



UNIVERSIDAD DE JAÉN

**FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES
Y JURÍDICAS**
**DEPARTAMENTO DE DERECHO
CIVIL, DERECHO FINANCIERO Y
TRIBUTARIO**

TESIS DOCTORAL

**LA EVOLUCIÓN DEL PRINCIPIO
CONSTITUCIONAL DE PROGRESIVIDAD EN
EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO**

**PRESENTADA POR:
RAMÓN RODOLFO SOLER BELDA**

**DIRIGIDA POR:
DR. D. CARLOS MARÍA LÓPEZ ESPADAFOR**

JAÉN, 17 DE NOVIEMBRE DE 2011

ISBN 978-84-8439-849-3

Ramón Soler Belda

TESIS DOCTORAL

La evolución del principio constitucional de progresividad en el Ordenamiento Tributario

INDICE

ABREVIATURAS

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO PRIMERO

ORIGENES Y PRECEDENTES DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA

1. UNA APROXIMACION HISTORICA A LA JUSTICIA TRIBUTARIA	35
2. PRECURSORES DE LA CONTEMPLACIÓN DE LA APLICACIÓN DE LA IDEA DE JUSTICIA EN EL FENÓMENO TRIBUTARIO	36
3. ESCUELAS DE PENSAMIENTO.	45
4. ESCUELAS MODERNAS.	50
5. LOS ORÍGENES DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA EN ESPAÑA.	58

CAPÍTULO SEGUNDO

LA EVOLUCION DE LA IDEA DE PROGRESIVIDAD TRIBUTARIA

1. EL CAMINO RECORRIDO HASTA LA IDEA DE PROGRESIVIDAD.	67

2. TEORÍAS SOBRE LA JUSTICIA TRIBUTARIA.	72
2.1. Consideraciones generales.	72
2.2. Teoría del consumo.	75
2.3. Teoría del cambio.	76
2.4. Teoría del beneficio.	77
2.5. Teoría del interés.	79
2.6. Teoría del seguro.	80
2.7. Teoría de la equivalencia.	80
2.8. Marginalismo.	81
2.9. Teoría de la fuerza productiva.	82
2.10. Teoría del sacrificio.	82
2.11. Teoría de la moderación.	84
2.12. Teorías del excedente de renta.	85
2.13. Teoría de la importancia social de la renta.	86
2.14. Escuela de Chicago.	86
3. MODERNAS TEORÍAS SOBRE EL FENÓMENO IMPOSITIVO.	87
3.1. La renovación de la imposición.	87
3.2. Reformas del sistema fiscal y postulados político-fiscales.	87
3.3. El postulado de redistribución de Wagner.	91
3.4. Teoría normativa de Musgrave.	91
3.5. Teoría de la renta extensiva.	92
3.6. Teoría de la renta consumida.	93
3.7. Teoría del consumo improductivo.	93
4. LA PROGRESIVIDAD FISCAL EN LA DOCTRINA TRIBUTARIA.	94
4.1. El principalismo en Derecho Tributario.	94
4.2. Concreción de la progresividad fiscal.	103

4.3. Consideración de la progresividad en la doctrina.	108
5. CONSTITUCIONALIZACIÓN DE LA PROGRESIVIDAD.	124
6. CONCRECCIÓN DE LA DOCTRINA DE LA PROGRESIVIDAD.	127

CAPÍTULO TERCERO

RELACIÓN DEL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD CON OTROS PRINCIPIOS JURÍDICOS, POLÍTICOS Y ECONÓMICOS

1. LOS PRINCIPIOS JURÍDICOS, POLÍTICOS Y ECONÓMICOS.	131
2. PRINCIPIO MATERIALES.	136
2.1. PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA.	138
2.2. PRINCIPIO DE IGUALDAD.	148
2.3. PRINCIPIO DE GENERALIDAD.	153
2.4. PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD.	156
3. OTROS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS.	163
3.1. Ampliación del principalismo.	163
3.2. Principio de legalidad.	164
3.3. Principio de solidaridad.	166
3.4. Principio de proporcionalidad.	168
3.5. Principio de eficacia.	169
3.6. Limitación de costes indirectos derivados del incumplimiento de obligaciones fiscales.	169
3.7. Suficiencia de los ingresos fiscales.	169
3.8. Principio de capacidad de aumento.	170
3.9. Principio de capacidad contributiva.	170
3.10. Principios de ordenamiento económico.	172
3.10.1. Principio de evitación de medidas fiscales dirigistas.	

3.10.2. Minimizar las intervenciones fiscales en la esfera privada y en la libertad económica de los individuos.	
3.10.3. Principio de evitar las consecuencias indeseables del impacto fiscal sobre la competencia.	
3.11. Principios político - económicos.	174
3.11.1. Principio de Flexibilidad activa sobre la imposición.	
3.11.2. Principio de Flexibilidad pasiva de la imposición.	
3.11.3. Principio de la imposición orientada hacia una política de crecimiento económico.	
3.12. Principio de congruencia.	177
3.13. Principio de transparencia fiscal.	177
3.14. Factibilidad de las medidas fiscales.	178
3.15. Principio de continuidad del derecho fiscal.	179
3.16. Principio de economicidad de la imposición.	179
3.17. Principio de comodidad de la imposición.	180
3.18. Principio de racionalidad.	180
3.19. Principio de reserva de ley.	181
3.20. Principio de coste social.	182

CAPÍTULO CUARTO

ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL SOBRE EL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD

1.- LA JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA.	185
2.- SENTENCIAS SOBRE EL SISTEMA TRIBUTARIO.	187
3.- SENTENCIAS SOBRE EL PRINCIPIO DE IGUALDAD Y CAPACIDAD	

ECONÓMICA.	188
4.- SENTENCIAS QUE AFECTAN A LA PROGRESIVIDAD.	193
5.- EL PLANTEAMIENTO CONSTITUCIONAL ALEMAN.	201

CAPÍTULO QUINTO

LA PROGRESIVIDAD FISCAL EN LA LEGISLACION ESPAÑOLA

1. EL CAMINO HACIA LA CONSTITUCIONALIZACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN.	203
2. DEBATES PARLAMENTARIOS SOBRE PROGRESIVIDAD FISCAL.	214
3. VISION GENERAL DE LA PROGRESIVIDAD EN LA IMPOSICIÓN ESPAÑOLA.	234
4. Impuesto sobre la renta de las personas físicas.	235
4.1. Rentas del trabajo.	237
4.2. Rentas de actividades económicas.	238
4.3. Rentas de capital.	240
4.4. Reducción base imponible.	252
4.5. Reducción por fines de interés social.	254
5. La inaplicación del impuesto sobre patrimonio.	261
6. Impuesto sobre sociedades.	269
7. Impuesto sobre la renta de los no residentes.	277
8. Impuesto sobre sucesiones y donaciones.	280
9. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.	286
10. Impuesto sobre el valor añadido.	289
11. Impuestos especiales.	296

12. Impuestos locales.	301
12.1. Impuesto sobre bienes inmuebles.	305
12.2. Impuesto sobre actividades económicas.	307
12.3. Impuesto sobre el Incremento de valor de los terrenos de Naturaleza urbana.	310
12.4. Impuesto de vehículos de tracción mecánica.	312
12.5. Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.	313
12.6. Impuesto sobre gastos suntuarios, modalidad de cotos de caza y pesca.	314
12.7. Otros recursos municipales.	315

CAPÍTULO SEXTO

LA PROGRESIVIDAD EN EL DERECHO COMPARADO

1. SUPUESTOS MÁS RELEVANTES EN EL CONTEXTO EUROPEO.	317
1.1. Alemania.	318
1.2. Austria.	321
1.3. Bélgica.	324
1.4. Dinamarca.	326
1.5. Finlandia.	329
1.6. Francia.	331
1.7. Grecia.	334
1.8. Holanda.	335
1.9. Irlanda.	337
1.10. Italia.	339
1.11. Luxemburgo.	341

1.12. Portugal.	342
1.13. Reino Unido.	344
1.14. Suecia.	346
1.15. Los estados emergentes europeos.	348
2. LA CONVENIENCIA DE UNA ARMONIZACIÓN FISCAL EN LA IMPOSICION DIRECTA A LA LUZ DE LA COMPARACION DE LOS SISTEMAS EUROPEOS.	350
3. EL PARADIGMA LIBERAL: ESTADOS UNIDOS.	355
4. EL CONOCIMIENTO DEL DERECHO COMPARADO COMO EXPERIENCIA PARA LA REVISIÓN DEL CASO ESPAÑOL.	357

CAPÍTULO SEPTIMO

LA QUIEBRA DEL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD Y POSIBLES VIAS DE REVITALIZACIÓN DEL MISMO

1. ESTADO DE LA CUESTIÓN.	369
2. MOTIVOS PARA MODIFICAR EL SISTEMA PROGRESIVO.	372
2.1. Cambios en los países de nuestro entorno.	373
2.2. Aparición del modelo extensivo.	374
2.3. Fin del tratamiento diferenciado.	375
2.4. Elasticidad en la oferta de capital.	375
2.5. Equiparar las rentas de actividades al Impuesto de Sociedades.	376
2.6. Reducir el endeudamiento.	377
2.7. Planteamiento de un tipo único.	377
2.8. Aplicación patrimonial en el IRPF.	378
3. JUSTIFICACION DE LA REFORMA DE LAS RENTAS DEL AHORRO.	379
3.1. La equidad.	358

3.2. La neutralidad.	379
3.3. El crecimiento.	380
3.4. Competitividad.	381
3.5. Tributación homogénea del ahorro.	382
 4. RETROCESO DE LA PROGRESIVIDAD FISCAL ESPAÑOLA	 385
4.1. En el Impuesto sobre la Rentas de las Personas Físicas.	385
4.2. En el desaparecido Impuesto sobre el Patrimonio.	388
4.3. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.	390
4.4. En el Impuesto de Sociedades.	391
4.5. En el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.	392
4.6. En el Impuesto sobre el Valor Añadido.	393
4.7. En los Impuestos Especiales.	395
4.8. En los Impuestos Municipales.	395
 5. REVITALIZACIÓN DE LA PROGRESIVIDAD FISCAL	 396
5.1. La progresividad como principio obligatorio.	397
5.2. La presión fiscal relativa en España.	401
5.3. Inaplicación del sistema dual en las legislaciones fiscales de Europa	402
5.4. El sistema fiscal español ante el principio de neutralidad.	404
5.5. El hecho de que el volumen de rentas del ahorro sea mayor del que se declara.	405
5.6. El hecho de que las rentas de actividades económicas son mayores que las que se declaran.	406
5.7. Los módulos como fuente de economía oculta.	407
5.8. La actual estructura del sistema territorial frente a la justicia	

y a la equidad.	409
5.9. La necesidad de impuestos que graven el patrimonio.	411
5.10. Las rentas no declaradas y control fiscal.	412
5.11. La problemática tributación de los sistemas de previsión social.	413
 6. HACIA UN NUEVO MODELO DE PROGRESIVIDAD FISCAL EN LOS IMPUESTOS DIRECTOS DE CARÁCTER PERSONAL	
6.1. UN NUEVO PLANTEAMIENTO SOBRE IMPOSICIÓN DIRECTA.	414
6.2. VIABILIDAD DE LA ESTRUCTURA DE UN IMPUESTO ÚNICO SOBRE RENTA, SUCESIONES Y PATRIMONIO.	424
6.2.1. Aplicación al impuesto sobre la renta de las personas físicas.	426
6.2.2. Aplicación al Impuesto sobre el patrimonio.	447
6.2.3. Aplicación al Impuesto sobre sucesiones y donaciones.	453
6.3. Otros impuestos que ayudan al control patrimonial.	455
 CONCLUSIONES	459
 RELACIÓN DE JURISPRUDENCIA	471
 BIBLIOGRAFIA	473

Ramón Soler Belda
TESIS DOCTORAL
La evolución del principio constitucional de progresividad en el Ordenamiento Tributario

ABREVIATURAS

BOC.- Boletín Oficial de las Cortes.

BOE.- Boletín Oficial del Estado.

C de Com.- Código de Comercio.

CCAA.- Comunidades Autónomas.

CCCTB.- Common Consolidated Corporate Tax Base.

CE.- Constitución Española.

CE.- Comunidad Europea Seguida de un número indica los países que la componen.

CEE.- Comunidad Económica Europea.

CI.- Constitución Italiana.

Cit.- Citado anteriormente.

CNAE.- Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

EDN.- Estimación Directa Normal.

EDS.- Estimación Directa Simplificada.

EO.- Estimación Objetiva.

ERD.- Empresa de Reducida Dimensión.

MHE.- Ministerio de Economía y Hacienda.

IAE.- Impuesto sobre Actividades Económicas.

IBRD.- Internacional Bureau of Fiscal Documentación.

IBI.- Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

ICIO.- Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

IDMT.- Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte.

IIC.- Instituciones de Inversión Colectiva.

IIVTNU.- Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

INE.- Instituto Nacional de Estadística.

IP.- Impuesto sobre el Patrimonio.

IPC.- Incremento de Precios al Consumo.

IRNR.- Impuesto sobre la Renta de los no Residentes.

IRPF.- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

IS.- Impuesto sobre Sociedades.

ISD.- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

ITAJD.- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

ITE.- Impuesto de Tráfico de Empresas.

IVA.- Impuesto sobre el Valor Añadido.

IVTM.- Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

LF.- Licencia Fiscal.

LGT.- Ley General Tributaria (63 y 2003 pues se ha modificado esta ley).

LHL.- Ley de Haciendas Locales.

LMPFF.- Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal.

LOFCA.- Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

LOPJ.- Ley Orgánica del Poder Judicial.

LRPFP.- Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

MEH.- Ministerio de Economía y Hacienda.

ONG.- Organización No Gubernamental.

Op. Cit.- Obra citada.

PGC.- Plan General de Contabilidad.

PIB.- Producto Interior Bruto.

PSOE.- Partido Socialista Obrero Español.

RAE.- Real Academia Española de la Lengua.

REDF.- Revista Española del Derecho Financiero.

SICAV.- Sociedades de Inversión de Capital Variable.

SS.- Seguridad Social.

STC.- Sentencia del Tribunal Constitucional.

STS.- Sentencia del Tribunal Supremo.

TC.- Tribunal Constitucional.

TEAC.- Tribunal Económico Administrativo Central.

