

# 50 años de evolución impositiva

*Avanzando juntos, superando barreras*

José Ramón Domínguez Rodicio

Eduardo Sanz Gadea

José Manuel de Bunes Ibarra

Francisco Adame Martínez

José Luis de Juan Peñalosa



**AEDAF**

Asociación Española  
de Asesores Fiscales



AEDAF

.....

# **50 años de evolución impositiva**

*Avanzando juntos, superando barreras*

.....

*José Ramón Domínguez Rodicio*

*Eduardo Sanz Gadea*

*José Manuel de Bunes Ibarra*

*Francisco Adame Martínez*

*José Luis de Juan Peñalosa*

© AEDAF 2019

Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de propiedad Intelectual, AEDAF, se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la utilización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, [www.cedro.org](http://www.cedro.org)) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

**ISBN:** 978-84-89025-39-4

**Depósito Legal:** M-34163-2019

**Diseño y Maquetación:**

AEDAF

O'Donnell, 7- 1º dcha

28009 - Madrid

Tel.: 915 325 154

[sedecentral@aedaf.es](mailto:sedecentral@aedaf.es)

[www.aedaf.es](http://www.aedaf.es)

**Impresión:**

Villena Artes Gráficas

Avda. Cardenal Herrera Oria, 242

Tel.: 917 385 100

---

# Índice

<b>Presentación.</b> <i>Javier Gómez Taboada</i> .....	9
<b>Capítulo I</b>	
<b>Análisis de cuarenta años del IRPF a través de las leyes aplicables.</b> .....	
<i>José Ramón Domínguez Rodicio</i> .....	11
1. Normativa anterior a la reforma de 1978 .....	11
2. Ley 44/1978, de 8 de septiembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....	13
2.1. Juicio crítico previo.....	13
2.2. Resumen de la Ley .....	14
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 .....	22
5. Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas .....	23
5.1. Juicio crítico previo.....	23
5.2. Resumen de la Ley .....	24
6. La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.....	29
6.1. Juicio crítico previo.....	29
6.2. Resumen de la Ley .....	30

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 .....	36
7.1. Juicio crítico previo.....	37
7.2. Resumen de la Ley.....	38
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.....	42
8.1. Juicio crítico previo.....	42
8.2. Resumen de la Ley.....	43
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.....	46
9.1. Juicio crítico previo.....	46
9.2. Resumen de la ley.....	47
10. Reflexión final.....	52

## Capítulo II

<b>50 años de historia del Impuesto sobre Sociedades.</b> <i>Eduardo Sanz Gadea</i> .....	57
1. El sujeto pasivo o contribuyente .....	58
2. La base imponible.....	59
2.1. La relación con la contabilidad .....	59
2.2. Las plusvalías .....	61
2.3. Envilecimientos, depreciaciones y deterioros .....	63
2.4. El fondo de comercio.....	63
2.5. Las provisiones.....	64
2.6. Los gastos financieros .....	65

---

3. La eliminación de la doble imposición económica .....	66
4. Las operaciones vinculadas.....	68
5. La compensación de bases imponibles negativas.....	69
6. El tipo de gravamen .....	70
7. Los incentivos fiscales .....	71
8. Los regímenes fiscales especiales .....	74
8.1.Agrupaciones de interés económico, españolas y europeas.....	74
8.2.Uniones temporales de empresas .....	74
8.3.Sociedades y Fondos de capital-riesgo y sociedades de desarrollo industrial regional .....	75
8.4.Las instituciones de inversión colectiva.....	76
8.5. La transparencia fiscal y las sociedades patrimoniales.....	79
8.6. La consolidación fiscal.....	80
8.7.Fusiones y operaciones asimiladas.....	81
8.8.Minería e hidrocarburos .....	83
8.9.La transparencia fiscal internacional.....	83
8.10. La empresa de reducida dimensión .....	84
8.11. El arrendamiento financiero.....	84
8.12. La entidad de tenencia de valores extranjeros.....	84
8.13. Las entidades parcialmente exentas .....	85
8.14. Montes vecinales en mano común.....	86
8.15. Tonelaje.....	86
8.16. Entidades no lucrativas .....	87

8.17. Las cooperativas .....	87
8.18. Actividades inmobiliarias .....	88
8.19. Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario .....	89
8.20. Régimen fiscal de las Islas Canarias .....	90
8.21. Ceuta y Melilla .....	91
9. El pago fraccionado.....	91
10. La relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....	92
11. Reflexiones a la vista de una evolución de 50 años.....	93

### Capítulo III

#### La imposición indirecta sobre las ventas y sobre las transmisiones patrimoniales:

1967 - 2017. *José Manuel de Bunes Ibarra* .....

1. Introducción.....	101
2. El Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.....	105
3. El Impuesto sobre el Lujo .....	109
4. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados.....	110
5. El Impuesto sobre el Valor Añadido .....	113

### Capítulo IV

#### La Imposición Patrimonial en España: Situación actual y perspectivas de futuro.

*Francisco Adame Martínez*.....

1. Introducción.....	123
2. Los Impuestos Sobre el Patrimonio y Sobre Sucesiones y Donaciones en la Unión Europea.....	125
3. Argumentos a favor y en contra de la Imposición Patrimonial .....	127

---

4. Diagnóstico sobre la evolución y situación actual del Impuesto Sobre el Patrimonio .....	133
4.1. Antecedentes históricos y regulación actual.....	133
4.2. El uso de competencias normativas por las Comunidades Autónomas.....	138
4.3. Perspectivas de evolución del impuesto en el futuro.....	139
5. Diagnóstico sobre la evolución y situación actual del Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones .....	143
5.1. Antecedentes y regulación actual.....	143
5.2. El uso de competencias normativas por las Comunidades Autónomas y las diferencias en actas de inspección .....	147
5.3. Perspectivas de evolución del impuesto en el futuro.....	153

## Capítulo V

<b>Los últimos 50 años en la Fiscalidad Internacional. José Luis de Juan Peñalosa.....</b>	<b>161</b>
1. Un cambio de paradigma en la fiscalidad internacional .....	161
1.1. Precios de transferencia.....	162
1.2. BEPS .....	163
1.3. La Unión Europea.....	165
2. El Impuesto sobre la Renta de No Residentes .....	171



---

# Presentación

**Javier Gómez Taboada**

*Vocal de Estudios e Investigación de AEDAF*

En la Revista Técnica Tributaria (RTT) nº 119, nuestro Presidente José Ignacio Alemany anunció el compromiso de editar un libro (éste que ahora tienes en tus manos) que compilara los aspectos más relevantes de nuestro “sistema” tributario, desde la Ley General Tributaria de 1963 hasta ahora.

En la Presentación de aquella RTT, Alemany ya hizo una tan breve como acertada semblanza de los hitos más destacados de éstas más de cinco décadas de nuestra más reciente historia tributaria.

Aquí, pues, me limito a apuntar que a todo lo ya allí señalado, ahora se suma el reto tecnológico; en una triple faceta: la empresarial que atañe al negocio de nuestros clientes, la de gestión de nuestros despachos y la propia de relación con las diferentes Administraciones. Sin duda alguna, todo ello supondrá -está suponiendo ya- un elemento del todo disruptivo, un cambio de paradigma en nuestro modo de actuar con los clientes, las Administraciones y en el seno de nuestra actividad profesional. No es un tópico decir que “ya nada será igual”.

Y el segundo aspecto que se suma a lo ya entonces apuntado por el Presidente es la tendencia internacional a la -así llamada- “relación cooperativa”, que podríamos definir como un intento -está por ver si germina exitosamente o no- por “pacificar” las no siempre fáciles relaciones entre la Administración tributaria y el cuerpo de contribuyentes (y, con ellos, sus asesores).

De todo ello, de un modo u otro, se da cuenta en este libro que, por fin, ahora -con motivo del 33º Congreso- ve la luz.

Que vosotros -todos vosotros- lo disfrutéis. Ése es nuestro anhelo. No hay otro.



## Capítulo I

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

**José Ramón Domínguez Rodicio**

*Inspector de Hacienda en exedencia. Abogado  
Miembro de AEDAF*

## 1. Normativa anterior a la reforma de 1978

---

“ANTECEDENTES HISTORICOS”.

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 complementario<sup>2</sup>. Su implantación suscitó fuertes polémicas porque, quiérase 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.

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 producto<sup>3</sup>. No se decidió por el impuesto

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 excepcionaban, 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).

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 imposables 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:*

- a) *Por la estimación objetiva de la base imponible.*
- b) *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.*
- c) *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*

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 ha sido 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)<sup>4</sup> 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.
- Permite 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

---

*d) 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”.

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 español<sup>5</sup>. 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 Sociedades de Inversión Mobiliaria (SIM) no cotizadas, las sociedades de cartera<sup>6</sup> y las de mera tenencia de bienes<sup>7</sup>).

- 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 Impuesto de Sociedades (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.

---

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.

- 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). 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. 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 patrimonio<sup>8</sup>.

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

---

8 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.

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: lo satisfecho 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 patrimonio<sup>9</sup>.
- Se consideraba renta del período en que se descubrieran el valor de los elementos patrimoniales ocultados 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 distintas<sup>10</sup>).

15) Sólo los rendimientos del trabajo personal y del capital eran susceptibles de **retención**<sup>11</sup>, 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 declaración<sup>12</sup>,

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

10 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 objetiva singular.

11 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.

12 Este plazo, en general, se fijó del 1 de marzo al 30 de junio. Para las provincias de Madrid, Barcelona, Sevilla, Valencia

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:

- a) **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.

---

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, deducciones por derechos pasivos y cotizaciones de los Colegios de Huérfanos o Instituciones similares; 2) La cantidad que resultara 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”.
- d) **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 Financieros<sup>13</sup>. 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);

13 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.

La 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.

para los rendimientos del capital mobiliario derivados de activos financieros con rendimiento implícito no se integran los rendimientos negativos.

- e) **Rendimientos de actividades empresariales:** Estos rendimientos mantienen su condición positiva (ingresos computables) y negativa (gastos deducibles). No hay alteraciones conceptuales significativas.
- f) **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 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 admiten 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.<sup>147)</sup> 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.
- g) **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.
- h) 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%

---

14 El artículo 26.3 de la Ley del IRPF, modificado por la Ley 48/1985, imputaba las rentas no declaradas al período en que fueren descubiertas, salvo prueba de que se obtuvieron en otro distinto, en cuyo caso se imputaban a este.

de dicha base conjuntamente con la cuota del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio.

- i) 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<sup>15</sup>**

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.

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.

15 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.

## 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 omnicomprensivo 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

- a) **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”.

- b) **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<sup>16</sup>.
- c) **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 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**<sup>17</sup>: El artículo 17 de la Ley 5/1983, de 29 de junio<sup>18</sup>, 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 extranjero<sup>19</sup>.

---

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.

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.

- Se establece un Impuesto Especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes<sup>20</sup> y la obligación de retener e ingresar a cuenta, para el adquirente de bienes inmuebles a personas no residentes<sup>21</sup>.
  - 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 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<sup>22</sup>.
- g) **Rendimientos del capital inmobiliario:** Las principales modificaciones a este respecto se corresponden con la deducibilidad de los gastos por intereses:

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

21 Artículo 19.Uno, letra b).

22 Por vía de exención, indirectamente, pasan a tributar los excesos "indemnizatorios" por despido o cese del trabajador, al vincularse aquella 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, ..."

- 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 participación como rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad<sup>23</sup> 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<sup>24</sup>.
- 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.
  - La regulación de la estimación objetiva para la determinación del rendimiento abandona el sistema anterior (aplicación de un coeficiente sobre la cifra de ventas)

---

23 Artículo 37.Uno.1 de la Ley

24 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.

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 IRPF.

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"<sup>25</sup>. En la primera clase la compensación de las partidas positivas y

25 Conforme al artículo 59 de la Ley 18/1991, tenían la consideración de rentas irregulares los incrementos y las disminuciones de patrimonio puestos de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos con más de un año de antelación a la fecha de obtención del incremento o disminución (excluidos los afectos), así como los rendimientos obtenidos por el sujeto pasivo de forma notoriamente irregular en el tiempo o que, siendo regular su ciclo de producción fuera superior a un año (excluidos los rendimientos irregulares negativos procedentes de actividades empresariales o profesionales).

negativas ha de hacerse por categorías de rentas: rendimientos positivos y negativos entre sí e incrementos y disminuciones, también entre sí. No cabe intercomunicación entre 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 especial<sup>26</sup>. 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.”<sup>27</sup>
- 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**<sup>28</sup>: 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

26 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.

27 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.

28 Exposición de Motivos -IV-

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 periodo 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 periodo 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 periodo 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 periodo 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:

- 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 apartado correspondiente a 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 otros ordinales de este apartado.
- Los rendimientos obtenidos por la captación o utilización de capitales “ajenos” mantienen el esquema legal anterior, aunque pasan a denominarse “rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios”, si bien con omisión legal (que no reglamentaria<sup>29</sup>) de la distinción entre implícitos y explícitos, e incorporando como “rendimientos” los derivados de la transmisión de activos con rendimiento implícito (antes incrementos de patrimonio).
- 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<sup>30</sup>.
- Finalmente, se abre un “cajón de sastre” para incluir rendimientos distintos entre sí aunque conceptualmente próximos al ejercicio de actividades económicas. Son

---

29 El artículo 84 del RD 214/1999 (Concepto y clasificación de los activos financieros) distingue entre implícitos, explícitos y mixtos a efectos de retenciones e ingresos a cuenta.

30 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

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
- b) 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).

10) **Ganancias y pérdidas patrimoniales:** Los anteriores incrementos y disminuciones de patrimonio cambian su denominación (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 de 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)<sup>31</sup>. 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<sup>32</sup>, 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

---

31 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.

32 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.

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 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).

d) 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”<sup>33</sup>. 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”<sup>34</sup>.

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 participación<sup>35</sup>. 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<sup>36</sup>.

---

33 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.

34 Artículo 76.5.2º

35 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.

36 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).

- 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 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 dividendos<sup>37</sup> 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.

## 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<sup>38</sup>

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,

37 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 importe deducible.

38 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, ...”

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.

## 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<sup>39</sup>. 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 la restrictiva composición de la “renta del ahorro”<sup>40</sup>. 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 a tipo cero.”

39 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.

40 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.”

- 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.
- 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 precepto<sup>41</sup> 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 ahorro<sup>42</sup>. 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 2006<sup>43</sup>. Entre las exenciones en esta categoría de rentas (artículo 33.4 de la Ley) se incluyen las ganancias patrimoniales generadas con ocasión de la transmisión de la 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 mobiliario<sup>44</sup> 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 (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.

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

42 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.

43 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.

44 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.

- 10) **Base liquidable.** Se determina practicando en la base imponible general, exclusivamente, las reducciones siguientes<sup>45</sup>: 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 establece un límite máximo conjunto de reducción para las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social<sup>46</sup> 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.

---

45 Artículo 50 de la Ley

46 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 económica**<sup>47</sup>

### **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.

47 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 decimoctava 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 decimoctava, 1) tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas, 2) se integrarán en la base liquidable general correspondiente al período 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 períodos 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 período impositivo más antiguo de los no prescritos. Este inaceptable régimen sancionador ha sido objeto de un dictamen motivado (infracción nº 2014/4330) de la Comisión Europea dirigido al Reino de España, fechado el 15 de febrero de 2017. La Comisión Europea invita al gobierno a que adopte, en el plazo de dos meses, las medidas requeridas en el citado dictamen para ajustarlo al Derecho de la UE. Medidas que permanecen en el olvido hasta la fecha. La Comisión Europea llega a la conclusión de que la normativa española infringe la libre circulación de personas, la libre circulación de trabajadores, la libertad de establecimiento, la libre prestación de servicios y la libre circulación de capitales, en la medida en que se establece un régimen de declaración fiscal en el marco del Modelo 720 que resulta discriminatorio y desproporcionado a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

- 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 2014<sup>48</sup>.

## 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 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<sup>49</sup>. 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 23<sup>a</sup> y se añade una nueva disposición transitoria 18<sup>a</sup>.
- 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<sup>50</sup>.

---

48 Disposición adicional 35<sup>a</sup> de la Ley del IRPF

49 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).

50 Este nuevo régimen fiscal pasa a regularse en la disposición adicional 33<sup>a</sup>.

- 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%)<sup>51</sup>.
- 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).
- 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 empleo<sup>52</sup>. 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 habituar 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).

51 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.

52 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.

- 8) Indemnizaciones y otras retribuciones derivadas de la extinción de relaciones laborales o mercantiles<sup>53</sup>. 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<sup>54</sup>.
- 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 periodo impositivo).

---

53 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).

54 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 de 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 IRPF<sup>55</sup> 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 cabales 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

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

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.

## 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<sup>56</sup>. 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)<sup>57</sup> 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;

---

56 Página 5 del Informe.

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

- 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.
  - 5) **Rendimientos del capital.** Los redactores del Informe proponen, en relación con estos rendimientos, dos cosas: incorporar todos los rendimientos del capital inmobiliario, imputados<sup>58</sup> 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

58 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.

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 imposables inciden de modo diferente en el gravamen de las rentas afectadas<sup>59</sup>. 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 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

59 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.

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 instituciones<sup>60</sup>”. 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.

60 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.”

- 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.
- 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.

- a) 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.
- b) 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).
- c) 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).

- d) Las sociedades civiles y las comunidades de bienes, siempre que tengan objeto mercantil<sup>61</sup>, 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<sup>62</sup>.

## 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 casi 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.

61 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, CV 2385/2015.

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

- 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 dólares<sup>63</sup>. 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.

---

63 Datos referidos a 2016. Fuente [www.expansión.com/economía/datos\\_macro.html](http://www.expansión.com/economía/datos_macro.html)



## Capítulo II

# 50 años de historia del Impuesto sobre Sociedades

*El proceso reformador debe concebirse en una Hacienda democrática como una gran empresa política protagonizada por una institución que dirija los cambios fiscales, que mantenga el aliento y la fuerza dialéctica de las distintas medidas que los sirven, que estudie y justifique su oportunidad, que responda, en suma, ante la sociedad de la idoneidad de las decisiones adoptadas para variar la tributación...*(Las Reformas Tributarias en España, Enrique Fuentes Quintana, Editorial Crítica, 1990, página 482)

**Eduardo Sanz Gadea**

*Licenciado en Derecho y Ciencias Económicas  
Inspector de Hacienda del Estado (jubilado)*

La Asociación Española de Asesores Fiscales ha tenido la amabilidad de encargarme unas notas acerca de la evolución del Impuesto sobre Sociedades, a lo largo de los últimos 50 años, justamente los que cumple aquella. Así, ha de comenzarse en el texto refundido de 1967 y finalizarse con la Ley 27/2014.

Ese periodo de tiempo ha conocido el tránsito de la dictadura a la democracia, la alternancia entre gobiernos conservadores y progresistas, la implantación en el extranjero de nuestras empresas, el ingreso en la Unión Europea, la globalización, la automatización y la inteligencia artificial. Esos son los rasgos más destacados que componen el escenario social en el que se ha producido el devenir del Impuesto sobre Sociedades.

Cuatro normas básicas han regido el Impuesto sobre Sociedades a lo largo de estos 50 años:

- El texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto de 23 de diciembre de 1967.
- La ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y su texto refundido, aprobado por el Real Decreto legislativo 4/2014, de 5 de marzo.
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Además de esas disposiciones, han existido otras muchas. No se aspira a dar cuenta de todas ellas. Antes bien, se trata de poner de relieve, a través de una disección por materias, y tomando como polo esas cuatro leyes, la forma en cómo se ha ido configurando el Impuesto sobre Sociedades. Se trata de realizar una labor más propia de una crónica de eventos normativos que

de un comentario de normas tributarias. En este sentido, la transcripción, aunque necesariamente puntual y resumida, de las normas más relevantes de cada período y materia, parece tan provechosa como inexcusable.

El autor de estas notas sentiría que ha cumplido aceptablemente el encargo recibido si las mismas pudieran servir para poner de relieve los hitos esenciales de la evolución del Impuesto sobre Sociedades, en el contexto del escenario apuntado. Y confía en que la benevolencia del lector sepa disculpar las lagunas que, sin duda, advertirá.

## 1. El sujeto pasivo o contribuyente

El Texto refundido de 1967 acotó la figura del sujeto pasivo o contribuyente mediante una enumeración de formas jurídicas.

