al existir enormes diferencias entre la tributación soportada por los contribuyentes en unos territorios y otros. Corresponderá por tanto al legislador tomar una decisión acerca de la continuidad de estos, así como de su equiparación para todos los ciudadanos en el caso de mantener su vigencia en el tiempo.

Abstract

The property taxation in Spain has been a controversial issue since its inception (in 1978 started to be taxed the wealth, and in 1988 the inheritances and gifts). So, we can find two trends in Spain in relation to the repeal or the application of both the Wealth Tax and the Inheritance and Gifts Tax. They can be divided in those who defend the application of both taxes, basing in social elements or progressivity, among others, and whose consider these taxes must be repealed by not fulfilling this task.

The current situation in Spain includes two property taxes, with legislative power by the autonomous communities, which result in a real “tax war” between them, with huge differences between the taxation borne by the taxpayers in some territories and others. It will therefore correspond to the legislator to take a decision about the continuity of these, as well as their equalization for all citizens in the case of maintaining its validity over time.

Palabras Clave

Imposición patrimonial, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre el Patrimonio.

Keywords

Property taxation, Inheritance and Gifts Tax, Wealth Tax.

Sumario

1. Introducción
2. Los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones en la Unión Europea
3. Argumentos a favor y en contra de la imposición patrimonial
4. Diagnóstico sobre la evolución y situación actual del Impuesto sobre el Patrimonio
5. Diagnóstico sobre la evolución y situación actual del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

1. Introducción

Constituye para mí un auténtico honor participar en esta obra conmemorativa del 50 Aniversario de la creación de la Asociación Española de Asesores Fiscales. Me permitirá el lector que, dada la importancia de la efeméride que estamos celebrando este año dedique siquiera un par de líneas a poner de manifiesto lo orgulloso que me siento de pertenecer a la Asociación. En mi caso rápidamente me enganché a la Asociación, como creo que le ocurre a todo el que se acerca a ella, porque en el fondo siempre ha sido y seguirá siendo un lugar de encuentro con amigos que a la vez son grandísimos profesionales. He tenido la inmensa fortuna de compartir este tiempo con compañeros que son para mí un ejemplo y un modelo de vocación y dedicación profesional en un mundo tan complejo como el del asesoramiento fiscal. Y quiero aprovechar este momento para daros las gracias a todos por vuestra amistad y por lo mucho que me habéis enseñado durante estos años.

Cuando Helena Pujalte me llamó para invitarme a participar en esta obra me pidió que hiciera un recorrido por la evolución de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones, introducidos respectivamente en nuestro sistema tributario en 1977 y 1987. Su encargo no ha podido ser más oportuno porque, si bien es cierto que desde hace ya tiempo se viene discutiendo mucho sobre los argumentos a favor y en contra de estos tributos, es justo en el momento de escribir estas líneas cuando se han iniciado en el seno de la Comisión de Expertos los trabajos para la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, en cuyo desarrollo me ha tocado participar y en la que a buen seguro se debatirá sobre su futuro papel en el seno de nuestro sistema tributario.

El trabajo se va a estructurar en cuatro apartados. Comenzaré ofreciendo una breve panorámica de la situación de la imposición patrimonial en los países de la Unión Europea —algo que puede servirnos para situarnos sobre dónde estamos y hacia dónde debemos ir—, para ocuparme a continuación del estudio de los argumentos a favor y en contra de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones. Después, ya en la tercera parte del capítulo, analizaré cómo ha evolucionado el Impuesto sobre el Patrimonio desde su introducción en nuestro sistema tributario hasta nuestros días y las perspectivas de evolución futura del mismo. A tal efecto realizaré un rápido recorrido por las dos Leyes que lo han regulado hasta el momento, examinando si dicho tributo cumple los objetivos que se pretendían con su introducción. Particular atención voy a prestar a la cesión de competencias normativas que en relación con este impuesto se ha ido operando a las Comunidades Autónomas y las consecuencias que se han derivado del ejercicio de dichas competencias. En el cuarto y último apartado del trabajo realizaré el mismo diagnóstico en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, comentando en este caso aquellos aspectos que a mi juicio están más necesitados de reforma en estos momentos. En relación con este tributo hemos asistido igualmente a un proceso de cesión de competencias normativas a las Comunidades Autónomas que nos ha llevado a un escenario en el que existen enormes diferencias entre la carga tributaria que soportan los contribuyentes en unos territorios y otros, diferencias que podrían ser incompatibles con la más elemental idea de la justicia tributaria¹.

No resulta exagerado afirmar que desde hace unos cuantos años asistimos en España a una auténtica “guerra fiscal” entre Comunidades Autónomas por reducir la carga fiscal, sobre todo en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y, en menor medida también en el Impuesto sobre el Patrimonio. Por lo que respecta al primero de estos tributos, algunas Comunidades de régimen común en ejercicio de sus competencias normativas han eliminado prácticamente el gravamen que recae sobre las transmisiones *mortis causa* a favor de cónyuges y descendientes (Grupos I y II), así como el de las donaciones *inter vivos* a favor de los descendientes en línea recta. En efecto, a través de diversas

1. Como bien matiza VARONA ALABERN, J.E., —en su excelente trabajo “Razones constitucionales para la rehabilitación y la necesaria reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, en *Quincena Fiscal*, núm. 16, 2014—, estas diferencias no sólo se vinculan al *lugar* sino también al *tiempo*, de manera que una adquisición gratuita puede tributar en una misma Comunidad Autónoma de forma muy distinta según se efectúe en un momento o en otro. El hecho de que en una Comunidad Autónoma puedan producirse diversas modificaciones de la normativa en un período por ejemplo de diez años podría vulnerar a su juicio el principio de seguridad jurídica.

técnicas como el establecimiento de reducciones en la base imponible, coeficientes multiplicadores inferiores a la unidad o directamente bonificaciones en la cuota del impuesto que en algunos casos llegan hasta el 99,99%, algunas Comunidades Autónomas han suprimido prácticamente este impuesto en su territorio para esos dos Grupos. Esta situación no deja de ser paradójica y contrasta llamativamente con la naturaleza de este tributo que es, no olvidemos, de titularidad estatal, por lo que por muchas competencias normativas que se hayan cedido a las Comunidades Autónomas técnicamente sólo lo podría suprimir el Estado.

La doctrina que con más profundidad ha estudiado el tema ha llegado a la conclusión de que podría hablarse aquí de la existencia de competencia fiscal perniciosa o lesiva entre Comunidades Autónomas con el objetivo último de reducir la carga fiscal a los residentes y atraer contribuyentes hacia su territorio. Hay que tener en cuenta que la pérdida de recaudación por Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es mínima si la comparamos con lo que puede ganar una Comunidad Autónoma en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (cuya recaudación está cedida teóricamente en un 50% y decimos teóricamente porque en la práctica este porcentaje no es exacto) por la domiciliación en su territorio de contribuyentes con elevadas rentas —que además suelen ser los titulares de grandes patrimonios— y que en la práctica suelen ser los más preocupados por el futuro coste fiscal de su sucesión².

2. Los impuestos sobre el patrimonio y sobre sucesiones y donaciones en la Unión Europea

Antes de entrar en el análisis de los argumentos a favor y en contra de estos tributos me ha parecido oportuno dedicar un epígrafe a ofrecer una rápida panorámica de la situación de la imposición patrimonial en la Unión Europea a fin de conocer en qué países se exigen actualmente impuestos sobre el patrimonio o riqueza neta individual (*wealth tax*) y sobre sucesiones y donaciones (*inheritance and gift tax*). Como bien se apunta en el Informe MIRRLEES, éste es el ámbito de la imposición en el que existen mayores diferencias en la práctica internacional. Así, hay países que han establecido impuestos directamente sobre la tenencia de la riqueza, otros que sólo gravan sus transferencias e incluso otros que no la gravan de ninguna forma³. De acuerdo con el encargo recibido no incluimos dentro de la expresión “imposición patrimonial” los tributos que gravan específicamente las transmisiones onerosas de bienes, por lo que no

2. Esta cuestión ha sido brillantemente estudiada por J. RAMOS PRIETO en la obra colectiva por él dirigida *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, Thomson Reuters Aranzadi, 2014. En el capítulo que lleva por título “La competencia fiscal en el ámbito interno. Planteamiento general” —véanse en particular sus páginas 654 y 682— afirma este autor que este uso *agresivo* de sus competencias normativas está provocando desigualdades que han acrecentado los problemas de deslocalización interna y de igualdad básica de trato fiscal en las distintas partes del territorio nacional, en varias de las cuales el impuesto ha quedado prácticamente suprimido. En su opinión estamos ante “un buen ejemplo de la reducción de los ingresos tributarios de las jurisdicciones anunciada por los modelos económicos de competencia fiscal (*race to the bottom*)”. Las desigualdades que ha provocado la aplicación del régimen jurídico de este tributo y los problemas de deslocalización interna y de falta de igualdad de trato fiscal son puestos de relieve también con extraordinario acierto en otro capítulo de esta obra firmado por MARRIBAS LEÓN y M.HERMOSÍN ÁLVAREZ, que lleva por título “Competencia fiscal desde la perspectiva interna en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, vid. pág. 780. En otro trabajo de este mismo Tratado que se titula “¿Es posible armonizar los subsistemas tributarios autonómico y local?”, concretamente en la pág. 946, J.M. LAGO MONTERO, con la claridad que le caracteriza afirma que, si bien es lugar común en la doctrina hacendística que la autonomía trae consigo competencia fiscal sana y legítima entre los entes que la detentan y que ello se traducirá en una mayor eficiencia en las decisiones públicas, la cruda realidad es que la competencia fiscal entre nuestras Comunidades Autónomas “dista mucho a menudo de ser legítima, tiene tufillos fraudulentos con frecuencia, y no se aprecia como contribuye, ni mucho ni poco, a la eficiencia de las decisiones”. Incluso hay autores como NAVAU MARTÍNEZ-VAL, M.P., —*El Impuesto de Sucesiones: ¿Un impuesto injusto? Consideraciones de equidad frente al incierto futuro del gravamen sobre las herencias*, Dykinson, Madrid, 2009, pp. 338 y ss.—, que llegar a hablar de vulneración del principio de solidaridad entre Comunidades Autónomas como consecuencia de esta competencia fiscal.

3. Cfr. *Diseño de un sistema tributario óptimo. Informe Mirrlees* (Coord. J. Mirrlees), Editorial Universitaria Ramón Areces, 2001, p. 379.

va a ser objeto de tratamiento en este capítulo la situación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados⁴.

El Impuesto sobre el Patrimonio tal y como está concebido en España es prácticamente una figura residual en el ámbito de la Unión Europea. De acuerdo con la información que puede encontrarse en la completa base de datos *Taxes in Europe*, elaborada por la Comisión Europea, en la Unión Europea tan sólo existen impuestos sobre la riqueza neta en España, Francia y desde el 1 de enero de 2017 en Portugal⁵. Además, el *Impôt de solidarité sur la fortune* francés grava el patrimonio personal sólo cuando el valor del mismo exceda de 1.300.000€, siendo su tipo máximo de gravamen del 1,5% para patrimonios superiores a 10.000.000€. Por tanto su mínimo exento está muy por encima del que se viene aplicando en cualquier Comunidad Autónoma española y su tipo marginal máximo es algo menos de la mitad del que se aplica en España (en la Comunidad de Extremadura puede llegar hasta el 3,75%). Por lo que respecta a Portugal, el tributo creado se denomina *Adicional ao Imposto municipal sobre imóveis* y grava exclusivamente el patrimonio inmobiliario con un mínimo exento de 600.000 euros, siendo los tipos de gravamen del 0,7% o 1% (a partir de un millón de euros) para personas físicas y del 0,4% como tipo único para personas jurídicas. En cualquier caso, la tendencia que se advierte en los países de la Unión Europea en los últimos años ha sido la de suprimir los tributos que recaían sobre la riqueza neta individual. Comenzó suprimiéndolo en 1995 Dinamarca, después vinieron sucesivamente Alemania, Finlandia y finalmente Luxemburgo y Suecia que lo derogaron respectivamente en 2006 y 2007.

En cambio, los tributos sobre sucesiones y donaciones existen en la mayoría de los Estados miembros de la Unión Europea. Los países en los que actualmente no se exigen tributos de este tipo son Chipre, Eslovaquia, Estonia, Letonia, Lituania, Malta, Portugal y Rumanía. Si efectuamos una comparación entre el nivel de carga fiscal que soportan los contribuyentes en los países en los que se aplican estos tributos se llega a la conclusión de que existen importantes diferencias entre ellos. Así, los tipos de gravamen son llamativamente bajos en países como Bulgaria, donde sólo se gravan las donaciones con tipos entre 0,7% y 5%). Tampoco son elevados los tipos que se aplican en Luxemburgo, pues los mismos oscilan entre el 5 y el 15%. En la mayoría de países de la Unión Europea, los tipos de gravamen de este tributo varían en función del grado de parentesco. Así ocurre en Alemania (con tipos entre el 7 y el 50%), Austria (donde el grado de parentesco da lugar a la aplicación de un recargo del 2 o 3,5%), Bélgica (donde la competencia para la fijación de los tipos corresponde a las regiones), Dinamarca (con tipos entre el 15 y el 36,25%), España (con tipos de gravamen que se elevan considerablemente para las sucesiones entre extraños y donde el tipo máximo previsto es del 34%), Finlandia (con tipos entre el 8% y el 36%), Francia (entre el 5% y el 60%), Grecia (entre el 1% y el 40%, tipo éste último aplicable a los sujetos incluidos en la Categoría C de extraños, así como a las donaciones de dinero), Irlanda (con un gravamen diferente en función del parentesco y un tipo que ha ido subiendo en los últimos años desde el 25% que se aplicó en el período 2009 a 2011, pasando por el 30% que estuvo en vigor entre 2011 y 2012 hasta llegar al 33% que es el tipo vigente desde 2012), Italia (con un mínimo exento de 1.000.000€ para cónyuges y descendientes y un gravamen diferente en función del parentesco y tipos que oscilan entre el 4% y el 8%), Reino

4. De la situación actual y perspectivas de futuro de este impuesto, que en realidad engloba tres figuras distintas, me ocupé extensamente en el trabajo "Los impuestos sobre transmisiones patrimoniales, operaciones societarias y actos jurídicos documentados: aspectos problemáticos de su régimen actual y propuestas de reforma", incluido en la obra dirigida por CUBERO TRUYO, A., *Evaluación del sistema tributario vigente. Propuestas de mejora en la regulación de los distintos impuestos*, Thomson Reuters Aranzadi, 2013, pp. 469-537. Allí ya advertía que estos tres tributos estaban configurados como decimonónicos y que su marco regulador presenta una enorme complejidad como consecuencia de la concurrencia de normas estatales y autonómicas derivadas de su configuración como impuestos cedidos, aparte de los problemas de litigiosidad derivados de la determinación del valor real a través de las comprobaciones de valores, concebidas como un procedimiento anquilosado, lento y conflictivo por naturaleza.

5. Hay otros dos tributos que gravan la riqueza neta en la Unión Europea, pero varían respecto a los exigidos en España y Francia. Me refiero al *Wealth Tax* vigente en Luxemburgo que es un tributo sobre la riqueza pero que no recae sobre el patrimonio de las personas físicas (éste último fue abolido en 2006) y el de Italia, donde se aplica el *Imposta sul valore degli immobili e delle attività finanziarie situati all'estero*, un impuesto que recae sobre los residentes en Italia que posean bienes en el extranjero con un tipo de gravamen del 0,76% sobre su valor.