TIE.- Tipo Impositivo Efectivo.

TJCE.- Tribunales de Justicia de las Comunidades Europeas.

UCD.- Unión de Centro Democrático.

UE.- Unión Europea.

VPO.- Vivienda de Protección Oficial.

Ramón Soler Belda
TESIS DOCTORAL
La evolución del principio constitucional de progresividad en el Ordenamiento Tributario

INTRODUCCIÓN.

La idea de justicia varía en el tiempo y en el espacio. Hacer justicia en Roma o en una ciudad de la edad media, en el mundo islámico o en la Europa decimonónica tenían significados distintos. La imagen ideal que de la justicia se tiene difiere según la tradición jurídica de cada pueblo y de cada nación. Las sociedades en momentos históricos diferentes entienden de forma distinta las diferentes ramas del Derecho. Es más, actualmente la consideración de lo justo es muy diferente, por ejemplo, en el Derecho Penal y en el Derecho Administrativo. Como dijo Kelsen, el ordenamiento jurídico responde a un ideal de justicia en cada rama del Derecho que se proyecta sobre una determinada realidad social¹, así la justicia del sistema se particulariza en “justicia penal”, “justicia civil”,... y también en “justicia financiera”. Pero sobre todo, lo que normalmente difiere en cada lugar y época concreta es la forma de plasmación de esa justicia en derecho; la manera en la que se aplica la legalidad en concreto, que es en definitiva como el ciudadano percibe el Derecho y donde concreta el ideal de justicia, su idea de justicia. Esa diferencia no solo está condicionada por el lugar y tiempo, también lo está por la ideología que hace variar el concepto de justicia de acuerdo a unos postulados que evolucionan. El Derecho es un organismo vivo, al que se adapta el gobernante y el gobernado, pero que también es creación suya; existe un fuerte grado de imposición, pero también necesita de un alto grado de aceptación. Difícilmente se puede gobernar si no existe una aquiescencia de quien recibe el Derecho como una forma justa de organizarse y ese cambio de mentalidad la produce el pueblo y, finalmente, la sufre el gobernante que se ve obligado a legislar de acuerdo a estas convenciones socialmente aceptadas.

Aunque el Derecho, como técnica jurídica dedicada a regular las relaciones humanas, es único; en su creación, en su legitimación, en su organización; ya desde

¹ Kelsen, H.: *Teoría Pura del Derecho* (Traducción de R. J. Vernengo). Editorial Porrúa. México 1993 pg. 20

antiguo se ha ido fragmentando en varias ramas: la primera distinción fue entre Derecho Privado y Derecho Público y la prevalencia del primero sobre el segundo; era más importante la regulación de las relaciones particulares, que la que existía entre estos particulares con la organización social. El Derecho Romano tenía esta doble vertiente, un Derecho regulador de las relaciones entre particulares, que por su eficacia y su lógica ha sido capaz de trascender el tiempo en que se crea e inspirar la evolución posterior del Derecho privado europeo; pero también tenía un Derecho público por el que se regulaban las relaciones del estado con los ciudadanos y el resto de personas que habitaban aquel imperio. Sin embargo este Derecho no ha trascendido al no ser posible trasladar la organización social romana a otro tiempo y otra sociedad; buena parte del aspecto religioso y místico que tenía la sociedad romana, desaparece con ella; la pluralidad de dioses, en la que también se basaba su organización, cede ante la presión de las religiones monoteístas y el atraso social que sucede al imperio hace que la organización aristocrática y compleja que había existido hasta entonces, desaparezca. La necesidad de organizarse como sociedad permanece aunque la forma concreta como se organiza la sociedad romana desaparece con ellos y su legislación y la experiencia que ella aporta de poco vale para desarrollar una nueva estructura legal; de ahí la importancia que el Derecho privado romano ha tenido en la posteridad, frente a la irrelevancia del Derecho Público.

Mientras que el Derecho entre particulares ha tenido una capacidad de permanencia asombrosa, siendo admitido en buena parte por las sociedades herederas de Roma, cada organización social ha creado su propio Derecho público. Además existe un Derecho sancionador para quien socialmente incumple y debe ser castigado, conformándose de esta forma un Derecho Penal coactivo que se impone a la sociedad desde el poder, pero que se acepta de mejor o peor grado por ser necesario para mantener la paz social y proteger ciertos valores comúnmente asumidos en aquella sociedad medieval. Por otro lado existía un Derecho Público obligatorio que regula las potestades del poderoso con el resto de la sociedad; estrictamente no podemos hablar todavía de Derecho Administrativo, pues el concepto de Estado está muy lejano del que podemos tener en la actualidad, pero en un sentido amplio incluye todo lo que refiere a las obligaciones de los súbditos con respecto a su Señor y a su Rey e incluye medidas que podríamos denominar fiscales de pago de determinados impuestos y cumplimiento

de significativas obligaciones. Nuevamente, la desaparición de toda la organización social en época medieval, mientras que perdura muchas de las instituciones que regulan las relaciones entre particulares, hace que el Derecho Civil vaya construyendo un enorme edificio sobre la seguridad jurídica; mientras tanto el Derecho Público cambia y el anterior se olvida ante la creación de otro que lo sustituye y que regula las relaciones de una nueva sociedad diferente de la anterior, tanto en su organización como en su estructura de poder.

Conforme las sociedades se vuelven más complejas se produce un aumento paulatino de las ramas del Derecho Público frente al relativo estancamiento de las ramas del Derecho Privado. Las personas son conservadoras en cuanto a la forma de relacionarse entre ellas y cuando una costumbre está enraizada es difícil que haya un cambio continuo, más aun cuando se trata de cuestiones tan personalísimas como las que atañen a: propiedad, relación paterno filiar, matrimonio, herencia,... todas ellas en el ámbito privado. Pero en la cuestión pública, cualquier mejora es siempre bien recibida por toda sociedad que se sienta mejor tratada. De alguna forma, es fácil entender que un Código Civil pueda durar más de un siglo, que muchas de las instituciones que contempla sean herederas directas y plenamente reconocibles del Derecho Romano. En el Derecho privado existe una vocación de permanencia de una sociedad que mantiene sus valores particulares. Los ciudadanos hacen una labor de freno a la propia dinámica de los poderes públicos, obligándolos a ser conservadores en este tipo de relaciones.

Las cuestiones relacionadas con el Derecho Público, por el contrario, están en perpetua reforma, éste está sujeto a los continuos vaivenes de una sociedad dinámica que necesita adaptar su relación con el ciudadano a unas fórmulas concretas en cada situación. La continua modificación de la estructura social, de la organización administrativa, el propio planteamiento político de los grupos gobernantes, la variación de necesidades de cada sociedad en cada momento, el mero hecho de querer mejorar los derechos y prestaciones sociales que nos damos, obliga a tener una organización jurídica dinámica donde la asunción social no es tan importante. En este caso el Estado puede ir en vanguardia de la sociedad creando figuras jurídicas nuevas, formas de

relación diferentes entre los poderes públicos y los particulares y derechos que solo existen por la voluntad del que gobierna.

Estas modificaciones aparecen con la llegada del Estado Liberal de raíz constitucional, surgido de la Revolución Francesa, momento en que se configura una estructura necesaria para que la sociedad funcione: la Administración. Su ley básica va a ser la propia Constitución, que es la espina dorsal sobre la que descansa la “libertad formal”, que se convierte en el paradigma de la nueva organización social y que es la garantía necesaria para la libertad, que la diferencia radicalmente del antiguo régimen². Por debajo, en esta pirámide legal, habrá una serie de leyes materiales y procedimentales dedicadas a regular el funcionamiento de la misma y los fines que persigue. Si había un Derecho Público reducido, donde la rama más característica era el Derecho Penal, ahora va a aparecer un Derecho que abarca a todos los campos sociales en el que se regula como el ciudadano se relaciona con la administración, que Derechos tiene, que obligaciones sufre, que ocurre con los bienes públicos, como se contrata con la estructura administrativa, como funciona la parte democrática del sistema liberal e incluso como son las relaciones con los trabajadores que prestan sus servicios para esta administración, que curiosamente mantienen una vinculación laboral diferente a la de cualquier trabajador en otro tipo de actividad. Como se puede comprobar toda una pléyade de normativa reciente que necesariamente ha ido creando nuevas ramas del Derecho Público de mayor o menor amplitud. Pero dentro de este novedoso universo jurídico que es el Derecho Administrativo, lo que aparece es una enorme variación dependiendo de la potestad del gobernante del momento. Esta dinámica de cambio impide, a su vez, que el ciudadano se pueda hacer una idea clara de lo que supone la justicia en este caso. Tener más o menos Derechos, contribuir de una u otra forma, poder reclamar o no, según de que se trate, es algo que escapa a la mentalidad del ciudadano quien soporta de mejor o peor grado la situación que le toca vivir y de lo que carece es de argumentos para poder refutarla. Ese derecho pensado para él, acaba por superarlo aunque sea por crear una organización social que le favorece, pero que no tiene capacidad para comprender su funcionamiento.

² BLANCO VALDÉS, R. L.: *La Construcción de la libertad*. Alianza Editorial. Madrid. 2010. pg. 42.

Dentro del Derecho Administrativo, cada vez adquirió más importancia la cuestión relativa a los ingresos y gastos públicos, pues toda la estructura creada en torno a la administración y la posibilidad de mantenerla dependía de ellos. Inicialmente la única rama reconocible era el Derecho tributario, es necesario recordar que dentro de la doctrina italiana el Derecho Tributario se reconocía como una rama del Derecho Administrativo y así lo analizan autores como A. Berliri que en su obra “Principios de Derecho Tributario” no ve clara la autonomía y la homogeneidad de todo el Derecho Financiero como para constituir una rama propia. Esto, que ocurre en la Italia de los años sesenta, tiene su repercusión en la España de aquellos momentos donde profesores como ALBIÑANA, dudan de la autonomía de esta disciplina al no reconocerle unidad al fenómeno financiero que solo destaca el carácter instrumental, pero no la unidad científica. Fue la propia idea de justicia necesaria para establecer la recaudación y fiscalizar el gasto la que dio lugar a una mayor autonomía del Derecho Financiero como una disciplina autónoma dedicada al conocimiento y regulación de los tributos, forma de crearlos, procedimiento de recaudación, organización tributaria, criterios para el gasto, funcionamiento político y administrativo de la organización que se encarga de este menester. En definitiva, todo un nuevo sistema normativo, con unos fines específicos que, por supuesto, han ido variando a lo largo del tiempo pero que dieron lugar a la autonomía total del Derecho Financiero³ como una rama nueva y distinta dentro del mundo del Derecho. Evolución que dio lugar a especialidades dentro de esta rama como son: el Derecho Tributario y el Derecho Presupuestario. “Dos caras de la misma moneda”, dos formas de estudiar un mismo fenómeno jurídico; una con una finalidad de establecer la justicia en la imposición, que se recaude de acuerdo a planteamientos socialmente aceptados. La otra atiende a la distribución de lo recaudado, que variará según los fines que en cada momento persigue la sociedad y la prioridad política que da a cada uno de ellos, pero también con la necesaria aquiescencia social de

³ En la actualidad este debate está superado, pero hizo falta un gran esfuerzo doctrinal para conseguir que esta autonomía fuera reconocida en España, gran parte del merito corresponde al profesor SAINZ DE BUJANDA que a lo largo de su completa y compleja bibliografía y que citaremos en las sucesivas notas, fue capaz de sistematizar todo el campo del Derecho Financiero y conseguir la adhesión de otros estudiosos del derecho quienes fueron añadiéndose a esta corriente que permitió que el Derecho Financiero se autonomizase en los planes de estudios del departamento de Hacienda Pública, mucho más vinculado a la ciencia económica que a la jurídica, dando lugar a esta rama del derecho propia.

lo que se hace con esa recaudación que necesariamente también ha de ser realizada con criterios de justicia.

En el progreso que en España ha existido en la forma de entender el Derecho Financiero entiendo que ha tenido mucho que ver la Constitución Española de 1978 pues en su redacción se remarca claramente la importancia de estos dos ámbitos de actuación del Estado: uno como una exigencia de las obligaciones del ciudadano (Derecho Tributario) y el otro como una garantía en la forma de actuación legal del Estado en lo que concierne al gasto público (Derecho Presupuestario). Desde la regulación de estos dos fenómenos que afectan a la justicia tributaria y presupuestaria, se ha elaborado todo un edificio jurídico que le ha dado forma a lo que el constituyente pide que se haga en esta materia. Ha sido esa nueva estructura la que ha permitido que la autonomía del Derecho Financiero haya quedado claramente plasmada y que ya no exista discusión sobre el ámbito diferenciador de dicha rama jurídica. Aunque no sea este lugar adecuado para realizar un estudio sobre dicha autonomía, es necesario citar a FERNANDO SAINZ DE BUJANDA quien en su obra “Sistema de Derecho Financiero” principalmente, aunque no exclusivamente, se convierte en el creador de las bases para que el Derecho Financiero en España se considerase una disciplina independiente que tiene que cubrir las expectativas que los ciudadanos tienen sobre la idea de justicia financiera. A partir de esta obra las dudas existentes sobre su autonomía científica se han disipado.