El núcleo esencial estaba integrado por “las sociedades civiles y mercantiles, cualquiera que sea su objeto social, incluso las cooperativas” (art 9.1.A), junto a ellas también tenían la condición de sujetos pasivos “las asociaciones que tengan por fin la obtención de lucro” (art 9.1.B), “las mutuas de seguros” (art 9.1.C), “las corporaciones administrativas y demás entidades de derecho público por razón de sus explotaciones industriales, comerciales o mineras” (art 9.1.D), “las cajas de ahorro” (art 9.1.E), “las comunidades de bienes que exploten algún negocio gravado por la licencia fiscal del impuesto industrial” (art 9.1.E).

Esta delimitación se completaba con una extensa lista de exenciones subjetivas (art 10).

La Ley 61/1978, optó por el dato de la personalidad jurídica, estableciendo “que son sujetos pasivos del Impuesto todos aquellos sujetos de derechos y obligaciones, con personalidad jurídica, que no estén sometidos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas” (art 4. Dos).

Entraban, pues, en la órbita del Impuesto sobre Sociedades, todas las entidades integrantes del sector público, cualquiera que fuere su actividad, las asociaciones no lucrativas, y las fundaciones. Para el sector público se estableció una exención absoluta (art 5.Uno), pero no así respecto de las denominadas entidades no lucrativas, pues su exención no alcanzaba “a los rendimientos que estas Entidades pudieran obtener por el ejercicio de explotación económica, ni a los derivados de su patrimonio cuando su uso se halle cedido, ni tampoco a los incrementos de patrimonio” (art 5.Dos), amén de que la exención no versaba respecto de “los rendimientos sometidos a retención” (art 5.Tres), de manera tal que esas retenciones determinaban una suerte de imposición mínima.

Las entidades no lucrativas - asociaciones y fundaciones- emprendieron un movimiento reivindicando una fiscalidad acorde con su función social, que llegaría con la Ley 30/1994, de 24 noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General.

Las entidades que, a tenor del texto refundido de 1967, disfrutaban de exención, la perdieron, si bien no de manera inmediata, pues la disposición transitoria tercera concedió una suerte de moratoria de cinco años. Algunas de esas exenciones posteriormente, tales como la concerniente a las instituciones de inversión colectiva, a las cooperativas, y a las entidades dedicadas a la construcción y arrendamiento de fincas urbanas, entre otras, se incrustarían, bajo otra forma, en la arquitectura del Impuesto sobre Sociedades.

La Ley 43/1995, continuó confiando en el dato de la personalidad jurídica para definir el círculo de los sujetos pasivos, pero excluyó a las sociedades civiles, sin duda por las dificultades prácticas de determinar si disfrutaban, o no, de personalidad jurídica, al tiempo, y reproduciendo otros precedentes legislativos, consideró como sujetos pasivos a un conjunto de entidades carentes de personalidad, entre las cuales destacaban los fondos de inversión. El sector público continuó en su mayor parte exento, y las entidades no lucrativas conservaron el régimen previsto en la Ley 30/1994, produciéndose la total desaparición de la imposición mínima.

La Ley 27/2014, siguió la técnica de la Ley 43/1995, e incluso profundizó en la misma, convocando como contribuyentes a las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil, despreciando las dificultades prácticas avistadas por el legislador de 1995, lo que dio lugar a una cascada de consultas formuladas a la Dirección General de Tributos.

En la zona de nadie siempre han campado las denominadas entidades en régimen de atribución de rentas, ya mencionadas en el artículo 33 de la Ley General Tributaria de 1963, pues en cuanto centro de imputación de normas jurídicas, son aptas para determinar una base imponible que imputan a sus miembros, los cuales tributarán sea por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

## **2. La base imponible**

---

### **2.1. La relación con la contabilidad**

El texto refundido de 1967 definió la renta gravable mediante la diferencia entre los ingresos computables y los gastos necesarios para su obtención, los cuales eran objeto de una extensa y detallada regulación. El elemento probatorio de ingresos y gastos eran los libros de contabilidad que los comerciantes debían llevar en los términos establecidos en el Código de Comercio, los cuales debían ser facilitados a los funcionarios encargados de la comprobación de las declaraciones formuladas por los contribuyentes.

La fiabilidad de esos libros era débil, y de ahí el régimen de evaluación global, inaugurado en 1957, así como las facultades exorbitantes de los denominados jurados tributarios, cuyas resoluciones estaban basadas en el conocimiento de los hechos en conciencia por parte de sus miembros.

La regularización voluntaria de la situación fiscal auspiciada por la Ley 50/1977, abrió el paso a la sinceridad contable y, con ella, a la supresión de la evaluación global y de los jurados tributarios. Esa Ley supuso un fuerte aldabonazo en la conciencia de los contribuyentes, así como en las prácticas de la Administración tributaria. El nuevo tiempo democrático era incompatible con las dobles contabilidades, las peripecias de las juntas de evaluación global, y las decisiones en conciencia de los jurados tributarios.

El artículo 20.Dos de la Ley 61/1978 lo expresó con contundencia: “Nunca serán de aplicación regímenes de estimación objetiva global ni de estimación por jurados”. Se imponía el régimen de estimación directa.

Con todo, la Ley 61/1978, definió la renta gravable siguiendo el patrón del texto refundido de 1967, excepto en lo atinente a las plusvalías, ahora denominadas incrementos de patrimonio, mimetizando, con las debidas adaptaciones, lo establecido en la Ley 44/1978, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La superación del régimen de estimación objetiva y por jurados alzaprímaba la importancia de la contabilidad, no solo como medio de prueba sino también como elemento normativo en orden a la definición de ingresos y gastos. El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982 ya se percató de ello, indicando en su exposición de motivos que se había prestado “una especial atención a los aspectos e implicaciones contables del Impuesto, definiendo conceptos y operaciones con una terminología familiar a la mayoría de las Empresas y asumiendo en su propio texto buena parte de los postulados contenidos en nuestro Plan General de Contabilidad y en la Cuarta Directriz de la Comunidad Económica Europea, con lo que se buscan así soluciones a los problemas de adaptación futura a esta última”.

El resultado de ese propósito, que se materializó en más de cien artículos, fue muy criticado por la profesión contable, representada en aquel momento por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), ya que vio en dicho articulado una injerencia fiscal en la llevanza de la contabilidad.

La transposición de la Cuarta Directiva al ordenamiento interno, operada por la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de Sociedades, abrió paso a la aprobación de un nuevo Plan General de Contabilidad, aprobado mediante el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, cuya disposición final quinta declaró “derogadas las disposiciones sobre registro contable contenidas en las normas fiscales y en particular las del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, que resulten incompatibles con lo establecido en el Plan General de Contabilidad”. La injerencia fiscal en el registro de las operaciones contables, seguramente más temida que efectiva, quedaba superada.

La Ley 19/1989 incorporó al Código de Comercio los principios de contabilidad generalmente aceptados. Hasta ese momento, la regulación mercantil de la contabilidad había versado exclusivamente sobre los aspectos formales. En adelante, todo el proceso contable estaba bajo

el imperio del Código de Comercio, desarrollado por el Plan General de Contabilidad. Había nacido, en su plenitud, el Derecho de la Contabilidad, sobre la base de unas normas legales reglamentariamente desarrolladas. Precisamente, ese anclaje de la contabilidad material en la norma legal fue lo que permitió al legislador fiscal concretar la relación entre el Impuesto sobre Sociedades y la contabilidad, en una fórmula que ha permanecido inalterada desde su plasmación original en el artículo 10 de la Ley 43/1995: “En el régimen de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”.

Se notará que la premisa de esa fórmula fiscal se hallaba en la transposición de la Cuarta Directiva al Código de Comercio.

La irrupción de las normas internacionales de información financiera en el ámbito de la Unión Europea, en los términos establecidos por el Reglamento (CE) 1606/2002, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, no provocó una mutación de la relación entre la contabilidad y el Impuesto sobre Sociedades, sino una mera precisión, establecida por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, a cuyo tenor “las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias”, como tampoco la provocó la aprobación del vigente Plan General de Contabilidad, y ello porque tales eventos normativos no han quebrado la base legal del régimen jurídico de la contabilidad.

De esta manera, el artículo 10 de la Ley 27/2014, ha reproducido tanto la fórmula nuclear de relación anteriormente expuesta como la concerniente al valor razonable, habiendo añadido el Real Decreto-Ley 27/2018 la imputación a cuenta de *reservas* de la valoración por el valor razonable, como elemento determinante del efecto de dicha valoración sobre la base imponible.

Partiendo de la perspectiva contable, seguidamente se analiza el tratamiento fiscal de algunas de las partidas más influyentes.

## 2.2. Las plusvalías

El texto refundido de 1967 incluyó en la base imponible a “los beneficios provenientes del incremento de valor de los efectos u otros elementos del activo, en cuanto se realicen por su enajenación o de otra manera luzcan en cuentas” (art 15), de manera tal que se gravaban las plusvalías realizadas y aquellas otras que se manifestaban mediante una revalorización contable de activos. Las primeras se valoraban por referencia al valor que el activo tuviera en el mercado. En consecuencia, las plusvalías puramente monetarias quedaban gravadas, si bien los impactos de los agudos periodos de inflación por los que atravesó nuestra economía fueron en parte paliados por las actualizaciones de balances realizadas al amparo del texto refundido de la Ley sobre regularización de balances de 1964, a cuya imagen y semejanza en

años posteriores, incluso regidos por otras leyes del Impuesto sobre Sociedades, se aprobaron otras actualizaciones de balances.

Las plusvalías aplicadas a la denominada previsión para inversiones quedaban excluidas de la base imponible.

La Ley 61/1978 también incluyó en la base imponible a las plusvalías, bajo la denominación, tomada de la Ley 44/1978, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de incrementos de patrimonio, considerando como tales a “las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, así como a los que se pusieren de manifiesto por simple anotación contable” (art 15.Uno).

Las plusvalías derivadas de la transmisión de elementos materiales del activo fijo necesarios para la realización de las actividades empresariales no eran gravadas, a condición de reinversión (art 15. Ocho).

La Ley 43/1995, igualmente incluyó en la base imponible a las plusvalías, abandonando la regulación detallada procedente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que aquellas no eran sino un componente del resultado contable. Sin embargo, prestó atención a los efectos de la inflación, estableciendo una minoración de las plusvalías en el importe de la depreciación monetaria producida desde el día 1 de enero de 1983, fecha del último balance actualizado, de acuerdo con las técnicas, legalmente establecidas, de actualización. El importe de las revalorizaciones contables dejó de integrarse en la base imponible, excepto cuando se llevaban a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias que obligaban a incluir su importe en el resultado contable, pero no determinaban, lógicamente, “un mayor valor, a efectos fiscales, de los elementos revalorizados” (art 15.1).

Desapareció la exención por reinversión y, en su lugar, se estableció el denominado “diferimiento por reinversión” (art 21), en cuya virtud el importe de las plusvalías se integraba en la base imponible a medida en que los activos en los que se había materializado el importe de la transmisión determinante de la plusvalía eran amortizados. La Ley 24/2001, suprimió el diferimiento por reinversión y estableció la “deducción por reinversión”, consistente en una deducción de la cuota, inicialmente del 17%, de los beneficios extraordinarios derivados de la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado y participaciones significativas, condicionada a la reinversión del importe de la transmisión en activos de igual naturaleza. Esta deducción recaló en el artículo 42 del TRLIS, y fue objeto de posteriores modificaciones introducidas por la Ley 35/2006, la Ley 16/2007 y la Ley 4/2008.

La Ley 27/2014, no contiene un tratamiento específico de las plusvalías, sin perjuicio de lo que más adelante se dirá respecto de la eliminación de la doble imposición económica.

### 2.3. Envilecimientos, depreciaciones y deterioros

Bajo diversas denominaciones, tales como “envilecimiento” (texto refundido de 1967), “disminución de patrimonio por simple anotación contable” (Ley 61/1978), o “depreciación” (Ley 43/1995), la pérdida de valor de los activos, contablemente reconocida, se había venido admitiendo a los efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, si bien, en ciertos casos, con sujeción a limitaciones.

La Ley 4/2008, dando nueva redacción al artículo 12.3 del TRLIS, admitió la deducción del deterioro de participaciones significativas, en función de la disminución de los recursos propios de la entidad participada provocada por las pérdidas, “sin necesidad de su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias”, quebrando así el tradicional principio de inscripción contable, en cuya virtud la contabilización del gasto es requisito para su deducción.

La Ley 16/2013, suprimió el artículo 12.3 del TRLIS, de manera tal que el deterioro de los instrumentos de patrimonio fue, en lo sucesivo, desalocado de la base imponible.

La Ley 27/2014, ha abundado en la desconsideración fiscal del deterioro. En efecto, a la no admisión del deterioro de los instrumentos de patrimonio se ha unido el relativo al inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e “inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio, así como el concerniente a los valores representativos de deuda” (art 13.2).

### 2.4. El fondo de comercio

El fondo de comercio requiere una consideración especial, por cuanto su tratamiento ha ido oscilando desde el deterioro a la amortización, e incluso a la determinación de una partida fiscalmente deducible, sin necesidad de reflejo contable.

Bajo la vigencia del texto refundido de 1967, el deterioro del fondo de comercio se integró en la base imponible en concepto de “envilecimiento”. Sintonizaba con el Plan General de Contabilidad de 1973, que incluyó al fondo de comercio en el inmovilizado inmaterial, al tiempo que ordenaba su baja por la depreciación, total o parcial.

La Ley 61/1978 no se pronunció respecto del fondo de comercio, pero sí lo hizo su Reglamento, cuyo artículo 66.2 rechazó la amortización del fondo de comercio, pero admitió como partida fiscalmente deducible a las pérdidas producidas por su envilecimiento y deterioro.

El Plan General de Contabilidad de 1990, siguiendo lo previsto en la Ley 19/1989, estableció la amortización del fondo de comercio, pero la misma no tuvo eficacia fiscal, por cuanto la Ley 17/1991, añadió la letra h) al artículo 14 de la Ley 61/1978, estableciendo la no deducción de “las dotaciones para la amortización o depreciación del fondo de comercio salvo que esta última sea irreversible, efectiva y probada”.

La Ley 43/1995 admitió la deducción “de las dotaciones para la amortización del fondo de comercio... con el límite anual máximo de la décima parte de su importe” (art 11.4), en sintonía con la regulación contable.

La Ley 16/2007 estableció, mediante la pertinente modificación del artículo 39 del Código de Comercio, que el fondo de comercio no habría de ser objeto de amortización, si bien debían practicarse “las correcciones de valor pertinentes, al menos anualmente, en caso de deterioro”. La respuesta fiscal, establecida mediante una modificación del artículo 12 del TRLIS efectuada por la propia Ley 16/2007, fue crear una partida fiscalmente deducible, sin necesidad de respaldo contable, equivalente al 5% anual del valor de adquisición, quebrantando así el denominado principio de inscripción contable. Mediante consulta de la Dirección General de Tributos también se admitió el deterioro del fondo de comercio como partida fiscalmente deducible.

La Ley 27/2014, continuó con dicha regulación pero, al poco tiempo, la Ley 22/2015 volvió a modificar el artículo 39 del Código de Comercio, estableciendo la presunción de que la “vida útil del fondo de comercio es de diez años”, y la respuesta fiscal consistió en otra modificación en la Ley 27/2014, en cuya virtud la amortización contabilizada del fondo de comercio “será deducible con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe” (art 12).

## 2.5. Las provisiones

El texto refundido de 1967 no contenía un tratamiento integral de las provisiones, limitándose a efectuar regulaciones puntuales respecto de la deducción de las dotaciones para la cobertura de ciertos riesgos, compromisos u obligaciones futuras, como eran los casos del fondo de autoseguro, la previsión social de empleados, el fondo de reparaciones extraordinarias, o el fondo de reversión.

Ley 61/1978 siguió la misma línea, pero suprimió el fondo de autoseguro y la previsión social de empleados. Con la Ley 8/1987, apareció la deducción por aportaciones a planes de pensiones y sistemas alternativos, si bien la obligación de exteriorización desalojó de los balances el reflejo de estos compromisos.

Ley 43/1995 estableció, con carácter general, la no deducción de “las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables” (art 13.1), pero exceptuaba de esa regla a las dotaciones a ciertas provisiones, como las relativas a litigios, reversión, grandes reparaciones, técnicas de las entidades aseguradoras y garantías de reparación, todo ello en sintonía con el Plan General de Contabilidad de 1990. La deducción por aportaciones a los planes y fondos de pensiones respetó lo previsto en la Ley 8/1987.

La ley 4/2008, adaptó esa técnica de regulación a raíz de la publicación del Plan General de Contabilidad de 2007.

La norma de registro y valoración 15ª del Plan General de Contabilidad de 2007, indicó que “las provisiones pueden venir determinadas por una disposición legal, contractual o por una

obligación implícita o tácita". El artículo 14.3 de la Ley 27/2014 niega la deducción de los gastos inherentes a la cobertura de obligaciones implícitas o tácitas, así como de los concernientes a ciertas situaciones análogas, al tiempo que admite los asociados a responsabilidades medioambientales, técnicas de las entidades aseguradoras, y garantías de reparación y revisión. La deducción por aportaciones a los planes y fondos de pensiones también respetó lo previsto en la Ley 8/1987

## 2.6. Los gastos financieros

El artículo 17.15 del texto refundido de 1967 consideraba fiscalmente deducibles a "los intereses de las deudas procedentes de la gestión normal del negocio, los de las obligaciones, sean o no hipotecarias, y, en general, los de los capitales ajenos empleados en el negocio por cuenta y riesgo de la entidad", y el apartado 16 del mismo artículo establecía una regla especial en relación con los intereses pagados por las sociedades filiales españolas a sus matrices extranjeras, en cuya virtud, aquellos serían deducibles "solamente cuando resulte justificada la causa de dichos pagos y las condiciones de éstos puedan presumirse normales, habida cuenta de las especiales relaciones existentes entre el acreedor y el deudor".

La letra e) del artículo 13 de la Ley 61/1978, consideró fiscalmente deducibles a "los intereses, alquileres y demás contraprestaciones de la cesión al sujeto pasivo de elementos patrimoniales, cuando no se transmita la propiedad de los mismos y los rendimientos de dichos elementos patrimoniales se computen o sean susceptibles de ser computados en la base imponible de este Impuesto". Por otra parte, la regla general sobre operaciones vinculadas del artículo 16 impedía la deducción de intereses considerados excesivos, con referencia al mercado, de los intereses de préstamos concertados entre entidades vinculadas.

La Ley 18/1991 añadió un nuevo apartado, 9, al artículo 16 de la ley 61/1978, estableciendo una restricción a la deducción de intereses pagados a entidades vinculadas extranjeras, en cuya virtud, "cuando el endeudamiento directo o indirecto de una sociedad con otra persona o entidad no residente y relacionada con ella en el sentido de los apartados cuatro y cinco de este artículo, exceda del resultado de aplicar el coeficiente que se determine reglamentariamente a la cifra del capital fiscal, los intereses satisfechos que correspondan al exceso tendrán la consideración fiscal de dividendos". Ese coeficiente se fijó en 3 unidades de endeudamiento vinculado por 1 unidad de capital fiscal.

El artículo 20 de la Ley 43/1995 reprodujo esa norma antisubcapitalización, de manera tal que "cuando el endeudamiento neto remunerado, directo o indirecto, de una entidad, excluidas las entidades financieras, con otra u otras personas o entidades no residentes en territorio español con las que esté vinculada, exceda del resultado de aplicar el coeficiente 3 a la cifra del capital fiscal, los intereses devengados que correspondan al exceso tendrán la consideración de dividendos". Esta norma, en unión a la regla general concerniente a las operaciones vinculadas, se suponía que sería bastante para evitar el desplazamiento de bases imponibles a entidades vinculadas extranjeras por la vía de la financiación irregular. Esto no fue así por causa de un cúmulo de circunstancias concurrentes. En primer lugar, la exención de dividendos de fuente

extranjera, en los términos que más adelante se apuntan, propició la existencia de gastos financieros sin la contrapartida de un ingreso computable. En segundo lugar, la Ley 63/2003, a raíz de la sentencia *Lankhorst* del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la declaró inaplicable en el ámbito de la Unión Europea. En tercer lugar, finalmente, también resultó inaplicable en el caso de concurrencia de un convenio bilateral para eliminar la doble imposición, por entender el Tribunal Supremo que infringía el principio de no discriminación.