Unido (con tipos que pueden llegar hasta el 40%), República Checa (donde se aplican tipos entre el 7% y el 40%, multiplicándose además la cuota final por el coeficiente 0,5) y finalmente Suecia (con tipos entre el 10% y el 30% pero está exento el cónyuge supérstite).

3. Argumentos a favor y en contra de la imposición patrimonial

Desde hace varios años asistimos en España a un fuerte debate sobre la conveniencia de mantener o suprimir los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones. A mi modo de ver, uno de los aspectos más importantes de la discusión es sin duda analizar cuáles son los argumentos que se defienden a favor o en contra de su mantenimiento. Dar argumentos significa razonar sobre la virtualidad del impuesto, sus ventajas e inconvenientes. Observamos que en la doctrina patria hay excesivo voluntarismo en las distintas argumentaciones y la impresión que da es que en los escasos trabajos existentes en la materia se parte de una idea preconcebida y en torno a ella se articula el discurso. En ocasiones ello se debe realmente a la poca consistencia de los argumentos, que en sí son muchos de ellos fundamentalmente ideológicos, y además incluso reversibles. Por eso, a efectos de simplificar, en este trabajo procederemos a agruparlos por temas. Nos parece que listar los argumentos a favor y en contra hace la argumentación lenta y que agrupándolos por temas agilizamos el discurso.

La polarización existente actualmente entre las posturas a favor o en contra de estos impuestos patrimoniales se puede decir que tiene una base ideológica aparente. Decimos aparente porque es difícil saber en el fondo cuántas Comunidades Autónomas que se oponen a la supresión de estos impuestos, y en particular el de Sucesiones y Donaciones, en el fondo lo que temen no es sino la pérdida en la recaudación consiguiente, y por lo tanto pudieran transigir si se le garantiza una alternativa sin coste político. Dicha base ideológica es lo que podríamos llamar el argumento social. Como derivaciones del mismo, brotan inmediatamente la progresividad y la igualdad.

Aunque no es fácil etiquetar, quizás estamos ante uno de los campos en los que se manifiesta el conflicto entre las dos corrientes políticas más en boga en la actualidad, la socialdemócrata y la liberal⁶. En cuanto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la posición que hemos llamado socialdemócrata puede tener su referente en la conocida tesis de Enrico CIMBALI, a saber, que este tributo es la forma de que toda la sociedad participe en las herencias, esto es, la manera que el Estado tiene de recoger su participación sucesoria en la formación de la propiedad individual. La última postura clasificable en esta corriente dentro de nuestra doctrina —si bien desde una aproximación más económica que jurídica—, es la de Laura DE PABLOS ESCOBAR, que ha escrito que “han sido razones de equidad, y particularmente de apoyo a la progresividad del sistema las que han servido de justificación para la existencia de este tipo de impuestos”, y estas razones, añade, “siguen plenamente vigentes en el siglo XXI”⁷. Señala esta autora que parece más general la creencia de que uno de los principales motivos de desigualdad es la transmisión por causa de muerte de la riqueza. Desde luego no es lo mismo gravar la riqueza que alguien consigue —en un sistema en el que se parte de cero o de algo ya gravado por un Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones— que gravar la que alguien recibe de otro. Y la misma DE PABLOS trae a colación una amplia doctrina económica anglosajona favorable a la conservación del impuesto, que ha surgido como consecuencia de las opciones republicanas que eliminaron durante una década

6. Un buen resumen de estas tesis puede encontrarse en la completa obra de GARCÍA DE PABLOS, J.F., *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: problemas constitucionales y comunitarios*, Aranzadi, Cizur Menor, 2010.

7. Cfr. DE PABLOS ESCOBAR, L., “La imposición personal sobre la riqueza: su papel en los sistemas tributarios actuales”, en *Hacienda Pública Española*, Monografía 2001, p. 281.

la aplicación del impuesto. Así, G.W. GALE y J.B. SLEMMOD, estiman que el argumento de la equidad sigue plenamente vigente, y que se refuerza por la idea de que la riqueza se ha ido concentrando desde la década de los ochenta⁸.

Podemos citar varios autores como defensores de la posición que hemos denominado liberal, así CORONAS y SORIANO. Para J.M. CORONAS I GUINART, la teoría de la redistribución de la riqueza, que es una de las aplicaciones concretas de un mal entendido principio de solidaridad, es falsa y peligrosa⁹. Falsa, porque en la mayoría de los casos, en la creación del patrimonio del causante han contribuido materialmente y moralmente sus herederos. Y peligrosa, porque la finalidad primordial del Estado no es distribuir riqueza, sino crearla. La distribución de la riqueza se rige por el mecanismo económico de los precios y salarios, y si por este mecanismo no funciona correctamente se tiene que corregir, siendo el impuesto el peor de los medios para hacerlo, ya que su finalidad es obtener dinero para satisfacer las necesidades públicas indivisibles, de manera que el impuesto injustificado no distribuye riqueza, sino que la destruye¹⁰. Para este autor la teoría de CIMBALI no se puede admitir, ya que el derecho de sucesión es consecuencia obligada de la propiedad y de la libertad de la persona, y si la persona tiene derecho a disponer *inter vivos* también ha de tenerlo *mortis causa*. El Estado no puede interferir en sus derechos; las personas son antes que el Estado, complejo organizado de personas como instrumento al servicio de aquéllas¹¹. Y, a este respecto, en la Introducción de José Eugenio SORIANO al libro de Clemente CHECA GONZÁLEZ leemos: "Apareció, nada menos, que toda una teoría de la redistribución basada en la injusticia de permitir que se obtuvieran unos bienes sin haber realizado el esfuerzo para conseguirlos. Y prontamente también se añadió, con abierto designio ideológico, la tesis de que quienes heredaban, en definitiva, eran los individuos de la clase pudiente, los ricos, en habitual terminología castiza, a los que había que corregir, un poco al menos, mediante un cierto azote impositivo (...) El redentorismo social que subyacía en las explicaciones del Impuesto —compensatorio de la sociedad caciquil en que se vivía— era más fuerte que cualquier explicación técnica, económica o inclusive, social (...) Se confiaba en este Impuesto para conseguir que la Administración castigara la fortuna inmerecida de los demás y así se practicaba la virtud en nombre de todos, aunque poco cupiera del reparto a quienes suponían en la Hacienda Pública el colmo de la virtud ciudadana"¹².

Muchos liberales de hace dos siglos no veían con buenos ojos la imposición sobre la herencia. El caso más conocido y citado hoy es el de PROUDHON, que estima que nada cambia con la sustitución del vivo al difunto; pues ni un céntimo se añade al capital social por la muerte de uno y la herencia del otro. Tan sólo gana el César-Estado. En todo caso, queremos hacer notar que la corriente liberal, y por tanto contraria al mantenimiento del impuesto, juega con ventaja, porque manipula en su favor a la doctrina clásica tributaria que concebía al impuesto simplemente como mecanismo recaudatorio, sin que en el mismo pudiera verse ninguna finalidad externa —como la redistributiva— (las finalidades diversas de la puramente recaudatoria hoy se consideran perfectamente legítimas, y para referirse a las mismas se habla de tributos con fines extrafiscales). Así CORONAS cita a Luigi Vittorio BERLIRI, autor de *El Impuesto justo*, Madrid, IEF, 1986, y dice lo siguiente: "Reconociendo así que también el impuesto «político» en el sentido que acabamos de definirlo puede no ser injusto, es necesario empero, preguntarse si constituye el medio más oportuno y deseable para llevar a cabo una redistribución de riqueza, aunque ésta sea en hipótesis oportuna o necesaria por sí misma. Y parece que existen razones muy serias para concluir que más bien debe considerarse como el último medio al que recurrir, siempre temporalmente, y sólo cuando cualquier otro medio se haya agotado o resulte inutilizable."

8. Vid. GALE, G.W. y SLEMMOD, J.B., "Policy Watch. Death Watch for Estate Tax?", en *Journal of Economic Perspectives*, vol.15, n.1, Winter, 2001, pp. 205-218.

9. Véase CORONAS I GUINART, J.M., "La necesaria armonización de la imposición sobre las sucesiones", en *Quincena Fiscal*, núm. 14, 1998, p.42.

10. En este sentido puede verse también la obra de L. ALONSO GONZÁLEZ, *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2001, p.29.

11. Vid. CORONAS I GUINART, J.M., "La necesaria armonización...", *op. cit.*, p.42. La misma crítica puede encontrarse en el trabajo de RECUERO ASTRAY, J.R., *El Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1987, p.5.

12. Vid. CHECA GONZÁLEZ, C., *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Materiales para la reflexión*, Madrid, Pons-Idelco, 1996, p. 9.

Particular atención merecen los argumentos a favor de la supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en Estados Unidos. En dicho país, donde son cada vez más evidentes las desigualdades sociales, el argumento se ha relacionado con otro que podríamos catalogar de evitación de la fractura social. Desde el año 1999 se viene produciendo una acalorada discusión entre Demócratas y Republicanos sobre la supresión total del *Federal Estate Tax* (por cierto llamado erróneamente por el Presidente George W. Bush como el *Death Tax*) aunque sus tipos son muy reducidos y el mínimo exento es muy generoso (para 2017 está fijado en 5.490.000 dólares). El Presidente Clinton vetó la *Estate Tax Elimination Act* propuesta por los representantes republicanos, pero el debate se reabrió con el cambio de administración, para la que se convirtió en una prioridad esencial, y que consiguió un extraño compromiso de reducción progresiva hasta el año 2010, en el que desapareció y volvió a aparecer a un tipo medio único en el año 2011¹³. Actualmente —y dejando aparte los impuestos sucesorios en los estados de la unión que también lo contemplan concurrente con el federal—, hay un impuesto federal llamado *gif tax* en las transmisiones *inter vivos* (con un mínimo exento de 14.000 dólares en donaciones para cada hijo) y un *estate tax* en las transmisiones *mortis causa*.

Pues bien, aparte de la curiosidad que supone eliminar un impuesto sólo temporalmente —que en Europa haría pensar cuanto menos en quién está previsto que se muera en dichos años— lo más llamativo es que la contestación social a dicha Ley suspensiva del impuesto llegó de las capas sociales más altas. Un amplio número de grandes fortunas —entre los que se encuentran Ted Turner, George Soros, varios Rockefeller y Roosevelt, Ben Cohen, Annie Dillard y Bill Gates— firmaron un manifiesto a favor de la conservación del impuesto como instrumento válido de cohesión social. La situación podría cambiar en Estados Unidos tras la victoria en las últimas elecciones presidenciales de Donald Trump, porque entre sus promesas electorales figura la supresión de este impuesto. De hecho, el 3 de enero de 2017 el Congresista republicano Mac Thornberry presentó un Proyecto de Ley (registrado con el número H.R. 198) que lleva por título *Death Tax Repeal Act of 2017* y cuyo objetivo es la derogación del Subtítulo B del *Internal Revenue Code* de 1986 (26 U.S. Code Subtitle B), en el que se regulan los impuestos federales sobre sucesiones y donaciones (*estate, gift and generation-skipping taxes*). De conformidad con lo previsto en el apartado b) del artículo 2 de este Proyecto de Ley, estos impuestos dejarían de aplicarse a las transmisiones *mortis causa* o donaciones realizadas a partir de la fecha de la promulgación (*enactment*) de la Ley.

En directa relación con el argumento social se encuentra el de la progresividad. Responde a la idea de que la capacidad del IRPF para aportar progresividad al sistema es limitada, y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones podría jugar así un papel de complemento, porque puede hacer tributar a las ganancias de capital que no han sido gravadas durante la vida del contribuyente. De esta manera se consigue un incremento del gravamen que soportan las rentas de capital.

Tras la referencia a la progresividad como argumento de discusión, suelen añadirse otros argumentos en los que están muy imbricadas las opiniones personales de sus emisores. Así, en primer lugar, se alude a los principios constitucionales, señaladamente a la capacidad económica para justificar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pero sus detractores inmediatamente se plantean cuál es la riqueza creada en la sucesión. Una aparente agresión al principio constitucional de capacidad económica, se dice, es la motivada por el abuso de presunciones que contiene la actual Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que pueden incidir en este principio constitucional de manera que se puede argumentar aceptablemente que en algunos casos puede gravarse una capacidad económica inexistente. En el caso del Impuesto sobre el Patrimonio resulta bastante más discutible que el mismo grave realmente una capacidad económica. Como bien ha explicado GUERRA REGUERA, una capacidad económica adquiere la

13. El Estate Tax Elimination Act de G.W.BUSH fue el resultado de un extraño compromiso con los congresistas, y diseñó un proceso que terminó el 31 de diciembre del año 2010 con la eliminación completa del impuesto, y previamente unas reducciones de los tipos entre los años 2000 a 2009. El año 2010 fue el único en el que no hubo impuesto sucesorio, se volvió a instaurar en el año 2011 con un tipo del 55% y con un mínimo exento de 1 millón de dólares. Para una descripción más amplia, nos remitimos al informe del Joint Committee on Taxation, Description of "The Death Tax Elimination Act of 2000" (H.R. 8) (JCY-51-00) May 23, 2000.

condición de gravable cuando presenta como nota básica esencial la originalidad, es decir, que se constate como hecho inédito, novedoso, adicional o desconocido hasta la fecha. Así, mientras que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas grava las rentas obtenidas durante el período impositivo, es decir, rentas adicionales, inéditas hasta la fecha y lo mismo ocurre con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que también grava una renta adicional, en el caso del Impuesto sobre el Patrimonio no hay nada nuevo porque éste vuelve a gravar una y otra vez la misma renta no consumida o los bienes en que se ha invertido la misma¹⁴.

Otro de los argumentos en los que se ha centrado la discusión sobre la posible supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es su aparente complicación, así como los defectos de gestión; incluso se ha invocado expresamente una defectuosa gestión por las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas. Hay que reconocer que sí parece ser algo problemática la gestión del impuesto. La misma además se complica por el alto nivel de ingeniería fiscal en defensa de los patrimonios más elevados que consigue evitar el impuesto. Realmente todos los impuestos se acompañan de estos fenómenos, y el ingenio humano siempre va por delante de la imaginación del legislador, entre otras cosas porque suele ser un ingenio más motivado. Junto a la invocación de los problemas de gestión se acompaña la referencia a la escasa recaudación que producen. Evidentemente, a su vez, el tema enlaza con su carácter redistributivo, —pues a menor recaudación, menos posibilidad de redistribuir socialmente—.

Por último, también es objeto de discusión entre los defensores y los detractores de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones la cuestión de sus efectos sobre la familia. Paradójicamente el argumento se ha utilizado tanto por los detractores de estos tributos como por aquellos que quieren conservarlos en el ordenamiento jurídico. Aún más, incluso los propios detractores del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, antes de la reforma del texto, decían que el impuesto era contrario a las familias —en particular que ponía en peligro la continuidad de las empresas familiares— y por lo tanto había que eliminarlo. Hay autores que vienen a decir que las empresas familiares están excesivamente protegidas —recordemos que la reducción por transmisión de empresas familiares puede llegar al 99%—, cuando se sostiene que las reducciones del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones son tan amplias y poco más o menos son las culpables de que el impuesto no tenga sentido y haya que eliminarlo del ordenamiento. Este argumento prácticamente no tiene hoy defensores porque existe un consenso generalizado en toda la Unión Europea acerca de la conveniencia de mantener reducciones fiscales para la transmisión de empresas familiares en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con el fin de garantizar la pervivencia de este tipo de empresas que tanto aportan en términos de empleo¹⁵.