Como podemos comprobar la claridad con la que hoy entendemos que el Derecho Financiero es una rama autónoma del Derecho, no lo estaba no hace tanto tiempo. Esta fragmentación del Derecho, con el reconocimiento de la existencia de diferentes ramas que actúan sobre el todo global de la ciencia del Derecho, hace que el término justicia se pluralice y además de ser diferente en cada rama autónoma de nuestra ciencia. Tenemos que ligar el concepto abstracto de justicia a la especialización de cada una de las ramas jurídicas en concreto y que el concepto y su significado, como he dicho, se han modificado a lo largo del tiempo. Como es evidente el concepto de justicia penal, por poner el ejemplo que mejor puede entenderse, y la imagen que el ciudadano tiene de la misma, varía enormemente con el concepto de justicia impositiva, generalmente en la justicia penal se exige una igualdad radical, mientras que en la

justicia impositiva, todo el mundo tiende a ser más condescendiente consigo mismo que con los demás. La justicia aparece en este caso como el estado ideal en el que todo el mundo está de acuerdo en la forma en que ha de funcionar la recaudación y gestión del tributo; nadie se atrevería a apoyar hoy en día un sistema tributario que no fuera igual para todos. Aunque la positivización del Derecho da lugar a la legalidad, si ésta no cuenta con el beneplácito del ciudadano, la idea de justicia queda huérfana. Puede haber aplicación de la legalidad, pero la sensación social no es de justicia. La asunción por parte de la sociedad de la legalidad es lo que da a las normas que la regulan la apariencia de justicia. En el funcionamiento del Derecho tributario existe un aspecto formal y otro material: el formal es un Derecho de especialista y al que la sociedad solo tiene acceso a través de los profesionales, por lo que no suele tener opinión fundada del mismo. El aspecto material es el que ve el ciudadano, el que regula quien paga, cuando y cuanto paga, sobre este aspecto es sobre el que se realiza la justicia cara al ciudadano y es sobre el que inciden las normas que regulan cada impuesto. Lo que carece de sentido es que los parámetros sobre los que se basa la imposición sufran alteraciones frecuentes y profundas, pues cada modificación supone enfrentarse al ciudadano para convencerlo de que lo que se está haciendo es justo. Si por el contribuyente así es asumido, difícilmente podrá entender que esa relación tributaria justa deja de serlo en poco tiempo para que lo sea la que se propone ahora. Como señala la profesora MORENO GONZALEZ “existe un principio de autoimposición según el cual es necesario el consentimiento de los súbditos para la exacción de los tributos”⁴ que ella entiende que nace con carácter general y se extiende por toda Europa. Más allá del Derecho Tributario, el Derecho Financiero tiene otras ramas en las que también se plasma la justicia en su desarrollo, sobre todo en lo que concierne al Derecho presupuestarios, que tiene aun más capacidad redistributiva que la que posee el Derecho tributario; si embargo su aplicación es menos reconocible por los ciudadanos y la opinión sobre su justicia requiere un conocimiento previo poco frecuente entre los contribuyentes. Se ha dicho que la justicia tributaria distingue tres aspectos: cuando el impuesto persigue solo fines fiscales se adecua el impuesto a la capacidad económica y estamos ante “la justicia del impuesto”. Si lo que el impuesto persigue son fines

⁴ MORENO GONZALEZ, S.: *Constitución y Leyes de Acompañamiento del Presupuesto*. Thomson Aranzadi. Pamplona. 2004. pg. 28.

político-sociales estaremos en “la justicia a través del impuesto” donde lo que importa es el efecto final que se logra a través de una distribución final más justa de la renta y el patrimonio. Por últimos debemos tener en cuenta “la justicia en la aplicación legal del impuesto” que ha de ajustarse a la forma de elaboración y aplicación de las normas tributarias⁵.

La permanencia en las relaciones jurídicas tributarias no está en mantener la ley durante largo tiempo, está en conservar los principios por los que se crea y se modifica la ley, pero ésta debe cambiar siempre que sea necesario para cumplir los objetivos económicos que cada gobierno tiene en cada momento. La sociedad está viva, las necesidades varían a lo largo del tiempo, la regulación necesaria en cada uno de estos momentos es específica, pero tras esta parte variable debe haber una parte inmutable que la aportan los principios que sustentan la propia ley. Estos principios son los que permanecen a lo largo del tiempo y los que deben estar enraizados en la conciencia de los ciudadanos. Si los principios son justos y se actúa conforme a ellos el resultado ha de ser justo.

El campo del Derecho Tributario ha sufrido una evolución paralela al pensamiento político de cada época, pues no en vano el Derecho Financiero no era más que la parte del Derecho Público encaminada a conseguir los ingresos para mantener y legitimar la organización social que establece quien gobierna, por tanto era desde ese poder desde donde se emanaban las normas que regulaban las relaciones de los ciudadanos dentro del Derecho Tributario y desde esta perspectiva ni había autonomía científica, ni podía hablarse de planteamiento jurídico diferenciado. Analizando la evolución histórica de la sociedad, como cambia en ella el concepto de poder político y las relaciones entre los diferentes estamentos, podremos entender como ha progresado la idea de justicia en la recaudación de los tributos. Si para pasar del sistema feudal al “antiguo régimen” y de éste al Estado de Derecho, ha hecho falta un cambio de mentalidad de siervo a súbdito y una evolución posterior, desde súbdito a ciudadano; también ha sido necesario un cambio de visión desde el poder para admitir determinadas obligaciones, sobre todo para quien manda. En ese recorrido el concepto de justicia ha

⁵ PEREZ DE AYALA, J. L.: *Fiscalidad y Constitución*. Consejo Superior de Cámaras de Comercio, Industria y Navegación. Madrid. 1986. pg. 22 y 23.

evolucionado, principalmente al ser admitido por parte de quien tiene el poder coercitivo de imponer esta justicia, que ha asumido la necesidad de dotarse de unas obligaciones que se convierten en Derechos de quienes la reciben. Este cambio ha sido fundamental en los últimos siglos: dando lugar al paso del antiguo régimen basado en el poder absoluto del monarca, a la creación del Estado de Derecho, fundamentado en el entendimiento de la sociedad con quien detenta el poder en nombre de ella, donde se le reconoce al ciudadano una serie de derechos y obligaciones⁶. En las primeras etapas de evolución del Derecho, tanto en la edad media como en la edad moderna, lo que pensara quien estaba obligado a pagar los impuestos, no tenía trascendencia, de manera que solo se dedicaba a pechar de la forma que se le imponía⁷. En la edad contemporánea, con la aparición de estado de Derecho, existe un pacto para que los ciudadanos ratifiquen su existencia a través de leyes aprobadas y refrendadas democráticamente, lo que les da un aspecto de legalidad mayor. Todos estamos de acuerdo en que deben existir, en que los demás los deben pagar aunque en el fondo nadie esté de acuerdo con la parte que les toca a ellos. Aun hoy, incluso contando con nuestra aprobación, no dejan de ser “impuestos”

Por lo tanto, si del Derecho Tributario se trata, la evolución se nota todavía más. Pues pasar de un régimen de privilegio (antiguo régimen) a otro de obligación (estado democrático) no es tan fácil cuando además se tiene el poder por parte de quien adquiere esta última y la capacidad para mantener un estado de cosas, que por reiterado se había convertido en el orden natural de la imposición. Ha sido necesario el transcurso de varios siglos, primero para comprender que la obligación del tributo afecta a todos⁸ y después para admitir que afecta de forma desigual a unos con respecto a otros y que esta

⁶ La declaración de “Derechos del Hombre y del Ciudadano” proclamada el 26 de agosto de 1789 es un camino de no retorno en esta evolución para poner en manos de toda persona herramientas que le conducen a la libertad y la dignidad.

⁷ La propia etimología de la palabra lo define “impuesto”; que se impone, que no se negocia ni admite discusión. La fortuna del término es tal, que ese nombre sigue siendo por el que se le reconoce desde siempre. Realmente existen sinónimos como es la palabra tributo, pero la que ha adquirido carta de naturaleza en el idioma es impuesto, que es la que se utiliza en las diferentes leyes que regulan los diferentes tipos de los mismos y más aun, el vocablo que utiliza el ciudadano en general cuando se quiere referir a lo que tiene que pagar al estado o al municipio.

⁸ La propia “Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano” admite que es necesario una contribución común que debe ser repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus posibilidades. Una concepción lejana del sistema de privilegio que existía en el antiguo régimen donde las cargas no eran soportadas por todos.

desigualdad es a favor de quienes menos poder tienen, pues paradójicamente a través de esa desigualdad el sistema consigue la igualdad, que es uno de los principios que rigen estas relaciones tributarias. Para que en la sociedad opere este cambio, han sido necesarios los mismos siglos que el tiempo histórico ha necesitado para pasar de la edad media a la edad moderna, de ésta a la edad contemporánea, y posteriormente desde el estado liberal al estado social. Precisamente es en esta última etapa cuando el Derecho Financiero toma cuerpo para convertirse en rama autónoma; el concepto de justicia que se había admitido en la conformación del tributo, ahora pasa también a la conformación del presupuesto; debe existir justicia en el momento en que se recauda, pero también ha de haberla cuando se reparte. Este planteamiento dota a toda esta rama del Derecho de unos principios que han conformado el que pueda considerarse el Derecho Financiero como esa rama autónoma que hemos comentado con anterioridad. Precisamente los partidarios de la rama autonomista del Derecho Financiero han sido los que más han hecho para conseguir esta independencia de nuestra disciplina, y para ello no ha quedado más remedio que estructurarla de acuerdo a parámetros científicos, como bien plantea el profesor VICENTE-ARCHE ⁹.

Este cambio de mentalidad ha ido suponiendo la admisión de unos principios fundamentales dentro del campo del Derecho Financiero. Corresponde el merito de haber formulado los principios aplicables a todo el Derecho Financiero al profesor CALVO ORTEGA ¹⁰ y que estos no son precisamente los que se reconocen para el derecho tributario. Primero para hacer entender en lo que respecto al Derecho Tributario se refiere, que la contribución a las cargas del país es obligación de todos (igualdad y generalidad), que debe recaer de una forma determinada sobre los bienes y las rentas

⁹, VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: “Notas sobre el gasto público y contribución a su sostenimiento en la Hacienda Pública” *Revista Española de Derecho Financiero* nº 3, 1974. pg. 538, donde comenta que “las decisiones sobre gasto público no son en verdad, decisiones autónomas, siendo recíprocamente independientes con las que al mismo tiempo deben adoptarse en la vertiente de los ingresos públicos”, lo que obliga a tener en cuenta la doble vertiente del Derecho Financiero y que ha permitido que cuando se ha querido sistematizar el derecho tributario, también lo haya hecho paralelamente y coordinadamente con la parte presupuestaria del Derecho Financiero.

¹⁰ CALVO ORTEGA, R.: “Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero”, *Hacienda Pública Española*. nº 1. 1970, pg. 740 y ss. donde los enuncia y en concreto menciona: Principio de reserva de ley, principio de preferencia de ley, principio de control parlamentario retrospectivo, principio de no discrecionalidad administrativa y el principio de indisponibilidad administrativa de las situaciones jurídicas subjetivas. Principios que en algunos casos son comunes con los del Derecho Administrativo, si bien la forma en que se aplica varía en este caso.

(capacidad económica) y que debe afectar a cada uno de una forma determinada (proporcionalidad o progresividad). Después para demostrar con la práctica que lo recaudado está sujeto a unas normas presupuestarias que están en la misma línea que las normas tributarias. Pero además ha sido necesario que evolucionen todos estos conceptos para que el sistema haya sido cada vez más justo y así lo hayan entendido los ciudadanos. La idea de igualdad no es la misma en la sociedad decimonónica que en el momento actual. El concepto de capacidad contributiva, que es el primero que se enuncia para regular como deben ser los impuestos, varía desde el estado liberal al estado social, hasta el punto de que no es suficiente como enunciado de la justicia tributaria y aparece un nuevo concepto que es el de progresividad que define mucho mejor la forma en que se ha de contribuir.

Es precisamente la importancia que la progresividad tiene como delimitadora de una nueva forma de entender la justicia tributaria la que hace que este estudio se dedique a ella en concreto. Muchas son las visiones que de la misma se han dado de forma tangencial en obras dedicadas a otros aspectos de la disciplina que aquí se trata, muchos comentarios paralelos referidos a otros principios materiales de justicia tributaria, pero pocas las que se han dedicado con cierta profundidad a la progresividad como protagonista, tal vez porque es difícil deslindarla del resto de principios materiales constitucionalizados, tanto como exigir su aplicación, que solo cabe de una forma vaga y genérica, como podremos ver más adelante, por eso es interesante un estudio de la misma en el Derecho en general y en nuestro Derecho en particular y aportar una serie de propuestas favorables a la aplicación de este principio.

Los Derechos de los que se han dotado los ciudadanos han evolucionado, desde los de “primera generación” conformados por los Derechos civiles y político, pasando por los de “segunda generación” entre los que se incluyen los Derechos económicos, sociales y culturales” que conforman el Estado Social, Democrático de Derecho. Ahora estamos en el camino de los Derechos de “tercera generación” que son los que corresponden al estado global y solidario, que necesitan un avance en materia fiscal, de manera que se cubran las expectativas que la sociedad tiene hacia estos Derechos¹¹.

¹¹ MARTIN DELGADO, J. M.: *Derecho financiero y Derechos Fundamentales*. Universidad de Málaga. 2010. pg. 45, aunque el concepto de estos derechos de tercera generación los desarrolla a partir de la

El tiempo ha “jugado” a favor del Derecho público. Si las relaciones particulares se han mantenido en el tiempo y los planteamientos contractuales han mantenido su esencia aunque las formalidades hayan desaparecido; Lo que ha crecido desmedidamente ha sido el Derecho público en general y en particular el Derecho Financiero. Cualquier compra produce un acto impositivo. Es posible que una persona no tenga relación con el Derecho Penal en su vida, que apenas tenga que solemnizar algunos actos civiles (matrimonio, adquisición, contratación,...) pero lo que es indudable es que tendrá una relación con el fisco casi permanente. Esto debería ser suficiente motivo para que a esta rama del Derecho se le diera una importancia mayor cara al contribuyente, porque sin quererlo todos lo somos y del conocimiento que tengamos de ello nos va mucho. Por eso el conocimiento y la aceptación de los principios que rigen nuestra fiscalidad es importante, pues supone la asunción y defensa de la Constitución, precisamente en una de las partes más complejas, pero que garantiza la aplicación del resto de sus preceptos. Si además la aplicación de estos principios está en entredicho debe haber una mayor exigencia para vigilar que los mismos se cumplan.

Estructurado el Derecho Financiero en sus dos ramas, tributaria y presupuestaria. Legislad los tributos de forma concreta conforme los vamos a estudiar en este trabajo. Solo resta comentar que también es necesaria la existencia de una estructura administrativa que haga que la Ley se cumpla; es necesaria una administración tributaria eficaz que controle que los tributos sean lo que el legislador pretende que sean, aunque estamos ante un problema complejo desde nuestra perspectiva pero a la que cada vez se dedican trabajos: sin ánimo de profundizar en este tema podemos citar a algunos de los autores que recientemente se dedican a este aspecto de la relación tributaria: El profesor LUQUE MATEO¹² es uno de los estudiosos de los aspectos formales en la relación tributaria. El profesor MARTIN DELGADO es otro de los estudiosos de los aspectos formales, que plantea que la hacienda en más ocasiones de la deseada se comporta de forma autoritaria superada por el ingente número de relaciones tributarias que no puede controlar, actúa de forma contundente amparada en el mal funcionamiento del sistema

página 86 donde introduce a autores como RODRIGUEZ CARRION que considera que estos mecanismos actúan a favor de una nueva estructura social internacional, donde el estado pasa a tener un papel promotor que por otro lado se quiere frenar.