Quedó así expedita la vía a las operaciones de vaciamiento de la base imponible de las entidades filiales de grupos multinacionales a través del endeudamiento materializado en la adquisición intragrupo de participaciones intragrupo. La Hacienda pública combatió estas operaciones mediante, básicamente, el expediente de fraude de ley o el de conflicto en aplicación de la norma tributaria, argumentando la carencia de sustancia económica de las mismas y su finalidad puramente fiscal.

La reacción legislativa se produjo con el Real Decreto-ley 12/2012, el cual, por una parte, añadió una nueva letra h) al apartado 1 del artículo 14 del TRLIS, a cuyo tenor no serían fiscalmente deducibles “los gastos financieros devengados en el período impositivo, derivados de deudas con entidades del grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el sujeto pasivo acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones”, y por otra, daba nueva redacción al artículo 20, también del TRLIS, al objeto de introducir una norma restrictiva de carácter general, o norma barrera, a cuyo tenor “los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio”.

Los artículos 15 h) y 16 de la Ley 27/2014, han reproducido las normas introducidas por el Real Decreto-Ley 12/2012, añadiendo otras nuevas respecto de las operaciones relacionadas con la asistencia financiera en la adquisición de acciones y participaciones, cuando media una fusión u operación asimilada o la inclusión en un grupo fiscal.

### **3. La eliminación de la doble imposición económica**

El texto refundido de 1967, estableció una deducción en la cuota del 33% de los dividendos, cualquiera que hubiere sido la tributación efectiva de la entidad distribuidora, extensible a las *filiales extranjeras* (art 58). De esta manera, siendo el tipo general de gravamen el 30%, los dividendos disfrutaban de un régimen de exención.

La Ley 61/1978, estableció una deducción en la cuota “del cincuenta por ciento de la cantidad que resulte de aplicar al importe de los dividendos o participaciones el tipo medio efectivo de gravamen que se haya aplicado a la Sociedad que reparte los dividendos o participaciones”, la

cual podía elevarse al cien por cien en ciertos casos, entre ellos cuando se hubiere mantenido una participación *en más de un veinticinco por ciento* (art 24).

Este método revestía el inconveniente de la determinación del tipo medio efectivo. Duró poco tiempo, porque la Ley 18/1982, modificó el referido precepto, estableciendo una deducción del 50% de la parte de cuota que correspondiera a la parte de base imponible relativa a los dividendos, aumentada al 100% en el caso de una participación igual o superior al 25%. El artículo 174 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982 estableció las reglas para determinar la parte de base imponible que correspondía a los dividendos, las cuales se revelaron de difícil aplicación, en particular por lo que se refería a las entidades de crédito, en relación con los intereses.

La eliminación de la doble imposición económica regulada en la Ley 61/1978, se proyectaba exclusivamente respecto de los dividendos distribuidos por sociedades residentes en territorio español.

La transposición de la Directiva 90/435/CEE, matriz-filial, acometida por el artículo 18 de la Ley 29/1991, optó por el método de imputación, para participaciones iguales o superiores al 25%, a los efectos de eliminar la doble imposición económica en el ámbito intracomunitario.

La Ley 43/1995, continuó con la técnica de eliminación de la doble imposición establecida por la Ley 18/1982, si bien la simplificó, estableciendo que "la base imponible derivada de los dividendos o participaciones en beneficios será el importe íntegro de los mismos". Al tiempo, redujo al 5% el porcentaje de participación que habilitaba la deducción del 100%. Respecto de los dividendos de fuente extranjera, incluso no comunitaria, el artículo 30 adoptó el método de imputación, en los términos previstos en la Ley 29/1991, rebajando el porcentaje de participación al 5%.

Las leyes precedentes versaron sobre la doble imposición económica creada por los dividendos, pero no por las plusvalías derivadas de la transmisión de una participación o plusvalías de cartera.

El Real Decreto-Ley 8/1996, estableció el método de exención para los dividendos extranjeros procedentes de beneficios derivados de actividades económicas sujetos a una tributación comparable a la del Impuesto sobre Sociedades, mediando una participación del 5% o más y, en las mismas condiciones, estableció la exención para las plusvalías de cartera. El Real Decreto-Ley 3/2000, dulcificó los requisitos para acceder a la exención, en particular el concerniente a la tributación de los beneficios de la entidad participada. El método de imputación conservó vigencia respecto de los dividendos extranjeros que, procediendo de participaciones del 5% o más, no cumplían alguno de los restantes requisitos que habilitaban el método de exención.

La Ley 27/2014 ha unificado el tratamiento de los dividendos y plusvalías de cartera, nacionales y extranjeros, en torno al método de exención, proyectado respecto de participaciones del 5% o más, suprimido el requisito de actividad económica, y configurando la tributación idéntica o

análoga a la del Impuesto sobre Sociedades en función del tipo nominal de gravamen del 10% o la mera existencia de un convenio bilateral para eliminar la doble imposición. Permanece el método de imputación, en términos similares a la normativa precedente.

#### 4. Las operaciones vinculadas

En el texto refundido de 1967 no existía una regulación específica para las operaciones de carácter vinculado, aun cuando algunos preceptos establecieran previsiones para situaciones de vinculación, tal como el artículo 17.16, relativo al endeudamiento con la matriz extranjera, o el artículo 17.22, concerniente a la participación en ingresos de administradores.

El artículo 16.3 de la Ley 61/1978, incorporó el elemento nuclear del principio de libre competencia, propio de la OCDE, estableciendo que “cuando se trate de operaciones entre Sociedades vinculadas, su valoración a efectos de este Impuesto se realizará de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre sociedades independientes”. Esta parca regulación dio pie a la pugna entre partidarios del ajuste unilateral y del ajuste bilateral, que zanjó la Ley 18/1991, pues en la nueva redacción que daba al artículo 16 de la Ley 61/1978 se decía que “cuando la Administración deba proceder, fuera del plazo voluntario de declaración, a ajustar la valoración de las operaciones entre sociedades vinculadas, el ajuste no podrá suponer minoración de ingresos ni incremento de gastos o de costes para ninguna de las partes”.

La Ley 43/1995 estableció el ajuste bilateral, seguramente con la vista puesta en la doctrina de la OCDE, de manera tal que “la valoración administrativa no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las entidades que la hubieran realizado” (art 16.1). La Ley 43/1995, introdujo todos los métodos de valoración previstos en las “Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias”, versión de 1995, a excepción del basado en el margen neto transaccional, así como el denominado profit-split y los acuerdos previos de valoración (unilaterales, bilaterales y multilaterales), que solo años más tarde formarían parte del repertorio de las Directrices.

La Ley 36/2006, incorporó el método del margen transaccional, estableciendo así un elenco de métodos reflejo del propiciado por la OCDE; redefinió todos los restantes métodos para determinar el valor de mercado y los jerarquizó, dando preferencia a los tradicionales; reguló el ajuste secundario, y estableció la obligación de documentación, reafirmando la pertinencia del ajuste bilateral. La exposición de motivos de la Ley 36/ 2006, advirtió que “el régimen fiscal de las operaciones vinculadas recoge el mismo criterio de valoración que el establecido en el ámbito contable”, adelantándose así a la norma de registro y valoración 21ª del Plan General de Contabilidad de 2007, y también indicó que se pretendía “adaptar la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, en particular a las directrices de la OCDE sobre la materia y al Foro europeo sobre precios de transferencia, a cuya luz debe

interpretarse la normativa modificada”, continuando así con la obra iniciada por la Ley 61/1978 y proseguida por la Ley 43/1995.

La Ley 27/2014 también ha recogido los métodos de la OCDE pero no los ha jerarquizado, la documentación, acrecentada posteriormente por vía reglamentaria con la información país a país, y una amplia declaración de adhesión al principio de libre competencia que parece dar a la Administración tributaria la facultad de regularizar más allá de determinar un valor de mercado en el sentido de poder efectuar “las correcciones que procedan en los términos que se hubieran acordado entre partes independientes de acuerdo con el principio de libre competencia” y, en fin, los ajustes bilateral y secundario. Todo ello supone una etapa más en el desenvolvimiento del régimen de las operaciones vinculadas inaugurado por la Ley 61/1978. Con todo, son novedades una declaración de estancamiento valorativa y una regla objetiva de valoración respecto de los servicios prestados por los socios a las sociedades profesionales.

## **5. La compensación de bases imponibles negativas**

---

El texto refundido de 1967 permitía la compensación de las pérdidas con los beneficios de los cinco ejercicios siguientes, siempre que las mismas fuesen imputables a la actividad o actividades propias del objeto social de la entidad “y no se deriven de enajenaciones patrimoniales ni de amortizaciones por aplicación de coeficientes superiores a los máximos autorizados” (art 19). Por otra parte, “la amortización de pérdidas de años anteriores sólo podrá realizarse con cargo a las bases fijadas precisamente para la misma actividad de que procedan aquella” (art 61.4).

La Ley 61/1978 también permitió la compensación de las pérdidas en los cinco ejercicios siguientes, sin exigir que las mismas procediesen de la actividad o actividades propias del objeto social, abriendo, inopinadamente, el riesgo del mercadeo de sociedades con pérdidas susceptibles de compensación.

El artículo 25 de la Ley 43/1995 amplió el plazo de compensación a siete años. Sucesivas reformas lo llevaron a 10, 15 y 18 años y, finalmente, el plazo de compensación llegó a ser ilimitado. La ampliación del plazo de compensación suscitó el problema de la comprobación de las pérdidas procedentes de periodos impositivos ya prescritos que, tras numerosos conflictos sustanciados ante los tribunales, se saldó con una fórmula salomónica, actualmente recogida en el artículo 26.5 de la Ley 27/2014.

La crisis económica de 2008 determinó el crecimiento de las bases imponibles negativas compensables de manera espectacular, y de ahí que el legislador, con la vista puesta en la recaudación, optase por establecer un límite a su compensación en función de un porcentaje sobre la base imponible previa a la compensación (artículo 9.Dos del Real Decreto-Ley 9/2011). Para evitar el mercadeo de sociedades con pérdidas, la cuantía susceptible de compensación se reducía “en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondiente a la participación adquirida y su valor

de adquisición”, en caso de cambio sustancial en la composición del conjunto de los socios y tratándose de entidades inactivas (art 25.2).

En la Ley 27/2014, las bases imponibles negativas se compensan ilimitadamente en el tiempo, si bien se establece el límite “del 70 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización” (art 26.1), se endurece la norma para evitar el mercadeo de pérdidas pues la restricción afecta a la totalidad de la base imponible negativa, y se consolida una solución para el problema de la comprobación, de manera tal que “el derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases imponibles negativas compensadas o pendientes de compensación prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su compensación. Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil” (art 26.5).

Las necesidades recaudatorias, ligadas a los compromisos de reducción de déficit público contraídos con al Unión Europea, fueron la causa del endurecimiento de los límites a la compensación de bases imponibles negativas, llevado a efecto por el Real Decreto-ley 3/2016.

## 6. El tipo de gravamen

En el texto refundido de 1967 el tipo general de gravamen era el “30 por 100, salvo cuando se trate de: (a) Sociedades colectivas y comanditarias sin acciones, en que se aplicará el 25 por 100. y (b) Cajas Generales de Ahorro Popular, en que se aplicará el 16 por 100 (art 51). La cuota así determinada no podía ser inferior a la suma de las cuotas de los impuestos a cuenta que corresponderían a cada uno de los rendimientos obtenidos en cada actividad profesional, industrial o comercial que desarrolle la entidad, o en cada explotación agrícola, forestal o ganadera que realice” (art 61). Esta cuota mínima implicaba, eventualmente, una tributación sobre los rendimientos de las actividades económicas típicas de la entidad, de manera tal que las pérdidas extraordinarias no podrían anular la tributación. Así, para actividades comerciales, industriales y de servicios, la tributación mínima era del 20%, por ser este el tipo de gravamen de la Cuota de Beneficios del Impuesto Industrial. Las sociedades de capitales estaban, además, sujetas a un Gravamen Especial del 4%.

Con la Ley 61/1978 “el Impuesto se exigirá, en general, aplicando a la base imponible el tipo del treinta y tres por ciento, salvo cuando se trate de Cajas de Ahorro, Cajas Rurales, Mutuas de Seguros Generales y Cooperativas, cuyo tipo será el dieciocho por ciento” (art 23.1). La derogación de las cuotas proporcionales de la imposición de producto o imposición a cuenta, efectuada por la Ley 44/1978, conllevó la desaparición de la tributación mínima. El tipo general de gravamen posteriormente ascendería al 35%, relativamente bajo, en aquel entonces, en relación con los países de nuestro entorno.

La Ley 43/1995 estableció el tipo general de gravamen en el 35% pero, junto al mismo, aprobó un conjunto de tipos de gravamen especiales relacionados, en unos casos, con la forma jurídica de las entidades y, en otros, con sus actividades. En buena parte, se trataba de una regulación que pretendía respetar la situación vigente. Las empresas de reducida dimensión, cuyo régimen de incentivos fiscales inauguró la Ley 43/1995, tributaban al 30% sobre los beneficios que no excedieran, traducidos a euros, de 90.151,81, y el exceso lo hacía al 35%.

Todavía en aquel momento el tipo general de gravamen continuaba estando en la parte baja de la horquilla de tipos de gravamen de los países de nuestro entorno, aun cuando ya se empezaban a notar las estrategias de competencia fiscal. Tal vez por ello, la Ley 35/2006, abordó una disminución calendada del tipo de gravamen, de manera tal que el tipo general de gravamen sería del 32,5% para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007, y del 30% para los iniciados a partir de 1 de enero de 2018. Las empresas de reducida dimensión también veían disminuir su tipo de gravamen al 25 o 20%, según el tramo de beneficios. Esta disminución estaba acompañada de un recorte, también calendado, de incentivos fiscales. Parecía así darse entrada al criterio de bases imponibles amplias y tipos de gravamen bajos.

La Ley 27/2014 ha fijado el tipo general de gravamen en el 25%, y reconocido un conjunto de tipos de gravamen especiales, en línea con lo previsto en la Ley 43/1995. Desaparece el tipo especial de gravamen para las empresas de reducida dimensión y, para las entidades de nueva creación, se establece el tipo de gravamen del 15% aplicable solamente en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente.

Una crónica de eventos normativos, como la que aborda la presente colaboración, no es apropiada para inmiscuirse en la polémica del tipo efectivo de gravamen, desatada con fuerza en los años recientes. Sí cabe, sin embargo, apuntar que su determinación comparando la cuota pagada con el resultado contable es errónea, cuando no falaz, por cuanto desconsidera todos los impuestos sobre los beneficios pagados en el extranjero.

## **7. Los incentivos fiscales**

---

El texto refundido de 1967 contemplaba, como incentivo fiscal básico, la exención del 50% de los beneficios aplicados a la previsión para inversiones, la cual debía aplicarse a la adquisición de “elementos materiales que tengan relación con la actividad de la empresa, quedando, en todo caso, excluidas las inversiones en patentes, marcas, derechos y cualesquiera otros conceptos de activo inmaterial, así como en los edificios, instalaciones y mobiliario de carácter comercial o puramente administrativo” (Sección segunda, Capítulo X). También fomentaba la exportación mediante una exención del 30-60% de los beneficios obtenidos en la realización de exportaciones aplicados a la reserva de exportación, la cual debía materializarse en activos fijos afectos a la realización de actividades económicas (Sección tercera, Capítulo X).

La Ley 61/1978 suprimió la previsión para inversiones, e inauguró otro incentivo fiscal, la deducción por inversiones, consistente en deducir “el diez por ciento del importe de las

inversiones que efectivamente realicen en activos fijos nuevos, en la suscripción de valores mobiliarios de Sociedades que tengan cotización calificada en Bolsa... la creación, proyecto o diseño de libros y los prototipos que guarden directa relación con la actividad de edición de libros... la creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, así como la adquisición de participaciones de Sociedades extranjeras o constitución de filiales, directamente relacionadas con la actividad exportadora, siempre que la participación sea, como mínimo, del veinticinco por ciento del capital social de la filial... la satisfacción en el extranjero de los gastos de propaganda y publicidad de proyección extra-anual para el lanzamiento de productos, apertura y prospección de mercados y las de concurrencia a ferias, exposiciones y otras manifestaciones análogas... las cantidades destinadas a llevar a cabo programas de investigación o desarrollo de nuevos productos o procedimientos industriales y siempre que se contabilicen como tales inversiones" (art 26).

El cambio en la concepción del incentivo fiscal fue radical. En efecto, en el texto refundido de 1967 se fomentaba la inversión mediante autofinanciación materializada en activos del inmovilizado material, en tanto que en la Ley 61/1978 también se abrían paso los activos financieros y los inmateriales, cualquiera que fuere la fuente de financiación.

La Ley 43/1995 suprimió la deducción por inversiones en activos fijos materiales, si bien habilitó a la Ley de Presupuestos Generales del Estado "para establecer los incentivos fiscales pertinentes en relación a este Impuesto, cuando así fuere conveniente para la ejecución de la política económica" (disposición final novena), y proyectó el estímulo fiscal selectivamente sobre la edición de libros, la creación de sucursales y filiales extranjeras, la penetración en mercados extranjeros, la investigación y el desarrollo, y la formación profesional (capítulo IV del título VI). La Ley 43/1995, creó el régimen de las empresas de reducida dimensión, del que se da cuenta más adelante.

Sucesivas disposiciones fueron introduciendo nuevos incentivos fiscales. Así, la Ley 6/2006 y la Ley 24/2001, entre otras.

La Ley 6/2000, creó la deducción por implantación de empresas en el extranjero.

La Ley 24/2001, determinante de una auténtica revisión parcial de la Ley 43/1995, profundizó en los incentivos fiscales establecidos y se añadieron otros nuevos, tales como la deducción por innovación tecnológica, por producciones de cinematografía, y por protección del medio ambiente. Se creó la deducción por reinversión en sustitución del diferimiento por reinversión (nuevo art 36 ter), y la deducción concerniente al fondo de comercio internacional (nuevo art 12.5), las cuales fueron causa de múltiples conflictos, la segunda, además, confrontando con el Derecho de la Unión Europea.

La Ley 35/2006, inició el camino inverso configurado por la supresión o reducción calendadas de incentivos fiscales. Así, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007 derogó la deducción por implantación de empresas en el extranjero; con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011 derogó la deducción por

tecnologías de la información y la comunicación, las relativas a las actividades de exportación, a sistemas de navegación y localización, a la adaptación de vehículos para discapacitados, al medioambiente, a la formación profesional, y a la contribución a planes de pensiones. La derogación más significativa rezaba así: "Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2012 queda derogado el artículo 35 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo", esto es, la deducción por I+D+i. Sin embargo, leyes posteriores rectificaron esta supresión.

Esta espectacular poda de incentivos fiscales da una idea clara de cómo los mismos habían ido aumentando en años posteriores a la Ley 43/1995. De este gran naufragio de los incentivos fiscales se salvaron la cinematografía, los bienes de interés cultural, la deducción para trabajadores minusválidos, y la deducción por reinversión. También los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión, como más adelante se explica.

La Ley 16/2007, introdujo el denominado patent box, seguramente bajo la presión de lo que estaban realizando los países de nuestro entorno, en cuya virtud "los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, se integrarán en la base imponible en un 50 por ciento de su importe" (redacción del artículo 35 del TRLIS), y recuperó la deducción por I+D+i, todavía en vigor, pero prevista su supresión en 2012, como anteriormente ha quedado apuntado, dando nueva redacción al artículo 35 del TRLIS.

Por tanto, el I+D+i no solo se había salvado de la derogación proyectada por la Ley 35/2006, sino que ganaba terreno a través del patent box.

La Ley 27/2014, ha reordenado los incentivos fiscales. Permanece el patent box, convenientemente adaptado a las exigencias del Código de Conducta de la Unión Europea, la deducción por I+D+i, la deducción por creación de empleo y discapacidad, y la deducción de la cinematografía. Al tiempo, suprime la deducción por reinversión y crea la reserva de capitalización, consistente en una deducción del 10% sobre los beneficios aplicados a la misma, sin que se precise una materialización específica.

El único incentivo fiscal que tiene un componente subjetivo es el relativo "a inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales", que se construye mediante una deducción del 20% sobre un porcentaje de los gastos de producción que oscila entre el 50 y el 70%, y respetando ciertos límites (art 36).

La libertad de amortización ha sido el incentivo preferido por el legislador fiscal para estimular la inversión en tiempos de atonía económica. El Real Decreto-ley 6/2010 y el Real Decreto-ley 13/2010 son los ejemplos más recientes.