La reducción por transmisión de empresas familiares existente en España tiene su fundamento, como ha tenido ocasión de poner de manifiesto nuestro Tribunal Supremo de forma reiterada en los últimos años, en el Derecho europeo. En efecto, desde las instituciones europeas se viene mostrando desde hace ya mucho tiempo una gran preocupación por

14. Cfr. GUERRA REGUERA, M., "Competencia fiscal en el Impuesto sobre el Patrimonio", en VARIOS AUTORES (Dir. J. RAMOS PRIETO), *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, Thomson Reuters Aranzadi, 2014, pp. 716-717. En esta misma línea se pronuncia GARCÍA NOVOA, C., —"Impuesto sobre el Patrimonio: ¿por qué debe suprimirse", en Bolsa, diciembre 2007, p. 56—, quien habla de "capacidad contributiva adicional" que determinaría que "quien tiene patrimonio y obtiene renta dispone de una capacidad económica comparativamente mayor a la de quien sólo percibe renta, sobre todo si se trata de rentas de trabajo". Este planteamiento deriva, en su opinión "en la conclusión de que se debe penalizar fiscalmente al que tiene patrimonio, pues ello sería una vía adecuada para discriminar positivamente a las rentas del trabajo frente a las de capital". A su juicio, "si este fuese un motivo fundamental de la existencia del Impuesto sobre el Patrimonio, la capacidad económica a tener en cuenta por el Impuesto tendría que ser acorde con la "potencialidad de los bienes para producir renta" - como dijo en Alemania el Bundesverfassungsgericht en Sentencia de 22 de junio de 1995 - y ello no es así en el Impuesto español, en el que se declaran sujetos todo tipo de bienes."

15. El Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario, conocido como *Informe Lagares* y publicado en Febrero de 2014, en su Propuesta núm. 56 abogaba por el mantenimiento de esta reducción con el fin de "garantizar la continuidad del negocio", véase su pág. 252. En todo caso, lo que sí me parece es que esta reducción debe estar regulada de manera que se excluya su aplicación en los casos de simples patrimonios improductivos dentro de una empresa.

preservar la continuidad de las empresas familiares y así se ha manifestado en multitud de documentos e informes, de los que en este momento y teniendo en cuenta su relevancia citaría tres. El primer documento que lo hizo fue la Recomendación de la Comisión Europea 94/1069/CE, de 7 de diciembre de 1994 sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas¹⁶. En él se instaba a los Estados a la adopción de medidas que minimicen los costes fiscales de la sucesión en el caso de las empresas familiares a fin de garantizar su pervivencia en el tiempo¹⁷. El segundo documento que me gustaría citar es la Resolución del Parlamento Europeo de 8 de septiembre de 2015, sobre las empresas familiares en Europa, que en la misma línea pide a los Estados que garanticen que sus sistemas fiscales apoyen la financiación mediante fondos propios de estas entidades, eliminando cualquier discriminación fiscal que pueda existir al respecto¹⁸. En tercer lugar, también ha insistido en la necesidad de establecer un régimen fiscal favorable a la transmisión de empresas familiares es el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo "La empresa familiar en Europa como fuente de un crecimiento renovado y mejores puestos de trabajo", de 17 de septiembre de 2015¹⁹.

16. Publicada en el DO, L 385, de 31 de diciembre de 1994, págs. 14 y ss. En su artículo 1 se invitaba a los Estados miembros a que adoptasen "las medidas más adecuadas a fin de completar su marco jurídico, fiscal y administrativo, con objeto de (...) garantizar el éxito de la transmisión familiar, evitando que los impuestos que gravan la sucesión y la donación pongan en peligro la supervivencia de la empresa", así como "alentar con medidas fiscales al empresario a transmitir su empresa mediante venta o a través de su compra por los asalariados, principalmente cuando no haya sucesor en la familia". Pero sin duda el precepto de mayor interés a los efectos de este trabajo lo dispuesto era su artículo 6, en el que bajo el título "Fiscalidad de la sucesión y donación", se disponía lo siguiente:

"Es conveniente garantizar la supervivencia de la empresa mediante un trato fiscal adecuado de la sucesión y la donación. Con este fin, se invita a los Estados miembros a adoptar una o varias de las medidas siguientes:

- a) reducir, siempre que se prosiga de manera creíble la actividad de la empresa durante un período mínimo, la carga fiscal que grava los activos estrictamente profesionales en caso de transmisión mediante donación o sucesión, incluidos los derechos de sucesión, donación y registro;
- b) ofrecer a los herederos la posibilidad de escalar o aplazar el pago de los derechos de donación o sucesión, siempre y cuando prosigan la actividad de la empresa, y conceder exenciones de intereses;
- c) velar por que en la evaluación fiscal de la empresa se pueda tener en cuenta la evolución de su valor hasta unos meses después del fallecimiento del empresario."

17. Un repaso por los documentos europeos que hacen referencia a la introducción de medidas fiscales para garantizar la pervivencia de las empresas familiares puede encontrarse en mi obra *Beneficios fiscales para la transmisión de empresas familiares en los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones*, Aranzadi, Cizur Menor, 2014.

18. Esta Resolución puede localizarse en <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P8-TA-2015-0290+0+DOC+XML+V0//ES>. En su apartado 19 se solicita a los Estados miembros "que simplifiquen los procedimientos administrativos y los sistemas fiscales, teniendo especialmente en cuenta los problemas específicos de las empresas familiares y las pequeñas y medianas empresas".

19. Publicado en el DO Serie C, de 15 de marzo de 2016. Este informe propone diversas medidas específicas, entre las que destacan:

- Elaborar una normativa sobre las empresas familiares, en la que se fije una definición de empresa familiar. A juicio del Comité consensuar una definición común en los países europeos posibilitaría la recogida de datos cuantitativos, lo que a su vez permitiría crear estadísticas sobre estas empresas, una vez agregados los datos.
- Incluir la categoría de empresa familiar en las estadísticas europeas (Eurostat) y que las oficinas nacionales de estadística recojan datos sobre las empresas familiares de manera eficaz.
- Mejorar la legislación sobre la transmisión intergeneracional de las empresas familiares, en particular desde una perspectiva fiscal, con vistas a reducir el grado de exposición de estas empresas a los problemas de liquidez.
- Examinar la cuestión de la planificación de las sucesiones y respaldar medidas que faciliten la transmisión de empresas, por ejemplo en el contexto del Derecho sucesorio o mediante incentivos fiscales que apoyen estas transmisiones.
- Crear exenciones fiscales sobre los beneficios reinvertidos y dar a estas empresas oportunidades de aumentar su capital sin conceder derechos de voto.
- Activar la cooperación a nivel de la UE con las organizaciones que representan a las empresas familiares, por ejemplo, en el marco de un grupo de expertos permanente.

4. Diagnóstico sobre la evolución y situación actual del Impuesto sobre el Patrimonio

4.1. Antecedentes históricos y regulación actual

El Impuesto sobre el Patrimonio se introduce por primera vez en España mediante la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal (BOE de 16 de noviembre), la misma que aprobó la primera amnistía fiscal y reguló el delito fiscal. Aunque esta Ley no tenía Exposición de Motivos o Preámbulo la propia denominación del tributo “Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas” y el artículo primero de dicha Ley ya anunciaban explícitamente su intención de crearlo con carácter excepcional y con una vigencia temporal transitoria. La introducción de este tributo vino avalada por el *Informe sobre el Sistema tributario español. Criterios para su reforma*, más conocido como Libro Blanco, donde se podía leer lo siguiente:

“El Impuesto sobre el Patrimonio Neto, por su general aceptación en —precisamente— aquellas realidades fiscales socialmente más avanzadas, constituye una figura a cuya implantación debe aspirar todo sistema impositivo que intente su aproximación al que hoy es estimado como ideal”.

Como puede advertirse, originalmente se presentaba este nuevo tributo como símbolo de país fiscalmente avanzado. Sin embargo, y según ha quedado ya expuesto, curiosamente hoy el mantenimiento de este tributo nos sitúa al margen de la tendencia seguida en los países de nuestro entorno.

Lo que comenzó siendo teóricamente un impuesto extraordinario terminaría convirtiéndose en una figura más del entonces incipiente sistema tributario español²⁰. Fue desarrollado por la Orden Ministerial de 14 de enero de 1978 (BOE de 17 de enero) y modificado parcialmente en 1988 como consecuencia de los efectos de la famosa Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, de 20 de febrero, que declaró la inconstitucionalidad de la tributación conjunta obligatoria en el IRPF y que obligó a configurar tanto a dicho tributo como al Impuesto sobre el Patrimonio como tributos sobre los individuos y no sobre las unidades familiares. La confirmación de que se trataba de un tributo que había venido para quedarse en el sistema tributario vino con ocasión de la reforma tributaria operada en 1991, que aparte del IRPF también afectó al tributo que estamos analizando hasta el punto de que se aprobaría una nueva ley reguladora del mismo, la Ley 19/1991, de 6 de junio, que con escasas modificaciones y pese a los más de 25 años transcurridos desde su aprobación aún hoy sigue vigente como Ley básica del tributo.

En su configuración original el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio no tenía objetivos recaudatorios y prueba de ello fue el establecimiento en el artículo séptimo de la Ley 50/1977 de un mínimo exento elevado, concretamente 4.000.000 pesetas en el supuesto de obligación personal y 6.000.000 pesetas en caso de matrimonio. Además, por cada hijo menor de veinticinco años, con derecho a desgravación en el Impuesto General sobre la Renta, se reducían de la base imponible 500.000 pesetas. La tarifa tenía nueve tramos y los tipos oscilaban entre un 0,25% para bases hasta 25.000.000 pesetas y un 2,00% para bases liquidables a partir de 2.500 millones de pesetas.

La aprobación de la Ley 19/1991 supuso cambios importantes respecto al impuesto extraordinario original y así, se elevó el mínimo exento hasta situarlo inicialmente en 15.000.000 pesetas y el marginal máximo de la tarifa pasó del 2% al 2,5%, ya entonces más alto que los tipos vigentes en otros países europeos.

20. Como bien subraya GARCÍA NOVOA, C., —“Impuesto sobre el Patrimonio...”, *op. cit.*, p. 55— ni era un impuesto extraordinario, porque con él no se cubrían gastos extraordinarios, ni se devengaba en condiciones extraordinarias, salvo en el primer año de su aplicación en que la ley establecía obligatoriamente su devengo a 30 de septiembre, ni era excepcional, porque la eventual innovación que podría suponer en nuestro sistema tributario no tenía trascendencia jurídica alguna, ni tampoco podía calificarse como un impuesto transitorio porque al final el tributo introducido por la Ley 50/1977 estuvo vigente hasta el 1 de enero de 1992, fecha de entrada en vigor de la Ley 19/1991.

El siguiente hito temporal importante de la historia de esta figura en el que voy a detenerme es la aprobación de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, cuya principal novedad a los efectos que aquí interesa fue la atribución a las Comunidades Autónomas de ciertas competencias normativas en relación a este impuesto. Su artículo 13.º estableció la posibilidad de que las Comunidades Autónomas pudieran regular el mínimo exento y la tarifa del Impuesto sobre el Patrimonio. Y respecto a la tarifa se estableció que la misma debía tener una progresividad similar a la del Estado, siendo idéntica a la de éste último en cuanto a la cuantía del primer tramo de base liquidable y tipo marginal mínimo.

Estas competencias normativas se verían incrementadas con ocasión de la aprobación de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, que contenía el modelo aprobado por el Consejo de Política Fiscal y Financiera el 27 de julio de dicho año. En efecto, dicha Ley introdujo en su artículo 39 como novedad en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio la posibilidad de que las Comunidades Autónomas pudieran regular la tarifa del mismo sin ningún condicionante, y, además, pudieran crear deducciones y bonificaciones en aquél. Esta situación se mantuvo sin variación alguna tras la aprobación de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, Ley que se aprobó para poner en funcionamiento el sistema de financiación aprobado por el Consejo de Política Fiscal y Financiera el 15 de julio de 2009.

Pero sin duda alguna el momento más crítico por el que ha pasado hasta el momento el Impuesto sobre el Patrimonio se produjo en 2008. En ese año tuvimos elecciones generales y los dos grandes partidos que concurrieron a las mismas llevaban en sus respectivos programas electorales la supresión de este tributo. En esta ocasión la promesa electoral se cumplió y además con una inusitada rapidez. Las elecciones se celebraron el 9 de marzo de dicho año y el 25 de diciembre se publicó en el BOE la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio. Las razones esgrimidas en su Exposición de Motivos para justificar la decisión de suprimir el tributo fueron breves pero contundentes. Reproducimos a continuación los tres párrafos de dicha Exposición en los que se intenta justificar la decisión tomada:

"La vigente Ley del impuesto, la Ley 19/1991, de 6 de junio, supuso la incorporación con carácter estable del Impuesto al sistema tributario, con un triple objetivo: efectuar una función de carácter censal y de control del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; conseguir una mayor eficacia en la utilización de los patrimonios y la obtención de una mayor justicia redistributiva complementaria de la aportada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Sin embargo, desde el momento de su establecimiento, las transformaciones, tanto del entorno económico internacional como las mismas modificaciones introducidas en el tributo, han hecho que pierda su capacidad para alcanzar de forma eficaz los objetivos para los que fue diseñado.

En el actual contexto, resulta necesario suprimir el gravamen derivado de este impuesto mediante la fórmula más idónea para asegurar su eliminación efectiva e inmediata. Dicha eliminación del gravamen se produce tanto para la obligación real como para la obligación personal de contribuir."

Pero realmente no se derogó la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio porque la Ley 4/2008 lo que hizo fue dar nueva redacción al artículo 33 de la Ley 19/1991 introduciendo una bonificación general en la cuota íntegra del tributo del

100%²¹. Varias fueron las razones que motivaron que se optase por la fórmula de la bonificación en cuota del 100%. La primera y principal es porque si se hubiese derogado la Ley 19/1991 habría quedado vacante un importante espacio fiscal que rápidamente podría haber sido ocupado por las Comunidades Autónomas a través del establecimiento de impuestos propios sobre el patrimonio de las personas físicas²². Además, en segundo lugar, el establecimiento de una bonificación permitía no tener que modificar diversas normas y dejaba en vigor el resto de la Ley de este impuesto, a la que se remiten las normas reguladoras de otros tributos.