¹² LUQUE MATEO, M. A.: “Cuestiones relativas a la suspensión de la ejecutividad de los actos tributarios locales” *Impuestos*. Marzo 2004, pg. 12 y 13.

de recursos¹³. O la versada opinión del profesor HINOJOSA TORRALVO cuando propone que para conseguir los fines del artículo 31.1 de la Constitución es imprescindible articular mecanismos que sirvan para que esos artículos sean eficaces¹⁴. Estas pequeñas muestras nos dan a entender que no solo basta con que exista una ley que cumpla con los principios constitucionales, también es necesario que sea fácilmente entendible y ejecutable para facilitar su aplicación, tanto por lo que respecta al estado como en lo atinente al ciudadano. El Estado Social, que ha de promover que la igualdad sea efectiva requiere también de esta visión formal, sin la cual, la ejecución de los aspectos materiales sería posible.

Pero, ¡oh! *tempus fugit*, todo el recorrido necesario para llegar a asumir que la forma más justa de tributar es por la asunción de los anteriores principios, todo el edificio jurídico que, como sociedad, hemos levantado en torno a ellos y en especial al presupuesto de la progresividad fiscal, parece que empieza a resquebrajarse, se está poniendo en peligro. Nuevos planteamientos tributarios puestos en práctica en otros países y adaptados a nuestra legislación de forma interesada, está dando lugar a que se produzca una involución impositiva que podemos considerar también política. Pues no en vano una de las acusaciones más fuertes que se hacen sobre la progresividad fiscal, es que se trata de un planteamiento más político que jurídico. Mientras la política iba por una vía determinada se han producido legislaciones que defendían vehementemente esta ideal; cuando la política ha cambiado de rumbo, la idea se defiende de forma desapasionada, la literalidad del texto se mantiene pero se intenta que la aplicación global del mismo se reduzca hasta casi desaparecer. Este trabajo no pretende volver atrás, más bien busca la forma de adecuar este principio a una legislación pensada para la sociedad del futuro.

Sobre este último paso de la justicia en materia tributaria; sobre la progresividad, su necesidad, su permanencia y la banalización a que se encuentra sometida, es de lo que trata este trabajo. Pues considero que ha sido por ahora el modo más atinado de

¹³ MARTÍN DELGADO, J. M.: en su trabajo “El ciudadano ante la hacienda pública” AEAf, CEDMA, Málaga. 1999, pg. 15

¹⁴ HINOJOSA TORRALVO, J. J.: “Bases para el análisis de las relaciones entre la hacienda pública y los ciudadanos” en *Persona y Estado en el umbral del siglo XXI*, Facultad de Derecho de Málaga. 2001. pg. 410.

aproximarse a la justicia tributaria, a esa nueva idea de justicia que comparte nuestra Constitución y que se extiende por toda ella. Aunque todo es discutible, la aparición de la progresividad como principio inspirador ha sido un paso más, el definitivo, en el camino hacia la mejoría del sistema social al través del sistema fiscal. Desenmascarar los planteamientos formales, que mantienen la teoría de la progresividad, pero no su espíritu, es motivo también de este trabajo. Plantear un sistema global de impuestos, donde se de preeminencia a la búsqueda de la progresividad, es el colofón al mismo como culmen a los análisis que se ha realizado durante el recorrido de este escrito, donde se busca el mantenimiento de la coherencia de los debatido, legislado y reglamentado desde que se aprobó la Constitución hace más de treinta años.

Tampoco se puede olvidar el papel de la jurisprudencia en este campo, que en ocasiones ha sido negativo en cuanto a las posibilidades que la progresividad daba por la vía de recursos que no han sido admitidos por nuestra más alta instancia tal y como se verá en su momento oportuno.

Aunque la ambición de todo estudio ha de ser grande, debe tener unos límites que lo mantengan dentro de lo razonable. Por eso cuando se delimita la temática sobre la que trabajar, también hace falta plantear como se va a evolucionar dentro del campo delimitado en que se trabaja. Aquí quiero dejar sentadas las pautas de como se ha concebido este análisis, desde donde parte y a donde quiere llegar

Ha sido necesario partir de la generalidad para llegar a la especialidad. Sabemos que estamos tratando un concepto moderno, una forma actual de entender la justicia tributaria, pues de ello se trata. Pero la idea de justicia tributaria no es nueva y ha tenido manifestaciones muy diferentes a lo largo del tiempo. Como decía ANTONIO BERLIRI: *“È un fatto facilmente controllabile che la storia del diritto tributario ha finora ben scarsamente attirata l’attenzione degli studiosi... e facile constatare come il disinteresse per la parte storica si accentui maggiormente sino ad arrivare alla sua completa omissione”*¹⁵. Precisamente por eso, porque no quiero que la parte histórica

¹⁵ BERLIRI, A.: *L’Ordinamento Tributario della prima metà del Sec. XIV nell’opera di Bartolo di Sassoferato*. Giuffrè, Milano 1952. Pg. 5. Expone el autor que el motivo de esta omisión es la falsa idea de que el derecho tributario se ha conformado recientemente.

quede omitida en este trabajo es por lo que entiendo que es necesario un recorrido por las formas de entender la justicia tributaria a lo largo del tiempo. Inicialmente de forma personal y fragmentaria, por aquellos que se atrevían a proponer cambios en la forma de recaudar los tributos y buscaban como hacerlo de manera más justa. Posteriormente, la organización en la elaboración jurídica da el paso a escuelas de pensamiento jurídico que ordenadamente estructuran el conocimiento en campos diversos del mismo. Igualmente en España ha habido una evolución en esta materia que es digna de reseñar en un trabajo sobre esta materia.

Concretado el principio de Progresividad como inspirador de la justicia tributaria es necesario entrar en el campo de los principios materiales que rigen, no solo la justicia tributaria, sino todo el ordenamiento financiero. No en vano la consecución de la justicia no puede estar en la aplicación de un solo principio, es necesario entender el funcionamiento completo de todo el sistema para comprender como coadyuva ese principio a la consecución de la justicia. Para comprender mejor como ha funcionado la justicia alrededor de este principio se hace un recorrido por la jurisprudencia, no muy abundante, donde el mismo aparece reflejado y cual ha sido el tratamiento que se le ha dado en nuestra mas alta magistratura.

Si este estudio se trata de un trabajo jurídico, no puedo obviar que la progresividad no deja de ser un método económico aplicado al impuesto. Al Derecho corresponde lo concerniente a su regulación, sus límites, su aplicación; pero lo que respecta al efecto económico, a la valoración numérica, que finalmente es también valoración en términos de justicia, de su aplicación, corresponde a la economía. Esto obliga a pasar, aunque sea de puntillas, por conceptos propios del campo económico, a comentar a autores más próximos a la parte numérica que literaria de este concepto, pues sería imposible tratarlo adecuadamente sin admitir las aportaciones que vienen de este campo. Posiblemente uno de los problemas que tenga el concepto de progresividad es que tratándolo matemáticamente se ve su eficacia numérica necesaria para hacer justicia, mejor que cuando tiene un tratamiento jurídico donde esta eficacia no se aprecia y donde el planteamiento se mezcla con otros condicionantes que en muchas ocasiones son políticos. Como dice CARLOS SOLCHAGA en la introducción del libro

de BERLIRI, “El concepto de justicia es pues fundamental y la falta de acuerdo sobre él no puede eximirnos de su aplicación. A falta de una teoría plenamente desarrollada y ampliamente aceptada de la justicia tributaria, debemos como hombres prácticos conformarnos con nuestras sensaciones e intuiciones acerca de lo que es justo e injusto, porque rara será la ocasión en que podamos prescindir de tal valoración”¹⁶.

Ha sido necesario conocer la génesis de la adopción de este principio como uno de los pilares del Derecho Tributario y de su plasmación constitucional. Para ello se ha buscado el recorrido seguido por el legislador, la interpretación que desde el mismo se ha hecho por parte de la doctrina y el grado de adhesión que ha tenido cada postura y la interpretación que desde la práctica jurisprudencial se ha dado del mismo. Datos enormemente interesantes para entender el desarrollo legislativo de las diferentes leyes impositivas y la visión que actualmente se tiene del artículo que la Constitución dedica en concreto a estos principios y la forma en que se ha entendido que deben relacionarse entre ellos.

Tras esta visión general este trabajo se centra en nuestro sistema impositivo, donde hace un recorrido por los diferentes impuestos para analizar en que consiste esta progresividad para estructurar un sistema fiscal en la que se prime este principio y donde se aplique de una forma concreta y coordinada. De lo general a lo particular y la aplicación práctica de esa particularidad, ese es el camino que esta tesis quiere seguir. La complejidad coyuntural en que nos movemos actualmente y el difícil entendimiento de una normativa europea cada vez más desarrollada obliga a tratar tangencialmente la aplicación de la progresividad fiscal en diferentes países de Europa, para conocer cual es su funcionamiento impositivo y saber a que distancia nos encontramos de ellos y la posibilidad de aplicar un nuevo planteamiento fiscal coherente con el planteamiento que se desarrolla en el resto de Europa. En este aspecto llama la atención el poco interés demostrado por la convergencia de los Derechos públicos de los diferentes países de la UE, sobre todo ahora que la situación no es tan benévola como en los últimos tiempos; se ha avanzado mucho en aspectos económicos y técnicos, pero no lo suficiente en el

¹⁶ SOLCHAGA, C.: Introducción a la obra de L. V. BERLIRI. *El impuesto justo*. INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES 1986. pg. 10.

campo del Derecho¹⁷. Existe una necesidad de que la aproximación de la realidad social en todas las naciones que componen la CE sea patente. La capacidad de los ciudadanos para creer en las instituciones comunes depende de la materialización en ellos mismos de las políticas comunes. La aproximación de la realidad fiscal y la realidad social es uno de los caminos para la identificación de los ciudadanos con Europa.

Toda tesis, como estudio teórico, desarrolla los antecedentes históricos y el estado actual de la cuestión de la materia de que se trata. Pero su vocación, en cuanto que ha de proponer, a modo de síntesis, unas conclusiones, requiere que el propio estudio contenga una propuesta innovadora. En este caso, esa síntesis es un nuevo modelo de imposición directa, que acentúe la progresividad fiscal, de acuerdo al mandato constitucional español y que supla alguna de las carencias que durante las últimas décadas ha demostrado nuestro sistema impositivo. Se trata de practicar una progresividad combinada en varios impuestos, todos ellos directos, para ser fieles a la idea de justicia que la progresividad representa. Concatenadamente se hace un desarrollo de ideas de las posibilidades de mejora de esos impuestos y la capacidad que estas mejoras dan a la eficacia del control de los mismos.

Al tratarse del estudio de un principio que no tiene una aplicación práctica legalmente individualizada la síntesis que se propone tiene una afectación limitada a unos impuestos donde la progresividad fiscal es mas patente. Eso no empece para que el estudio global se haga sobre la totalidad del sistema impositivo, se analice donde la progresividad aparece, en que casos es dificultoso que lo haga y donde no lo hace pero pudiera aparecer si el hecho imponible fuese enfocado desde otra perspectiva. En todo caso se pretende mantener la unidad del sistema financiero que obliga a tratarlo a todo él de forma global.

¹⁷ SORIANO GARCIA, J. E.: “Diez lecciones jurídicas sobre la crisis financiera” *El Notariado del siglo XXI*. Nº 28. Nov-Dic 2009, pg. 88-94. Hace una reflexión sobre la falta de armonización y control administrativo de las actividades financieras, siendo una de las causas de la crisis. En un mundo globalizado la regulación es importante, sobre todo cuando no hay fronteras como ocurre en la UE, lo que hace más necesario esta armonización. No podemos obviar que el derecho financiero aparece como una rama del Derecho Administrativo y tiene muchos planteamientos comunes con el mismo y en este caso está totalmente de acuerdo con la necesidad de una regulación única que en este caso aparece como la armonización que se viene escatimando desde hace tiempo y que podría ser una solución en una situación tan compleja como la que existe. En esta necesaria armonización es fundamental que la progresividad fiscal esté presente como uno de los principios inspiradores.

Así mismo es interesante ver como en otros países la coordinación en la fiscalidad de diferentes administraciones permite que impuestos, que aquí se consideran indirectos y que gestionan los municipios, allí se utilicen métodos que permite aplicar la progresividad, por lo que su sistema tratado de forma global resulta más justo que el nuestro.

Aprovechando la experiencia propia y la que nos aportan los países de nuestro entorno podemos configurar lo que en esta materia se puede hacer, respetando lo que nuestra Constitución establece, generando un sistema fiscal más en consonancia con el principio que aquí se analiza.

CAPÍTULO PRIMERO

ORIGENES Y PRECEDENTES DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA.

1. UNA APROXIMACIÓN HISTORICA A LA JUSTICIA TRIBUTARIA.

La Progresividad Fiscal no es un planteamiento de Derecho necesario, es más, históricamente no era tenido en cuenta cuando se exigía cualquier tipo de prestación o imposición. No es extraño que un tributo se plantease como una carga proporcional, igual e incluso regresiva y seguía siendo obligatorio. Tampoco se puede considerar anómalo el que solo afectase a un estamento, casta o clase social; era lo más frecuente en tiempos pretéritos y sin embargo era de obligado cumplimiento. Realmente a lo largo de la historia el planteamiento impositivo, la idea de justicia que bajo ese cobro de tributos subyace, ha cambiado con el tiempo y con la mentalidad concreta adecuada al momento en que se recauda. En el Derecho privado es normal que las instituciones se creen desde la mentalidad social. Frente a ello en el Derecho público, sobre todo cuando de la recaudación impositiva se trata, es la mentalidad social la que debe adaptarse a las instituciones que desde el poder se establecen, aunque en la evolución histórica exista una asunción social de las mismas y una pretensión por parte del gobernante de que así sean entendidas.