En la nonata ley de presupuestos para 2019 afloraba un nuevo incentivo fiscal, bajo la de deducción del 10% de las retribuciones de las nuevas consejeras de administración cuyo

nombramiento daba cumplimiento al artículo 75 de la Ley Orgánica 3/2007, pero, al tiempo, se establecía una limitación respecto de la totalidad de las deducciones incentivadoras del 15% de la cuota íntegra.

Subyace a los incentivos fiscales la pugna entre el principio de capacidad económica y los objetivos perseguidos por el incentivo o, si se quiere, entre la neutralidad y el dirigismo fiscal.

## **8. Los regímenes fiscales especiales**

Los regímenes especiales, cuyo contenido y trascendencia práctica son muy desiguales, dicen mucho acerca de las opciones de política tributaria seguidas por los distintos legisladores. Unos están respaldados por principios o criterios arraigados en la doctrina hacendística, otros obedecen a razones de competencia fiscal y, en fin, algunos, al puro privilegio. De ahí, el interés por su descripción.

La Ley 43/1995 agrupó en un solo título, dividido en los correspondientes capítulos, las normas que contenían especialidades respecto de la regulación general, fuera por razón del sujeto pasivo o de las operaciones contempladas. La Ley 27/2014, ha hecho lo propio. El texto refundido de 1967 y la Ley 61/1978 también regularon determinados regímenes especiales, aun cuando la mayoría anidaron en normas ad hoc. Es conveniente, por tanto, partir de la sistemática establecida por la Ley 43/1995 para, seguidamente, abordar aquellos regímenes especiales que están regulados en leyes específicas.

### **8.1. Agrupaciones de interés económico, españolas y europeas**

Ni el texto refundido de 1967 ni la Ley 61/1978 pudieron referirse a las agrupaciones de interés económico, por cuanto, a la sazón, eran figuras inexistentes en la legislación española. Ya desde su regulación inicial en la Ley 12/1991, su régimen fiscal descansa en el principio de imputación de las rentas a los socios, esto es, en la técnica de la transparencia fiscal.

Tanto la Ley 43/1995 como la Ley 27/2014, las regulan a tenor de dicho principio.

### **8.2. Uniones temporales de empresas**

La Ley 196/1963, sobre asociaciones y uniones de empresas, fue el germen de las uniones temporales de empresas.

El artículo 10 H) del texto refundido de 1967 reguló las asociaciones de empresas bajo la técnica que, más adelante, sería conocida como transparencia fiscal, ya que las declaró exentas a condición de que los asociados, "personas físicas o jurídicas tributen efectivamente por el Impuesto General o a cuenta que les pueda corresponder".

Esa exención fue derogada por la Ley 61/1978, pero pervivió transitoriamente durante cinco años, y ordenó al Gobierno remitir un proyecto sobre “régimen fiscal de las Asociaciones, Agrupaciones y Uniones temporales de Empresas”. El resultado de este proceso legislativo fue la Ley 18/1982, que fundamentó el régimen fiscal de las uniones temporales de empresas en la transparencia fiscal.

Lo propio hicieron la Ley 43/1995 y la Ley 27/2014.

### **8.3. Sociedades y Fondos de capital-riesgo y sociedades de desarrollo industrial regional**

Ni el texto refundido de 1967 ni la Ley 61/1978 pudieron referirse a las sociedades y fondos de capital-riesgo, pues su primera regulación data del Real Decreto-ley 1/1986. Los dividendos percibidos disfrutaron de una deducción en la cuota del 100 por 100, cualquiera que fuere el porcentaje de participación, y las plusvalías de cartera disfrutaron de unos coeficientes de abatimiento crecientes hasta el octavo año (0,95), a partir del cual decrecían para extinguirse a partir del décimo año.

La Ley 43/1995 mantuvo la deducción del 100 por 100 sobre los dividendos percibidos, así como los coeficientes de abatimiento sobre las plusvalías, si bien con una estructura decreciente hasta el décimo año, a partir del cual se extinguían.

La Ley 1/1999, inició el camino de la ampliación del objeto de las sociedades de capital-riesgo, de manera tal que “junto a su objeto social tradicional de participación temporal en el capital de empresas no financieras y no cotizadas, se unen dos importantes funciones. De una parte, el otorgamiento de préstamos participativos (y, con ciertas limitaciones, cualquier otra forma de financiación), y, de otra, el asesoramiento profesional respecto de las empresas participadas” (exposición de motivos). En cuanto al régimen fiscal, el coeficiente de abatimiento pasó a ser del 0,99 hasta el año décimo.

La Ley 22/2005, profundizó en la ampliación del objeto de las sociedades de capital-riesgo, por cuanto, “la reforma busca también aportar flexibilidad a la actividad mediante la introducción de figuras financieras que son comunes en la práctica de los países de nuestro entorno y que estaban limitadas por la anterior regulación”, lo cual se traducía en ataduras innecesarias, abriéndose a “la posibilidad de que las entidades de capital-riesgo tomen participaciones de empresas no financieras que coticen en el primer mercado con la finalidad de excluirlas de la cotización”. El régimen fiscal también se flexibilizó, pues el plazo de aplicación del coeficiente de abatimiento llegó hasta el año decimoquinto y, excepcionalmente, hasta el vigésimo. Por otra parte, los dividendos distribuidos por las entidades de capital riesgo a sus socios no residentes se entendieron “no obtenidos en territorio español”.

La vigente Ley 22/2014, establece que el objeto principal de las entidades de capital-riesgo consiste en la toma de participaciones temporales en el capital de empresas de naturaleza no inmobiliaria ni financiera que, en el momento de la toma de participación, no coticen en el

primer mercado de bolsas de valores o en cualquier otro mercado regulado equivalente de la Unión Europea o del resto de países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, pero también “admite la inversión en valores emitidos por empresas cuyo activo esté constituido en más de un 50 por ciento por inmuebles, siempre que al menos los inmuebles que representen el 85 por ciento del valor contable total de los inmuebles de la entidad participada estén afectos, ininterrumpidamente durante el tiempo de tenencia de los valores, al desarrollo de una actividad económica, así como la toma de participaciones temporales en el capital de empresas no financieras que coticen en el primer mercado de bolsas de valores o en cualquier otro mercado regulado equivalente de la Unión Europea o del resto de países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, siempre y cuando tales empresas sean excluidas de la cotización dentro de los doce meses siguientes a la toma de la participación” y la inversión en otras instituciones de inversión colectiva (art 9).

El artículo 50 de la Ley 27/2014, regula el régimen fiscal, siguiendo los criterios que habían venido informando la fiscalidad de estas entidades, con las adaptaciones pertinentes. Así, será aplicable la exención de dividendos del artículo 21, cualquiera que fuere “el porcentaje de participación y el tiempo de tenencia” (art 50.2), así como la exención de plusvalías del artículo 21.3, cumpliendo con los requisitos previstos en el mismo, y en ausencia de ellos, se aplicará un coeficiente de abatimiento “a partir del inicio del segundo año de tenencia computado desde el momento de adquisición o de la exclusión de cotización y hasta el decimoquinto, inclusive”, y, excepcionalmente, hasta el vigésimo (art 50.1).

El régimen de las rentas, dividendos y plusvalías, percibidas por los socios personas jurídicas, se configura mediante la exención, cualquiera que fuere el porcentaje de participación y el tiempo de tenencia o, tratándose de socios no residentes, mediante la no sujeción al Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (art 50.3 y 4).

La fiscalidad de las sociedades de desarrollo industrial regional es paralela a las sociedades de capital-riesgo.

#### **8.4. Las instituciones de inversión colectiva**

Desde su creación en 1952, hasta nuestros días, el régimen fiscal de las instituciones de inversión colectiva ha estado presidido, salvo algún paréntesis, por la exención o la tributación a tipo simbólico de la institución de inversión colectiva, y la de sus socios o partícipes, también salvo algún paréntesis, por la tributación, en concepto de plusvalía o ganancia patrimonial, de las rentas obtenidas en el rescate o transmisión de la participación.

El artículo 10.1 h) del texto refundido de 1967 estableció la exención “de las Sociedades de Inversión Mobiliaria de capital fijo que cumplan las prescripciones de la Ley de 26 de diciembre de 1956 y las de capital variable y los Fondos de Inversión que se constituyan de acuerdo con el Decreto-Ley 7/1964”. Los socios o partícipes tributaban en el momento del reembolso o transmisión de la participación en concepto de plusvalía, de manera tal que tratándose de personas físicas, la renta obtenida quedaba exenta a partir del año de tenencia, de acuerdo con

lo previsto en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas. A raíz del Decreto-ley de 30 de noviembre de 1973, los socios o partícipes, personas físicas, tributaron al 15% sobre la plusvalía, aminorada mediante un coeficiente de abatimiento del 5% anual.

La Ley 50/1977 estableció la tributación de la sociedad de inversión mobiliaria (no del fondo de inversión) cuando dicha entidad no cotizaba efectivamente en Bolsa, pero solo por la parte de los beneficios no distribuidos.

La Ley 61/1978, suprimió la exención de las instituciones de inversión colectiva y concedió una deducción por doble imposición de dividendos del 100 por 100, pero no lo hizo de manera inmediata, sino que estableció un régimen transitorio de cinco años durante el cual continuaba siendo aplicable la exención, excepto respecto de las sociedades de inversión mobiliaria afectadas por el régimen de transparencia fiscal, por no ser sus acciones de cotización calificada y concurrir los requisitos pertinentes. Por otra parte, como fruto de la sustitución de los impuestos de producto por las retenciones, las instituciones de inversión colectiva comenzaron a gozar del derecho de devolución de las mismas. El régimen transitorio estaba proyectado para un período de cinco años, y fue prorrogado por la Ley 44/1983. Los socios o partícipes, tanto en el régimen transitorio como en el general, perdieron la tributación a tipo fijo, y pasaron a tributar por la escala general de gravamen, con el tratamiento de renta irregular, sobre las rentas derivadas del reembolso o la transmisión de la participación.

La Ley 46/1984 hizo tributar a las instituciones de inversión colectiva al tipo de gravamen del 13 por 100, con derecho a deducción por doble imposición de dividendos del 100 por 100. La tributación de los socios o partícipes no varió, si bien se admitió una actualización gratuita del valor de las participaciones en el momento de la entrada en vigor del nuevo régimen.

El artículo 62 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1990, estableció el tipo de gravamen de las instituciones de inversión colectiva en el 1%. La disposición adicional 22ª de la Ley 18/1991, estableció determinadas precisiones respecto de la aplicación del tipo de gravamen del 1% a las instituciones de inversión colectiva constituidas bajo la forma de sociedades de inversión mobiliaria, las cuales tributarían al tipo de gravamen del 1%, a condición de que los valores representativos de su capital estuvieran admitidos a negociación en Bolsa de Valores. Los partícipes, personas físicas, continuaron tributando, en concepto de ganancia patrimonial, sobre la renta obtenida con ocasión del reembolso o transmisión de la participación, pudiendo aplicar un coeficiente de abatimiento del 7,14 anual acumulativo. Se abrió así una etapa de desfiscalización de las rentas del capital canalizadas a través de las instituciones de inversión colectiva, para todos aquellos inversores que no tenían necesidad ni deseos de liquidar su participación.

El artículo 26.6 de la Ley 43/1995 reprodujo la precedente regulación del tipo de gravamen, de manera tal que el tipo de gravamen del 1% se aplicaría a los fondos de inversión amparados por la Ley 46/1984 y a las sociedades de inversión mobiliaria igualmente amparadas por dicha ley, cuyos valores estuvieran admitidos a negociación en Bolsa de Valores. Las instituciones de inversión colectiva no tenían derecho a deducciones de la cuota, pero sí a la devolución de

retenciones y pagos fraccionados. La Ley 43/1995, sistematizó el régimen fiscal de los socios o partícipes, personas jurídicas, en función de la residencia de la institución de inversión colectiva. Lo propio hizo, en relación a los socios o partícipes, personas físicas, la Ley 40/1998.

A raíz del Real Decreto-ley 7/1996, los socios o partícipes, personas físicas, pasaron a tributar al tipo de gravamen del 20 por 100, sobre las rentas derivadas del reembolso o la transmisión de la participación, cuando mediaban más de dos años desde la fecha de adquisición, pero los coeficientes de abatimiento, duplicados, continuaron aplicándose, para participaciones adquiridas antes del 31 de diciembre de 1994.

La disposición final segunda de la Ley 35/2003, de instituciones de inversión colectiva, dio nueva redacción al artículo 26.5 de la Ley 43/1995, supeditando la aplicación del tipo de gravamen del 1% a la concurrencia del número mínimo de socios o partícipes exigido por dicha ley, esto es, cien. La disposición adicional tercera de la Ley 23/2005 estableció un procedimiento específico para, en su caso, constatar el incumplimiento de tal requisito, y, consecuentemente, excluir a la institución de inversión colectiva de la aplicación del régimen fiscal especial. Por otra parte, el artículo 94.1 de la Ley 35/2006, estableció, para los socios o partícipes personas físicas, un régimen de diferimiento por reinversión respecto de las ganancias patrimoniales, a condición de que el número de partícipes fuere no inferior a 500 y el porcentaje de participación no superior al 5%. Al tiempo, esta ley reprodujo la sistematización de la tributación de los socios o partícipes, personas físicas, prevista en la Ley 40/1998.

El artículo 29.4 de la Ley 27/2014, también ha supeditado la aplicación del tipo de gravamen del 1% a la concurrencia del número mínimo de socios, pero las instituciones de inversión colectiva que disfruten del mismo “no tendrán derecho a la exención prevista en el artículo 21 de esta Ley ni a las deducciones para evitar la doble imposición internacional previstas en los artículos 31 y 32 de esta Ley” (art 52). La Ley 27/2014, también ha sistematizado el régimen fiscal de los socios, personas jurídicas, en función de la residencia de la institución de inversión colectiva, de manera tal que los socios, personas jurídicas, “integrarán en la base imponible los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por esas Instituciones, así como las rentas derivadas de la transmisión de acciones o participaciones o del reembolso de estas, sin que les resulte posible aplicar la exención prevista en el artículo 21 de esta Ley, ni las deducciones para evitar la doble imposición internacional previstas en los artículos 31 y 32 de esta Ley”.

La evolución de la tributación de las instituciones de inversión colectiva y de sus socios o partícipes, puede ser resumida observando que, en todas las etapas, rige el principio de acumulación, a cuyo tenor, el socio o partícipe sólo tributa cuando reembolsa o transmite la participación en la institución de inversión colectiva. Este principio determina un diferimiento de la tributación, en la medida en que la institución de inversión colectiva tributa de manera simbólica por el Impuesto sobre Sociedades. Por excepción, en la etapa que se abre con la Ley 44/1978 y la Ley 61/1978 y se cierra con la Ley 46/1984, el principio de acumulación no determinó un diferimiento en la tributación, en la medida en que la institución de inversión colectiva había de tributar por el Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, esta tributación no llegó a aplicarse debido a la existencia de un régimen transitorio. La Ley 18/1991 y la Ley de

Presupuestos para 1990 configuraron un régimen tributario muy beneficioso. La tributación de la institución colectiva descendió desde el 13 al 1 por 100, y los coeficientes de abatimiento pudieron conducir a la exención de las rentas derivadas de la transmisión o reembolso de la participación. Puede observarse que el régimen de esta etapa es extraordinariamente similar al establecido por el Real Decreto-Ley de 30 de noviembre de 1973. Posteriormente, ha continuado rigiendo el principio de acumulación lo que, unido a la tributación simbólica de la institución de inversión colectiva, ha determinado un diferimiento en la tributación de las rentas acumuladas, que solamente tributarán en el momento de la transmisión o reembolso de la participación, en concepto de renta del ahorro, sin perjuicio de la aplicación de los coeficientes de abatimiento, en los términos previstos por la disposición transitoria novena de la Ley 35/2006.

La técnica tributaria demanda que la institución de inversión colectiva tribute de manera simbólica por el Impuesto sobre Sociedades, o incluso la exención, y la equidad tributaria que los socios o partícipes lo hagan en régimen de transparencia fiscal u otro de efecto equivalente.

### **8.5. La transparencia fiscal y las sociedades patrimoniales**

Con la finalidad de proteger la progresividad impositiva, procurada por la tarifa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la Ley 44/1978, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, creó la transparencia fiscal, figura desconocida por la legislación precedente.

En su virtud, las entidades concernidas determinaban una base imponible de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Sociedades que imputaban a sus socios. Afectaba este régimen, obligatoriamente, a las entidades que no realizaban actividades económicas en sentido propio, a las sociedades de profesionales y, voluntariamente, a las sociedades pequeñas controladas por un número reducido de socios.

Los principios en los que se basaba la transparencia fiscal eran sólidos, pero su aplicación práctica resultó conflictiva y, en ocasiones, contraproducente. Así, sociedades tradicionalmente dedicadas a actividades empresariales podrían devenir inopinadamente en transparentes si acumulaban en activos financieros el fruto de aquellas, y algunas fueron aprovechadas para insuflar a los socios bases imponibles negativas de dudosa consistencia. Tal vez por ello, la Ley 18/1991 suprimió la transparencia fiscal optativa, así como la imputación de bases imponibles negativas, y la Ley 43/1995 dio una vuelta de tuerca, exigiendo la deuda tributaria a las sociedades transparentes sin perjuicio de su imputación a los socios.

El artículo sexagésimo segundo de la Ley 46/2002, dio un giro copernicano. La transparencia fiscal quedaba suprimida y, en su lugar, se inauguraba el régimen de las sociedades patrimoniales, que tributarían por el Impuesto sobre Sociedades, pero cuyas rentas serían valoradas de acuerdo con las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y clasificadas en dos partes, la general que tributaría al tipo del 40% y la especial que lo haría al 15%, en consonancia con lo previsto en ese impuesto.

También este régimen fracasó. La tributación de plusvalías al 15%, cuando en el régimen ordinario del Impuesto sobre Sociedades debían hacerlo al 35%, hacía fácil el pronóstico de conflictividad que, efectivamente, se presentó con amarga profusión, todavía hoy manifestada en abundantes sentencias de los tribunales.

La Ley 35/2006, suprimió el régimen de la sociedad patrimonial. Sin embargo, las sociedades patrimoniales y las que facturan servicios profesionales prestados, básicamente, por sus socios, están de viva actualidad, al calor de consideraciones éticas alimentadas desde ciertos círculos políticos.

## 8.6. La consolidación fiscal

El artículo 22 del texto refundido de 1967 establecía que “cuando una sociedad, mediante la posesión de acciones o participaciones, ejerciera el control sobre otras entidades, la base imponible y los demás elementos determinantes del Impuesto podrán cifrarse mediante la consolidación o integración de los respectivos balances y cuentas de resultados, considerando como unidad económica a la entidad que ejerza el control y a las que estén sometidas al mismo”. No había en esa norma un régimen de consolidación fiscal propiamente dicho sino una habilitación al Ministerio de Hacienda para que adoptara el pertinente acuerdo en orden a determinar la base imponible en la forma descrita.

El artículo 3 Real Decreto-ley 15/1977, creó el germen de un nuevo sujeto pasivo o contribuyente, mediante el establecimiento de la consolidación fiscal, de carácter voluntario, en cuya virtud “la sociedad dominante de un grupo de sociedades podrá solicitar del Ministerio de Hacienda que la base imponible y los demás elementos determinantes del Impuesto sobre Sociedades sean calculados conjuntamente para todas las sociedades del grupo, mediante la consolidación de los balances y cuentas de resultados de las sociedades que lo forman. Por ello, presentarán una declaración del beneficio consolidado del grupo o declaración consolidada”. La sociedad dominante, con forma de sociedad anónima, debía ser residente en territorio español, en tanto que las sociedades dependientes también podían tener su residencia en el extranjero, por cuanto “una sociedad anónima residente en España o en el extranjero tiene el carácter de sociedad dependiente, cuando su capital social es poseído –directa o indirectamente- en más del cincuenta por ciento por la sociedad dominante del grupo” (art 4). La base imponible consolidada se obtenía “mediante la agregación de las distintas partidas de ingresos computables y gastos deducibles de cada una de las sociedades del grupo, calificadas según lo establecido en las normas generales en vigor del Impuesto sobre Sociedades, realizando posteriormente las eliminaciones por operaciones ínter grupo...” (art 13), sin que tuviera la consideración de partida deducible la amortización del denominado exceso de coste de consolidación. De esta manera, las pérdidas de unas sociedades podían compensarse inmediatamente con los beneficios de otras, los resultados intragrupo quedaban diferidos hasta su realización frente a terceros, y los flujos financieros internos no sufrían retención.