El Impuesto estuvo temporalmente suprimido —o como dice LAGO MONTERO en hibernación— durante los años 2008, 2009, 2010, pero en 2011 el legislador se arrepintió y a través de un mecanismo como es el Decreto-Ley aprobó su resurrección o descongelación mediante la supresión de la precitada bonificación en cuota del 100%²³. Veamos cuáles fueron las causas que justificaron este cambio de parecer. Esas causas debemos buscarlas en la exposición de motivos del Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, aunque ciertamente la misma parece redactada con las prisas propias de este vehículo normativo porque los argumentos no me parecen bien ordenados. En todo caso, la justificación de su aprobación gira básicamente en torno a tres argumentos. El primero de ellos es que España debía tomar necesariamente esta medida de manera inmediata a fin de garantizar la obtención de ingresos en 2011 y 2012 para poder cumplir los objetivos de estabilidad presupuestaria. Como se puede ver se trataba simple y llanamente del clásico argumento de necesidad recaudatoria al que tan acostumbrados nos tiene el legislador en los últimos años. En segundo lugar, la urgencia en la aprobación de esta norma derivaba de la necesidad de dejar tiempo suficiente a las Comunidades Autónomas para que pudieran ejercer, en caso de así desearlo, sus competencias normativas en el nuevo escenario de recuperación del impuesto. El tercer argumento invocado fue que la recuperación del tributo iba a producir efectos desde el 1 de enero de 2011 y ya estábamos en septiembre, por lo que era necesario recurrir al Decreto-ley para que los contribuyentes pudieran conocer con la mayor antelación posible. Poco más o menos que no quedaba otro remedio que aprobar un Decreto-ley. Y es que con estos tres argumentos se justificaría a juicio del legislador la extraordinaria y urgente necesidad exigida por el artículo 86 de nuestra Constitución para utilizar el Decreto-ley.

Como bien puso de relieve CAYÓN GALIARDO resultaba difícil que pudiera cuestionarse la constitucionalidad de la utilización del Decreto-ley dada la benevolente interpretación que el Tribunal Constitucional ha venido haciendo sobre su uso por el legislador en materia tributaria²⁴. En efecto, nuestro Tribunal Constitucional en reiterada jurisprudencia (SSTC 6/1983, 182/1997, 137/2003, 108/2004 o 189/2005) viene permitiendo la posibilidad de regular mediante Decreto-ley cuestiones de naturaleza tributaria concurriendo esas circunstancias de extraordinaria y urgente necesidad, siempre que no se afecte de modo esencial al deber de contribuir tal y como se encuentra configurado en nuestro sistema tributario alterando alguno de sus elementos esenciales. En este sentido, el Tribunal Constitucional concluyó en su Sentencia 189/2005, analizando la constitucionalidad del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de julio, que modificó el régimen tributario de los entonces llamados incrementos y disminuciones de patrimonio en

21. Muy crítico se mostró con esta supresión SIMÓN ACOSTA, E., —“Requiem por el Impuesto sobre el Patrimonio”, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 759, 2008, parte Tribuna—, quien admite que va contra corriente cuando defiende la existencia de un Impuesto sobre el Patrimonio general y moderado que sirva de complemento al IRPF y excluya, por supuesto, los patrimonios pequeños. En su trabajo “Imposición patrimonial, viviendas y otros problemas”, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 739, 2007, parte Tribuna, este autor confiesa que el argumento que lo convenció para defender la existencia de este impuesto, pero no tal y como está concebido sino técnica y jurídicamente bien construido y con tipos de gravamen moderados (lo que para él significa que se pueda soportar con la renta que potencialmente generan los bienes poseídos), fue una razón de justicia: dos personas con la misma renta pero con distinto patrimonio tienen diferente capacidad para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

22. Así lo apuntamos ya en ADAME MARTÍNEZ, F.D., “Política fiscal y lucha contra la crisis económica: análisis de las medidas fiscales adoptadas por el Estado y por las Comunidades Autónomas y perspectivas de futuro”, en *Quincena Fiscal*, núm. 6, 2012, pp. 13 y ss.

23. Véase el trabajo de LAGO MONTERO, J.M., “¿Es posible armonizar los subsistemas...?”, *op. cit.*, p. 950.

24. Vid. CAYÓN GALIARDO, A., “La recuperación del Impuesto sobre el Patrimonio”, en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 95, 2011, p. 17.

el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que si la modificación mediante Decreto-Ley afecta a dicho tributo que “constituye una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario, se ha alterado el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes, en unos términos que, conforme a la doctrina de este Tribunal está prohibida por el artículo 86.1 de la Constitución”.

Desde esta perspectiva me queda la duda —y comparto la opinión al respecto de GUERRA REGUERA— de que con la reactivación del Impuesto sobre el Patrimonio no se haya podido producir una alteración de cierto calado en la configuración del deber de contribuir²⁵. Aun admitiendo que el Impuesto sobre el Patrimonio no afecta a la generalidad de los contribuyentes, pues resulta evidente que no es un tributo de los importantes en nuestro sistema tributario, no se puede negar que el Impuesto sobre el Patrimonio puede afectar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas si resultase de aplicación la previsión contenida en el artículo 31 de la Ley 19/1991, conforme al cual la suma de las cuotas íntegras del Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no podrá superar el 60% de la base imponible del Impuesto sobre la Renta. Si ello ocurriera, se reduciría la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 80%. Por todo ello se puede concluir que en base a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional antes reproducida no parece que el Decreto-ley fuera el cauce normativo idóneo.

A partir de 2013 anualmente se ha ido prorrogando la supresión de la precitada bonificación del 100%, por lo que el impuesto está actualmente vigente. Para 2017 curiosamente dicha prórroga se operó de nuevo mediante un Decreto-ley, con concretamente a través del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, según se dice en su Exposición de Motivos, en aras de contribuir a mantener la consolidación de las finanzas públicas, fundamentalmente, de las Comunidades Autónomas.

4.2. El uso de competencias normativas por las Comunidades Autónomas

De conformidad con lo previsto en el artículo 47 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, las Comunidades Autónomas podrán modificar el mínimo exento, el tipo de gravamen y las deducciones y bonificaciones de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio. Y respecto de éstas últimas se añade en su apartado 2 que serán compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto, no podrán suponer una modificación de las mismas y se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

La situación en la que nos encontramos es que, como consecuencia del ejercicio de competencias normativas por parte de las Comunidades Autónomas en este tributo, la carga fiscal que soportan los contribuyentes españoles varía radicalmente en función de la Comunidad Autónoma en la que residen. Así, hay una Comunidad Autónoma en la que no se paga absolutamente nada como consecuencia de la existencia de una bonificación del 100% en la cuota del impuesto, como es el caso de Madrid, otra en la que se aplica una bonificación del 50%, como es La Rioja, mientras que en las demás sí se tributa y la situación es muy diversa y además en varias de ellas en los últimos años el mínimo exento ha bajado y la tarifa ha subido. El ejemplo de Madrid fue inicialmente seguido por las Comunidades de Valencia y Baleares, pero como consecuencia de la caída de ingresos por la crisis tuvieron que dar marcha atrás y de nuevo están exigiendo el impuesto.

25. Véase el magnífico trabajo de GUERRA REGUERA, M., “Reflexiones sobre el mantenimiento de un Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas”, en VARIOS AUTORES (Dir. A. CUBERO TRUYO), Evaluación del sistema tributario vigente. Propuestas de mejora en la regulación de los distintos impuestos, Thomson Reuters Aranzadi, 2013, pp. 465-466.

La Ley del Impuesto sobre el Patrimonio establece una tarifa que se aplica por defecto salvo que la Comunidad Autónoma apruebe otra. Como antes he indicado varias Comunidades Autónomas han optado en ejercicio de sus competencias normativas por regular una tarifa propia más elevada que la prevista por defecto. Esto es lo que ha ocurrido por ejemplo en Andalucía, Asturias, Baleares, Cataluña, Galicia, Extremadura Murcia o Valencia. En el caso de Extremadura el tipo máximo del tributo se sitúa en el 3,75% para quien tenga la suerte de tener una base liquidable superior a 10.695.996,06€. Le siguen en el ranking la Comunidad de Baleares con un tipo máximo del 3,45%, Valencia con un marginal máximo del 3,12%, Andalucía y Galicia, con un tipo del 3,03%, Asturias y Murcia con un tipo máximo del 3% y Cataluña con un tipo del 2,75%, siempre para patrimonios con base liquidable por encima de la cifra anterior.

También ha sido frecuente el uso de sus competencias normativas por las Comunidades Autónomas para modificar el mínimo exento del impuesto. Desde la aprobación del Real Decreto-ley 13/2011 el mínimo exento que se aplica por defecto es de 700.000 euros, pero hay Comunidades Autónomas en donde se aplica una cantidad inferior en concepto de mínimo exento inferior como es el caso de Aragón (400.000 euros a partir de 31 de diciembre de 2016), Cataluña y Extremadura (500.000 euros) y Comunidad Valenciana (600.000 euros). Por otra parte, en varias Comunidades Autónomas se regulan mínimos exentos especiales en el sentido de más elevados para personas discapacitadas.

Otras cuatro Comunidades Autónomas, concretamente Aragón, Asturias, Canarias, Castilla y León y Cataluña, han optado por establecer bonificaciones o exenciones para la cuota que corresponda a bienes y derechos de contenido económico integrados en un patrimonio protegido.

Como puede advertirse, la atribución en este impuesto de amplias competencias normativas ha generado en la práctica una importante competencia fiscal no demasiado legítima entre Comunidades Autónomas y, sobre todo, y lo que es más preocupante diferencias de gravamen tan elevadas que impiden la existencia de una mínima equidad horizontal. Además de ello, esta situación como inmediatamente comentaremos puede no ser compatible con algunos principios enunciados en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

4.3. Perspectivas de evolución del impuesto en el futuro

Tras este breve recorrido por la historia del Impuesto sobre el Patrimonio, y después de analizar el uso que han hecho las Comunidades Autónomas de sus competencias normativas, me voy a detener finalmente a reflexionar acerca de cómo puede evolucionar en el futuro este tributo. El punto de partida para predecir el futuro de este tributo debe ser el examen de si esta figura cumple hoy día las funciones que estaba llamado a cumplir según la exposición de motivos de la Ley 19/1991.

El carácter básicamente censal y de control y complemento del IRPF que estaba llamado a desempeñar el Impuesto sobre el Patrimonio se confirmó en la exposición de motivos de la precitada Ley 19/1991. Pero, ¿tiene sentido hoy día mantener el Impuesto sobre el Patrimonio por su función de apoyo censal al IRPF? En 1977 cuando se introdujo este tributo pudo tener sentido la formación de un censo sobre el patrimonio de los residentes en España ya que los mecanismos de control de la Administración tributaria no estaban desarrollados, pero hoy día la información que puede aportar el Impuesto sobre el Patrimonio no es completa y además la misma puede obtenerse por otras vías por parte de las Administraciones tributarias, que como es sabido están dotadas de completísimas bases de datos informáticas y de potentes herramientas para la obtención de información y sobre todo para el cruce de datos y el tratamiento de la misma. Y, de todas maneras, la función censal en todo caso

podría justificar la declaración, pero nunca el cobro de una cuota que puede llegar en el momento actual hasta el 3,75%²⁶.

Las otras dos funciones que debía cumplir el Impuesto sobre el Patrimonio eran, según se advertía en su Exposición de motivos, “la consecución de una mayor eficacia en la utilización de los patrimonios y la obtención de una mayor justicia redistributiva complementaria de la aportada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. Pues bien, tampoco se puede afirmar que haya cumplido estas funciones. En efecto, este tributo no resulta adecuado para conseguir una mejor distribución de la riqueza ya que recae sobre la titularidad de patrimonios que ya han sido gravados por otros tributos (así ocurre por ejemplo con la propiedad inmobiliaria, cuya tenencia está ya gravada en España por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles). Se trata de un impuesto que penaliza el ahorro²⁷ y discrimina entre tipos de ahorro, porque como bien se ha explicado los gravámenes efectivos difieren en función de la forma en que se plasme ese ahorro²⁸. Por otra parte, resulta evidente que se trata de un tributo que no es capaz de someter a tributación a las grandes fortunas, que utilizan determinados instrumentos o regímenes que permiten la elusión del mismo, de manera que en la práctica los que terminan pagándolo son los contribuyentes con patrimonios medios y que además tienen la desdicha de residir en alguna de las Comunidades Autónomas que mantiene este gravamen. Llama poderosamente la atención que el propio legislador ha llegado a reconocer esta circunstancia cuando en la exposición de motivos del Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de diciembre, que resucitó este tributo le reprochaba precisamente el “haber disminuido su capacidad redistributiva al gravar principalmente patrimonios medios”.

Otro dato importante a tener en cuenta a la hora de hacer proyecciones de futuro es la recaudación que actualmente se obtiene con este tributo y la evolución de la misma en los últimos años. Como puede comprobarse con sólo echar un vistazo al Cuadro 1 que se incluye a continuación, la recaudación aportada por este tributo tiene escasa relevancia. En el último ejercicio del que se disponen de datos, concretamente 2014 —son además datos que acaban de publicarse por el Ministerio de Hacienda y Función Pública en enero de 2017—, la recaudación ascendió a 972,75 millones de euros y se distribuyó por Comunidades Autónomas en la forma que puede verse a continuación:

26. A este respecto señalaba GUERRA REGUERA, M., —en “Reflexiones sobre el mantenimiento de un Impuesto sobre el Patrimonio...”, *op. cit.*, p. 433—, que “no tenemos nada que objetar al hecho de que los ciudadanos elaboren anualmente un catálogo de sus bienes para ponerlo en conocimiento de la Administración, pero nos oponemos a que sobre la base de la posible ventaja que esta opción pueda suponer, se cobre un 2 o un 2,5 por ciento de su valor. Eso, como reza el clásico, es aprovechar que el Pisuerga pasa por Valladolid”.
27. En el Informe MIRRELES —vid. “Diseño de un sistema tributario...”, *op. cit.*, p. 319—, se insiste en la idea de que este impuesto discrimina a los ahorradores frente a los consumidores cuando se afirma: “Podría parecer que gravar el ahorro es una forma efectiva de redistribuir; después de todo, ¿No es más rica por definición la gente con muchos ahorros? Sin embargo, alguien con ahorros no está necesariamente en mejor situación durante su vida que otra persona sin ahorros. Los dos podrían ganar y gastar cantidades similares a lo largo de sus vidas, pero en momentos diferentes. Uno gana su dinero cuando es joven y lo ahorra para gastarlo cuando es viejo, mientras que para el otro los momentos de gastar y ganar están muy próximos. Podemos gravar los recursos totales de las personas aplicando el impuesto cuando obtienen el dinero (gravando la renta) o cuando lo usan finalmente para el consumo (gravando el gasto). Podemos gravar más a los ricos haciendo más progresiva la tarifa de tipos de gravamen aplicada a los ingresos o al gasto. Si, dado lo que ya sabemos a partir de su renta o gasto reales, las decisiones de ahorro no nos dicen nada más acerca de su capacidad subyacente de generar ingresos, precisamente acerca de sus preferencias por consumir mañana en lugar de hoy, entonces gravar el ahorro no puede ayudarnos a incidir sobre las personas de mayor capacidad mejor que gravando la renta o el gasto”.
28. Vid. VARIOS AUTORES, *Propuestas para la reforma de los Impuestos sobre Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones en España*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2015, pp. 43-44. A juicio de sus autores es precisamente “el coste de ineficiencia generado por esta discriminación la razón por la que la mayor parte de los participantes consideraba que los presuntos beneficios derivados de esta imposición no compensaban sus costes”.