Desde la concepción actual de la justicia tributaria, es necesario remontarse hacia atrás en la historia para conocer como se ha ido gestando la misma. No se trata de hacer un recorrido por la existencia del tributo, pues como acabo de decir, otrora se planteaba el impuesto por su necesidad, no por su justificación.

Del tributo ya se habla desde el antiguo Egipto y posteriormente, en Roma se convierte en un elemento necesario para mantener la estructura de Estado que llega a crear un vasto imperio basado en la lengua (aunque menos) y sobre todo en el Derecho y en ambos casos existen ejemplos que podrían utilizarse como base para comentar que

es la justicia tributaria. Alguien, que tiene poder, cobra a cambio de mantener el *statu quo* social. Lo que interesa ahora es destacar cuando aparece la idea de justicia impositiva, como se plasma en desarrollos teóricos concretos y como esas ideas penetran socialmente hasta ser aplicadas en una legislación positiva.

Precisamente por que de lo que se trata es de ver conceptos jurídicos es necesario esperar hasta la alta edad media, cuando tras el túnel largo y oscuro del período que sucede al imperio romano, las sociedades nuevamente se organizan y necesitan de la tributación de los súbditos; es entonces cuando aparecen los teóricos que defienden actitudes de justicia frente a los que realmente existe. Primero actúan de forma individual proponiendo soluciones personales más próximas a una forma de caridad cristiana, en línea con el pensamiento social de la época, que a un verdadero sentido de justicia.

Más tarde el sistema se perfecciona y serán las escuelas de pensamiento jurídico quienes intentan sistematizar el Derecho, el trabajo en equipo, o más bien la actuación individual en la misma dirección, hace que sus teorías tengan mayor divulgación además de ser más coherente su planteamiento que tiene un mayor respaldo social. En esta evolución aparecen escuelas de pensamiento más actuales que sí que han incidido en la política de sus respectivas naciones.

Por último se hace un recorrido por los el desarrollo que esta materia ha tenido en nuestro país, no desde el punto de vista teórico, como ocurre con el caso de las escuelas, sino más bien desde un enfoque práctico para analizar la progresión de la idea de justicia a la hora de plasmar impuestos.

2. PRECURSORES DE LA CONTEMPLACIÓN DE LA APLICACIÓN DE LA IDEA DE JUSTICIA DEL FENÓMENO TRIBUTARIO.

La necesidad de generar un pago para el bien común ha tenido una larga tradición a lo largo de la historia. La sociedad romana ya era una organización en donde los impuestos se necesitaban para mantener la estructura social que se había creado, incluso podemos encontrar algún ejemplo en donde para actuar de acuerdo a normas de justicia se intente hacer un planteamiento progresivo, pero no dejan de ser casos

puramente anecdóticos; incluso se habla de formas de justicia tributaria en determinadas actitudes de los egipcios, pero la discontinuidad en el tiempo y las rupturas históricas hace que necesitemos acercarnos hasta donde podemos entender que la evolución de las propuestas han tenido repercusión en el estado actual de la justicia tributaria. Tras la desaparición de toda una civilización, es necesario crear otra posterior y es lo que ocurre a lo largo de la edad media a la que sí podemos considerar un referente que ha permitido evolucionar con el tiempo teniendo incidencia directa en lo que ocurre en la actualidad.

La Edad Media no es precisamente un momento de planteamientos globales, es un mundo completamente fragmentado, donde solo la iglesia mantiene una cierta unidad social; en esa situación histórica la forma de entender la justicia de los tributos ha necesitado una evolución para ir dando consistencia a las diferentes teorías que le daban su sustento. Entre el ser del tributo, impuesto por la realidad incuestionable, y el deber ser que ha habido de construirse a través de teorías, hay un largo recorrido temporal que es el que se intenta reflejar en este capítulo, donde planteamientos religiosos, filosóficos, sociológicos o meramente asistenciales se unen para dar cobertura humanista primero y jurídica después, a situaciones reales.

Aunque la coincidencia no es exacta se puede ver en la evolución de la teoría sobre la justicia tributaria un primer momento en donde los argumentos están próximos a planteamientos religiosos; la organización del pensamiento en escuelas, en muchos casos tiene un marcado carácter filosófico; la aportación cuantificada de como las modificaciones que se realizan influyen en la tributación y en la capacidad de los ingresos del Estado, corresponde a la economía. En todo momento el Derecho está presente para intentar que estas aportaciones de distintas ramas del saber sean incorporadas en una plasmación práctica jurídica, que como es sabido tarda en llegar, pero aun así el recorrido era necesario, pues el camino hasta que la sociedad asume una variación jurídica es largo.

No es que sea muy importante conocer todo lo andado hasta ahora para tratar un planteamiento jurídico concreto, pero si es interesante realizar un repaso somero para valorar el esfuerzo que durante tanto tiempo se ha hecho en pro de la plasmación de una situación más justa en el campo tributario; sobre todo para entender que estas instituciones y realidades que pueden venirse abajo de un plumazo si no son cuidadas

adecuadamente, han requerido una evolución de siglos hasta llegar al momento actual y eso conviene plasmarlo en estudios de este tipo.

Iniciemos este repaso por uno de los nombres más conocidos entre los estudiantes del Derecho, BARTOLO DE SASSOFERRATO, a quienes suelen reconocerle la paternidad del Derecho moderno. En su obra intenta una sistematización de toda la ciencia jurídica; para ello acude a lo que él denomina glosas, que se convierte en la forma de interpretar el derecho más usual en la edad media, que después ha seguido conociéndose con ese nombre y que consiste en comentarios jurídicos a las leyes existentes. Cuando se enfrenta al Derecho tributario se plantea si la interpretación del mismo puede hacerse como la del resto de las leyes¹⁸ en un reconocimiento de que los impuestos, aun siendo ley, tienen un funcionamiento diferente en el mundo del Derecho. La primera pregunta que se hace es si en caso de duda ha de actuarse al favor del súbdito o del estado, llegando a la conclusión de que en caso *in dubio contra fiscum*¹⁹ postura que muestra claramente el planteamiento individualista del Derecho en ese momento histórico en que la justicia está más cerca de los planteamientos individualistas, más propios del Derecho Privado que de planteamientos sociales representados por el Derecho Público. Tras ello entra en quien tiene la potestad para recaudar los impuestos, llegando a la conclusión que solo la tiene el soberano o en todo caso la asamblea general de la ciudad²⁰, pues no olvidemos que escribe desde una Italia dividida en pequeños estados con regímenes político diferentes y en donde el concepto Ciudad tiene un valor muy concreto como ámbito de actuación política. En cuanto a quien debe pagar parte de la diferencia de que los eclesiásticos no están sujetos a las normas de los laicos; distingue entre ciudadanos y extranjeros, siendo diferente la tributación aplicable a cada uno; entiende la existencia de las exenciones en determinados casos en función de la dignidad de la persona. En cuanto a los tipos de tributo distingue entre impuestos (tributo), tasas (gavella) y lo que se denomina collette que vendría a ser como el décimo que se recauda por persona, familia y propiedad.

¹⁸ BERLIRI, A.: L'ordinamento... op. cit. Pag 22.

¹⁹ BERLIRI, A.: L'ordinamento... op. cit. Pag 23.

²⁰ BERLIRI, A.: L'ordinamento... op. cit. Pag 29 a 32.

Como puede desprenderse de este planteamiento no supone ninguna mejora con el sistema normal de tributos de la época. Estamos ante un interprete del Derecho y no ante un creador de novedades jurídicas; recordemos que es lo que se denomina un glosador, la misión que se encomienda es aclarar las leyes existentes, pero raramente genera un Derecho nuevo y mucho menos innovador. Aun así su sistematización es interesante como punto de partida en el camino de recrear la justicia tributaria.

Con una visión más compleja y con un carácter más novedoso ya había aparecido el planteamiento Escolástico que muestra una mayor capacidad de adaptación a la búsqueda de nuevas formas de justicia de lo que es capaz de ver un glosador. Estamos en una sociedad medieval, plenamente estamental, con un Rey, unos nobles y unos señores que mandan, cada uno en el territorio que les corresponde y unos siervos que obedecen, sin poder enjuiciar sobre la bondad o maldad de quien gobierna. No existe la igualdad personal, pues el rol de cada uno de los estamentos de esta sociedad es diferente, por eso ni se plantea la justicia de un impuesto que solo afecta a los pecheros. En ese tipo de sociedad estática, donde la condición social se hereda de padres a hijos, en las que las relaciones son de servidumbre, vinculadas a las prestaciones laborales de hacer y dar; el pago suele hacerse en mercancía y las contribuciones económicas vienen impuestas por los caprichos de unos gobernantes que recurren a la imposición por la fuerza, aparecen figuras como Santo Tomás de Aquino, que desde una posición escolástica opina que en caso de grave necesidad el estado debe cobrar impuestos²¹ y los asocia a las exigencias de la justicia de la época. Esa forma de interpretar la justicia intenta que todos contribuyan y aporten aunque solo sea en estos casos de grave necesidad. Más complejo es determinar cuando se dan esos casos, que podemos suponer que se trata de épocas de grandes epidemias o de hambrunas prolongadas por causa de sequías o plagas. Aun así es un gran avance en un momento en el que habitualmente todas las cargas recaían sobre una parte determinada de la sociedad. La llamada a la conciencia impositiva es lo que caracteriza a esta actitud,

²¹ GARCIA VILLAREJO, A; SALINAS SÁNCHEZ, J.: *Manual de Hacienda Pública general y de España*. Tecnos. Madrid. 1985. Esta obra hace un recorrido por el desarrollo de los estudios sobre imposición que han existido a lo largo de los siglos. Muchos de los datos que sobre autores, obras y opiniones aparecen en este capítulo están extraídos de la mencionada obra, pues no tiene mayor interés que hacer un breve recorrido por la evolución de las necesidades impositivas, y aunque existen otras obras que tratan este tema, el más adecuado que he encontrado a modo de introducción ha sido éste.

conseguir que el monarca crea en la necesidad de esta imposición y que convenza a los nobles de la bondad de este propósito. Si todos han de ser beneficiarios de la superación de ese estado de necesidad, es normal que todos contribuyan a que eso sea posible. El alcance que se ve a la imposición es limitado, pues las prestaciones económicas del momento están vinculadas a tener ciertos Derechos (paso de ríos, Derecho a molino, a pastos comunes) o a satisfacer necesidades de los grupos de poder: nobleza y clero (el pago del diezmo, ayuda para la construcción de templos,...). El planteamiento es crear impuestos generales para causas de necesidad, pero solo en esos casos se tiene en cuenta las posibilidades de quienes habitualmente no contribuyen. Aunque tiene la bondad de hacer extensiva la contribución a la totalidad de los súbditos, su legitimación se encuentra más en la caridad cristiana que en cualquier idea de justicia universal.

Es con la aparición de las repúblicas italianas en el Renacimiento cuando verdaderamente aparecen las teorías de Hacienda Pública. El precursor es el napolitano DIÓMEDES CARATA (1406-1487) con su obra *De regis et boni principis officia*, publicado en 1470 y que en su tercera parte diserta sobre la importancia de que el príncipe salvaguarde la riqueza de sus súbditos para poder mejorar las propias finanzas del estado, que en ese momento se confunde con el monarca. Pues a fin de cuentas es quien se encarga de la organización social. Aunque muchos de estos pequeños estados son Repúblicas en las que el poder cambia de manos, por ello esta recomendación no va dirigida a un monarca como se entiende en los grandes reinos europeos de aquel momento. Realmente este autor es partidario de que la principal fuente del estado sean los ingresos de las propiedades públicas, que en el caso de las repúblicas no se confunden necesariamente con el patrimonio real. Además entiende que puede ser necesario conseguir ingresos por otras vías y en ese caso los súbditos son los más interesados en aportarlos y consecuentemente quien puede aportar más es quien más tiene, aunque este apoyo esté basado en el propio interés de quien lo paga. Paradójicamente las prestaciones que se solicitan no suelen ser interesantes para quienes tienen sus necesidades cubiertas. Los nobles y señores no necesitan de defensa, pues tienen medios propios para ello, por lo tanto poco interés suelen tener en que este tipo de planteamientos prosperen.

Lógicamente la visión que tiene un italiano de la época, con un territorio dividido en pequeños estados, gobernados de forma muy diferente al resto del continente, facilita las posibilidades de un control único de impuestos en torno al “príncipe”. Situación mucho más difícil de trasplantar a las demás naciones de mayor tamaño, donde los vínculos de los súbditos con el monarca son inexistentes; pues solo a través de la mediación de los nobles existe una continuidad en la escala social de dependencia. Solo hay alguna excepción que afecta a las ciudades que tenían cierta capacidad de decisión, pero que también recaía en muy pocas manos, aquellos que eran los representantes de las cortes en cada ciudad y conforman las cortes de cada reino. En cuanto al pretendido interés por aportar impuestos, depende de la visión que se tenga de ese interés, si es por necesidad de defensa, son los débiles quienes deben buscar esa defensa y contribuir a ella, si es por el interés económico serán los propietarios, cuanto más pequeños e indefensos más interesados, los que deben procurar que existan medios para defender su pequeña propiedad. Pero en cualquier caso el sistema excluye a los poderosos que tienen sus medios de defensa y de salvaguarda de riquezas, propios. Aun así ya aparece un principio de pacto social donde se reconoce que cuanto mejor nos vaya a todos mejor le puede ir al estado y la organización social y más puede ayudarnos ese Estado, aunque aun sea incipiente.

Más de un siglo después, en 1576, aparece un tratado del francés JUAN BODÍN *Seis libros sobre la República* que reconoce al Estado la posibilidad de conseguir ingresos públicos por medios honrados, dedicándolos al beneficio y honor del propio Estado y la obligación de que una parte de estos beneficios sea guardada para los casos de necesidad. Desde su propuesta no admite que el Estado pueda gastarse su patrimonio en gastos superfluos, ni es posible financiar actividades públicas mediante préstamos. La justicia en este caso no parte de una actuación impositiva, más bien es una actitud presupuestaria, de reparto del gasto o mejor aun del no gasto que permite tener recursos para las necesidades. En una sociedad más estructurada, donde el monarca tiene un mayor papel y su capacidad de coerción aumenta, de lo que se trata es de evitar los excesos de los gobernantes, pues su poder es enorme, pero sus necesidades también. Las teorías sobre justicia tributaria tienen como finalidad persuadir al gobernante de que aplique la imposición de forma contundente, sin embargo su planteamiento no es

excesivamente agresivo contra los ricos, solo quiere que se controle el gasto y se ahorre parte del impuesto.