La disposición final tercera de la Ley 61/1978 preservó el régimen de consolidación fiscal establecido por el Real Decreto-Ley 15/1977.

El capítulo VII del título VII de la Ley 43/1995, reguló la tributación de los grupos fiscales siguiendo las líneas trazadas por el Real Decreto-Ley 15/1977. El grupo fiscal adquirió la condición de sujeto pasivo o contribuyente (art 79). Las entidades residentes en el extranjero no pudieron formar parte del grupo fiscal, y la base imponible se formaba mediante la agregación de las bases imponibles individuales, practicando posteriormente las eliminaciones por operaciones internas, explicitándose, tal vez de manera innecesaria, que “no tendrá la consideración de partida fiscalmente deducible la diferencia positiva entre el valor contable de las participaciones en el capital de las sociedades dependientes que posea, directa o indirectamente, la sociedad dominante y la parte proporcional que dichos valores representan en relación a los fondos propios”.

El capítulo VII del título VII de la Ley 27/2014, ha continuado con la misma técnica regulatoria, sin perjuicio de haber introducido apreciables novedades en orden a la determinación de la sociedad dominante que, en lo sucesivo, por imperativo del Derecho de la Unión Europea, podrá ser una entidad residente en el extranjero con tal de “tener personalidad jurídica y estar sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedades o a un Impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades español, siempre que no sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal. Los establecimientos permanentes de entidades no residentes situados en territorio español que no residan en un país o territorio calificado como paraíso fiscal podrán ser considerados entidades dominantes respecto de las entidades cuyas participaciones estén afectas al mismo” (art 58). Así mismo, y por igual causa, los establecimientos permanentes podrán formar parte del grupo fiscal.

El régimen de los grupos fiscales responde al criterio de que los mismos configuran una unida económica susceptible de imposición, a pesar de que, desde el punto de vista mercantil, las entidades que lo configuran no están afectadas por responsabilidades derivadas de las relaciones de dependencia, más allá de la presentación de cuentas anuales de carácter consolidado. En su aplicación práctica se han podido advertir señaladas dificultades, al tiempo que ha sido causa de ciertas inconsistencias frente al Derecho de la Unión Europea y, tal vez, lo siga siendo.

## **8.7. Fusiones y operaciones asimiladas**

La exposición de motivos del Real Decreto 2910/1971, da idea cabal de la tributación de las operaciones de fusión y asimiladas en los periodos impositivos regidos por el texto refundido de 1967, remontándose hasta la Ley de Reforma Tributaria de 1957. En su artículo 7 se establecía la exención graciable respecto de las plusvalías que se pusieran de manifiesto con ocasión de la realización de tales operaciones.

La Ley 61/1978 no reguló esta materia, pero su disposición transitoria cuarta ordenó al Gobierno que presentara ante las Cortes un proyecto de ley antes del 31 de diciembre de 1979. La Ley 76/ 1980 concedió una bonificación de hasta el 99% de las plusvalías que se pusieran de manifiesto con ocasión de las operaciones de fusión y asimiladas, a condición de que las mismas no implicasen “restricciones a la libre competencia, y mejoren las estructuras productivas u organizativas de las empresas que se integren en beneficio de la economía nacional” (art 1º).

Al amparo de esta ley se realizaron numerosas fusiones y operaciones asimiladas que, desde la perspectiva fiscal, determinaron una actualización de activos a valor de mercado con un coste fiscal puramente simbólico.

La Directiva 90/434 enfocó la fiscalidad de las operaciones de fusión transfronterizas mediante la técnica de diferir el gravamen de las plusvalías puestas de manifiesto al momento de la amortización de los activos concernidos o de su transmisión a terceros, y lo propio hizo respecto de las plusvalías derivadas del canje de las acciones. La Ley 29/1991 transpuso la Directiva 90/434 al ordenamiento interno, extendiendo también su aplicación a las operaciones puramente internas. El giro fue copernicano, pues del incentivo fiscal se pasaba a la neutralidad fiscal, y del arbitrio asociado a los beneficios para la economía nacional a la aplicación basada en la propia decisión del contribuyente, si bien las plusvalías inherentes a las operaciones serían gravadas si “se probara que las mismas se realizaron principalmente con fines de fraude o evasión fiscal” (art 16), más, repárese bien, no se exigía la prueba, a cargo del contribuyente, de la concurrencia de motivos económicos válidos para disfrutar de ese régimen fiscal.

La Ley 43/1995 recogió el régimen fiscal de la Ley 29/1991 pero, mediante enmienda en el proceso legislativo, el artículo 103.3 reguló la eficacia fiscal de la diferencia de fusión, esto es, la habida en una fusión impropia. Era correcto, ciertamente, darle eficacia a esa diferencia, pero a condición de que la plusvalía derivada de la transmisión antecedente de la participación hubiera tributado, lo que no estaba asegurado, debido al efecto de los coeficientes de abatimiento de la Ley 18/1991, y de ahí las precisiones introducidas al respecto por la Ley 4/2008, así como por la Ley 16/2013, que redujo la diferencia de fusión fiscalmente eficaz en el importe de las bases imponibles negativas susceptibles de compensación por subrogación.

Con la Ley 27/2014, se ha dado carpetazo a los problemas suscitados por la diferencia de fusión que, en lo sucesivo, y sin perjuicio del régimen transitorio, carecerá de eficacia fiscal, en correcta sintonía con la exención de plusvalías de cartera significativas. Tras la regulación establecida por la Ley 29/1991, algunas operaciones más se incorporaron al elenco de las favorecidas por este régimen especial, como la escisión de patrimonios constituidos por instrumentos de patrimonio, las aportaciones no dinerarias especiales, o el cambio de domicilio social, finalmente todas ellas recogidas por la Ley 27/2014.

Algunas operaciones irregulares, tales como fusiones con el objetivo de traspasar bases imponibles negativas, escisiones que encubrían disoluciones, o escisiones ejecutadas con la finalidad de situar las plusvalías extramuros de la jurisdicción fiscal española, determinaron que la Ley 14/2000 endureciera la cláusula antiabuso, al objeto de retirar la aplicación del régimen fiscal especial “cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal”. A raíz de la misma, los contribuyentes han venido inundando a la Dirección General de Tributos de consultas vinculantes, ansiosos de obtener una respuesta positiva respecto de la concurrencia de motivos económicos válidos.

La Ley 27/2014 ha reproducido la cláusula antiabuso antedicha, pero ha limitado los efectos de su aplicación, por cuanto “las actuaciones de comprobación de la Administración tributaria que determinen la inaplicación total o parcial del régimen fiscal especial por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, eliminarán exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal” (art 89), de manera tal que, de una parte, la retirada del régimen fiscal especial puede ser parcial, y de otra, la regularización se limita a rechazar el disfrute de la ventaja fiscal pretendida.

## **8.8. Minería e hidrocarburos**

Las especialidades de esta materia están ligadas al factor agotamiento de los yacimientos y a determinadas especialidades en relación con la amortización de los activos, las cuales tradicionalmente estuvieron recogidas en leyes específicas, reguladoras de esos sectores de actividad, hasta que la vocación sistematizadora de la Ley 43/1995 las incorporó, a modo de régimen especial, derogando los preceptos pertinentes de la Ley 21/1974, de 27 de junio, sobre Investigación y Explotación de Hidrocarburos, en lo que afectaba al Impuesto sobre Sociedades, así como de la Ley 6/1977, de 4 de enero, de Fomento de la Minería. El tipo de gravamen para las rentas de la investigación y explotación de hidrocarburos era del 40%, cuando el tipo general lo era del 35%.

La Ley 27/2014, se ha pronunciado en idénticos términos, habiendo quedado establecido el tipo de gravamen para las rentas de la investigación y explotación de hidrocarburos en el 30%, siendo el tipo general del 25%.

## **8.9. La transparencia fiscal internacional**

Este régimen, que consiste en la imputación a los socios, sean personas físicas o jurídicas, de las rentas de carácter pasivo obtenidas por sociedades extranjeras controladas sujetas a un régimen fiscal privilegiado, fue establecido por la Ley 42/1994, en medio de una fuerte oposición de ciertos grupos de interés, eficazmente canalizada en el curso de la tramitación parlamentaria, que logró rebajar sensiblemente su pretendida función.

La Ley 43/1995 lo reprodujo, y permaneció invariado hasta que la Ley 62/2003 lo recortó frente a los Estados miembros de la Unión Europea. La Ley 4/2008, condicionó ese recorte a *que el sujeto pasivo acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades empresariales* (nueva redacción art 107.15 TRLIS).

La Ley 27/2014 amplió el ámbito de las rentas sujetas a transparencia fiscal internacional, de manera tal que entraron, entre otras, las correspondientes a intangibles y derivados, y las obtenidas por entidades carentes de recursos humanos y materiales, al tiempo que rebajó la potencia de la cláusula de exclusión de mínimos. Esta ampliación de la transparencia fiscal internacional está en sintonía con el impulso que la misma ha tomado a raíz del proyecto BEPS de la OCDE.

La transposición de la Directiva 1164/2016 no determinará modificaciones de relieve en la transparencia fiscal internacional. Sin embargo, si prospera la propuesta sobre imposición mínima de los grupos multinacionales, que actualmente se debate en la OCDE, bajo el impulso germano-francés, es lo cierto que la transparencia fiscal internacional se alojará en el núcleo de la fiscalidad internacional.

### **8.10. La empresa de reducida dimensión**

Las especialidades concernientes a las empresas de reducida dimensión fueron inauguradas por la Ley 43/1995. Sobre el régimen general se superpusieron un conjunto de ventajas fiscales relacionadas con la amortización, la depreciación de los saldos de clientes, y la exención por reinversión posteriormente sustituida por una aceleración de la amortización de los elementos en los que se materializaba la reinversión.

La Ley 24/2001 estableció un tipo de gravamen del 30% respecto de la parte de base imponible comprendida entre 0 y 90.151,81 euros, posteriormente aumentada hasta 300.000 euros, tributando la parte restante al 35%.

La Ley 27/2014 ha recogido las ventajas fiscales relativas a la amortización y al deterioro de los saldos de clientes, pero no así el tipo de gravamen especial, y ha introducido la “reserva de nivelación de bases imponibles” (art 105).

### **8.11. El arrendamiento financiero**

La primera regulación, financiera y fiscal, del arrendamiento financiero data del Decreto-Ley 15/1977, cuyo artículo 25.4 estableció que “para el arrendatario tendrá la consideración de gasto deducible la totalidad de la cuota que debe satisfacer a la Sociedad de arrendamiento financiero en virtud del contrato”. Bajo tal régimen fiscal se ocultaba una libertad de amortización para los activos adquiridos en régimen de arrendamiento financiero, cuya potencia fue rebajada por la Ley 26/1988, mediante el establecimiento de plazos mínimos de duración de los contratos de arrendamiento financiero.

La Ley 43 /1995 redujo el impacto de la ventaja fiscal del arrendamiento financiero limitando el importe de la deducción de la cuota de recuperación de coste “al duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas que corresponda” (art 128).

El artículo 106 de la Ley 27/2014 ha reproducido esta ventaja fiscal.

### **8.12. La entidad de tenencia de valores extranjeros**

En íntima conexión con la eliminación de la doble imposición económica se halla la fiscalidad de las entidades holding, esto es, aquellas cuyo objeto social es mantener participaciones de control, en particular, respecto de entidades no residentes en territorio español.

El artículo 10.1. l) de texto refundido de 1967 estableció una exención a favor de “las sociedades anónimas españolas que se creen con autorización del Ministerio de Hacienda y tengan por objeto exclusivo la tenencia de acciones u otros títulos representativos del capital o deudas de sociedades extranjeras”.

La Ley 61/1978 no recogió un precepto similar, ni tampoco el régimen general propiciaba la implantación de este tipo de entidades.

El capítulo XIV del título VII de la Ley 43/1995 estableció el régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros, construido sobre la exención de los dividendos y plusvalías, correspondientes a participaciones del 5% o más, procedentes de entidades consagradas a la realización de actividades económicas. Este régimen, adobado por el Real Decreto-Ley 8/1996 y el Real Decreto-Ley 3/2000 con la ventaja, en relación con el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, de la no sujeción de las rentas obtenidas por los socios no residentes derivadas de su participación, está hoy en día recogido en el capítulo XIII del título VI de la Ley 27/2014, no siendo ya requisito la realización de actividades económicas.

Se trata de un régimen altamente competitivo, en particular por la no sujeción al Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.

### **8.13. Las entidades parcialmente exentas**

En el texto refundido de 1967 no había lugar, por la forma en cómo se delimitaba el sujeto pasivo o contribuyente, al régimen fiscal de las entidades parcialmente exentas. No obstante, la tributación por el Impuesto sobre las Rentas del Capital determinaba, respecto de algunos sujetos que disfrutaban de exención, una suerte de tributación mínima.

La Ley 61/1978, estableció un régimen de exención parcial respecto de un conjunto heterogéneo de sujetos pasivos, caracterizado por la nota común de no tener como objeto la persecución de un lucro. Así, determinadas entidades del sector público, iglesias, partidos políticos, sindicatos y patronales, colegios profesionales, fundaciones y asociaciones, integraban el elenco de contribuyentes afectados por este régimen, caracterizado por una exención parcial, ya que no alcanzaba “a los rendimientos que estas Entidades pudieran obtener por el ejercicio de explotación económica, ni a los derivados de su patrimonio cuando su uso se halle cedido, ni tampoco a los incrementos de patrimonio” (art 5.Dos), amén de que la exención no versaba respecto de los rendimientos sometidos a retención (art 5.Tres), de manera tal que esas retenciones determinaban una suerte de imposición mínima.

El capítulo XV del título VIII de la Ley 43/1995 recogió ese régimen especial, pero su ámbito subjetivo se redujo debido a que la mayor parte de las entidades del sector público quedaron alojadas en la exención total, ciertas confesiones e iglesias principales suscribieron acuerdos con el Estado, y las fundaciones y asociaciones que reunían determinados requisitos pasaron a estar amparadas por la Ley 30/1994. La clave del mismo continuó siendo la exención de las rentas asociadas al objeto o finalidad de la entidad, la cual no alcanzaría a “los rendimientos derivados

del ejercicio de explotaciones económicas, ni a los derivados del patrimonio, ni tampoco a los incrementos de patrimonio distintos de los específicamente señalados” (art 133). Desapareció la imposición mínima.

A raíz de la Ley Orgánica 8/2007, los partidos políticos quedaron sujetos a un régimen de exención parcial, proyectado sobre las rentas inherentes a las fuentes de financiación legalmente tipificadas que, incluso, podía extenderse “a los rendimientos procedentes de explotaciones económicas propias, así como a las rentas que se pusieren de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes o derechos afectos a la realización del objeto o finalidad propia del partido político siempre que el producto de la enajenación se destinase a nuevas inversiones vinculadas a su objeto o finalidad propia o a la financiación de sus actividades” (art 10).

El capítulo XIV del título VII de la Ley 27/2014 siguió la pauta de la Ley 43/1995, de manera tal que continuaron exentas las rentas procedentes de “la realización de actividades que constituyan su objeto o finalidad específica” (art 110), sin que, por tanto, tal exención alcanzara “a los rendimientos de actividades económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones” no expresamente protegidas (art 110). Se explicitó que este régimen tributario sería aplicable a la Entidad de Derecho Público Puertos del Estado y a las Autoridades Portuarias, “considerándose que no proceden de la realización de actividades económicas los ingresos de naturaleza tributaria y los procedentes del ejercicio de la potestad sancionadora y de la actividad administrativa realizadas por las Autoridades Portuarias, así como los procedentes de la actividad de coordinación y control de eficiencia del sistema portuario realizada por el Ente Público Puertos del Estado” (art 110).

#### **8.14. Montes vecinales en mano común**

El apartado 31 de la disposición adicional octava de la Ley 16/2007, incorporó un nuevo capítulo XVI al título VII del texto refundido de 2004, actual capítulo XV del título VII de la Ley 27/2014. Consiste este régimen en la consideración como partidas deducibles de un conjunto de conceptos vinculados a la función social del monte, así como en la tributación de los miembros de las comunidades sobre las cantidades efectivamente percibidas.

#### **8.15. Tonelaje**

La regulación inicial del régimen de tonelaje fue autorizada por la Comisión Europea en su Decisión de 27 de febrero de 2002. La Ley 4/2006, adaptó dicha regulación a la Comunicación C(2004)43, de 13 de enero de 2004, de la Comisión Europea, relativa a las nuevas Directrices comunitarias sobre ayudas de Estado al transporte, dando nueva redacción al capítulo XVII del título VII del texto refundido de 2004. En la actualidad está recogido en el capítulo XVI del título VII de la Ley 27/2014.

La especialidad del régimen consiste en la determinación objetiva de la base imponible en función del tonelaje del buque.

## 8.16. Entidades no lucrativas

El texto refundido de 1967 no consideró como sujetos pasivos a las entidades que hoy consideramos como organizaciones no gubernamentales, de manera tal que quedaron fuera de la órbita del Impuesto sobre Sociedades las fundaciones y las asociaciones que no persiguieran lucro.

La Ley 61/1978 las incluyó entre los contribuyentes, en cuanto disfrutaban de personalidad jurídica, y les concedió el régimen de exención parcial que, como se ha indicado, fue considerado insatisfactorio por tales entidades.

El título II de la Ley 30/1994, estableció el régimen fiscal de estas entidades, entroncando con la regulación de su régimen sustantivo. A las rentas ya exentas de acuerdo con el régimen de exención parcial se unieron “los resultados obtenidos en el ejercicio de una explotación económica coincidente con el objeto o finalidad específica de la entidad” (art 48), siendo preciso el acuerdo de la Administración tributaria. Se estableció en el 10% el tipo de gravamen.

La Ley 43/1995, traicionando su vocación sistematizadora, salvó expresamente de la derogación a la Ley 30/1994. Esta derogación fue obra de la Ley 49/2002 que, en lo que concierne al Impuesto sobre Sociedades, siguió lo previsto en aquella, de manera tal que quedaron amparadas por la exención las rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos procedentes de una relación de explotaciones económicas, siempre y cuando fueren “desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica” (art 7) y, así, en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin fines lucrativos sólo debían incluirse “las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas” (art 8). El tipo de gravamen continuó en el 10%.

La Ley 27/2014, ha salvado expresamente de la derogación a la Ley 49/2002, y mantenido el tipo de gravamen en el 10%.

## 8.17. Las cooperativas

El régimen fiscal de las cooperativas tradicionalmente se ha ubicado en leyes especiales. En efecto, el texto refundido de 1967 se limitó a declarar exentas a las cooperativas fiscalmente protegidas, “siempre que se ajusten a las normas que condicionan la exención” (art 10), siendo el Estatuto Fiscal de las Cooperativas, aprobado por el Decreto 888/1969, la norma que estableció el cuerpo de la regulación.

La disposición transitoria cuarta de la Ley 61/1978 ordenó presentar al Gobierno, antes de 31 de diciembre de 1979, un proyecto de ley sobre régimen fiscal de las cooperativas. Sin embargo, no se dio cumplimiento a tal mandato, determinante de la Ley 20/1990, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas, hasta pasados diez años. Mientras tanto, se aprobó la Orden de 14 de febrero de 1980, por la que se dictan normas para la adaptación del Régimen Fiscal de las Cooperativas a la Ley 61/1978, de 27 de diciembre.

La disposición derogatoria de la Ley 43/1995, salvó de la derogación a la Ley 20/1990, y lo propio hizo la Ley 27/2014.

El Estatuto de 1969 distinguió entre cooperativas protegidas y no protegidas, concediendo a las primeras una exención por 10 años y una bonificación permanente del 50%, si bien “la exención o bonificación no alcanzará a los beneficios procedentes de plusvalías en la enajenación de los elementos del activo o de los obtenidos de otras fuentes de financiación ajenas a los fines de la cooperativa” (art 3). Por otra parte, y para las dos clases de cooperativas, se resolvían los problemas derivados de las relaciones entre los socios y la cooperativa.

La Ley 20/1990 distinguió entre cooperativas protegidas y especialmente protegidas, concediendo a las dos el tipo de gravamen del 20% respecto de los resultados cooperativos y a las segundas una bonificación del 50%. Igualmente se resolvían los problemas inherentes a las relaciones entre la cooperativa y sus socios. En consecuencia, puede apreciarse una notable continuidad entre el Estatuto de 1969 y la Ley 20/1990.

Tanto la Ley 43/1995 como la ley 27/2014, respetaron el tipo de gravamen del 20%, en la forma descrita.