Cuadro 1. Recaudación Impuesto sobre el Patrimonio

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Andalucía	164,00	4,10	1,10	1,10	78,30	95,30	86,54
Aragón	75,40	0,50	1,90	1,10	27,80	28,20	28,87
Asturias	43,10	0,50	1,90	0,70	18,00	22,80	16,56
Baleares	59,80	0,80	6,80	1,80	-4,20	44,60	47,28
Canarias	47,3	0,60	1,50	0,10	22,50	38,90	28,79
Cantabria	42,90	1,10	3,40	-0,40	15,30	18,00	16,58
Castilla -La Mancha	42,70	0,80	1,50	0,40	17,60	18,50	15,90
Castilla y León	83,50	0,60	-0,10	-0,50	30,00	44,10	34,92
Cataluña	536,40	2,80	12,20	10,80	301,70	558,50	427,83
Comunidad Valenciana	216,10	1,50	3,50	0,40	3,30	118,50	111,71
Extremadura	11,20	0,10	0,00	0,00	3,40	4,70	4,23
Galicia	81,60	0,30	0,70	0,60	43,40	89,80	67,68
Madrid	642,00	17,20	63,60	25,00	14,90	30,30	0,88
Murcia	41,70	0,60	0,80	2,40	20,30	25,50	23,75
Navarra	66,30	3,20	0,00	0,00	39,00	51,20	47,57
País Vasco	181,30	49,60	0,00	0,00	115,50	138,10	
Rioja (La)	25,00	0,10	0,20	0,20	12,50	13,90	13,66
TOTAL CC.AA.	2.360,30	84,40	99,00	43,70	759,30	1.340,90	972,75

Fuente: Recaudación y estadísticas del sistema tributario español, Dirección General de Tributos, Subdirección General de Política Tributaria.

Ya hemos dicho que resulta difícil mantener un impuesto en el que no concurre una capacidad económica adicional, original, porque además esta situación a la larga termina produciendo un efecto que podríamos calificar de confiscatorio²⁹. Y lo decimos porque si el patrimonio no genera una rentabilidad positiva, lo cual es muy frecuente en los tiempos que corren, el contribuyente tendría que utilizar su propio patrimonio para pagar el impuesto. Y si no fuera así y el patrimonio le generase algún tipo de rentabilidad como consecuencia de la aplicación del Impuesto sobre el Patrimonio, quedaría en mejor posición el contribuyente que no tuviese patrimonio pero ingrese rentas por un importe equivalente, ya que a éste le quedaría más renta disponible que al titular del patrimonio gravado³⁰.

Por todas estas razones en la doctrina ciertamente resulta difícil encontrar autores que se posicionen a favor del mantenimiento de este tributo³¹. Y si acudimos al Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español, publicado en febrero de 2014 y que antes ya ha sido citado, vemos que allí se propone también sin ambages la eliminación definitiva de este impuesto, en base entre otros a los siguientes argumentos: primero, que esa es la tendencia que se aprecia en otros países desarrollados; segundo, por sus efectos negativos sobre el ahorro (llegándose a afirmar, y con razón, que su cuota en ocasiones excede con mucho los rendimientos habituales obtenidos con los activos que se incluyen en su ámbito); tercero, por sus reducidas recaudaciones; y cuarto, por el hecho de que las posibilidades de planificación fiscal internacional para los patrimonios realmente elevados desvirtúan totalmente su posible contribución a la equidad del sistema tributario³².

29. Sobre el posible alcance confiscatorio se añade en la completísima obra de VARIOS AUTORES, *Propuestas para la reforma de los Impuestos sobre Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones en España*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2015, pp. 41-42: "Los tipos marginales máximo del IP español (2,5% a nivel estatal o 3,75% en Extremadura) podían ser razonables cuando se estableció en 1977, ya que los tipos de interés e inflación al final de la década y comienzo de los 80 superaban el 20%, llegando incluso al 25%. Sin embargo, en el momento actual (...) con tipos de interés por debajo del 1% e inflaciones negativas o casi inexistentes, tipos marginales del 2,5% o el 3,75% pueden ser confiscatorios". De una especie de confiscación a plazos habla GUERRA REGUERA, M., —en "Reflexiones sobre el mantenimiento de un Impuesto sobre el Patrimonio...", *op. cit.*, p. 439—, cuando explica que con un tipo de un 2,5% en 40 años la confiscación de un patrimonio de un millón de euros será absoluta; con este mismo argumento en 30 años la confiscación será del 75%, en 20 años del 50% y así sucesivamente. Sobre los graves riesgos que plantea este tributo desde la perspectiva del principio de no confiscatoriedad añade GARCÍA NOVOA, C., —en "Impuesto sobre el Patrimonio...", *op. cit.*, p. 57—, que si "tenemos en cuenta que el efecto confiscatorio se ve más sencillamente configurado tomando en cuenta conjuntamente la renta y el patrimonio, el peligro de confiscación no lo disipa el límite del 60 % sobre la parte general de la base imponible del IRPF, previsto en el artículo 31, 1 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, sobre la agregación de las cuotas de IRPF (en la porción que corresponde a esa parte general de la base imponible) e Impuesto sobre el Patrimonio; sobre todo por el efecto del "impuesto mínimo" del 20 % de la cuota íntegra inicialmente calculada". En su opinión, este límite, por el contrario, "ha incentivado la planificación fiscal en la composición de los patrimonios para conseguir las reducciones previstas en la norma por parte de contribuyentes con posibilidades de obtener asesoramiento técnico". Además, concluye, "el límite del 60 % es más bajo que el de 50 % que propugnó en Alemania la sentencia del Tribunal Constitucional de 22 de junio de 1995, o para Francia la técnica del escudo fiscal."

30. Vid. GUERRA REGUERA, M., "Competencia fiscal en el...", *op. cit.*, p. 718. Sobre el posible alcance confiscatorio se añade en la completísima obra de VARIOS AUTORES, *Propuestas para la reforma de los Impuestos sobre Patrimonio...*, *op. cit.*, pp. 41-42: "Los tipos marginales máximo del IP español (2,5% a nivel estatal o 3,75% en Extremadura) podían ser razonables cuando se estableció en 1977, ya que los tipos de interés e inflación al final de la década y comienzo de los 80 superaban el 20%, llegando incluso al 25%. Sin embargo, en el momento actual (...) con tipos de interés por debajo del 1% e inflaciones negativas o casi inexistentes, tipos marginales del 2,5% o el 3,75% pueden ser confiscatorios."

31. En todo caso como bien ha puesto de relieve LAGO MONTERO, J.M., —"¿Es posible armonizar los subsistemas...", *op. cit.*, p. 950, aunque el legislador no tiene una idea clara sobre qué hacer con este tributo, el mismo sí tendría sentido "con un mínimo exento alto y exención parcial para la vivienda habitual y además "ha de imponerse una medida armonizadora estatal, de aplicación obligatoria en todo el territorio nacional, una ley armonizadora del mínimo de sujeción efectiva a este tributo", aparte de que habría que "intentar ser más ponderado a la hora de aprobar exenciones y bonificaciones" porque de lo contrario "el impuesto figurará en breve como impuesto en el reino de taifas autonómico".

32. VARIOS AUTORES, *Informe Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español*, Madrid, 2014, pp. 10 y 239-240. La Propuesta núm. 54 de este Informe dice literalmente: "Debería suprimirse formal y definitivamente el Impuesto sobre el Patrimonio, estableciéndose las previsiones legales oportunas para que tampoco pueda ser establecido como impuesto propio por las Comunidades Autónomas."

5. Diagnóstico sobre la evolución y situación actual del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

5.1. Antecedentes y regulación actual

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones fue introducido en España con efectos desde el 1 de enero de 1988 por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre. Su disposición final segunda dispuso que hasta tanto no se aprobase el Reglamento del impuesto seguiría en vigor el Reglamento del Impuesto de Derechos reales de 15 de enero de 1959. Dada la antigüedad de esta norma y su falta de adaptación a la nueva figura creada fue necesario, hasta tanto se redactaba el Reglamento del impuesto, aprobar normas provisionales para la regulación de ciertos aspectos del tributo, sobre todo las cuestiones de gestión y liquidación, que por su novedad requerían de una normativa específica. Esas normas se incluyeron en el Real Decreto 422/1988, de 29 de abril. Resulta desde luego llamativo que tuvieran que transcurrir casi cuatro años desde la entrada en vigor de la Ley 29/1987 para que se aprobase el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones adaptado a dicha Ley. En efecto dicho Reglamento se aprobó mediante el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

Con anterioridad a la aprobación de la Ley 29/1987 ya hubo un intento de introducir el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en nuestro sistema tributario, concretamente en la legislatura constituyente. Me refiero al Proyecto de Ley sobre las Sucesiones y Donaciones, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales el 11 de enero de 1978, que finalmente no sería aprobado³³. El Impuesto contenido en este Proyecto de Ley presentaba algunas diferencias respecto al finalmente aprobado casi diez años más tarde. La exposición de motivos de este Proyecto de Ley insistía en la finalidad marcadamente social del tributo, su contribución a la redistribución de la riqueza, el refuerzo de la justicia del gravamen respecto al anterior Impuesto General sobre las Sucesiones y a la consecución de una armonía con los demás tributos que integran la imposición directa. Frente a la vigente Ley que contemplaba en su redacción original una tarifa con quince tramos, un tipo marginal máximo del 34% y coeficientes multiplicadores en función del grado de parentesco y el patrimonio preexistente (introducido como factor de progresividad del tributo con un máximo de 2,4), el tributo previsto en ese primer Proyecto de Ley, que como digo no se llegó a aprobar, tenía una tarifa con once tramos y el tipo marginal máximo variaba en función de la pertenencia del sujeto pasivo a los Grupos I, II, III o IV, estableciéndose en este último caso un tipo marginal máximo que podía llegar hasta el 50%. La cuota resultante de la aplicación de dicha tarifa se corregía mediante la utilización de coeficientes multiplicadores en función del patrimonio preexistente que oscilaban entre el 1 y el 1,60³⁴. Por otra parte, mientras que la Ley 29/1987 tenía cuarenta artículos, el Proyecto de Ley de enero de 1978 tenía exactamente la mitad de artículos.

Pero volviendo a la Ley 29/1987 hay un dato que llama mucho la atención: ha transcurrido ya la friolera de casi treinta años desde su aprobación y a diferencia de lo que ocurre con todos los demás tributos importantes del sistema

33. *Boletín Oficial de las Cortes Generales*, núm. 46, pp. 777 y ss. En este mismo número del Boletín se publicaron el Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio Neto.

34. Era la primera vez que en Derecho español se tenía en cuenta el patrimonio preexistente para la determinación de la cuota, lo cual suponía a juicio del Diputado Sr. Rodríguez-Miranda Gómez reforzar no sólo la progresividad de esta figura, sino la progresividad de todo el sistema en su conjunto. A su juicio una de las principales novedades a destacar de este Proyecto de Ley tenía que ver con la tarifa del tributo, que venía a refundir las siete tarifas existentes hasta la fecha más la complementaria. Pero la tarifa del impuesto que se establecía en este Proyecto de Ley no contentó a todos los grupos pues con ocasión del debate de los Proyectos de Ley de la reforma fiscal en el Congreso de los Diputados, el representante del Partido Comunista en la Comisión de Hacienda Sr. Tamames Gómez, llegó a manifestar que debía "haber una mayor progresividad para las líneas no troncales de sucesiones, que son rentas absolutamente no ganadas ni siquiera en relación con una generación inmediata y próxima en todos los aspectos". Véase el *Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Comisión de Hacienda* (presidida por D. Luis Solana Madariaga), de 9 de febrero de 1978, pp. 482-483 y 492.

tributario español el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no se ha reformado hasta la fecha en profundidad³⁵. De ahí que se pueda destacar como primera conclusión que se constata una falta grave de actualización de la normativa reguladora de este tributo, que además resulta especialmente preocupante en diversos aspectos concretos que vamos a poner de relieve con la brevedad que exige un trabajo de estas características³⁶. La situación es tan esperpéntica que algunos artículos del actual Reglamento del impuesto no son compatibles con lo dispuesto en su Ley reguladora, como consecuencia de las puntuales modificaciones que se han operado en ésta e incluso otros, concretamente los artículos 38 y 54.8 de dicho Reglamento, han sido anulados respectivamente por Sentencias del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 2009 y 30 de enero de 2012.

Uno de los aspectos de la regulación del impuesto que más se ve afectado por el tiempo transcurrido sin que se haya reformado el tributo es el incremento desmesurado de las bases imponibles desde 1987 hasta hoy y la falta de una correlativa reducción de la escala impositiva del tributo. Desde este punto de vista la regulación del tributo es obsoleta porque mientras que la renta per cápita se ha multiplicado por tres en los últimos treinta años, las bases imponibles y tarifas del impuesto son las mismas.

Junto a lo anterior, y en lo que respecta a la tarifa del impuesto, la misma resulta a todas luces excesiva, sobre todo en los tramos superiores de la tarifa. Y si el que hereda es un pariente que pertenece a los grupos III o IV, como consecuencia de la aplicación de los coeficientes multiplicadores el tributo se eleva de forma exponencial. En estos casos el tipo de gravamen efectivo puede ser superior al 60% o incluso al 70%, lo cual sin duda sería claramente confiscatorio³⁷.

Otro aspecto que también está necesitado de una urgente reforma es el importe de las reducciones por parentesco previstas para las transmisiones *mortis causa* en el artículo 20.2, a) de la Ley 29/1987³⁸. Estas reducciones se aplican sobre la base imponible para calcular la base liquidable y son más elevadas cuanto mayor es el parentesco del

35. A este respecto, pone de relieve con acierto RAMOS PRIETO, J., "La tributación de las sucesiones mortis causa en España: una visión general desde la perspectiva del Derecho interno y del Derecho de la Unión Europea", en VARIOS AUTORES (Dir. J. RAMOS PRIETO), *Derecho y Fiscalidad de las Sucesiones Mortis Causa en España: una Perspectiva Multidisciplinar*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2016, pp. 352-253—, que "ese período supone casi una eternidad en un sector tan extremadamente mutable como el Derecho tributario", aparte de que ello "provoca que el marco normativo básico del ISD no refleje adecuadamente la evolución de la familia y las relaciones interpersonales".

36. Para un diagnóstico de la situación actual del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones resulta imprescindible la consulta del trabajo de SANZ GÓMEZ, R.J., "Análisis técnico del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La necesidad de reformarlo para preservarlo", en CUBERO TRUYO, A., A. CUBERO TRUYO, *Evaluación del sistema tributario vigente. Propuestas de mejora en la regulación de los distintos impuestos*, Thomson Reuters Aranzadi, 2013, pp.331-409.

37. Para VARONA ALABERN, J.E., "Razones constitucionales para la rehabilitación...", *op. cit.*, en los supuestos en los que entre parientes menos próximos o entre extraños se deba abonar una cantidad varias veces superior a la pagada cuando la operación tenga lugar entre familiares muy próximos, "la referida diferencia es claramente desproporcionada y no supera el cuarto criterio del razonamiento observado por nuestro Tribunal Constitucional, porque la protección a la familia puede justificar una mitigación de la carga tributaria pero no hasta el extremo de ignorar la riqueza sobre la cual el impuesto se proyecta en el caso de parentesco y de imponer un intenso gravamen cuando tal relación familiar es menos intensa o no existe". En estos casos —que son bastantes— la ley autonómica debería reputarse inconstitucional por infringir el principio de igualdad ex art. 31.1 de la Constitución. Ese cuarto escalón integra el principio de proporcionalidad y exige analizar si las diferencias entre unas y otras cargas tributarias son de tal magnitud que no encuentren suficiente justificación, como explica este autor, ni en el principio de autonomía ni en los elementos diferenciales entre unas y otras Comunidades Autónomas.