En 1596 Isabel I de Inglaterra ayuda a las clases más necesitadas con los impuestos aportados por los que tienen bienes. La consideración de quien debe pagar los impuestos corresponde a quienes tienen patrimonio, lo que se han denominado las LEYES DE POBRES. No se trata de una teoría más, es el intento más antiguo de dar respuesta a la pregunta de ¿como puede apreciarse la capacidad de pago? No es la búsqueda de la justicia lo que inspira estas leyes de esas épocas, es una visión de la caridad la que promueve este tipo de iniciativas; actitud compartida por una parte importante de la sociedad, que a través de esa caridad, muchas veces injusta, se reconforta moralmente; pues se trata de una aportación que permite crear una estructura de beneficencia para quienes menos tienen, muy en orden con planteamientos religiosos organizados. En este caso si existe un cierto planteamiento que afecta a la progresividad, pues contribuye más quien más tiene y el resultado no está encaminado a gastos del estado o el monarca, sino que los beneficiarios son aquellas personas que menos tienen, su planteamiento lo es en torno a la justicia fiscal que si que se ve reflejada con la aplicación de esta forma de actuación.

Estos pequeños pasos en la concepción de los impuestos permiten que aparezcan nuevas obras en la misma línea. En 1662 aparece otro tratado de importancia notoria: *Un tratado de Impuestos y Contribuciones* de Sir WILLIAM PETTY, quien admite una imposición real, precisamente por la defensa que el estado hace de este tipo de bienes y la garantía que da a los propietarios de los mismos; para ello necesita una información estadística de la base de estos impuestos, que a su vez se convierte en un censo de propietarios y sus propiedades que es la mejor forma de defender este Derecho. Entre los impuestos destaca el impuesto de la renta de la tierra, que si bien lo pagan los propietarios, permite a quien lo paga repercutirlo a los productos procedentes de esa tierra, por lo que termina recayendo sobre toda la población. Pero que tiene la bondad de extender la producción de la tierra a aquellas parcelas incultas obligadas a pagar impuesto y que solo son rentables si se las cultiva. El otro impuesto que ve destacado es el que afecta al consumo pues recae sobre quien percibe el beneficio del bien que adquiere. Desde este planteamiento los impuestos se incrementan al recaer en los

propietarios que se convierten en recaudadores de los consumidores. Podemos apreciar mayor intención en incrementar los ingresos de la corona que los resultados que con esos ingresos se pueden obtener para mejorar la situación de los súbditos. Los censos para cobro de cualquier tipo de impuestos son anteriores, pero normalmente solían tener un solo uso: pago por persona para la segregación municipal, fenómeno que se puso de moda en el inicio de la edad moderna para cubrir las diversas bancarrotas que tuvo la monarquía española y que solía ser por una cantidad idéntica por cada uno de los contribuyentes del municipio segregado. Realmente de lo que se trata es de tener un listado permanente de contribuyentes para el cobro de determinados impuestos que cada autor recrea de acuerdo a su idea de justicia tributaria. En este caso más que una búsqueda de progresividad existe un intento de generalidad, todos contribuyen cuando de propiedad de la tierra se trata; si la aplicación es correcta, esto permite la reducción de los impuestos a los demás, aunque esa generalización puede ser que de como resultado exclusivamente recaudar más. El planteamiento en sí es mucho más sólido que los anteriores y la distribución que se quiere hacer del impuesto redunda en la justicia de esa época.

En 1707 aparece otra nueva obra de SEBASTIÁN LE PRESTE DE VAUBAN, titulada *Proyecto de un décimo real*. Defiende la existencia de un impuesto combinado de aduanas y consumos y un impuesto sobre todo tipo de rentas, que por primera vez se admite que sea de carácter progresivo con un límite del 10%. No es que aplicar el diezmo sea ninguna novedad, pues ya la iglesia lo había inventado siglos antes, se trata ahora de decir sobre que tipo de acciones deben recaer los impuestos. Desde el planteamiento de este autor es claro que la renta debe ser parte de la imposición y que este tipo de contribución puede ser progresiva. En la teoría supone un gran paso, más difícil es su planteamiento práctico que requiere que quien tiene que pagar lo admita de buena fe o busque la forma de eludirlo, algo habitual entre quienes tenían poder para ello, sobre todo cuando ve que su cuota es mayor que la de los simples pecheros, algo completamente inusual en ese momento. Por otro lado, averiguar la riqueza de cada persona no era fácil y hay que acudir a datos teóricos para establecer este diezmo. Tal vez sea este el planteamiento más próximo a la idea de progresividad de todas las propuestas vistas hasta ahora, o al menos se trata de dar un paso más. De indudable

valor teórico, choca con la realidad de las posibilidades de la época: no existen datos ciertos que permita que este tipo de justicia se pueda aplicar.

En 1743 aparece el *Tratado sobre impuestos, dinero, y política de la Salud Pública* de CARLO ANTONIO BROGGÍA, quien diferencia entre imposición directa e indirecta, un impuesto proporcional no repercutible, que grava la riqueza y otros impuestos indirectos y repercutibles, dejando al margen las rentas inciertas (de actividades económicas) que deben quedar exentas para fomentar la riqueza, como puede apreciarse, estamos ante todo un tratado completo de imposición. La consecuencia que debería aportar este planteamiento es incrementar la riqueza a través de la industria y las actividades comerciales a las que deja libres de impuestos. El problema es poder aplicar el impuesto directo en un momento en que la sociedad es todavía estamental y la imposición recae precisamente sobre quienes menos tienen. La opción de cambiar este planteamiento queda demasiado lejos para ser factible, pero es un avance teórico sobre el estado de cosas de la época que muestra como la mentalidad va cambiando y se valora la producción por encima de la tenencia en lo que tiene de mejora social. Más que un planteamiento progresivo tiene una visión encaminada hacia el fomento de las economías productivas, lo que de alguna manera grava a los bienes en manos muertas, propios de la nobleza y el clero e indirectamente mejora la situación de quienes menos tienen. Vemos aparecer la distinción entre los impuestos directos e indirectos que tanta fortuna ha hecho en la doctrina de su país y por extensión en la fiscalidad europea y que denota claramente su origen italiano.

Frente a los planteamientos progresivos, en “Leviatán” HOBBS argumenta que la igualdad ha de ser en el coste del consumo, pues quien trabaja más y gana más no tiene que soportar más carga para pagar los mismos servicios del estado que quien vive de la ociosidad y gasta mucho y por lo tanto no debe obtener más protección de la República. Como se puede apreciar estamos ante el planteamiento que se ha utilizado como una propuesta para un impuesto sobre el gasto personal, donde el ahorro no puede estar al servicio de los demás. Realmente es la visión ultraliberal de la imposición, el estado debe gravar el consumo de forma igualitaria, la mayor cantidad de imposición viene por el mayor consumo, pero siempre de forma proporcional. Podemos ver aquí como la evolución social no siempre ha sido hacia posturas más justas como se supone

que es la progresividad. En determinados momentos históricos las tesis que han triunfado han sido diferentes y suponen un cierto retraso en lo planteado con anterioridad. Precisamente estos cambios del concepto de justicia producen estas variaciones en los criterios sobre imposición. Como siempre que se han realizado propuestas de este tipo han encontrado cobijo social entre quienes veían la forma de reducir su tributación; cada cierto tiempo encontramos que vuelven a plantearse y triunfar este tipo de propuestas, que se han convertido en las señas de identidad de un pensamiento político, que rechaza la progresividad, o al menos lo que consideran un exceso de la misma. Precisamente a esto me refería cuando hablaba que el concepto justicia en el Derecho Tributario está muy condicionada por los planteamientos políticos, pues el sector de la doctrina proclive a determinada ideología plantea que esa forma de generar las leyes tributarias es contraria al entendimiento que tienen de lo que debe ser la justicia.

3. ESCUELAS DE PENSAMIENTO.

Tras un largo periodo en el que las teorías jurídicas sobre la imposición eran propuestas por autores individuales, comienzan a aparecer movimientos estructurados como escuelas de pensamiento que le dan un tratamiento global a las teorías que elaboran y en la que participan varios autores que la integran y que comparten teorías, muchas veces aunados bajo el paraguas de una Universidad. Estamos ante planteamientos mejor estructurados teóricamente y con mayor capacidad de influir sobre los gobernantes, pues parten de círculos de conocimiento cercanos al poder del que muchas veces le unen lazos de amistad, cuando no de familiaridad, en definitiva son parte de la nueva burguesía ilustrada que va a gobernar el mundo y que da lugar al paso del sistema estamental al sistema liberal.

La primera escuela de este tipo es LA FISIOCRACIA, aparecida en Francia entre 1760 y 1770, tuvo una gran influencia en toda Europa hasta iniciado el siglo XX, de donde tomaron la idea económica muchos de los tratadistas políticos que hubo durante aquel siglo y medio. Al igual que ocurre con los cameralistas de lo que se trata es del desarrollo que estaba alcanzado la economía. El iniciador de aquella escuela es FRANÇOIS QUESNAY que con su obra “Cuadro Económico” aparecida en 1758

influyó en el resto de los autores. En cuanto al presupuesto eran plenamente liberales, limitando las funciones estatales, evitando las trabas que el estado pone para el desarrollo de la economía y el comercio. Para ello lo primero que había que hacer es acabar con el sistema arbitrario y opresivo que recaía con especial rigor sobre los empresarios agrícolas y sobre el comercio de granos. Entendían que existía un “orden natural” en la imposición que no se podía traspasar con los impuestos. En cuanto a la vertiente impositiva, entendían que el único impuesto que había que establecer era sobre la tierra. Esto suponía acabar con un sin número de tipos impositivos existentes en ese momento. De esta manera además se reduce el valor de la tierra, pues el impuesto de transmisión debe incluirse en ese valor. Como el impuesto solo sale de la agricultura la solución es mejorar la productividad de esta agricultura, que en aquel momento suponía mejorar la inadecuada explotación del suelo que se realizaba en Francia. En el fondo se trataba de sustituir a los propietarios agrícolas absentistas por una nueva burguesía más dinámica, que estuviese unida a la explotación de la tierra. Los fisiócratas distinguen entre impuestos directos e indirectos, siendo el paradigma de impuesto directo el tributo que grava las rentas agrarias²² y el modelo para los impuestos indirectos los que recaen sobre el consumo.

Todavía en la Andalucía de las primeras décadas del siglo XX había partidarios del “Impuesto Único”, tal vez porque el problema de la tierra, agravado por el latifundismo era más lacerante en esa zona que en el resto de Europa y se pensaba que gravando fuertemente la propiedad generaría la obligación de rentabilizarla, de esa forma se conseguía aumentar el empleo o al menos que los propietarios tuviesen que transmitirla y pudiera realizarse una verdadera revolución social basada en un reparto más justo de la propiedad de la tierra. Tal vez hasta esa época fuese posible trabajar con un planteamiento de ese tipo, pero las relaciones sociales, ya por entonces eran más complejas de lo que la fisiocracia podía prever cuando se expuso como teoría impositiva y aunque el impuesto que preconizaba fuese posible, debía compatibilizarse con la existencia de otros impuestos personales y reales, pues no solo la tierra es ya fuente de riqueza y las rentas de otro tipo llegan a ser muy superiores a las que la tierra aporta.

²² MARTIN QUERALT, J y OTROS.: *“Curso de Derecho Financiero y Tributario”*. Edición Decimoquinta. Tecnos. Madrid 2004, pg. 89, en ella comenta la división entre impuestos directos e indirectos que enuncian los fisiócratas.

La otra teoría clásica de la hacienda pública es EL CAMERALISMO, aparecido en Alemania en el siglo XVII y XVIII, de las obras que producen, merece la pena destacar la de VON JUSTI “El sistema de la Hacienda Pública” de 1766. La fuerza que alimentó a estos estudios era el desarrollo del estado moderno y la importancia que tenía la actividad económica, al igual que ocurre hoy en día. Estamos ante una teoría de raíz económica que entiende que el estado es el protagonista de la actividad económica y financiera, adelantándose a las teorías partidarias de la planificación de la actividad económica; la riqueza de un estado está constituida por la cantidad de impuestos que puede recaudar. El estado debe intervenir en la economía y lo puede hacer de muchas formas: admiten la posibilidad de que existan empresas públicas (empresas mineras e industriales necesarias para el desarrollo de la nación), admiten la emisión de deuda pública, son partidarios de un banco de emisión nacional. En las universidades debe enseñarse las prácticas del buen gobierno de los Estados para mejorar el futuro de los súbditos. Llega admitir la posibilidad de que el estado para mejorar la condición de los ciudadanos pueda acudir incluso a la emisión de deuda pública. Como teoría se extiende también a Italia que la adopta como ciencia universitaria en Milán.

Más próximo a postulados económicos que jurídicos, es necesario destacar la importancia que otorga al Estado en la vida económica de la nación tal y como apunta el profesor FUENTES QUINTANA²³ y que seguirá siendo una actitud normal en la vida económica de los estados modernos; lo que da cobertura al reconocimiento de un Derecho financiero autónomo. Los planteamientos que debe tener el Estado han de ser similar a los que rige la economía familiar y a la gestión de sus patrimonios, entendiendo que los ciudadanos se rigen por criterios de prudencia, algo que en el momento actual no queda tan claro como cuando se realiza la propuesta de los cameralistas.