### **8.18. Actividades inmobiliarias**

El artículo 38 de la Ley de 16 de diciembre de 1940, Ley Larraz, estableció que “las Empresas que, estando sujetas en principio a la Contribución de Utilidades, se dedicaren exclusivamente a la adquisición o construcción de fincas urbanas para su explotación en forma de arriendo, estarán exentas de la Tarifa tercera de Utilidades, y de la segunda, los dividendos o participaciones que correspondan a sus socios, o condueños”.

El artículo 10.1.G) del texto refundido de 1967 recogió la norma de la Ley Larraz, introduciendo determinados requisitos, de manera tal que, bajo el cumplimiento de los mismos, continuó la exención para los beneficios derivados del arrendamiento de fincas urbanas. La exención no se perdía “porque accidentalmente enajenen fincas que formen parte de su patrimonio o eventualmente realicen otras operaciones o actividad, siempre que no se desvirtúe el objeto social fiscalmente protegido, pero los rendimientos de tales excepciones quedarán sometidos a gravamen”, disposición ésta que fue origen de múltiples conflictos.

El Real Decreto-ley 15/1977, derogó el régimen previsto en el artículo 10.1.G) del texto refundido de 1967 y lo sustituyó por otro basado en la reducción de la base imponible en el importe que procediere del arrendamiento de viviendas construidas con posterioridad a su entrada en vigor. Por otra parte, se reducía “la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en la parte de la misma que proceda de la venta de «viviendas sociales» a que se refiere el Real Decreto-ley doce/mil novecientos setenta y seis, de treinta de julio” (art 28).

La disposición transitoria tercera de la Ley 61/1978 mantuvo en vigor, durante 10 años, “el régimen establecido para las Sociedades que se dediquen a la adquisición o construcción de

fincas urbanas para su explotación en forma de arriendo en el artículo treinta y ocho de la Ley de dieciséis de diciembre de mil novecientos cuarenta, modificado por el Real Decreto-ley quince/mil novecientos setenta y siete, de veinticinco de febrero”.

A la entrada en vigor de la Ley 43/1995, el régimen de las entidades dedicadas al arrendamiento de fincas urbanas ya se había extinguido. No obstante, bajo la legislación relativa a las instituciones de inversión colectiva de carácter no financiero, pervivió el incentivo fiscal, ahora mediante la tributación al 1% de aquellas que “tuvieren por objeto social exclusivo la inversión en viviendas para su arrendamiento” (art 26.6).

La Ley 36/2003, estableció un régimen de incentivos fiscales para las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, que fue recogido por el texto refundido de 2004, consistente en “una bonificación del 85 por ciento de la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas” (art 54).

La Ley 27/2014, ha reproducido este incentivo fiscal, igualmente bajo la forma de bonificación del 85% sobre la parte de cuota íntegra que corresponda al arrendamiento de viviendas, estableciendo reglas de coordinación con la exención de dividendos y plusvalías del artículo 21.

### **8.19. Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario**

La Ley 11/2009, define a las SOCIMI en función de su objeto social, el cual debe consistir en la “adquisición y promoción de bienes inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento” o en la participación sobre otra SOCIMI o entidad sujeta a un régimen equivalente o, en fin, en “la tenencia de acciones o participaciones de Instituciones de Inversión Colectiva Inmobiliaria reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión” Colectiva (art 2). Las SOCIMI están obligadas a la distribución de beneficios en la forma prevista en el artículo 6º de la Ley 11/2009.

La SOCIMI tributa al tipo de gravamen del 0% por el Impuesto sobre Sociedades, pero debe satisfacer “un gravamen especial del 19 por ciento sobre el importe íntegro de los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos a los socios cuya participación en el capital social de la entidad sea igual o superior al 5 por ciento, cuando dichos dividendos, en sede de sus socios, estén exentos o tributen a un tipo de gravamen inferior al 10 por ciento. Dicho gravamen tendrá la consideración de cuota del Impuesto sobre Sociedades” (art 9).

Los socios, personas jurídicas, no disfrutaban de la exención del artículo 21, y los socios no residentes están sujetos al régimen general, por tanto podrán disfrutar de los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición y, en su caso, de la exención inherente al régimen previsto en la Directiva matriz-filial, si bien la sentencia del Tribunal de Justicia Werdhalve ha suscitado un debate al respecto.

En síntesis, este régimen permite a los inversores inmobiliarios no residentes, bajo el cumplimiento de un conjunto de requisitos, no tributar en España por las rentas derivadas de los arrendamientos de inmuebles o hacerlo solo por el IRNR, si bien atemperado por los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición o, en su caso, por la exención antes mencionada.

## 8.20. Régimen fiscal de las Islas Canarias

El artículo 21 de la Ley 30/1972 estableció “que el límite del cincuenta por ciento a que se refiere el artículo treinta y cuatro del texto refundido del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas, de veintitrés de diciembre de mil novecientos sesenta y siete, y el artículo cincuenta y dos del texto refundido del Impuesto sobre Beneficios y Actividades Comerciales e Industriales de veintinueve de diciembre de mil novecientos sesenta y seis, se elevan en Canarias al noventa por ciento respecto a las dotaciones a la previsión para Inversiones que se hagan durante el plazo de diez años, contados a partir de la entrada en vigor de esta Ley”.

Ese precepto no fue derogado expresamente por la Ley 61/1978, a pesar de que la previsión para inversiones había sido suprimida. Los artículos 93 y 94 de la Ley 20/1991 dieron salida a esa situación. El primero dispuso que el régimen de la previsión para inversiones tuviera efectividad hasta el último ejercicio económico cerrado antes del 1 de enero de 1992, y el segundo mejoraba el porcentaje de la deducción por inversiones de régimen general, así como los determinantes de los límites sobre cuota íntegra, ulteriormente vueltos a mejorar por la Ley 8/2018.

Con la Ley 30/1994 se retorna la previsión para inversiones, bajo la forma de reducción en la base imponible en el importe de las cantidades llevadas a la reserva para inversiones “hasta el límite del noventa por ciento de la parte de beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias” (art 27), se inaugura una “bonificación del cincuenta por ciento de la cuota íntegra correspondiente a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias” (art 26), y se crea la Zona Especial Canaria, a la que la exposición de motivos se refiere en términos muy elogiosos, casi épicos, calificándola de cuestión fundamental, que “se aborda con coraje, realismo y modernidad...con la finalidad de propiciar los escenarios adecuados a la implantación en el archipiélago de capitales y empresas provenientes del exterior los cuales, atraídos por las ventajas inherentes a este tipo de zonas especiales, coadyuven decididamente en la generación de polos de potenciación del progreso económico y social de Canarias”. En su virtud, las entidades habilitadas podrán tributar al 4% sobre la parte de base imponible correspondiente a las operaciones material y efectivamente realizadas en la misma (Título V).

No obstante, a raíz de la Decisión de la Comisión de 10 de diciembre de 1997, los incentivos fiscales sufrieron determinadas restricciones en los términos actualmente previstos en las disposiciones adicionales undécima y duodécima de la Ley 19/1994.

Tanto la Ley 43/1995, como la Ley 27/2014, respetaron la vigencia de la Ley 19/1994.

## 8.21. Ceuta y Melilla

La ley de 30 de abril de 1920 dispuso que “las personas o entidades obligadas por la exacción del Impuesto de Utilidades, con aplicación al Presupuesto de las Posesiones Españolas del Africa Occidental, tributarán con arreglo al 50 por 100 de las tarifas que rijan en la Metrópoli, en armonía con lo establecido como régimen tributario en aquellas colonias”.

Todas las leyes reguladoras del Impuesto sobre Sociedades han establecido una bonificación del 50% de la cuota íntegra correspondiente a las rentas obtenidas en Ceuta o Melilla por entidades que operen efectiva y materialmente en dichas ciudades.

## 9. El pago fraccionado

---

La materia del pago a cuenta o fraccionado seguramente no merecería un espacio en unas notas que, necesariamente, han de tener una vocación de síntesis, si no fuera porque el pago fraccionado mínimo establecido por el Real Decreto-ley 2/2016, ha suscitado un conflicto que se está dirimiendo en sede constitucional.

Ni el texto refundido de 1967 ni la Ley 61/1978, conocieron el pago a cuenta o fraccionado.

El artículo 18 de la Ley 5/1990, estableció un pago a “cuenta del 20 por 100 de la cuota a ingresar por el último ejercicio cerrado cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido en dichas fechas”.

El artículo 38 de la Ley 43/ 1995 recogió esa forma de cálculo del pago a cuenta, dejando a la ley de presupuestos la determinación del porcentaje, y añadió una nueva en cuya virtud “los pagos fraccionados también podrán realizarse, a opción del sujeto pasivo, sobre la parte de la base imponible del periodo de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural determinada según las normas previstas en esta Ley”.

Sin embargo, a partir del Real Decreto-ley 9/2011, y continuando por la Ley 16/2013, el pago a cuenta fue objeto de profundas modificaciones, de manera tal que la segunda modalidad pasó a ser obligatoria para las entidades que rebasaran un cierto volumen de operaciones, en la base de cálculo de la misma se integró el 25% de los dividendos exentos, y, en fin, se configuró un pago fraccionado mínimo del “12 por ciento del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural”.

El nuevo rumbo del pago a cuenta se explicaba “por la necesidad de consolidar las finanzas públicas como objetivo imprescindible para asegurar la estabilidad de nuestra economía y favorecer la recuperación y el empleo” (Real Decreto-ley 9/2011).

La vuelta a la normalidad del pago a cuenta, cuyo importe ha de estar estrechamente vinculado a la deuda tributaria final, se recuperó con la Ley 27/2014, la cual estableció una regulación

paralela a la prevista en la Ley 43/1995, esto es, dos modalidades, la segunda de las cuales, de carácter voluntario, pivotaba sobre la porción correspondiente de base imponible, lo que garantizaba la determinación de un pago a cuenta cercano a la deuda tributaria final.

El Real Decreto-ley 2/2016, vino a quebrar esa armonía, al establecer un pago fraccionado mínimo, de carácter permanente, respecto de las entidades con un importe neto de la cifra de negocios igual o superior a 10 millones de euros, consistente en el “23 por ciento del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural”. Este pago fraccionado mínimo necesariamente había de determinar un exceso, respecto de la deuda tributaria final, para aquellas entidades que percibieran cuantiosos dividendos exentos, en el sentido del artículo 21 de la Ley 27/2014.

Detrás de este endurecimiento del pago a cuenta estaba la necesidad imperiosa de aumentar la recaudación en orden a cumplir el objetivo de déficit, habida cuenta de la Decisión (UE) 2016/1222, como así lo evidenció la exposición de motivos del Real Decreto-ley 2/2016. Pronto se deslizó el reproche de inconstitucionalidad, al que el Tribunal Constitucional habrá de dar respuesta habida cuenta de que el auto de la Audiencia nacional, de 19 de diciembre de 2018, ha elevado cuestión de constitucionalidad.

## **10. La relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**

El punto esencial de la relación entre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades es el tratamiento que, en el primero, reciben los dividendos, en cuanto conceptualmente proceden de un beneficio que ha sido gravado por el segundo.

El texto refundido del Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas de 1967 estableció una reducción de las rentas gravadas en el importe de los dividendos que procedían de los valores afectos al denominado Patrimonio Familiar Mobiliario, de manera tal que, respecto de esos dividendos, la única tributación existente era la del Impuesto sobre Sociedades. Los dividendos procedentes de valores no afectos tributaban plenamente a la tarifa general progresiva del impuesto. Los valores afectos no podían exceder de 600.000 pesetas.

La Ley 44/1978 no recogió tal reducción, pero estableció una deducción de la cuota del 15% respecto de los dividendos, los cuales tributaban a la tarifa general progresiva del impuesto.

La Ley 42/1994 estableció la denominada imputación estimativa, consistente en integrar en la base imponible sujeta a la tarifa general progresiva el dividendo multiplicado por 1,4 y deducir de la cuota el 0,4 del dividendo lo que, para un tipo efectivo medio hipotético del 28,57% del Impuesto sobre Sociedades, implicaba la eliminación total de la doble imposición económica, de manera tal que la exposición de motivos de la Ley 43/1995 pudo afirmar que “el Impuesto sobre Sociedades, en un sistema tributario que pretenda gravar la renta de manera extensiva y por una sola vez, constituye un antecedente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El método de eliminación de la doble imposición de dividendos contenido en la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, pone de relieve la relación antes aludida, al abrazar definitivamente la concepción del Impuesto sobre Sociedades como gravamen de las rentas del capital aplicado a la realización de actividades empresariales que opera a modo de retención en la fuente y con carácter de gravamen a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”.

La integración de las dos figuras impositivas fue suprimida por la Ley 35/2006, la cual alojó a los dividendos en la base del ahorro, de manera tal que, en lo sucesivo, habría doble imposición de dividendos y quiebra de la progresividad. Se trataba, por tanto, de una rectificación total de los criterios seguidos por el legislador de 1994, que la exposición de motivos de dicha ley justificaba afirmando que “la jurisprudencia comunitaria obliga a otorgar un mismo tratamiento a los dividendos de fuente interna y a los de cualquier otro país miembro de la Unión Europea. En línea con las tendencias recientes, de retorno a un sistema clásico de no integración entre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades, y con las reformas operadas en otros países de nuestro entorno, se ha simplificado su tributación mediante su incorporación a la base del ahorro y la aplicación de un mínimo exento que excluirá el gravamen, por este concepto, de numerosos contribuyentes”.

Esa vuelta al sistema clásico fue ratificada por la Ley 27/2014, en cuya exposición de motivos se lee que “la presente Ley mantiene la misma estructura del Impuesto sobre Sociedades que ya existe desde el año 1996, de manera que el resultado contable sigue siendo el elemento nuclear de la base imponible y constituye un punto de partida clave en su determinación. No obstante, esta Ley proporciona esa revisión global indispensable, incorporando una mayor identidad al Impuesto sobre Sociedades, que ha abandonado hace tiempo el papel de complemento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero sin abandonar los principios esenciales de neutralidad y justicia inspirados en la propia Constitución”.

Se puede afirmar que, hoy en día, los dos impuestos viven de espaldas. Así lo demuestra, adicionalmente, la desaparición del régimen de transparencia fiscal y el de las sociedades patrimoniales, así como el dispar tratamiento de las plusvalías de cartera.

## 11. Reflexiones a la vista de una evolución de 50 años

---

Echar la vista atrás 50 años permite formular un conjunto de reflexiones.

### **Primera. El tránsito de la dictadura a la democracia.**

El tránsito de la dictadura a la democracia incidió en el comportamiento de los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades. De una aceptación social del fraude fiscal se pasó a otra de rechazo, acrecentado con el paso de los años. La regularización voluntaria de la situación fiscal, auspiciada por la Ley 50/1977, fue el cauce de adaptación. En lo sucesivo, el fenómeno de las dobles contabilidades pasó a la clandestinidad. El incumplimiento normativo, cuando se

produjo, se cobijó en el abuso de la norma o en su aplicación adversa a su espíritu y finalidad, en algún caso practicado sobre patrones repetitivos, como pudo ser el episodio del *lease-bak* o el más reciente de los *gastos financieros*. Con todo, salvando los episodios puntuales, la evolución de la conducta de los contribuyentes frente al cumplimiento de la norma tributaria ha de tildarse de positiva.

La democracia ha expelido hacia los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades el sople fresco de la responsabilidad social corporativa, que demanda transparencia y rigor en el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

### **Segunda. El influjo de los partidos políticos.**

No puede hallarse una correlación entre los criterios económicos y políticos de los dos partidos políticos que, desde el poder, han protagonizado las reformas más señeras del Impuesto sobre Sociedades y los contenidos de las mismas. El supuesto favor del partido conservador hacia el mundo de la empresa y del capital, y la supuesta reticencia del partido progresista, no se han reflejado en los textos normativos.

Así, la tributación privilegiada de las instituciones de inversión colectiva y de sus partícipes se consolida en la primera etapa de gobernación progresista, en tanto que la exigencia de una mayor recaudación a través de limitaciones a la deducción de gastos, a la compensación de bases imponibles negativas, y de la intensificación del pago a cuenta, todo ello a cargo de las empresas de mayor dimensión, ha sido obra de la última etapa de gobierno conservador. Esta aparente paradoja podría explicarse, en el primer caso, por los temores a una potencial deslocalización del ahorro en el contexto de la libertad de movimiento de capitales así como por las necesidades de colocación de la deuda pública y, en el segundo, por las necesidades imperiosas de cumplir con los compromisos de estabilidad presupuestaria frente a la Unión Europea.

Del mismo modo, ahora en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la ruptura de la progresividad en relación con las rentas del capital se culminó en la segunda etapa de gobernación progresista, con la denominada imposición dual, en tanto que fue el partido conservador el que inició el desmantelamiento de los coeficientes de abatimiento relativos a plusvalías establecidos en la primera etapa de gobernación progresista.

También hay ejemplos de lo contrario. Así, en la primera etapa de la gobernación conservadora se produjo una proliferación de los incentivos fiscales, que se intentó reordenar en la segunda etapa de la gobernación progresista, aunque sin conseguirse plenamente. En esa primera etapa, se introdujo el incentivo fiscal del fondo de comercio financiero, cuyos principales beneficiarios fueron las grandes empresas con proyección multinacional. Adicionalmente, en la tercera etapa de gobernación progresista, además de la insólita no deducción del gasto del denominado, impropriamente, impuesto sobre las hipotecas, la nonata ley de presupuestos para 2019 contenía medidas de elevación de la tributación respecto de los grandes grupos empresariales. Sin embargo, en la segunda etapa de gobernación progresista se concedieron generosas libertades

de amortización, con la finalidad de superar la atonía inversora, probablemente incompatibles con los objetivos de recaudación, que fueron neutralizadas, sin perjuicio del régimen transitorio, en la segunda etapa de gobernación conservadora.

Han sido, más bien, las circunstancias económicas y financieras o el desenvolvimiento de la fiscalidad de los países de nuestro entorno, lo que ha guiado la acción del legislador, acertada o equivocadamente, antes que los criterios económicos y políticos supuestamente afines a la ideología de los partidos políticos en el poder.

### **Tercera. Los productos de las organizaciones internacionales y supranacionales.**

Puede hallarse una relación entre las reformas, sean señeras o puntuales, habidas en el Impuesto sobre Sociedades, y los productos de las organizaciones internacionales o supranacionales.

Así, el régimen fiscal de las fusiones y operaciones asimiladas de carácter puramente interno se reguló de acuerdo con los criterios de la Directiva 90/434, a pesar de que la misma versaba exclusivamente sobre las de carácter intracomunitario, y el régimen de las operaciones vinculadas ha ido siguiendo de cerca los pasos de la OCDE. Esta relación está llamada a fortalecerse en el futuro. Repárese en la inminente transposición de la Directiva 2016/1164, así como en los avances del proyecto BICIS, de la Unión Europea que, caso de prosperar, determinará una reforma fundamental del Impuesto sobre Sociedades. En el mismo sentido, ciertos desarrollos del proyecto BEPS.

Algunas reformas, incluso, se han adelantado a esos productos de las organizaciones internacionales o supranacionales. Así, todos los contenidos de la Directiva 2016/1164, ya habían tenido acomodo en la legislación del Impuesto sobre Sociedades, algunos de ellos con gran anticipación, como es el caso de la transparencia fiscal internacional. Lo propio cabe señalar, en relación con la OCDE, del *profit split* como método de valoración de las operaciones vinculadas, o de los acuerdos previos en materia de operaciones vinculadas.

También es cierto que determinadas sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea o requerimientos de la Comisión, han motivado modificaciones normativas, como pueden ser, entre otros, los casos de la tributación de salida, de la admisión como entidad dominante del grupo fiscal de las entidades extranjeras, de la igualación del tratamiento de los dividendos internos e internacionales, del recorte en la aplicación de la transparencia fiscal internacional en el ámbito de la Unión Europea, o de la supresión o reorientación de medidas de apoyo a la internacionalización de las empresas.

### **Cuarta. El influjo de la contabilidad.**

La juridificación, con rango de ley, de los principios de contabilidad generalmente aceptados, permitió al legislador de 1995 formalizar la construcción de la base imponible sobre el núcleo del resultado contable. De esta manera, las sucesivas modificaciones de la regulación contable han incidido, y seguirán haciéndolo, en el Impuesto sobre Sociedades. Antes que inestabilidad,

tal fenómeno lo que supone es una adaptación constante del Impuesto sobre Sociedades a las nuevas realidades económicas a cuyo correcto reflejo procura la evolución de la normativa contable. Esta evolución procede, esencialmente, de la adopción de las normas internacionales de información financiera mediante los reglamentos contables de la Comisión, de manera tal que, por esta vía, se está realizando un proceso de modernización constante del Impuesto sobre Sociedades, en algunos casos truncada por la ruptura del tradicional principio de inscripción contable.