38. Este favorable tratamiento fiscal para los parientes más cercanos ha venido estando presente en la regulación de la imposición sobre sucesiones en muchos países de la OCDE. Esta cuestión fue estudiada detenidamente por BARBERÁN LAHUERTA, M.A., en su libro *La imposición sobre las herencias. Situación actual, panorama comparado y perspectivas de reforma*, Comares, Granada, 2005, pp. 53-54 y 58.

beneficiario con el difunto³⁹. Me parece especialmente desfasada la reducción prevista para los hijos integrados en el Grupo I (menores de veintiún años), para los que se contempla una reducción de 15.956,87 euros, cantidad que no se ha actualizado prácticamente desde el 1 de enero de 1996, cuando por obra del Real Decreto-ley 12/1995, de 28 de diciembre, se fijó una reducción de 2.556.000 pesetas⁴⁰.

Tampoco tiene mucho sentido, teniendo en cuenta la realidad social actual en la que los hijos permanecen en el hogar familiar hasta los treinta o treinta y cinco años o incluso más en algunos casos, que en el Grupo I que es el que lógicamente disfruta de mayores reducciones, sólo se incluyan a los descendientes y adoptados menores de veintiún años. Esta situación debería corregirse si queremos que el impuesto se ajuste a los importantes cambios experimentados en nuestra sociedad en los últimos años.

Por similares razones a las anteriormente apuntadas creo que también necesita una actualización la reducción en base imponible prevista para los hermanos, que se incluyen dentro del Grupo III, relativo a adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad. La reducción prevista en el artículo 20.2, a) de la Ley 29/1987 asciende actualmente a 7.993,46 euros. Dicha cantidad prácticamente se encuentra sin actualizar desde 1996⁴¹.

Para no extenderme demasiado en este apartado terminaría señalando que convendría también actualizar la regulación de la reducción por transmisión *inter vivos* o *mortis causa* de las empresas familiares. En muchas ocasiones hemos comentado los defectos que presenta la regulación de esta importantísima reducción en multitud de jornadas y seminarios organizados por la Asociación, así como en las reuniones de la Sección de Empresa Familiar, tal y como puede comprobar el lector echando un rápido vistazo a las actas de dichas reuniones. Esta defectuosa regulación genera mucha conflictividad en sede administrativa y ante los Tribunales de Justicia y, sobre todo, mucha inseguridad jurídica para los contribuyentes y para los asesores fiscales. Todos estos defectos podrían solucionarse con una reforma legal que clarificase y simplificase los requisitos exigidos para la aplicación de esta importante reducción.

5.2. El uso de competencias normativas por las Comunidades Autónomas y las diferencias en actos de inspección

Junto a los problemas derivados de la falta de actualización de la regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones nos encontramos con el escenario al que nos ha conducido la amplia cesión de competencias normativas operada en relación con este tributo. Como ya he avanzado en la introducción del trabajo, la situación actual del Impuesto sobre Sucesiones en España resulta difícilmente sostenible⁴². Son enormes las diferencias de carga fiscal que tienen que soportar los contribuyentes en este impuesto en función de la Comunidad Autónoma en la que deban tributar. Y ya antes también ha quedado expuesto que en varias Comunidades Autónomas, como consecuencia del ejercicio de sus competencias normativas se ha suprimido de facto la tributación en el caso de transmisiones *mortis*

39. Algunos autores se han ocupado de analizar si el tratamiento que el impuesto otorga a la relación de parentesco atenta o no contra el principio de igualdad. En esta línea, NÚÑEZ GRAÑÓN, M., —*Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pp. 117 a 127—, mantiene que esa diferencia está justificada en base al artículo 39 de nuestra Constitución que se refiere a la protección por los poderes públicos de la familia.

40. Hasta ese año la actualización fue mínima si tenemos en cuenta que en la redacción original de la Ley que entró en vigor el 1 de enero de 1988 se preveía una reducción de dos millones de pesetas, más quinientas mil pesetas por cada año menos de veintiuno que tuviera el causahabiente.

41. Efectivamente esa cantidad se actualizó poco hasta dicho año porque la cuantía inicial de reducción prevista en base imponible para los parientes del Grupo III en el artículo 20 de la Ley 29/1987 fue de un millón de pesetas.

42. Con el sentido del humor que le caracteriza LAGO MONTERO, J.M., “¿Es posible armonizar los subsistemas...?”, *op. cit.*, p. 950, afirma que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones “ha hecho suyo como ninguno el mareo normativo autonómico de la España plural”.

causa a favor de herederos incluidos en los Grupos I y II⁴³. Estas diferencias entre Comunidades Autónomas en materia de fiscalidad sucesoria han dado lugar en los últimos años a traslados de contribuyentes —en algunos casos reales y en otros ficticios— hacia otros territorios en busca de un mejor tratamiento fiscal, algo en principio sólo al alcance de titulares de patrimonios importantes. Y es que en la práctica, no es lo mismo heredar por ejemplo en Andalucía, Cataluña o Extremadura que hacerlo en Madrid o Canarias.

La doctrina ha puesto de relieve que este comportamiento de las Comunidades Autónomas, si bien no sería probablemente objeto de un juicio de inconstitucionalidad por parte de nuestro Tribunal Constitucional a la vista de los parámetros usados por el mismo hasta el momento, sí que ha dado lugar a que la imposición en materia de sucesiones y donaciones haya pasado a ser fuente de desigualdad, que se aprecia tanto en esta competencia fiscal entre Comunidades Autónomas como también en el tratamiento discriminatorio en el impuesto de las donaciones frente a las sucesiones⁴⁴.

Como consecuencia de esas diferencias y de la considerable carga fiscal que se debe soportar en algunas Comunidades Autónomas se ha producido un incremento considerable en el número de renunciaciones a las herencias. De acuerdo con las estadísticas del Centro de Información Estadística del Notariado, que pueden consultarse a través de la web del Consejo General del Notariado, las renunciaciones puras y simples de herencia o legítima incluida la futura que se han producido en España desglosadas por Comunidades Autónomas en el período 2010 a 2016 son las siguientes:

Cuadro 2. Renunciaciones a herencias 2010-2016

CCAA	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Andalucía	2005	2443	3452	4809	5978	6829	7075
Aragón	480	505	635	725	863	993	927
Asturias	605	713	894	1090	1501	1626	1635
Baleares	728	728	819	884	1152	1187	1289
Canarias	518	645	718	881	1218	1301	1449
Cantabria	218	210	297	393	420	477	494
Castilla La Mancha	553	592	656	825	1014	1169	1299
Castilla León	1209	1358	1584	1717	2042	2156	2112
Cataluña	4167	4815	5843	6897	7367	7820	7776
C.valenciana	1394	1615	1955	2489	3232	3320	3615
Extremadura	235	311	401	519	645	756	780
Galicia	881	1051	1288	1683	2049	2306	2326
La Rioja	141	197	306	301	322	300	357
Madrid	1697	2050	2371	3092	3715	4120	4344
Murcia	301	390	579	708	768	962	1083
Navarra	251	207	295	453	506	528	557
País Vasco	889	1103	1142	1317	1548	1773	1749

Fuente: Centro de Información Estadística del Notariado.

43. Sobre el tema véase el trabajo de DE LA PEÑA AMORÓS, M.M., "La supresión *de facto* del Impuesto sobre Sucesiones", en VARIOS AUTORES (Dir. J. RAMOS PRIETO), *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, Thomson Reuters Aranzadi, 2014, pp. 1051 y ss.

44. Así lo señala acertadamente SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E., "Una posible reforma del ISD a la luz de los principios constitucionales", en *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2015, pp. 33 y ss.

Llama la atención que hay Comunidades Autónomas como por ejemplo Andalucía, Extremadura o Murcia en las que el número de renunciaciones se ha triplicado en el período 2010-2016. En otras como Asturias, Canarias o Galicia el incremento de renunciaciones casi se ha multiplicado también por tres. Después hay otras en las que se ha duplicado.

Creo que en el fondo la carrera a la que estamos asistiendo en los últimos años entre Comunidades Autónomas de régimen común por reducir o incluso eliminar prácticamente el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones trae causa de la situación en las Comunidades forales, donde la carga fiscal tradicionalmente soportada por este tributo ha sido mínima. Las primeras Comunidades que hicieron uso de sus competencias normativas para emular a las forales fueron las limítrofes al País Vasco y Navarra. Posteriormente otras Comunidades siguieron su estela, singularmente Madrid, hasta el punto de que como ya se ha apuntado antes en la actualidad son ya muchos los casos en España de traslados de residencia habitual buscando una menor tributación para sus herederos por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En el momento actual, y de conformidad con lo previsto en el artículo 48.1 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, las Comunidades Autónomas gozan de amplísimas competencias normativas, tantas que casi se puede afirmar que el Impuesto sobre Sucesiones es casi un impuesto propio a la carta de cada Comunidad más que un tributo cedido. En efecto, allí se prevé que estos entes territoriales podrán asumir competencias normativas sobre reducciones de la base imponible —siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad de que se trate—, tarifa del impuesto, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente y deducciones y bonificaciones de la cuota.

Cuando el legislador tomó la decisión de incrementar la nómina de elementos esenciales del tributo sobre los que podían actuar las Comunidades Autónomas en ejercicio de sus competencias normativas, jamás imaginó los problemas que ello iba a generar. Y menos aún pudo imaginar que algunas Comunidades Autónomas harían uso de esas competencias normativas para derogar en la práctica un impuesto de titularidad estatal en sus respectivos territorios. En la práctica se están produciendo muchos conflictos entre Comunidades Autónomas sobre el lugar de residencia de concretos contribuyentes en el momento de su fallecimiento. El artículo 32.2, c) de la precitada Ley 22/2009, dispone que se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma en la que el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo del impuesto y el artículo 28.1.1.º, c) de dicha Ley, desarrollando el concepto de residencia habitual, precisa que se considerará que las personas físicas son residentes en la Comunidad en cuyo territorio hayan permanecido “un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo”. En ocasiones puede resultar difícil determinar la Comunidad de residencia habitual de los contribuyentes en el momento de su fallecimiento porque hay que ver dónde están sus intereses, sus cuentas corrientes, o incluso dónde están sus consumos eléctricos o farmacéuticos. El tema es preocupante porque como ya apunté antes esta posible deslocalización de contribuyentes causa daño no sólo en este tributo sino también y sobre todo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuyo 50% de recaudación se asigna a las Comunidades Autónomas en función de los contribuyentes residentes en su territorio.

Otro tanto ha ocurrido con las donaciones. Hay Comunidades Autónomas que hace varios años se lanzaron a aprobar reducciones que prácticamente han conducido a la eliminación del gravamen por donaciones. La más activa en este sentido ha sido sin duda la Comunidad de Madrid que a través de su Ley 7/2005, de 23 de diciembre, aprobó para los contribuyentes residentes en su territorio una bonificación del 99% en el Impuesto sobre Donaciones (el 1% restante lo mantiene a efectos de control fiscal). Esta medida afecta a las donaciones percibidas por los sujetos incluidos en los grupos I y II. Esta medida también está beneficiando a los residentes en otras Comunidades Autónomas que compren un inmueble en Madrid y posteriormente lo donen a sus hijos,

porque como es sabido que el punto de conexión en el caso de donación de inmuebles es el lugar donde radique dicho inmueble.

La situación actual es ciertamente complicada, porque en un ejercicio absolutamente legítimo de su capacidad normativa cada Comunidad Autónoma ha ido aprobando las reducciones y bonificaciones que ha considerado oportunas en cada momento. Esto ha conducido a que tengamos en España, junto a la regulación estatal, tantas regulaciones distintas del tributo como Comunidades de régimen común, aparte de la norma foral navarra y las tres normas de los territorios históricos del País Vasco. Esta situación no tiene parangón en el ámbito de la Unión Europea, ni siquiera en Estados clásicamente federales.

Junto a las diferencias a las que me acabo de referir como consecuencia del ejercicio de sus competencias normativas existen otro tipo de diferencias que a menudo suelen pasar desapercibidas, como son las que se derivan del número de actuaciones inspectoras desarrolladas por las Comunidades Autónomas en los impuestos cedidos y, en particular, en el número de actas incoadas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Para detectar estas diferencias deben consultarse los informes que anualmente elabora la Inspección General del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas sobre el modo y eficacia en el desarrollo de las diversas competencias asumidas por cada Comunidad Autónoma respecto a los tributos cedidos, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 45.2 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula las medidas fiscales y administrativas del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. Estos informes figuran en la documentación que cada año acompaña al Proyecto de Presupuestos Generales del Estado que el Gobierno presenta en las Cortes Generales para su aprobación durante el último trimestre del año. El retraso normal en la información es de dos años y en el momento de redactar estas líneas los últimos informes de la Inspección General del Ministerio de Hacienda publicados datan de julio de 2015 y hacen referencia al ejercicio 2014⁴⁵. A continuación se incluye un Cuadro de elaboración propia en la que se incluyen los datos del número de actas incoadas por Comunidades Autónomas en el ejercicio 2014, así como la deuda tributaria liquidada.

45. No están disponibles para su consulta los datos de actuaciones inspectoras desarrolladas por las Comunidades Autónomas durante el ejercicio 2015 porque al prorrogarse los Presupuestos Generales del Estado de 2016 para 2017 dicha información no se ha publicado.

Cuadro 3. Actuaciones inspectoras y deuda tributaria liquidada en los tributos cedidos**Ejercicio 2014**

Comunidad Autónoma	N.º de actas incoadas					Deuda tributaria				
						Miles de euros				
	ISD	ITPAJD	IP	Tasa sobre el juego	Total	ISD	ITPAJD	IP	Tasa sobre el juego	Total
Andalucía	1.905	876	46	0	2.827	61.010	10.933	1.842	0	73.845
Aragón	213	129	0	2	344	51.770	5.998	0	1.762	59.530
Asturias	423	33	10	0	466	24.195	634	35	0	24.864
Islas Baleares	49	272	3	0	310	1.421	10.578	516	0	12.515
Canarias	1	24	0	0	25	15	2.815	0	0	2.830
Cantabria	80	24	46	0	150	909	147	320	0	1.376
Cataluña	263	62	0	0	325	30.091	4.073	0	0	34.164
Castilla y León	180	147	141	0	468	3.737	3.740	711	0	8.188
Castilla-La Mancha	64	150	1	0	215	15.366	3.866	163	0	19.395
Extremadura	796	7	1	0	804	5.790	418	3	0	6.211
Galicia	149	173	8	0	330	3.467	18.140	34	0	21.461
La Rioja	16	74	0	0	90	323	960	0	0	1.283
Madrid	390	276	2	0	668	60.821	37.014	79	0	97.914
Murcia	177	520	19	0	716	1.104	2.326	66	0	3.496
Valencia	209	194	0	0	403	8.751	6.537	0	0	15.288

Fuente: Elaboración propia a partir de los Informes sobre la cesión de tributos a las Comunidades Autónomas elaborados por la Inspección General del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas⁴⁶.