El inicio de la Economía como ciencia independiente aparece con la obra de ADAM SMITH “La Riqueza de las Naciones” de 1776. Como comenté en su momento existen obras y autores, que aun proviniendo del campo de la economía reflexionan

²³ Curiosamente el Profesor FUENTES QUINTANA fue catedrático de Hacienda Pública y Derecho Fiscal, al igual que SAINZ DE BUJANDA, en un momento que en España dicha cátedra unía la parte económica y jurídica de la imposición. De hecho dos de los grandes reformadores de nuestro sistema fiscal fueron precisamente estos profesores de Economía.

sobre la legalidad y justicia de los impuestos por lo que se aproximan al ámbito de este estudio y no podemos obviarlos por ello. La obra de Adam Smith contiene un tomo V en el que trata de la hacienda pública, aunque solo sean unas notas sobre gastos e ingresos públicos, que son la reflexión más profunda realizada hasta el momento. Hay temas como es el federalismo en el gasto e ingreso que resuelve con la imposición territorial. Reconoce la necesidad de gastos públicos en defensa, justicia, orden público e infraestructuras. E incluso habla de unos principios mínimos que han de acompañar a los impuestos: igualdad, certeza, comodidad y economía administrativa. Como puede verse acepta la necesidad de la imposición, admite que sea general e igual para todos, que sobre los impuestos haya una cierta seguridad jurídica y que se grave sobre la realidad económica, pero piensa que el impuesto no puede ser alto y que el estado como gastador no puede organizarse de forma que sea muy costoso, realmente desde su perspectiva el estado es un mal menor que hay que soportar por lo que cuanto menor sea menor es la carga que supone. Por último el concepto de comodidad tributaria es un tanto abstracto, pues por muy cómoda que sea la imposición nunca será bienvenida. Aunque los planteamientos cambian con las épocas, una de las novedades que aporta Adam Smith es la utilización de principios fijos para tratar los impuestos, lo que le da cierta seguridad jurídica, muy interesante en el momento y que después ha hecho fortuna en el Derecho.

Iniciado el proceso de teorización sobre economía aparecen otros dos autores de los que podemos denominar Liberales Clásicos que también tienen su propia teoría impositiva: DAVID RICARDO con su obra “Principios de Economía Política y Tributación” de 1817 y JOHN STUART MILL quien en varias obras trata sobre la imposición. Ambos tratan sobre la imposición sobre el capital, a la que se oponen. Entienden que los impuestos deben recaer sobre los beneficios. En el caso de Ricardo, piensa que beneficio y capacidad de pago son conceptos coincidentes, mientras que Mill no lo entiende así. Aun así ambos pertenecen a la escuela de la Hacienda Pública clásica, que se resume en varios dogmas: Neutralidad impositiva, equilibrio presupuestario y justa distribución de la carga impositiva de la que han bebido los liberales clásicos para pensar que los impuestos no pueden minorar la inversión, la imposición debe de corresponderse con los ingresos obtenidos con la ayuda del estado que no debe de gastar más de lo necesario para las exigencias mínimas del mismo. A

estos tratadistas, aumentados por algún otro liberal, responde la teoría del *Laissez Faire*²⁴. Es curioso que uno de los principios más citados en la actualidad al tratar de materia impositiva sea neutralidad, de claras reminiscencias en el liberalismo clásico, muy distante de los planteamientos impositivos actuales. Para estos tratadistas solo podía ser justo un impuesto personal cuando dejaba al margen el ahorro; se tributa por el beneficio pero no por los rendimientos que puede producir ese beneficio si se dedica a ahorro. Para ellos el estado solo debía dedicarse a determinadas actividades: defensa nacional, justicia y orden interno y aquellas obras e instituciones que carecen de oferta lucrativa. En cuanto a los impuestos en concreto el planteamiento de STUARD MILL en “Principios de Economía Política” establece que si actuamos de acuerdo al método del beneficio la imposición debería ser regresiva, pues el pobre tiene más necesidad de protección del Estado. Aunque admiten que además de este criterio del beneficio que permite considerar a los impuestos regresivos, hay que tener en cuenta la capacidad de pago, pues esta viene determinada por el beneficio que se obtiene y en gran parte es el estado quien determina ese beneficio. No puedo cerrar este capítulo sin hablar de la acepción que a la palabra Progresividad le da Stuard Mill muy diferente a la que tiene hoy en día: “El principio progresivo en cualquiera de sus formas, sea como amor a la libertad o del mejoramiento, es antagónico al imperio de la costumbre, envolviendo, cuando menos, la emancipación de ese yugo; y la lucha entre los dos constituye el principal interés de la historia de la humanidad”²⁵ En este ensayo relaciona el principio progresivo como la actitud del Derecho que hace avanzar la libertad, lo que tiene cierta similitud con la visión que en este trabajo se da a este principio como forma de avance de la justicia tributaria.

Nuevamente autores del campo económico fundamentan jurídicamente los impuestos, atienden más a la finalidad de los mismos y a quien debe de pagarlos que a las connotaciones jurídicas de estos impuestos. Pero es interesante su aportación sobre la posibilidad de que el impuesto sea regresivo en función del beneficio social que se obtienen del mismo.

²⁴ GARCIA VILLAREJO, A.: *op. cit.* pg. 91-2, donde hace una descripción pormenorizada de esta teoría y su aplicación en Inglaterra a manos del gobierno de W.E. Gladstone.

²⁵ STUARD MILL, J.: *Sobre la libertad*. Aguilar. Edición Digital. Traducido por Josefa Sainz Pulido del original publicado en 1859. Pg. 84.

A mediados del siglo XIX el reto que tenía Alemania era su unificación, única forma de conseguir el desarrollo económico y social. Por ello no podía apostar por el liberalismo clásico que no hace que los estados evolucionen. Necesitaban buscar una economía organizada por el estado, más próxima al cameralismo que al liberalismo clásico. FEDERICO LIST en su obra “Sistema Nacional” aboga por el fomento de las fuerzas productivas: la coexistencia de la agricultura con la industria y los servicios. El planteamiento salió bien y el estado ha sido el garante de los intereses sociales en conflicto, lo que ha caracterizado a Alemania desde entonces. VON STEIN plantea que la Administración tiene una misión fundamental: facilitar la capitalización material y cultural de los individuos. Para ello la Hacienda Pública ha de cumplir con cuatro principios: dirigir el gasto público a la mejora del capital social disponible, financiar los gastos por impuestos que recaigan sobre la renta y permitan la acumulación de capital, administrar con la máxima economicidad y asegurar la reproducción de la imposición. Desde estos postulados y otros aportados por nuevos autores: ALBERT SCHÄFFLE con su principio del equilibrio; ADOLF WAGNER con su principio de justicia que atiende al planteamiento político social del impuesto; se ha completado una teoría que apoya el intervencionismo, que ha salido bien en su aplicación a Alemania en concreto, a la que se le ha denominado Hacienda Pública Alemana y que entronca con la escuela moderna de la Sozial Politik. Esta preocupación alemana por las necesidades estatales y la forma en que ha de tributarse hace que la progresividad fiscal se aplicase en los impuestos personales de renta en Prusia desde 1891, siendo el primer territorio en que tiene aplicación efectiva, a partir de entonces dicha opción se extendió a toda Alemania en poco tiempo. Siendo desde ahí desde donde irradia al resto de países que la adoptan, algunos solo para determinados impuestos, tal como sigue en la actualidad.

4. ESCUELAS MODERNAS.

El cambio de situación viene determinado por la aparición de otras teorías de la hacienda pública. Caso del utilitarismo, que nace en la revolución de los marginalistas, que no están de acuerdo con el aspecto redistributivo que se les asigna a los impuestos en el liberalismo. Sin embargo no nos encontramos ante un movimiento unitario, al contrario son diferentes escuelas con una visión muy concreta, normalmente aparecidas

y recreadas desde las universidades que son las que encabezan la teoría en aquel momento. Nuevamente la economía tiene mucho que decir, pues como ya he comentado el Derecho no tiene capacidad para determinar los efectos económicos reales que los diferentes tipos de tributación suponen en concreto, por eso en estas escuelas se aúnan Derecho y economía para conseguir resultados que se aproximan a la justicia.

La primera en aparecer es la ESCUELA DE CAMBRIDGE que desarrolla la Hacienda del Bienestar, la conforman varios autores que se centran principalmente en dos temas: los efectos económicos de la imposición y la justa repartición de la carga tributaria. Se inicia como un estudio económico de ALFRED MARSHALL “*Principios de Economía*” de 1890. El bienestar es un concepto que en parte tiene un componente económico, pero existe otro componente social menos mensurable. Se plantea que las empresas con rendimientos decrecientes deben gravarse para subsidiar a las que tienen rendimientos crecientes, como fórmula de desarrollo social. Las teorías impositivas que desarrollan se basan en la teoría del sacrificio y el bienestar, siendo su punto culminante la obtención del mayor grado de bienestar para la colectividad²⁶. Las transferencias de ciudadanos más ricos hacia ciudadanos más pobres son una forma de acrecentar el dividendo nacional al aumentar el dividendo nacional en términos de satisfacción. Como se puede apreciar nuevamente es la economía la que hace postulados sobre la imposición que redundan en términos de justicia. Precisamente en un momento en que el Derecho no se plantea, si quiera, la opción progresiva, ya existen teorías que tratan esta posibilidad.

Posteriormente aparece la ESCUELA DE VIENA encabezada por EMIL SAX cree que existen necesidades colectivas puras, en las que es factible una fijación de la divisibilidad del beneficio derivado de su satisfacción y otras en la que no es tan fácil tal división. El estado debe satisfacer estas actividades puras a través del presupuesto y el reparto de la carga fiscal puede ser considerado eficiente de acuerdo con que los contribuyentes puedan o no asignar a su presupuesto privado de tal manera que puedan maximizar su utilidad individual. En definitiva se contribuye en proporción a las

²⁶ GARCIA VILLAREJO, A. Y OTRO: *op. cit.* pg. 93-4. analiza los diferentes autores de esta escuela: Sidgwich, Edgeworth, Marshall y Pigou. Expone las teorías de cada uno de ellos y la forma en que el estado debe intervenir para garantizar e incrementar este bienestar.

necesidades que se resuelven colectivamente²⁷. Otra nueva aportación desde la economía al Derecho, ahora la carga tributaria no se reparte de acuerdo a planteamientos de justicia, pues la utilidad es el método que se quiere emplear para este reparto impositivo. Lógicamente quien más necesidad tiene del estado es quien más carece, pues el estado debe aportarle más, aunque solo sea por estrictos motivos de beneficencia. Este planteamiento es todo lo contrario de cualquier lógica de justicia, pero demuestra que el avance en campos de este tipo de a modo de zigzag, las teorías progresivas se intercalan con otras que defienden otras posturas menos lógicas.

LA ESCUELA SUECA, iniciada por JOHN KNUT WICKSELL, incorpora al Derecho financiero aspectos de la democracia parlamentaria. No es posible que nadie pueda quedar al margen aduciendo que no obtienen un beneficio, cuando lo que resulta es que se beneficia socialmente de lo que aportan los demás. Por eso la maximización del estado del bienestar desde el punto de vista impositivo pasa a la arena política como votantes de cada una de las opciones, pero tienen que asumir las propuestas fiscales de quien gana. Plantea la posibilidad de emparentar políticamente ciertos ingresos con determinados gastos que deben ser aprobados por mayorías cualificadas, de esa forma se comprueba el grado de interés por las propuestas concretas²⁸. Sus planteamientos son interesantes por la aportación teórica que hace en un momento muy prematuro de la evolución fiscal. Su magisterio provoca la aparición de nuevos alumnos como es el caso de ERIC LINDAHL que escribe “Legitimidad de los impuestos” (1919) en la que desarrolla una teoría normativa de la actividad financiera del estado en base a un sistema justo. A ello le aplica el grado de implicación que una democracia parlamentaria puede tener en esa teoría normativa y a ella aplica cambios en las reglas de votación en lo concerniente a cuestiones fiscales²⁹.

²⁷ GARCIA VILLAREJO, A. Y OTRO: *op. cit.* pg. 95. La exposición de los postulados de esta escuela no son precisamente los más acertados desde el punto de vista de la relación, pero en definitiva plasma que los impuestos son un intercambio de los individuos con el Estado por lo que este le facilita y dejan al margen los intereses personales que al facilitárselos ellos mismos no requieren pagar impuestos por ello.

²⁸ GARCIA VILLAREJO, A. Y OTRO: *op. cit.* pg. 96-7. Hay que entender que estas propuestas en concreto están realizadas en un parlamento en 1890, con una fiscalidad fuertemente regresiva y que con ella intenta que no se sobrecargue aun más a los trabajadores que era sobre los que ya recaían todos los impuestos.

²⁹ GARCIA VILLAREJO, A. Y OTRO: *op. cit.* pg. 97. Entender el impuesto desde una doble vertiente fiscal y política hace que se busque situaciones de compromiso entre todas las partes, lo que permite unos

Procedente del planteamiento marginalista que piensa que los impuestos son parte del pago de los servicios públicos y los contribuyentes están dispuestos a pagar mayor cantidad cuanto más satisfacción marginal le produce esos servicios, aparece LA SCIENZA DELLE FINANZE. Resalta los aspectos académicos y jurídicos de los impuestos por encima de los aspectos económicos. Frente al pensamiento de la escuela de Cambridge, resalta la motivación filosófica de los impuestos. El cientifismo que pretende obliga a los autores de esta teoría distanciarse de la realidad estudiada. Una de las grandes preocupaciones es la productividad del gasto, por lo que no entienden el estudio por separado de las vertientes tributarias y presupuestarias, pues ambas son complementarias. La tradición hacendística italiana parte de esta escuela que tiene multitud de autores y planteamientos diferenciados que hace muy prolija su completa descripción, pero si que es interesante reseñar algunas de las ideas destacadas. ENRICO BARONE argumenta que la teoría de la utilidad de los marginalistas ingleses no es válida pues es imposible establecer esta comparación de utilidades entre dos personas. CONIGLIANI, MONTEMARTINI, MURRAY Y COSCIANI identifican un elemento coercitivo en el proceso de toma de decisiones en el campo fiscal, si bien existen matices en cuanto a este proceso de toma de decisiones: DE VITI cree que las decisiones descansan sobre los ciudadanos que son en última instancia quienes demandan los servicios públicos³⁰. PUVIANI incluso formula la teoría de “la ilusión fiscal” de manera que las decisiones se toma con la intención de que tengan el menor coste para el contribuyente, pudiendo crearse ésta ilusión por la vía de la propiedad estatal, por la vía de los impuestos indirectos y a través de la inflación monetaria. PANTALEONI piensa que el impuesto y el gasto público ha de crearse simultáneamente para investigar las necesidades sociales y las preferencias de los grupos individuales; cuanto mayor sea la preferencia más se puede cobrar por ese servicio. MAZZOLA individualiza esta situación y lo plantea en términos de consumo,

impuestos más justos que los que tienen las sociedades monolíticas. Incluso para perfeccionar el sistema puede permitirse quórum de votación diferentes en los asuntos de transcendencia fiscal.