En esta misma línea, las responsabilidades en materia de contabilidad y tributación imputadas al consejo de administración por las normas mercantiles, están contribuyendo apreciablemente a una mejor aplicación del Impuesto sobre Sociedades.

### **Quinta. Ganadores y perdedores.**

El Impuesto sobre Sociedades no ha venido repartiendo, a lo largo de su historia, de manera homogénea la carga fiscal entre los contribuyentes.

En efecto, el carácter selectivo de los incentivos fiscales, en algunos casos ubicados entre los regímenes fiscales especiales, ha configurado situaciones de privilegio. Así, las empresas con importantes inversiones en I+D+i, las cinematográficas y de producción audiovisual, las dedicadas al arrendamiento de viviendas, y las navieras, han visto aligerada significativamente su carga fiscal.

Por el contrario, a raíz de la limitación a la deducción de gastos financieros, las empresas con escaso resultado de explotación y elevado endeudamiento la han visto elevada sensiblemente. También las que sufren resultados cíclicos, debido a las limitaciones a la compensación de bases imponibles negativas.

### **Sexta. Relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.**

Salvo durante un corto período, los dos tributos han vivido de espaldas.

Las técnicas de preservación de la progresividad basadas en la transparencia fiscal interna y en el régimen de las sociedades patrimoniales no cuajaron, como tampoco lo hizo la eliminación de la doble imposición de dividendos.

Esa ausencia de relación, orgullosamente proclamada en la exposición de motivos de la Ley 27/2014, se revela como fuente potencial de conflictos, habida cuenta, en particular, del distinto tratamiento de las plusvalías derivadas de la venta de participaciones significativas.

### **Séptima. El factor globalización.**

Se percibe en el flujo de los productos de las organizaciones internacionales y supranacionales, antes apuntado, pero también en iniciativas de reforma acometidas sin el apoyo de las mismas,

como pueden ser la adopción temprana de la transparencia fiscal internacional o de los acuerdos previos bilaterales o multilaterales en materia de operaciones vinculadas, así como en los incentivos fiscales de apoyo a la internacionalización de las empresas, o en las normas que tratan de frenar los fenómenos de deslocalización, sea mediante regímenes fiscales favorables, tales como el de tonelaje, el denominado *patent box*, o el de la entidad de tenencia de valores extranjeros, o a través de restricciones a la deducción de gastos en el contexto de operaciones híbridas o relacionadas con paraísos fiscales y asimilados.

En particular, la reducción sostenida del tipo de gravamen, en fuerte contraste con la imposición sobre el consumo, solo se explica por el factor globalización. Esta tendencia, perceptible en todos los países de nuestro entorno, cuyo ejemplo más reciente ha sido el descenso del tipo de gravamen en los Estados Unidos desde el 35 al 21%, no ha sido acompañada, si se contemplan las series históricas en el contexto internacional, de una caída en la recaudación paralela, lo cual no puede deberse sino a un aumento de la participación de los resultados de las empresas en el producto nacional.

En suma, el Impuesto sobre Sociedades ha pasado de un diseño para una economía cerrada a otro propio de una economía abierta.

### **Octava. Un tributo complejo.**

Más allá del mayor o menor acierto de los redactores materiales de las normas, el Impuesto sobre Sociedades, en cuanto, de una parte, recae sobre una magnitud fruto de un cálculo regido por un conjunto de convenciones, y de otra, incorpora dimensiones tan heterogéneas como la consideración de la innovación científica y tecnológica, la distinción entre fuentes de financiación propias y ajenas, o el rechazo de los gastos por operaciones contrarias al ordenamiento jurídico, entre otras, necesariamente ha de ser complejo.

La complejidad del Impuesto sobre Sociedades podría rebajarse sustancialmente llevando la base imponible desde el resultado contable al resultado de explotación, efectuando una poda de regímenes especiales, y trasladando los incentivos fiscales al presupuesto de gastos. Ahora bien, son tantos los intereses creados a remover, que tal planteamiento, aún siendo portador de la promesa de lisonjeros resultados en el dominio de la seguridad jurídica y por ende de la conflictividad, se antoja utópico. En lugar de acometer una tarea de este tipo, se vienen postulando medidas paliativas, como pueden ser la revelación de estrategias por parte de los denominados intermediarios fiscales, la relación cooperativa entre contribuyentes y administradores fiscales, o el arbitraje fiscal.

### **Novena. Grandes cambios o continuidad.**

Bajo el trasfondo de una línea de continuidad, en gran parte procurada por el Derecho Mercantil de naturaleza contable, es posible apreciar algunos hitos notables en la configuración del Impuesto sobre Sociedades, que se enuncian por orden de su aparición en el tiempo:

- La desaparición de la ligazón con la imposición de producto y la extinción del régimen de estimación objetiva de bases imponibles, afortunadamente no resucitada con la implantación del régimen de módulos.
- La transparencia fiscal interna, finalmente malograda.
- El afianzamiento del privilegio fiscal de los socios y partícipes de las instituciones de inversión colectiva.
- La eliminación de la doble imposición económica internacional, primero por el método de imputación y posteriormente por el de exención.
- La recepción del principio del diferimiento en las operaciones de fusión y asimiladas, frente al principio de realización, y la consiguiente desaparición de la bonificación de las plusvalías.
- La transparencia fiscal internacional.
- La formalización del resultado contable como elemento nuclear de la base imponible.
- El afianzamiento del principio de libre competencia y de los desarrollos inherentes al mismo.
- El incentivo al I+D+i y el tratamiento privilegiado para las rentas de la propiedad industrial.
- La desaparición de los puentes de relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en particular por lo que se refiere a la eliminación de la doble imposición de dividendos.
- La limitación a la deducción de gastos financieros.
- El retroceso del reconocimiento de los deterioros.
- La exención de plusvalías y el no cómputo de las minusvalías relativas a participaciones significativas.
- La reducción limitada de la base imponible por causa de la retención de beneficios.
- El singular protagonismo del pago fraccionado mínimo.

### **Undécima. Retos de futuro.**

En un futuro inmediato, el Impuesto sobre Sociedades habrá de incorporar las previsiones de la Directiva antiabuso; más adelante, acaso, las de la posible Directiva relativa a la base imponible común y, tal vez, las de la menos posible Directiva relativa a la base imponible común consolidada y, desde luego, adaptarse a las necesidades de la economía digital. Esa adaptación puede ser el cauce por donde penetre en la estructura del Impuesto sobre Sociedades la denominada imposición global mínima.

Y, en un futuro algo más lejano, pero inexorable, se asistirá al impacto de los avances de la inteligencia artificial, tanto en el proceso de elaboración normativa y tratamiento de las decisiones administrativas y judiciales como, sobre todo, en la aplicación y gestión del tributo.

Pero esos acontecimientos se narrarán cuando la AEDAF cumpla 100 años.

Feliz 50 cumpleaños!!!



## Capítulo III

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

**José Manuel de Bunes Ibarra**

*Inspector de Hacienda del Estado en excedencia. Abogado*

*Miembro de AEDAF*

## 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.
- ñ) Sobretasas sobre los servicios telefónicos.
- o) Impuesto sobre el Uso del Teléfono.
- p) Recargo sobre primas o cuotas recaudadas por Entidades Aseguradoras.
- q) Participación del Estado en concepto de «Derechos de publicidad de la Radiodifusión y la Televisión».
- r) Exacciones del Instituto de Fomento de la Producción de Fibras Textiles.
- s) Canon sobre propaganda genérica del aceite de oliva español.

- t) Timbres y arbitrios del Plan Sur de Valencia.
- u) Canon sobre la producción de energía eléctrica.
- v) Tasa por permisos de doblaje, subtulado 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, 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 fijan 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 más 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 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 mas 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 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 si 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, si 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 y 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 que operaciones que en ese impuesto se sujetan a tipos reducidos (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 reseña 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 si 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, debe volverse 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 mas 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, etc. Esta rémora debería haberse solucionado ya, y cabe reconocer que la articulación de la financiación de la Comunidades Autónomas no ha sido sino una causa mas 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, si 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 en lo ni previsto 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 imponibles, 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. Este 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 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 imponibles 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 mas 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 cuitar 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 esta, 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 más, 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 mas 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 mas 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, etc. 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, si convendría que la aplicación del impuesto ganara en seguridad y que su gestión se modernizara y agilizará 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 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 AEDAF!



## Capítulo IV

# La Imposición Patrimonial en España: Situación actual y perspectivas de futuro

**Francisco Adame Martínez**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Sevilla*

*Miembro de AEDAF*

## 1. Introducción

---

Constituye para mí un auténtico honor participar en esta obra con un trabajo que trae causa del que preparé para el número de la Revista Técnica Tributaria que se publicó con motivo de la celebración del 50 Aniversario de la creación de la Asociación Española de Asesores Fiscales. Tras el debido agradecimiento a Arturo Jiménez Contento, Director del Gabinete de Estudios, por la invitación que me ha cursado para escribir en este libro especial recopilatorio, me permitirá el lector que dada la importancia de esa efeméride 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 prestigiosos 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.

En aquella ocasión desde el Gabinete de Estudios me pidieron 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. Este encargo no pudo ser más oportuno porque si bien es cierto que desde hace ya tiempo se venía discutiendo mucho sobre los argumentos a favor y en contra de estos tributos fue justo en ese momento cuando se iniciaron 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 tocó participar y en la que se debatió intensamente sobre su futuro papel en el seno de nuestro sistema tributario.

El trabajo se estructura 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 llegar a ser incompatibles con la más elemental idea de la justicia tributaria<sup>64</sup>.

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 varias 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 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

64 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.

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 sucesión<sup>65</sup>.

## 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 forma<sup>66</sup>. 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 va a ser objeto de tratamiento en este capítulo la situación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados<sup>67</sup>.

---

65 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 M. ARRIBAS 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.

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

67 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

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 Portugal<sup>68</sup>. En Francia estuvo en vigor hasta el 31 de diciembre de 2017 el *Impôt de solidarité sur la fortune*, que gravaba el patrimonio personal sólo cuando el valor del mismo excedía 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 estaba muy por encima del que se venía aplicando en cualquier Comunidad Autónoma española y su tipo marginal máximo era algo menos de la mitad del que se aplicaba en España (en la Comunidad de Extremadura puede llegar hasta el 3,75%). A partir del 1 de enero de 2018 fue sustituido por el *Impôt sur la fortune immobilière*, que recae sobre el patrimonio inmobiliario no afecto a actividades empresariales o profesionales sólo cuando su valor exceda también de 1.300.000€. Hay un mínimo exento de 800.000€ y los tipos de gravamen oscilan entre el 0,70% y el 1,50% para patrimonios inmobiliarios con valor superior a 10.000.000€. Por lo que respecta a Portugal el tributo en vigor desde enero de 2017 se denomina *Adicional ao Imposto municipal sobre imóveis* y grava exclusivamente el patrimonio inmobiliario con un mínimo exento de 600.000€ por contribuyente en tributación individual y de 1.200.000€ en caso de opción por la tributación conjunta, siendo los tipos de gravamen para personas físicas del 0,7% hasta 1.000.000€, 1% a partir de dicha cantidad y 1,5% a partir de 2.000.000€ y para personas jurídicas del 0,4% como tipo único. Para inmuebles de sociedades domiciliadas en paraísos fiscales se aplica un tipo incrementado del 7,5%. 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% para donaciones entre hermanos e hijos de

---

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.

68 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 desde 2011 el *Imposta sul valore degli immobili e delle attività finanziarie situati all'estero*, un impuesto que recae sobre los residentes en Italia que posean en el extranjero bienes inmuebles, productos financieros y cuentas corrientes o libretas de ahorro con saldos superiores a 5.000 euros. En el caso de los inmuebles el tipo de gravamen de este tributo está fijado en el 0,76% sobre su valor preferentemente catastral según se indica en la *Circolare N.28/E* de la Agencia Tributaria italiana de 2 de julio de 2012. Para las cuentas corrientes y libretas de ahorro se aplica un tipo fijo de 34,20 euros por cada cuenta o libreta que se posea en el extranjero.

hermanos y 5% para las restantes donaciones. Tampoco son elevados los tipos que se aplican en Luxemburgo, pues los mismos oscilan entre el 6 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%, éste último tipo para herencias o donaciones en el Grupo o Clase III a partir de 26.000.000€), Austria (donde sólo existe un gravamen sobre donaciones, pues el que recaía sobre las herencias fue suprimido tras la Sentencia de la Corte Constitucional austríaca de 31 de julio de 2008), Bélgica (donde la competencia para la fijación de los tipos corresponde a las regiones, llegando los tipos máximos en sucesiones en el caso de Bruselas capital y de Valonia hasta el 80%), 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 en la normativa estatal es del 34%), Finlandia (con tipos entre el 7% y el 33%), 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 Unido (con tipos que pueden llegar hasta el 40%) y finalmente República Checa (donde se aplican tipos entre el 7% y el 40%, multiplicándose además la cuota final por el coeficiente 0,5).

### **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 liberal<sup>69</sup>. 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”<sup>70</sup>. 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 la aplicación del impuesto. Así, G.W. GALE y J.B. SLEMROD, 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 ochenta<sup>71</sup>.

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 peligrosa<sup>72</sup>. 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 destruye<sup>73</sup>. Para este

69 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.

70 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.

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

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

73 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.

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 aquéllas<sup>74</sup>. 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”<sup>75</sup>.

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.”

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

---

74 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.

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

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 2019 está fijado en 11.400.000 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 2011<sup>76</sup>. 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 15.000 dólares en donaciones para cada hijo) y un *estate tax* en las transmisiones *mortis causa* (con el mínimo exento antes citado).

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 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

76 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) (JCX-51-00) May 23, 2000.

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 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 misma<sup>77</sup>.

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

---

77 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."

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 empleo<sup>78</sup>.

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 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 citaré 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 empresas<sup>79</sup>. 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 tiempo<sup>80</sup>. El segundo documento que me gustaría citar es la Resolución del Parlamento Europeo de 8 de septiembre de 2015,

78 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.

79 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.”

80 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.

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 respecto<sup>81</sup>. 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 2015<sup>82</sup>.

## 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:

---

81 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”.

82 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.

“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”.

Lo que comenzó siendo teóricamente un impuesto extraordinario terminaría convirtiéndose en una figura más del entonces incipiente sistema tributario español<sup>83</sup>. Fue desarrollado por la Orden Ministerial de 14 de enero de 1978 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 28 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 de pesetas en el supuesto de obligación personal y 6.000.000 de pesetas en caso de matrimonio. Además, por cada hijo menor de veinticinco años, con derecho a desgravación en el entonces 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 de 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. Así, se elevó el mínimo exento hasta situarlo inicialmente en 15.000.000 de 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.

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. Tres 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

83 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.

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%<sup>84</sup>. 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 físicas<sup>85</sup>. 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 y 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%<sup>86</sup>. 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 entorno 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 puede verse 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

84 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.

85 Así lo apuntamos ya en ADAME MARTINEZ, 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

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

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 tributaria<sup>87</sup>. 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 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 contribuir<sup>88</sup>. 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. Así, para 2017 por ejemplo 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

---

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

88 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.

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. Lo mismo ha ocurrido para 2019, concretamente a través del Real Decreto-ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan medidas en materia tributaria y catastral.

#### **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 ha aplicado una bonificación del 50%, como ha sido 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.

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, Extremadura, Galicia, Murcia o la Comunidad Valenciana. En el caso de Extremadura el tipo máximo del tributo se sitúa en el 3,75% para el contribuyente afortunado que tenga 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 Cantabria 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 más elevados para personas discapacitadas.

Otras cinco 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 y por tanto en el bloque de la constitucionalidad.

### **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<sup>89</sup>.

---

89 Para algunos autores la función censal en todo caso podría justificar en todo caso la declaración, pero nunca el

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 satisfactoriamente estas funciones. En efecto, este tributo no parece 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 ahorro<sup>90</sup> 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 ahorro<sup>91</sup>. 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 residen 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 si bien no tiene demasiada relevancia en

---

cobro de una cuota que puede llegar en el momento actual hasta el 3,75% En este sentido 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”.

- 90 En el Informe MIRRLEES –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”.
- 91 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”.

comparación con los grandes impuestos del sistema tributario supone más de 1.000 millones de euros. En 2016 la recaudación total de las Comunidades Autónomas ascendió a 1.213,8 millones de euros y se distribuyó por Comunidades Autónomas en la forma que puede verse a continuación:

**Cuadro 1. Recaudación Impuesto sobre el Patrimonio**

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Andalucía	164,00	4,10	1,10	1,10	78,30	95,30	87,6	83,1	80,4
Aragón	75,40	0,50	1,90	1,10	27,80	28,20	29,0	30,0	41,3
Asturias	43,10	0,50	1,90	0,70	18,00	22,80	16,6	16,8	21,0
Baleares	59,80	0,80	6,80	1,80	-4,20	44,60	47,7	49,4	70
Canarias	47,3	0,60	1,50	0,10	22,50	38,90	28,9	28,7	31,7
Cantabria	42,90	1,10	3,40	-0,40	15,30	18,00	16,6	16,5	16,0
C.La Mancha	42,70	0,80	1,50	0,40	17,60	18,50	16,1	17,0	15,2
C.León	83,50	0,60	-0,10	-0,50	30,00	44,10	35,3	33,1	32,4
Cataluña	536,40	2,80	12,20	10,80	301,7	558,5	431,1	457,1	493,8
C.Valenciana	216,10	1,50	3,50	0,40	3,30	118,5	111,8	108,0	112,6
Extremadura	11,20	0,10	0,00	0,00	3,40	4,70	4,2	4,1	3,6
Galicia	81,60	0,30	0,70	0,60	43,40	89,80	67,7	67,0	71,5
Madrid	642,00	17,20	63,60	25,00	14,90	30,30	1,3	0,0	0,2
Murcia	41,70	0,60	0,80	2,40	20,30	25,50	24,1	22,9	24,6
Navarra	66,30	3,20	0,00	0,00	39,00	51,20	47,9	47,8	30,8
País Vasco	181,30	49,60	0,00	0,00	115,50	138,10	152,5	151,0	161,3
Rioja (La)	25,00	0,10	0,20	0,20	12,50	13,90	13,7	11,1	7,3
<b>TOTAL CCAA</b>	<b>2.360,30</b>	<b>84,2</b>	<b>99,1</b>	<b>43,7</b>	<b>759,4</b>	<b>1.340,7</b>	<b>1.131,9</b>	<b>1.143,6</b>	<b>1.213,8</b>

Fuente: Recaudación y estadísticas del sistema tributario español, Dirección General de Tributos, Subdirección General de Política Tributaria<sup>92</sup>.

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 confiscatorio<sup>93</sup>. Y lo decimos porque si el patrimonio no genera

92 Web del Ministerio de Hacienda, Recaudación y Estadísticas del Sistema Tributario Español, [http://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Direccion%20General%20de%20Tributos/Paginas/Estadisticas\\_Recaudacion.aspx](http://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Direccion%20General%20de%20Tributos/Paginas/Estadisticas_Recaudacion.aspx)

93 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

una rentabilidad positiva, lo cual viene siendo frecuente en los últimos años, 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 gravado<sup>94</sup>.

Por todas estas razones en la doctrina ciertamente resulta difícil encontrar autores que se posicionen a favor del mantenimiento de este tributo<sup>95</sup>. 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 propuso 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 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

---

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."

94 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".

95 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".

fiscal internacional para los patrimonios realmente elevados desvirtúan totalmente su posible contribución a la equidad del sistema tributario<sup>96</sup>.