Como puede verse hay Comunidades Autónomas como es el caso de Andalucía donde se incoaron un total de 1.905 actas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, mientras que en el extremo opuesto nos encontramos con otras como por ejemplo Canarias o La Rioja donde el total de actas fue tan sólo de 1 y 16 respectivamente. Otro dato que llama la atención es que mientras que en Madrid con un total de 390 actas incoadas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la deuda tributaria liquidada ascendió a 60.821.000 euros, en Andalucía la deuda liquidada fue prácticamente la misma, concretamente 61.010.000 euros, aunque el número de actuaciones inspectoras fue cinco veces superior al de Madrid. Lo mismo sucede con el caso de Cataluña, que también parece ser bastante efectiva en cuanto a la deuda liquidada pues con un total de 263 actas, la octava parte que en Andalucía, la deuda liquidada

46. Web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado 2016 <http://www.sepg.pap.minhfp.gob.es/Presup/PGE2016Proyecto/MaestroDocumentos/PGE-ROM/MnSerieGris.htm>

fue de 30.091.000 euros. En el caso del Impuesto sobre el Patrimonio también son muy llamativas las diferencias entre Comunidades Autónomas. Así, hay Comunidades Autónomas como Aragón, Canarias, Cataluña o La Rioja que no instruyeron en 2014 ningún acta o Castilla-La Mancha o Extremadura que sólo incoaron un acta por este tributo o Madrid o Canarias que tramitaron respectivamente sólo dos y tres actas de Impuesto sobre el Patrimonio. En cambio, en el extremo opuesto se situaron Castilla y León donde se incoaron 141 actas y Andalucía y Cantabria con un total cada una de ellas de 46 actas.

Este reducido número de actas no se debe a que los servicios de Inspección de algunas Comunidades Autónomas sean más permisivos con los contribuyentes que los de otras. La razón del reducido número de actas de inspección en algunas Comunidades Autónomas responde a la tendencia a utilizar el procedimiento de comprobación limitada que finaliza mediante una liquidación normal y que es mucho más ágil y rápido que el procedimiento de comprobación e investigación propio de la inspección —que termina en un acta y que es un procedimiento demasiado largo— y por tanto permite incrementar el número de actuaciones y liquidaciones.

5.3. Perspectivas de evolución del impuesto en el futuro

La Exposición de motivos de la Ley 29/1987 comienza su argumentación justificativa del Impuesto sobre Sucesiones diciendo que se trata de un mecanismo de cierre del marco de la imposición directa. Esa naturaleza directa resulta, según se advierte en ella, de la determinación de la carga tributaria “en el momento de incrementarse la capacidad de pago del contribuyente”. Y más adelante precisa cuál es su objeto cuando afirma que se trata de un tributo especial coordinado con el general que grava las rentas de las personas físicas, que recae sobre las adquisiciones patrimoniales gratuitas mortis causa e inter vivos que se puedan producir en el patrimonio de las personas físicas.

La coordinación entre ambos impuestos queda plasmada en el artículo 6.4 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, cuando establece que no estará sujeta al IRPF la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones⁴⁷.

Junto a esa función de cierre de la imposición directa el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se dice que contribuye a la redistribución de la riqueza. Conviene matizar que esta expresión debe entenderse lógicamente referida a redistribución no ya entre individuos específicos sino en un contexto económico amplio, es decir, a la transferencia de quienes tienen más a quienes tienen menos.

Entre los problemas que plantea el impuesto se han destacado los posibles efectos de sobreimposición con el IRPF, con el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles o con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana —cuya fórmula de cuantificación fue declarada inconstitucional para el territorio común en los supuestos de inexistencia de incrementos de valor por medio de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017, y ello tras las previas Sentencias del Tribunal Constitucional de 16 de febrero y 3 de marzo de 2017, que así lo declaran respectivamente en el caso de las Norma Forales de Guipúzcoa y Álava reguladoras de este tributo—, así como los posibles resultados confiscatorios que de esta situación se pueden derivar. Pero sin duda alguna, lo que más ha cuestionado de este tributo la doctrina que con más detenimiento ha estudiado el tema ha sido su compatibilidad con el principio de capacidad económica. En esta línea, alude con acierto GARCÍA NOVOA al carácter desmesuradamente extenso de su hecho imponible —porque pretende gravar todo incremento patrimonial—; en su opinión, no todos los supuestos gravados por este tributo respetan el principio de capacidad; así, no habría incremento de renta disponible susceptible de gravamen en

47. Un precepto equivalente a éste lo encontramos para el Impuesto sobre la Renta de no Residentes en el artículo 12.3 del Texto refundido de la Ley reguladora de dicho tributo, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

la transmisión a ascendientes, descendientes y cónyuges de bienes que formen parte del patrimonio familiar que ellos han contribuido a crear⁴⁸.

Hay incluso autores como SIMÓN ACOSTA que no encuentran justificación suficiente a un impuesto sobre las adquisiciones hereditarias dentro de la familia nuclear ya que la muerte del padre, de la madre o del cónyuge, porque tal circunstancia no revela capacidad económica alguna. La capacidad económica para contribuir se tiene, a su juicio, por poseer patrimonio, pero no por morir o porque se muera un familiar cercano porque, según argumenta, en muchas ocasiones la muerte incluso provoca una disminución de los recursos económicos de que disponía la familia⁴⁹.

Al igual que antes se ha hecho con el Impuesto sobre el Patrimonio, conviene detenerse un momento a ver cuál ha sido la evolución de la recaudación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones porque puede ser un dato importante a tener en cuenta a la hora de hacer propuestas de futuro. En el último ejercicio del que se disponen de datos, concretamente 2014 —son además datos publicados por el Ministerio de Hacienda y Función Pública en enero de 2017—, la recaudación ascendió a 2.207,03 millones de euros y se distribuyó por Comunidades Autónomas en la forma que puede verse a continuación:

Cuadro 4. Recaudación Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Andalucía	323,50	288,60	309,30	326,30	319,00	344,80	332,32
Aragón	138,10	119,10	126,80	128,10	135,60	123,80	131,54
Asturias	75,30	71,50	106,60	103,20	106,70	121,20	98,60
Baleares	59,50	56,40	56,20	54,50	55,70	65,30	74,15
Canarias	52,30	44,30	47,40	37,30	34,80	54,70	60,32
Cantabria	33,80	35,10	42,90	44,10	42,00	76,40	30,85
Castilla-La Mancha	81,60	83,80	80,00	66,10	64,10	65,30	63,20
Castilla y León	124,20	126,20	114,20	118,40	138,50	134,00	154,50
Cataluña	972,40	844,80	609,50	338,30	339,10	298,30	290,47
C. Valenciana	133,80	108,40	125,70	130,50	123,10	142,90	170,36
Extremadura	34,60	34,90	39,50	40,90	42,00	54,00	43,62
Galicia	229,80	156,20	157,10	174,10	191,50	156,50	231,81
Madrid	409,10	453,40	343,40	354,60	401,20	424,80	367,63
Murcia	45,80	32,30	33,90	26,10	33,40	43,00	91,22
Navarra	47,90	37,90	40,50	37,00	44,90	92,60	51,12
País Vasco	81,80	80,10	70,50	77,10	89,50	105,40	
La Rioja	16,50	15,70	18,70	22,10	16,10	17,90	15,32
TOTAL CC.AA.	2.860,00	2.588,70	2.322,20	2.078,70	2.177,20	2.320,90	2.207,03

Fuente: Recaudación y estadísticas del sistema tributario español, Dirección General de Tributos, Subdirección General de Política Tributaria.

48. Cfr. GARCÍA NOVOA, C., "El futuro del impuesto sobre sucesiones y patrimonio: apuntes para una reflexión (II)", en *Bolsa de Madrid*, agosto-septiembre 2004, pág. 4. Se pregunta este autor cuál es el incremento de riqueza disponible que se detecta cuando un viudo/a o un hijo/a hereda la vivienda familiar en la que ya residía con el fallecido/a o en el caso de la herencia de una cuenta corriente del fallecido pero de la que podían disponer los herederos por ser titulares de forma indistinta. En su opinión, no habría incremento de riqueza disponible "porque en la normalidad de los casos (el "giardiniano" in quod plerumque accidit) es frecuente que la herencia a favor de los hijos o cónyuge no sólo no provoque más riqueza disponible sino que obligue a la enajenación de parte de los bienes heredados para pagar el ISD".

49. Vid. SIMÓN ACOSTA, E., "Imposición patrimonial, viviendas y...", *op. cit.*

En el momento actual no parece recomendable prescindir de un tributo que aporta a las arcas públicas 2.207 millones de euros, sobre todo si tenemos en cuenta que conforme a los datos de Eurostat la carga fiscal en España (incluyendo cotizaciones a la Seguridad Social) representó en 2014, como puede verse en el Cuadro 5 adjunto, un 33,6% del PIB, mientras que la media aritmética de la zona euro era del 40,2% y de la Unión Europea considerando los 28 miembros era del 38,8%.

Cuadro 5. Ingresos tributarios en la Unión Europea (Porcentaje del PIB)

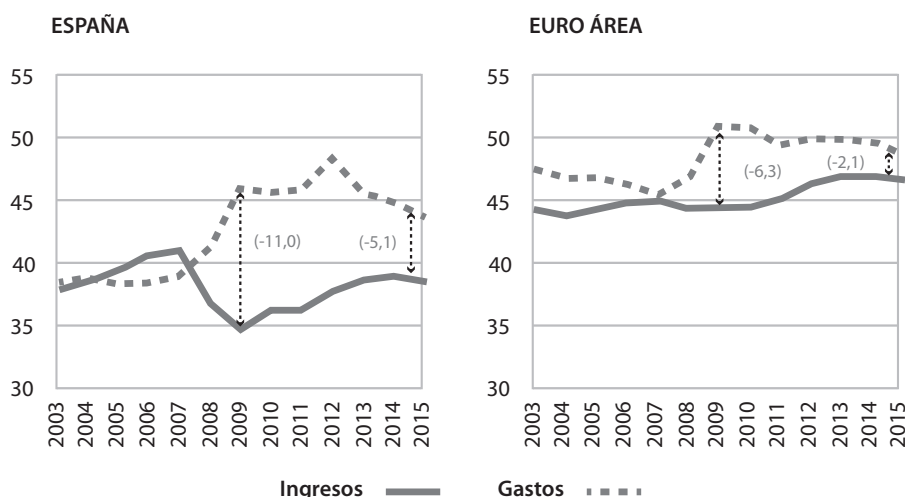
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
EU-28	37.6	37.6	37.5	37.7	38.1	38.2	38.0	37.2	37.2	37.7	38.3	38.7	38.8
EA-19	38.3	38.3	38.0	38.2	38.7	38.8	38.4	38.0	37.9	38.5	39.5	39.9	40.2
Belgium	44.0	43.5	43.6	43.5	43.3	43.0	43.6	42.7	43.1	43.7	44.8	45.6	45.3
Bulgaria	27.8	30.4	31.5	30.3	29.7	31.4	30.6	27.2	26.3	25.5	26.6	27.9	27.8
Czech Republic	33.3	34.1	34.5	34.2	33.8	34.4	33.1	32.1	32.5	33.7	34.2	34.8	34.1
Denmark	45.4	45.6	46.4	48.0	46.4	46.4	44.9	45.2	45.3	45.4	46.1	47.1	49.9
Germany	37.5	37.8	37.0	37.0	37.3	37.4	37.7	38.0	36.7	37.2	37.9	38.0	38.1
Estonia	31.2	30.9	31.2	30.0	30.5	31.3	31.4	34.9	33.2	31.5	31.5	31.5	32.2
Ireland	27.9	28.8	29.6	29.7	31.4	30.8	29.0	28.2	28.0	27.7	28.4	28.8	29.8
Greece	33.1	31.5	30.5	31.9	31.0	31.8	31.8	30.8	32.0	33.6	35.5	35.5	35.9
Spain	33.2	33.2	34.1	35.2	36.0	36.4	32.2	29.8	31.3	31.2	32.2	33.0	33.6
France	42.0	42.0	42.1	42.7	43.1	42.6	42.5	42.0	42.1	43.3	44.5	45.3	45.9
Croatia	37.6	37.1	36.4	36.2	36.8	37.1	36.8	36.4	36.1	35.2	35.9	36.6	36.7
Italy	39.5	39.7	39.1	38.9	40.1	41.4	41.2	41.7	41.4	41.4	43.4	43.3	43.4
Cyprus	28.2	29.0	29.6	31.6	32.3	36.4	35.1	32.1	32.2	32.2	31.6	31.6	34.2
Latvia	27.8	27.4	27.6	27.9	28.7	28.2	27.7	27.2	27.8	27.8	28.5	28.5	28.9
Lithuania	29.0	28.6	29.0	29.2	30.1	30.0	30.6	30.2	28.3	27.2	27.0	27.1	27.7
Luxembourg	38.0	38.1	37.0	38.3	36.3	36.6	37.2	39.0	38.0	37.9	38.8	38.2	38.1
Hungary	37.4	37.4	37.0	36.7	36.6	39.6	39.6	39.2	37.4	36.8	38.5	38.1	38.3
Malta	29.4	29.4	30.1	31.6	32.0	32.9	32.1	32.5	31.2	31.9	32.1	32.5	33.9
Netherlands	35.5	35.2	35.2	35.4	36.4	36.0	36.4	35.4	36.1	35.9	36.0	36.6	37.5
Austria	42.7	42.5	42.0	41.1	40.5	40.7	41.6	41.1	41.0	41.1	41.8	42.6	43.1
Poland	33.0	32.5	32.1	33.1	33.8	34.6	34.4	31.4	31.1	31.6	31.9	31.9	32.1
Portugal	31.2	31.3	30.1	30.8	31.3	31.8	31.7	29.9	30.4	32.3	31.8	34.1	34.2
Romania	28.0	27.6	27.2	27.7	28.4	29.0	27.6	26.3	26.2	28.1	27.9	27.4	27.7
Slovenia	37.2	37.3	37.4	38.0	37.6	37.1	36.6	36.4	37.1	36.7	37.1	37.0	36.7
Slovakia	32.9	32.5	31.5	31.4	29.2	29.1	28.9	28.8	28.0	28.5	28.2	30.2	31.0
Finland	43.3	42.4	41.8	42.1	42.2	41.5	41.2	40.9	40.8	42.0	42.7	43.6	43.8
Sweden	45.2	45.5	45.6	46.6	46.0	45.0	44.0	44.1	43.2	42.5	42.6	42.9	42.8
United Kingdom	33.6	33.5	34.1	34.3	35.0	34.7	36.1	33.2	33.9	34.3	33.6	33.3	32.8

Fuente: Taxation Trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway, Oficina de Publicaciones de la Unión Europea, 2016, p. 208.

Además, si nos comparamos con el conjunto de los Eurozona el desequilibrio financiero público de España era y es claramente mayor. Esa diferencia se debe precisamente y sobre todo, a sus menores ingresos tributarios en relación al PIB. Se trata además, como bien ha puesto de relieve la doctrina económica, de un rasgo que se ha acentuado desde la llegada de la crisis, pues mientras en los países europeos no se aprecia retroceso de la presión fiscal en estos años, en España la caída fue muy severa en 2008 y 2009. Como puede verse en el cuadro anterior pasamos de unos ingresos tributarios que representaban en 2007 un 36,4% del PIB a unos ingresos en 2008 del 32,2% y en 2009 del 29,8% del PIB. Mientras que en España todavía no se ha recuperado el nivel de presión fiscal de 2007, en Europa no sólo no

hubo retroceso sino que la presión fiscal incluso creció suavemente, contribuyendo proporcionalmente más que en España a reducir el déficit. Con datos de 2014 aún seguimos muy lejos de la media de la zona euro, concretamente a casi 7 puntos porcentuales de distancia. En el Gráfico 1 que se incluye a continuación se puede advertir como el desequilibrio financiero entre ingresos y gastos, es decir, el déficit en España sigue siendo de -5,1, mientras que en la zona euro se ha reducido hasta -2,1.