En cambio, en la Comisión de Expertos para la revisión del sistema de financiación autonómica, creada por Resolución del Consejo de Ministros de 10 de febrero de 2017, de la que tuve la inmensa fortuna de formar parte como experto propuesto por la Comunidad Autónoma de Andalucía, no hubo unanimidad sobre la deseabilidad de la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio. En efecto, mientras que algunos expertos se mostraron a favor del mantenimiento de este tributo invocando para ello la moderna tesis del economista francés Thomas Piketty que recomienda su mantenimiento como instrumento para luchar contra una excesiva acumulación de la riqueza en manos de una pequeña minoría así como el argumento más pragmático de que no se debe renunciar a una fuente significativa de ingresos (algo más de mil millones de euros), otros se posicionaron a favor de su supresión con similares argumentos a los utilizados por la Comisión de reforma del sistema tributario de 2014 o de su conversión en un impuesto opcional. Después de tardes de intensos debates sobre el futuro de este tributo la Comisión propuso ante un escenario de mantenimiento transitorio o definitivo de este impuesto la necesidad de avanzar hacia una base imponible homogénea y un mínimo exento amplio igual en todo el territorio nacional. En lo que no logramos llegar a un acuerdo en el seno de la Comisión y así lo reflejamos en el Informe fue en la conveniencia o no de establecer un nivel mínimo de tributación, que también afectaría, en su caso, a las Comunidades forales. Los defensores de esta alternativa se referían a las distorsiones económicas que se podrían derivar de la movilidad interterritorial hacia las Comunidades Autónomas que decidieran suprimir este tributo. Por su parte, los partidarios de no establecer este mínimo se decantaban por mantener el tributo como opcional al igual que en el caso de los impuestos municipales que no son de exacción obligatoria, permitiendo en aras de la autonomía que las Comunidades que decidiesen mantenerlo lo hicieran pero sin obligar a las demás a seguir aplicando un impuesto cuestionado. En todo caso, no se contemplaría ningún tipo de compensación estatal para aquellas Comunidades Autónomas que decidiesen no exigirlo<sup>97</sup>.

## 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

---

96 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.

97 VARIOS AUTORES, *Informe Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica*, Madrid, 2017, pp. 55-56.

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 aprobado<sup>98</sup>. 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 1,60<sup>99</sup>. 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.

98 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.

99 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.

Pero volviendo a la Ley 29/1987 hay un dato que llama mucho la atención: ha transcurrido ya la friolera de treinta y dos años desde su aprobación y a diferencia de lo que ocurre con todos los demás tributos importantes del sistema tributario español el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no se ha reformado hasta la fecha en profundidad<sup>100</sup>. 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 características<sup>101</sup>. 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 todos 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 confiscatorio<sup>102</sup>.

---

100 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”.

101 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.

102 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<sup>19</sup>. 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

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 29/1987<sup>103</sup>. Estas reducciones se aplican sobre la base imponible para calcular la base liquidable y son más elevadas cuanto mayor es el parentesco del beneficiario con el difunto<sup>104</sup>. 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 pesetas<sup>105</sup>.

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 1996<sup>106</sup>.

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. 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.

---

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.

103 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.

104 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.

105 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 veintinueve que tuviera el causahabiente.

106 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.

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 actas 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 sostenible<sup>107</sup>. 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 causa a favor de herederos incluidos en los Grupos I y II<sup>108</sup>. 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 sucesiones<sup>109</sup>.

Como consecuencia de las deudas en su mayoría hipotecarias y sobre todo de la imposibilidad de los contribuyentes de hacer frente a la elevada carga fiscal en algunas Comunidades Autónomas se ha producido un incremento considerable en el número de renunciadas 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 renunciadas puras y simples de

---

107 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”.

108 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.

109 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.

herencia o legítima que se han producido en España desglosadas por Comunidades Autónomas en el período 2011 a 2018 son las siguientes:

## Cuadro 2. Renuncias a herencias 2011-2018

CCAA	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
ANDALUCÍA	2443	3452	4809	5978	6829	7075	8341	8800
ARAGÓN	505	635	725	863	993	927	1119	1085
ASTURIAS	713	894	1090	1501	1626	1635	1697	2183
BALEARES	728	819	884	1152	1187	1289	1501	1581
CANARIAS	645	718	881	1218	1301	1449	1574	1710
CANTABRIA	210	297	393	420	477	494	543	632
C.LA MANCHA	592	656	825	1014	1169	1299	1325	1661
C. LEÓN	1358	1584	1717	2042	2156	2112	2630	2714
CATALUÑA	4815	5843	6897	7367	7820	7776	8193	8995
C.VALENCIANA	1615	1955	2489	3232	3320	3615	3981	4302
EXTREMADURA	311	401	519	645	756	780	883	957
GALICIA	1051	1288	1683	2049	2306	2326	2537	2982
LA RIOJA	197	306	301	322	300	357	418	430
MADRID	2050	2371	3092	3715	4120	4344	4618	4922
MURCIA	390	579	708	768	962	1083	1198	1362
NAVARRA	207	295	453	506	528	557	619	564
PAÍS VASCO	1103	1142	1317	1548	1773	1749	1824	1804

Fuente: Centro de Información Estadística del Notariado

Llama la atención que hay Comunidades Autónomas como por ejemplo Andalucía, Asturias, Extremadura o Murcia en las que el número de renuncias se ha triplicado en el período 2011-2018. En otras como Canarias, Castilla-La Mancha o Galicia el incremento de renuncias 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 contribuyentes que trasladan su 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 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 Ley foral navarra y las tres Normas forales 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. 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 enero de 2019, fecha de presentación del Proyecto de Presupuestos Generales del Estado para 2019 y hacen referencia al ejercicio 2017. 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 los ejercicios 2014 y 2017, así como la deuda tributaria liquidada.

### 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	<b>423</b>	33	10	0	466	24.195	634	35	0	24.864
Islas Baleares	49	272	<b>3</b>	0	310	1.421	10.578	516	0	12.515
Canarias	<b>1</b>	24	<b>0</b>	0	25	15	2.815	0	0	2.830
Cantabria	<b>80</b>	24	<b>46</b>	0	150	909	147	320	0	1.376
Cataluña	<b>263</b>	62	<b>0</b>	0	325	<b>30.091</b>	4.073	0	0	34.164
Castilla y León	180	147	<b>141</b>	0	468	3.737	3.740	711	0	8.188
Castilla-La Mancha	64	150	<b>1</b>	0	215	15.366	3.866	163	0	19.395
Extremadura	<b>796</b>	7	<b>1</b>	0	804	5.790	418	3	0	6.211
Galicia	<b>149</b>	173	8	0	330	3.467	18.140	34	0	21.461
La Rioja	<b>16</b>	74	<b>0</b>	0	90	323	960	0	0	1.283
Madrid	<b>390</b>	276	<b>2</b>	0	668	<b>60.821</b>	37.014	79	0	97.914
Murcia	177	520	19	0	716	1.104	2.326	66	0	3.496
Valencia	209	194	<b>0</b>	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 Públicas<sup>110</sup>.

#### Cuadro 4. Actuaciones inspectoras y deuda tributaria liquidada en los tributos cedidos

Ejercicio 2017

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
<b>Andalucía</b>	<b>986</b>	159	9	0	1.154	<b>52.960</b>	6.772	215	0	59.947
<b>Aragón</b>	<b>108</b>	34	<b>0</b>	0	142	26.314	522	0	0	26.836
<b>Asturias</b>	<b>192</b>	18	<b>0</b>	0	210	14.892	484	0	0	15.376

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

<b>Islas Baleares</b>	61	293	<b>75</b>	0	342	1.085	8.270	2.055	0	11.410
<b>Canarias</b>	<b>31</b>	40	<b>1</b>	0	72	<b>1.509</b>	3.404	6	0	4.919
<b>Cantabria</b>	<b>29</b>	53	7	0	82	567	233	110	0	910
<b>Cataluña</b>	<b>320</b>	111	<b>202</b>	0	320	<b>38.478</b>	212	4.995	0	43.685
<b>Castilla y León</b>	236	182	<b>301</b>	0	619	4.243	787	1.846	0	6.876
<b>Castilla-La Mancha</b>	101	24	<b>138</b>	0	263	1.266	82	1.039	0	2.387
<b>Extremadura</b>	<b>139</b>	8	5	0	152	2.449	2.834	5	0	5.288
<b>Galicia</b>	<b>295</b>	276	100	0	671	<b>15.883</b>	4.202	5.263	0	25.348
<b>La Rioja</b>	18	97	3	0	118	597	499	56	0	1.152
<b>Madrid</b>	<b>581</b>	168	<b>0</b>	0	749	<b>35.168</b>	27.675	0	0	62.843
<b>Murcia</b>	201	43	8	0	252	3.994	280	19	0	4.293
<b>Valencia</b>	64	23	<b>303</b>	0	390	1.410	179	4.339	0	5.928

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 Públicas<sup>111</sup>.

Como puede verse en el ejercicio 2014 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 aspecto que llama la atención de los datos de este ejercicio 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 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 Islas Baleares 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.

111 Web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado 2019 <http://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/sitios/sepg/es-ES/Presupuestos/PGE/ProyectoPGE2019/Paginas/ProyectoPGE2019.aspx>

Si nos fijamos ahora en el cuadro correspondiente a 2017 observamos que persisten esas diferencias entre Comunidades Autónomas en cuanto al número de actas incoadas y la deuda liquidada. Lo primero que llama la atención es que la Comunidad Autónoma con más actas incoadas en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sigue siendo Andalucía aunque comparando con las cifras de 2014 el número total de actas se reduce a la mitad quedando en 986, seguida por Madrid con 581 (Comunidad ésta que experimenta un aumento considerable respecto a las 390 actas giradas en el ejercicio 2014, aunque ese aumento curiosamente no se traduce en un incremento en el importe total de la deuda liquidada sino en un reducción de dicho importe). También se reducen considerablemente las actas incoadas por este tributo en Aragón y Asturias y sobre todo en Cantabria, donde pasan de 80 en 2014 a 29 en 2017 y en Extremadura donde se pasa de 796 a 139 actas. Particularmente relevante es la subida del número de actas por este impuesto en Canarias, donde se pasa en esos ejercicios desde 1 a 31 y en Galicia donde se pasa de 149 a 295, produciéndose en ambos casos un espectacular incremento en el importe de deuda liquidada como consecuencia de esas actas. En Cataluña también se produce un incremento en el número de actas tramitadas pasando desde 263 a 320, con el consiguiente incremento también en la deuda liquidada por este concepto. Mayores son todavía las diferencias que se observan si lo que comparamos es la evolución de las actas incoadas por Impuesto sobre el Patrimonio. Aquí hay Comunidades con un crecimiento exponencial, como ocurre por ejemplo en el caso de Baleares donde se pasa de 3 actas en 2014 a 75 actas en 2017, Castilla y León que experimenta un incremento en ese período desde 141 hasta 301 actas, Castilla La Mancha que sube de 1 a 138 actas, Cataluña que pasa de 0 en 2014 a 202 actas en 2017 y por encima de todas la Comunidad Valenciana, donde se pasa de 0 a 303 actas. En el extremo opuesto se sitúan Comunidades como Canarias, con 0 en 2014 y una sola acta incoada por este tributo en 2017 y Aragón, Asturias y Madrid, que no han girado ninguna en los dos ejercicios analizados.

En todo caso y antes de concluir este apartado me gustaría advertir que 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 Donaciones<sup>112</sup>.

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, 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 GARCÍA NOVOA con la precisión y el acierto que le caracteriza 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 la transmisión a ascendientes, descendientes y cónyuges de bienes que formen parte del patrimonio familiar que ellos han contribuido a crear<sup>113</sup>.

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 es una circunstancia que 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 familia<sup>114</sup>.

112 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.

113 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”.

114 Vid. SIMÓN ACOSTA, E., “*Imposición patrimonial, viviendas y...*”, op. cit.

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 2016 la recaudación ascendió a 2.207,03 millones de euros y se distribuyó por Comunidades Autónomas de la siguiente manera:

**Cuadro 5.** Recaudación Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Andalucía	323,50	288,60	309,30	326,30	319,00	344,80	365,3	399,5	379,3
Aragón	138,10	119,10	126,80	128,10	135,60	123,80	138,9	114,9	158,9
Asturias	75,30	71,50	106,60	103,20	106,70	121,20	106,4	115,1	114,2
Baleares	59,50	56,40	56,20	54,50	55,70	65,30	82,7	87,9	76,9
Canarias	52,30	44,30	47,40	37,30	34,80	54,70	66,4	86,1	50,8
Cantabria	33,80	35,10	42,90	44,10	42,00	76,40	35,4	37,0	33,6
C. Mancha	81,60	83,80	80,00	66,10	64,10	65,30	70,3	68,6	64,1
C.León	124,20	126,20	114,20	118,40	138,50	134,00	165,6	171,4	197,5
Cataluña	972,40	844,80	609,50	338,30	339,10	298,30	312,4	458,3	445,6
CValenciana	133,80	108,40	125,70	130,50	123,10	142,90	181,0	194,0	178,8
Extremad.	34,60	34,90	39,50	40,90	42,00	54,00	48,8	42,3	42,0
Galicia	229,80	156,20	157,10	174,10	191,50	156,50	234,3	165,1	136,2
Madrid	409,10	453,40	343,40	354,60	401,20	424,80	431,1	359,3	419,7
Murcia	45,80	32,30	33,90	26,10	33,40	43,00	96,1	80,0	65,2
Navarra	47,90	37,90	40,50	37,00	44,90	92,60	51,8	56,3	46,3
País Vasco	81,80	80,10	70,50	77,10	89,50	105,40	112,4	113,7	111,0
La Rioja	16,50	15,70	18,70	22,10	16,10	17,90	16,6	16,8	14,8
<b>TOTAL CCAA</b>	<b>2.860,2</b>	<b>2.588,8</b>	<b>2.322,1</b>	<b>2.078,6</b>	<b>2.177,1</b>	<b>2.320,9</b>	<b>2.515,6</b>	<b>2.566,2</b>	<b>2.535</b>

Fuente: Recaudación y estadísticas del sistema tributario español, Dirección General de Tributos, Subdirección General de Política Tributaria<sup>115</sup>

En el momento actual no parece recomendable prescindir de un tributo que aporta a las arcas públicas 2.535 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 6 adjunto, un 33,6% del PIB, mientras que la media

115 Web del Ministerio de Hacienda, Recaudación y Estadísticas del Sistema Tributario Español, [http://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Direccion%20General%20de%20Tributos/Paginas/Estadisticas\\_Recaudacion.aspx](http://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Direccion%20General%20de%20Tributos/Paginas/Estadisticas_Recaudacion.aspx)

aritmética de la zona euro era del 40,2% y de la Unión Europea considerando los 28 miembros era del 38,8%.

### Cuadro 6. Ingresos tributarios en la Unión Europea (Porcentaje del PIB)

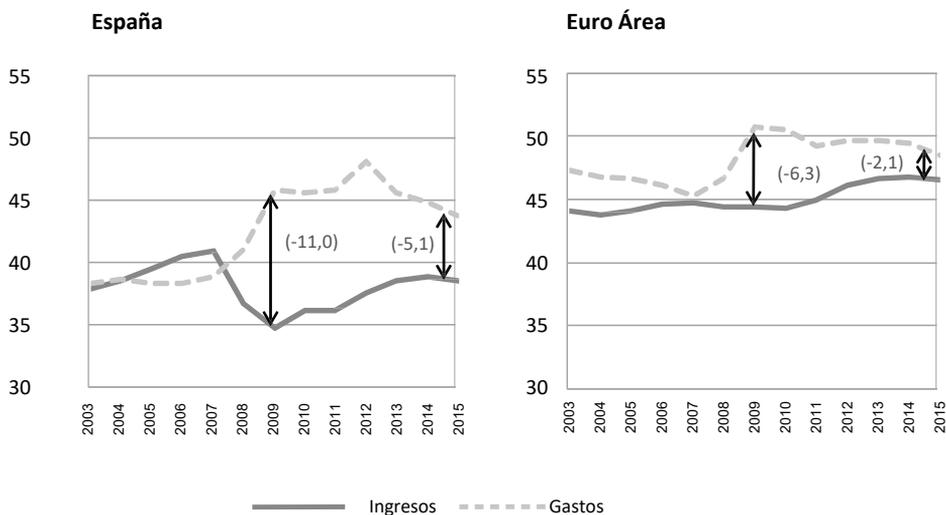
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
EU-28	37.6	37.6	37.5	37.7	38.1	38.2	38.0	37.2	37.2	37.7	38.3	38.7	38.8
EA-19	38.3	38.3	38.0	38.2	38.7	38.8	38.4	38.0	37.9	38.5	39.5	39.9	2.2
Belgium	44.0	43.5	43.6	43.5	43.3	43.0	43.6	42.7	43.1	43.7	44.8	45.6	45.3
Bulgaria	27.8	30.4	31.5	30.3	29.7	31.4	30.6	27.2	26.3	25.5	26.6	27.9	27.8
Czech Repub	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 Kingd	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 está<sup>116</sup>. 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 derogarlo, la situación va a seguir tal y como está<sup>117</sup>. 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 propias<sup>118</sup>. De esta forma se evitaría la posibilidad de la eliminación de facto del impuesto, tal y como se puso de relieve en el Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación

116 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".

117 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.

118 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.

de las Comunidades Autónomas<sup>119</sup>. De esta forma, se trataría de evitar que las Comunidades Autónomas haciendo uso de sus competencias tributarias en una espiral de competencia fiscal a la baja lleguen prácticamente casi a suprimir este tributo, que es lo que ha ocurrido con la normativa actualmente vigente<sup>120</sup>.

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 citado<sup>121</sup>. 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%<sup>122</sup>.

Quizás convenga advertir que la tarifa del Informe Lagares se inspira en la acertada reforma del impuesto propuesta en febrero de 2014 por ROZAS VALDÉS<sup>123</sup>. 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:

119 VARIOS AUTORES, "Informe Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación...", *op. cit.*, Madrid, 2017, p. 57. A juicio de la Comisión de Expertos estos niveles mínimos de tributación deberían aplicarse también en las Comunidades forales. En este mismo sentido se pronunciaron HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., y ARRIBAS LEÓN, M., 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.

120 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.

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

122 Así se propone en el precitado "Informe Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación...", *op. cit.*, Madrid, 2017, p. 57.

123 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>.

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%

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, después por el Informe Lagares y finalmente por la Comisión de Expertos para la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. 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 herencia<sup>124</sup>.

124 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.



## Capítulo V

# Los últimos 50 años en la Fiscalidad Internacional

**José Luis de Juan Peñalosa**

*Inspector de Hacienda del Estado en excedencia. Abogado*

*Miembro de AEDAF*

## 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 acuerdo 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 casi exclusivamente 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 dice<sup>125</sup>. Naturalmente, estos métodos van acompañados de normas para solucionar los conflictos entre administraciones, y un sinfín 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

125 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 su rechazo 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.

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 de resultados 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, 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” a la noción de establecimiento permanente 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, si no 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 a través de los CRS (Common Reporting Standard)).

Hecho este brevísimo recorrido por los acontecimientos fiscales más salientes<sup>126</sup> ocurridos en años previos a BEPS (que ha traído consigo una batería de propuestas Directiva, alguna de ellas ya adaptadas<sup>127</sup>), 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 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.

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

127 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”).

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 internacional).

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 sobre 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 posteriores<sup>128</sup>.

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 Luxemburgo<sup>129</sup> 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

---

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

129 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).

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 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 III de Utilidades (hoy Impuesto de Sociedades), sino a las rentas incluidas en otra Tarifa (Tarifa II) 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 cuestiones 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 americano<sup>130</sup>, 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" residente.

La vinculación del IRNR con los dos impuestos matrices, de los que se ha desgajado en un momento dado y sin explicación racional alguna<sup>131</sup>, 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 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,

130 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".

131 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.

española o extranjera en la que se cotice) 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, pero 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 en 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 crítica<sup>132</sup> 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. 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.

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

- 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(s), 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 acudirse 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 porque 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.

*El libro que usted tiene en sus manos pretende dar una visión panorámica de cómo han evolucionado, en los últimos 50 años, algunas de las figuras más importantes de nuestro sistema impositivo. Sin duda, dicha evolución viene marcada, necesariamente, por los cambios sociales, políticos y económicos sufridos en España durante ese periodo. El paso de la dictadura a la democracia, la entrada en la Comunidad Económica Europea (CEE) -posteriormente Unión Europea (UE)-, la apertura de los mercados, la influencia de la OCDE o la transformación digital son hitos que han tenido su impacto en la configuración de nuestro sistema tributario actual.*

*A lo largo de los cinco capítulos que conforman este libro, y de la mano de reconocidos expertos en la materia, se analizan los cambios en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como impuestos representativos de la imposición directa, la evolución de la imposición indirecta, así como la transformación, situación actual y perspectiva de futuro de la imposición patrimonial en España. Sin olvidar el cambio "radical" que hemos presenciado en el ámbito de la fiscalidad internacional.*



**AEDAF**

Asociación Española  
de Asesores Fiscales