Gráfico 1. Ingresos y gastos públicos. España y Euro Área



Fuente: Government Finance Statistics (Eurostat, 2017).

Hay un argumento clarísimo en favor de reformar el impuesto y es que nadie prácticamente es partidario en el momento actual de mantenerlo como está⁵⁰. De todos modos, parece evidente que mientras que el Estado no mueva ficha, porque no olvidemos que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es de titularidad estatal y sólo el Estado podría derogar, la situación va a seguir tal y como está⁵¹. Y la pregunta es, ¿debe mantenerse esta situación? A mi juicio y así lo he puesto ya de relieve en algún otro trabajo sobre el tema, tal vez haya llegado ya el momento de ir pensando en la posibilidad de armonizar la regulación del tributo a través del establecimiento por el Estado de un mínimo común aplicable en todas las Comunidades Autónomas dejando después un margen para que estas puedan ejercer sus competencias normativas mejorando las reducciones estatales o estableciendo reducciones propias⁵². De

50. Uno de los autores que ha propugnado con más argumentos tanto el mantenimiento de ese impuesto como su necesaria reforma ha sido sin duda VARONA ALABERN, J.E, en su trabajo "Razones constitucionales para la rehabilitación...", *op. cit.* En su opinión dicha reforma debería afectar "tanto a aspectos fundamentales que entroncan directamente con principios constitucionales como a cuestiones de técnica legislativa".

51. Cuestión en la que se insiste en el completo *Informe sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones* que elaboró el Gabinete de Estudios de AEDAF en 2003, véase en particular su pág. 46.

52. En esta línea se pronuncia también SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E., "Una posible reforma del ISD a la luz de los principios...", *op. cit.*, pp. 33 y ss.

esta forma se evitaría la posibilidad de la eliminación de facto del impuesto⁵³. De esta forma, se trataría de evitar que las Comunidades Autónomas haciendo uso de sus competencias tributarias lleguen prácticamente casi a suprimir este tributo, que es lo que ha ocurrido con la normativa actualmente vigente⁵⁴.

En mi opinión la tarifa del impuesto debería ser menos progresiva. En este sentido puede ser una buena referencia para la reforma la propuesta contenida en el Informe sobre la reforma del sistema tributario, conocido como *Informe Lagares* y ya antes citado⁵⁵. En las propuestas núm. 57, 58 y 59 de dicho Informe se abogaba por la introducción de un mínimo exento único para todo el territorio de régimen común, que según dicho Informe quizás debiera situarse en el entorno de unos 20.000 o 25.000 euros. Ese mínimo exento sería el que proporcionaría progresividad a la tarifa lineal que se contiene en dicha propuesta. A efectos de la tarifa se distinguirían tres grupos de parentesco: en el Grupo A se incluirían cónyuge, ascendientes y descendientes por línea directa, adoptados y adoptantes; en el Grupo B, los parientes colaterales de segundo y tercer grado y parientes por afinidad hasta el tercer grado y en el Grupo C, cualquier otra persona no incluida en los anteriores grupos. Más que de tarifa del impuesto lo que allí se propone serían tres tipos de gravamen distintos, uno para cada Grupo, que se califican respectivamente como reducido, medio y más elevado. En concreto, los tipos de gravamen para el Grupo A podrían situarse en las proximidades del 4-5%, para el Grupo B en el entorno del 7-8% y para el Grupo C podría establecerse entre el 10 y el 11%.

Quizás convenga advertir que la tarifa del Informe Lagares se inspira en la acertada reforma del impuesto propuesta en febrero de 2014 por ROZAS VALDÉS⁵⁶. Para este autor sólo tendría sentido mantener en el impuesto cuatro reducciones: parentesco, discapacidad, vivienda habitual y patrimonio histórico, fijando en todos estos casos una cantidad mínima y otra máxima, que la fijaría cada Parlamento autonómico y que podría ser entorno al doble de la actual. Las reducciones concretas propuestas por este autor son:

Reducciones	Cuantía
Grupo I	50.000 – 150.000 €
Grupo II	25.000 – 100.000 €
Grupo III	10.000 – 50.000 €
Discapacidad	100.000 – 200.000 €
Vivienda habitual	50%-90% con el límite de entre 150.000 – 300.000 €
Patrimonio histórico	Entre 75%-95%

53. Esta opinión es compartida por HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., y ARRIBAS LEÓN, M., que en su exhaustivo trabajo "Competencia fiscal desde la perspectiva interna en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", en VARIOS AUTORES (Dir. J. RAMOS PRIETO), *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2014, p. 783. En la línea de establecer una tributación mínima para hacer compatible el ejercicio de sus competencias por las Comunidades Autónomas con los principios básicos de justicia tributaria se pronuncia SÁNCHEZ GALIANA, J.A., "La cesión de tributos a las Comunidades Autónomas y los principios de justicia tributaria", en *Impuestos*, núm. 1, 2013, p. 62.

54. Como bien pone de relieve ROZAS VALDÉS, J.A., —"Las potestades tributarias autonómicas: presente y futuro de su configuración y ejercicio", en *Revista Catalana de Dret Públic*, núm. 47, 2013, p. 121—, era de prever la práctica desaparición del impuesto merced a la competencia fiscal lesiva entablada entre unas Comunidades y otras, pues así había ocurrido ya en otros países federales como Australia o Canadá.

55. Cfr. "Informe de la Comisión de Expertos para la reforma...", *op. cit.*, pp. 252-253.

56. Vid. ROZAS VALDÉS, J.A., *Propuestas para una reforma tributaria. Parte I: en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, publicada en Fiscalblog y que puede consultarse en <http://fiscalblog.es/?p=2183>.

Respecto a la tarifa, este autor propone reducirla significativamente ya que se ensancharía la base imponible. Una propuesta como ésta con tarifas menos gravosas sin duda serviría para reducir el rechazo social que provoca este tributo. Siguiendo el modelo vigente en Brasil, este autor concluye que la tarifa podría ser la siguiente:

Base liquidable	Tipos impositivos
0- 250.000 €	4%-5%
250.001-500.000 €	5%-7%
De 500.0001 €, en adelante	7%-8%

Recapitulando, se puede afirmar que a la vista de los argumentos que han quedado expuestos es fundamental armonizar en la medida de lo posible la variadísima normativa autonómica sobre este impuesto, y eso pasaría, entre otras reformas, por fijar una tarifa única estatal con una horquilla mucho más estrecha y que bien podría tener tres tramos en la línea de lo propuesto primero por ROZAS VALDÉS y después por el Informe Lagares. Convendría introducir límites para que el posible ejercicio por las Comunidades Autónomas de sus competencias normativas no determine que en algunos territorios no se pague absolutamente nada mientras que en otros el impuesto resulte tan gravoso que los herederos tengan que renunciar a la herencia⁵⁷.

57. Sobre la cuestión de la ausencia de límites a las Comunidades Autónomas reflexiona extensamente GARCÍA DE PABLOS, J.F., "El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España...", *op. cit.*, pp. 172 y ss.

La Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), constituida en 1967, reúne a más de 2.700 Abogados, Economistas y Titulados Mercantiles de reconocida solvencia ética y profesional, dedicados a la asesoría fiscal. Entre sus objetivos destacan la formación permanente de todos sus miembros mediante la difusión de sus publicaciones periódicas, la celebración de Conferencias, Seminarios, Jornadas de Estudio y Congresos, así como el intercambio constante de la información proporcionada por sus integrantes. Del mismo modo, estimula la creación de una conciencia fiscal entre los ciudadanos, colaborando a la divulgación y clarificación de los aspectos más complejos de la normativa legal. Aporta su visión sobre los temas fiscales de actualidad en defensa de los intereses legítimos de los contribuyentes y en la salvaguarda de los principios fundamentales del Estado de Derecho. En este sentido, presenta recomendaciones a la Administración Tributaria en materia fiscal, colaborando en la preparación o modificación de los textos legales, tratando de perfeccionarlos y de simplificar su práctica. La Asociación Española de Asesores Fiscales es miembro de pleno derecho de la Confédération Fiscale Européenne, órgano consultivo en materia de impuestos de la Comisión de la UE y que reúne a las organizaciones de Asesores Fiscales más importantes de la Unión Europea. También forma parte de la International Fiscal Association (IFA) y de la Asociación Española de Derecho Financiero.

Comisión Directiva de la AEDAF

Presidente:

José Ignacio Alemany Bellido

Vicepresidente:

Llorenç Maristany i Badell

Secretario General:

Luis Ferrándiz Atienza

Vicesecretario:

Francisco Serantes Peña

Vocal Resp. de Asuntos Económicos:

Francisco José Espinosa Barro

Vocal Resp. de Estudio e Investigación:

Beatriz Ladero de las Cuevas

Vocal Resp. de Demarcaciones Territoriales:

Dulce María Villalba Sáinz de Aja

Vocal Resp. de Atención al Asociado:

María Teresa Azcona San Julián

Demarcaciones Territoriales *

Madrid-Zona Centro

Ignacio Arráez Bertolín

Teléfono: +34 91 563 01 11

Fax: +34 91 532 37 94

sedemadrid@aedaf.es

Claudio Coello, 106 - 6º Dcha.

28006 Madrid

Responsable Sede: **Lara Álvarez**

Aragón

Pilar Pinilla Navarro

Teléfono: +34 976 37 17 16

pilarpinilla@arasociados.com

Pº Sagasta, 74 - Pral.

50006 Zaragoza

Cataluña

Jordi Baqués Artó

Teléfono: +34 93 317 68 78

Fax: +34 93 317 69 32

consol@aedaf.es

Provença, 281 - local

08037 Barcelona

Responsable Sede: **Consol Carratalá**

País Vasco

Pablo Martín Ruiz de Gordejuela

Teléfono: +34 94 424 72 57

pablomartin@martinabogados.com

C/ Gran Vía, 38 - 5º

48009 Bilbao

Asturias y León

Rubén Cueto Vallverdú

Teléfono: +34 985 35 51 67

ruben@vallverduabogados.com

C/ Felipe Menéndez, 11 - 1ªA

33206 Gijón

Valencia-Castellón

Javier Ortiz Alonso

Teléfono: +34 963 80 37 70

javierortiz@seneor.com

C/ Cronista Carreres, 3-Entlo.-2º Izda.

46003 Valencia

Andalucía-Málaga

Francisco Urbano Solís

Teléfono: +34 952 60 17 57

Fax: +34 952 60 12 41

sedemalaga@aedaf.es

Avda. Cánovas del Castillo, 14 - local 29016

29006 Málaga

Responsable Sede: **Julieta Villodres**

Andalucía-Sevilla y Extremadura

José Ángel García de la Rosa

Teléfono: +34 954 22 29 24

joseangel@tuasesor.eu

C/ Luis Montoto, 91-93 estudio 1º

41018 Sevilla

Canarias

Enrique Lang-Lenton Bonny

c/ Rafael Nebot, 5 - 1º

35001 Las Palmas de Gran Canaria

Teléfono: +34 928 36 84 70

Fax: +34 928 36 41 71

canarias@aedaf.es

Responsable Sede: **Paula Fuentes**

Cantabria

Manuel Fernández González de Torres

Teléfono: +34 942 21 46 50

manuelfgt@tecnisa-campos.com

C/ Calvo Sotelo, 6 - 2º

39002 Santander

Galicia

Carlos Del Pino Luque

Teléfono: +34 982 22 30 00

carlos.delpino@pindelpino.com

Trav. Juan Montes, 2 - 4

27001 Lugo

Alicante y Albacete

Bernardo Bande García-Romeu

Business World Alicante. Oficina 404

Muelle de Poniente, s/n. (Antigua Casa del Mar)

03001 Alicante

Teléfono: +34 966 089 688

Responsable Sede: **Mª Esther Sirvent**

Navarra

Arancha Yuste Jordán

Teléfono: +34 948 85 29 66

ayuste@micap.es

C/ Cataluña, 8 - Portal 4 - Bajo

31006 Pamplona

Murcia

Carmen Cano Castañeda

Teléfono: +34 647 70 67 11

carmencanoc@icamur.org

C/ Los Lirios, 12

30506 Altorreal-Molina del Segura

La Rioja

Pablo Arrieta Villareal

Teléfono: +34 941 24 48 99

pablo@arrietaasesores.es

C/ Miguel Villanueva, 8 - 2ºE

26001 Logroño

Baleares

Luis Llorens Morillo

Teléfono: +34 971 46 32 23

luis@llopasesores.com

Avda. Alejandro Roselló, 40-7º-1ªA

07002 Palma de Mallorca

Baleares

Vicente Ribas Fuster

Teléfono: +34 971 71 12 59

vicenteribas@arcoabogados.es

C/ Antonio Marqués, 18 - bajo

07003 Palma de Mallorca

*Estos cargos corresponden a la fecha de publicación de la Revista Técnica Tributaria

Normas de Autor

Revista Técnica Tributaria es una publicación de la Asociación Española de Asesores Fiscales, dirigida a todos los profesionales del Derecho tributario, configurándose como una publicación científica que, desde una óptica crítica, intenta analizar todos y cada uno de los aspectos que pudieran incidir en la aplicación del tributo.

La periodicidad de Revista Técnica Tributaria es trimestral.

Los trabajos recibidos deberán ajustarse a los siguientes criterios:

1. Deberán versar sobre Derecho tributario, contabilidad, administración, economía o Derecho de la empresa, en su proyección fiscal.
2. Ser originales, no habiéndose publicado previamente en ninguna revista de ámbito local, nacional o internacional. La Asociación Española de Asesores Fiscales entenderá cumplido este requisito con la recepción del trabajo, siendo responsabilidad de su autor las consecuencias que pudieran derivarse de su incumplimiento.
3. Los originales tendrán una extensión mínima de 6000 palabras y máxima de 25000, debiendo ser remitidos por correo electrónico a gabinete.estudios@aedaf.es en formato compatible con los programas de tratamiento de texto más extendidos en España. Sólo en casos excepcionales, y tras la oportuna revisión de los originales, se admitirán trabajos cuya extensión esté fuera de los límites indicados.
4. Junto con el original, el autor o autores remitirán un resumen del trabajo, en español y en inglés, que se publicará con el original. La extensión del resumen estará entre cincuenta y cien palabras, pudiendo el Gabinete de Estudios adaptar el mismo al contenido real del artículo y a su interés. Asimismo, deberá remitirse una relación de palabras clave para su indización en las correspondientes bases de datos; esta relación también figurará en versión inglesa (Keywords).
5. Las citas de sentencias, consultas y legislativas deberán estar preferentemente relacionadas con las bases de datos de la AEDAF. De no ser así, AEDAF se reserva el derecho a su modificación referencial.
6. En el trabajo se indicará el autor o autores, así como titulación y demás datos que, en su caso, debieran figurar en la publicación.
7. Habrá referencias bibliográficas.