³⁰ DE VITI DE MARCO, A.: *Principios de Economía Financiera*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1984. Traducción de Julio Banacloche del texto italiano de 1953. pg. 46 y ss. en las que plantea que la actividad financiera es ante todo actividad del Estado dirigida a la satisfacción de las necesidades colectivas de los ciudadanos. Establece la clasificación entre impuestos directos e indirectos dependiendo de cuando se recaudan y como, si son nominalistas y de plazo fijo son directos, en otro caso son impuestos indirectos.

de manera que cada consumidor tiene que satisfacer un precio cada vez mayor por la utilidad marginal que le aporta dicho servicio. DE VITTI DI MARCO lo plantea como una relación de cambio, el deber de pagar impuestos se corresponde con la obligación de ofrecer servicios, es la renta la que debe ser tomada como índice de su demanda de servicios públicos, como el coste monetario tiene menos valor para el rico que para el pobre es por lo que la renta ha de ser progresiva. La influencia que esta teoría ha tenido en España es alta; muchos de los conceptos básicos sobre imposición provienen de la misma: la diferencia entre imposición directa e indirecta; el hecho de que la imposición real sea proporcional y la imposición personal pueda ser progresiva³¹, provienen de esta escuela y ha condicionado toda la actividad impositiva de nuestro Derecho. Tanto es así que precisamente el problema de la progresividad como principio inspirador del sistema y no de los impuestos en concreto es precisamente por la influencia de esta escuela.

Teoría enunciada por ADOLPH WAGNER enuncia una teoría que es conocida como SOZIAL POLITIK, que desarrolla a lo largo de cuatro volúmenes y que trata sobre hacienda pública. En esta obra desarrolla una teoría en la que la política hacendística no basa su sentido solo en la función recaudadora, sino que es el vehículo por el que la sociedad puede alcanzar una auténtica redistribución de la riqueza. Es partidario de la propiedad estatal de los bienes de producción en muchas áreas, considerando el gasto público como parte fundamental de la producción nacional, formulando una teoría sobre la actividad financiera del Estado que lleva su nombre. Su teoría sobre el gasto público superior, incluso, al crecimiento de un país ha sido empleado en algún momento por naciones de todo tipo e incluso ha servido para justificar los gastos en armamento realizados en determinados momentos. Sus planteamientos, aunque económicos, buscan la justicia social a través de una forma progresiva de plantear la imposición lo que la convierte en un referente de la obligación que tiene el estado a través de los impuestos.

Los hechos de la primera guerra mundial y la gran depresión hicieron añicos las teorías anteriores de la imposición, en las que el Estado se reservaba un papel de

³¹ COSCIANI, C.: *Istituzioni di Scienza Della Finanze*. Utet. Torino. 1961. En su capítulo II y V de la parte segunda expone este argumento. Esta obra señala otros problemas concretos de la ciencia financiera como la calidad y la cantidad de los servicios públicos, diferencia entre beneficio efectivo y virtual... El prefacio está realizado el 13 de julio de 1961, fecha de mi nacimiento.

guardián de la economía pero no intervenía en ella. A partir de este momento el Estado se convierte en un agente de primera magnitud. Desde la teoría de la Hacienda Pública supone un cambio en la concepción del papel del Estado. El superávit está causado por el exceso de ingresos o por la reducción del gasto público; en ambos casos es negativo para el ciudadano, pues siempre que el déficit sea para realizar la actividad niveladora del Estado, serán todos los ciudadanos los que se favorezcan con esta actitud. En la práctica esta forma de actuar sobre presupuestos deficitarios termina por ser más desestabilizadoras que estabilizadoras y hubo que buscar la estabilidad presupuestaria³².

La búsqueda de la justicia a través del Derecho presupuestario era necesaria para encontrar las contradicciones que causa este planteamiento, a esta nueva postura se le denominó la teoría de LA HACIENDA COMPENSATORIA Y FUNCIONAL.

El rápido incremento del sector público tras la segunda guerra mundial hace que aparezca quien defiende el incremento del gasto público que permita elevar los servicios y con ello provocar una nueva economía del bienestar, se parte de que los criterios del bienestar no se mejoran con las ineficiencias del mercado. PARETO piensa que la política económica adecuada es la que favorece a una parte de la sociedad, sin necesidad de perjudicar a ninguna. Así dicho es difícil de cumplir, pues la elección favorable para alguno siempre es desfavorable para los demás. Desde esta teoría, denominada LA HACIENDA DEL BIENESTAR, lo que trata es de buscar soluciones satisfactorias a los problemas de redistribución para buscar una justicia social. Incluso para los individuos a los que a corto plazo puede afectarle negativamente una determinada medida de política económica a largo plazo de verán compensados por los efectos positivos de otras.

Aparece un planteamiento tuitivo en el Derecho presupuestario, se recauda para apoyar a una clase social más desfavorecida, que al mejorar su situación permite que puedan pagar más impuestos. Si el sistema funciona se consigue la justicia impositiva que se busca, el problema es que es difícil hacer funcionar el sistema, además de contar con una oposición social a que se actúe de esta forma por el efecto desincentivador que tiene sobre la sociedad en general.

³² GARCIA VILLAREJO, A. y OTRO: *op. cit.* pg. 102-5

Por último no queda más remedio que hablar de LA TEORÍA DE LA ELECCIÓN COLECTIVA. La democracia facilita la elección del gobierno por los ciudadanos que tenderán a elegir a un gobierno que no sea ni excesivamente débil, ni excesivamente poderoso. No todo ciudadano está de acuerdo con el Derecho que existe, pero el cambio del mismo supone la aceptación del proceso constitucional acordado por la sociedad como vía legítima para el cambio de la Ley. De ahí la importancia que cada día tiene la persuasión sobre la bondad del sistema impositivo existente y la necesidad de mantenerlo o modificarlo de acuerdo a las demandas de la sociedad, que puede cambiar con su voto la forma de actuar del sistema fiscal, pues recordemos que es uno de los planteamientos determinantes a la hora de elegir políticamente en un sentido o en otro diferente.

Nuevamente una teoría económica intenta hacer planteamientos de justicia a través de la intervención de la política; algo que resulta complicado cuando de temas tan complejos se trata. Pensar que el ciudadano tiene capacidad de análisis para saber que le conviene en términos fiscales y de justicia tributaria, es presuponer unas capacidades que desgraciadamente están muy lejos de la mayoría de los ciudadanos.

En los momentos recientes, donde la situación de crisis global afecta a todas las naciones del viejo mundo de la prosperidad económica, y quiero referirme con esta expresión a los países que en el último medio siglo han tirado de la economía, como son la Europa CE, Japón y Estados Unidos; nuevamente los economistas son quienes dan las indicaciones de hacia donde nos dirigimos. En la actual situación crece la desigualdad y con ella aumenta la desconfianza y esta afecta negativamente al mundo de los negocios. Economistas como S. Covey, H.W. Tan y D.J. Zizzo comentan el perjuicio que ocasiona esta situación de incertidumbre y como aquellos países donde la desigualdad es menor existe mejor predisposición para la competitividad, basada sobre todo en la confianza que demuestra su capital humano³³. Estudios de este tipo son los que obligan a entender que una de las opciones que tienen, entre otras, los gobernantes para modificar el rumbo de los acontecimientos, crear confianza y mejorar la situación

³³ ONTIVEROS BAEZA, E.: “La desigualdad no es rentable”. *El País, negocios*. Domingo 1 de mayo de 2011. pg. 16. En este artículo comenta los nuevos estudios económicos sobre la crisis, las similitudes con lo ocurrido en otros momentos históricos y las deseconomías que produce esta situación. Todo ello para concluir con el título del artículo: la desigualdad no es rentable y comentar que son las políticas públicas las que pueden cambiar esta situación

económica, es a través de una política tributaria tendente a conseguir la disminución de la desigualdad en las percepciones de los contribuyentes y una de las vías más expeditivas que se puede utilizar desde los gobiernos es una política tributaria tendente a ello a través de una política tributaria altamente progresiva. Como en anteriores ocasiones el análisis económico ya está hecho, los resultados apuntan hacia la disminución de la actividad económica provocada por la desconfianza, ahora deben llegar las soluciones desde la propuesta legislativa.

No podemos terminar sin decir que todas estas teorías, ya sean enunciadas desde la vertiente sociológica, desde un planteamiento económico o por una actitud política, han dado como resultado la creación de una ciencia jurídica financiera independiente. Ciencia que ha necesitado de toda una argumentación jurídica para crear unas instituciones propias admitidas socialmente (dimensión objetiva de la actividad financiera), una organización pública que se encargue de su control y desarrollo (dimensión subjetiva de la misma actividad). Por último ha sido necesario ver la dimensión funcional de esta administración, de manera que se plantee los procedimientos por los que esta administración obtiene y gasta los recursos que se le asignan. Conseguir que la actividad financiera del Estado sea considerada una ciencia autónoma dentro del mundo del Derecho, ha sido el mayor logro para quienes desde siglos han analizado la justicia tributaria, pues permite un estadio de desarrollo propio, una forma de estudio peculiar para esta ciencia y la formulación de principios propios, que no tienen que ser compartidos con el resto de las ramas jurídicas. Si esta ciencia en sus inicios buscaba más el fondo que la forma en su interés por dotarla de eficacia jurídica, el tiempo ha dado lugar a una mayor preocupación por la forma, hasta el punto de que la Justicia Tributaria requiere una seguridad jurídica que no se considera existente en cualquier tipo de sistema político, quedando reservada en exclusivo para las democracias garantistas, donde la ley se convierte en la única forma de aplicación de la justicia. Nuestro sistema financiero acude con mayor frecuencia a las formas, a principios funcionales y la mayoría de los estudios actuales sobre nuestra materia están encaminados a discutir sobre ella. Pero todo esto es un logro del planteamiento principialista, que impuso inicialmente la definición del para que y ahora se centra más en el como.

5. LOS ORÍGENES DE LA IDEA DE JUSTICIA TRIBUTARIA EN ESPAÑA.

El recorrido que pienso que debe hacerse sobre la justicia tributaria en España tiene una visión más práctica que la exposición de las anteriores teorías de creación del Derecho tributario, pues para comprender la situación actual en España, no podemos dejar de señalar el hilo conductor de lo que en nuestra nación ha sido la evolución de la idea de Justicia Tributaria y los protagonistas en ese desarrollo del planteamiento tributarista como forma de justicia. Tenemos que pensar que no ha sido España nación dada a escuelas teóricas en esta materia, ni tampoco la economía ha sido una ciencia que haya tenido estudiosos capaces de modificar la senda por la que discurría una legislación fiscal poco dada a aventuras, construida por legisladores que siempre actúan desde un punto de vista pragmático y realista, anclando sus propuestas en el tiempo en que le ha tocado desarrollar sus planteamientos. En este caso lo que nos interesa es tratar la evolución de la justicia tributaria desde un punto de vista eminentemente práctico y exponer las posiciones de aquellos que han contribuido con sus planteamientos a dar cuerpo a la autonomía de esta rama del Derecho.

Es necesario partir de la situación existente en el antiguo régimen, hemos de entender que aquella sociedad era estamental, existían obligaciones y tribunales diferentes para cada uno de los estratos sociales en que se configuraba la organización del pueblo en época moderna. El privilegio era algo habitual entre los diferentes grupos sociales y el tratamiento que recibe un noble o un eclesiástico de alto rango, en nada se parece al del populacho o del bajo clero, ni judicialmente, ni mucho menos cuando de cumplir obligaciones fiscales se trata. En cada lugar, cada estamento social, estaba sujeto a un tipo de cargas impositivas acumulatorias que se habían ido generando a lo largo del tiempo. Entre las innovaciones que hace que nuestro país pase del antiguo al régimen constitucional es digno de mencionar el informe que SAINZ DE ANDINO realiza al Rey Fernando VII³⁴, justamente en la década ominosa, cuando es nombrado Fiscal del Consejo de Hacienda y se preocupa de la regeneración del sistema fiscal español. Propone para salir de la situación en la que se encuentra la nación, cinco

³⁴ SAINZ DE ANDINO.: *Exposición a Su Majestad sobre la situación política del Reino y medios de su Restauración*. 22 de julio de 1829.

grandes secciones y una de ellas es: La Administración económica en lo referente a la recaudación y distribución de las rentas públicas. Como se puede apreciar es un claro ejemplo de la plasmación desde el poder de sistemas de racionalización fiscal. Aunque no se consiga reducir los impuestos, al menos se racionalizan y desde ahí se puede construir nuevos planteamientos fiscales más justos.

La llegada del siglo XIX produce la aportación política más importante en varios siglos de historia y es el constitucionalismo liberal y la creación de unas obligaciones y Derechos de los ciudadanos. Tanto el nuevo monarca, José I, a través del Estatuto de Bayona; como las Cortes de Cádiz a través de la Constitución elaborada en 1812, hicieron un intento por cambiar la mentalidad y las leyes que habían regido hasta ese momento. La Carta Otorgada en Bayona apenas se aplica al área controlada por los franceses entre 1808-1814 y la Constitución de 1812 solo se aplica en 1814, 1820-23 y 1836-7³⁵, por lo que su aplicación real fue más bien escasa. Sin embargo su influjo fue enorme, la pugna entre las dos ramas del liberalismo (la josefina y la fernandina) dio lugar a un esfuerzo excepcional para convencer a la población de las maravillas de unas Constituciones que se convierten en fuente de inspiración para las sucesivas leyes fundamentales que se redactarán en ese siglo, tanto en España, como en los países iberoamericanos que poco después van a obtener su independencia y que estarán marcados por las ideas liberales. No podemos dejar de mencionar “La Contribución Única” como un amago de impuesto progresista. La vuelta al absolutismo dio al traste con todas las buenas ideas que ambos textos habían plasmado en el papel.

Todo el recorrido del siglo XIX está lleno de documentos constitucionales que van apuntalando las bases de nuestro sistema tributario. En la Constitución de 1812 se admite los principios de Igualdad, Generalidad y Proporcionalidad, estableciendo prohibición de otorgar privilegios y contemplando el sistema proporcional como el más adecuado para contribuir al gasto público. Aquella Constitución establece otro principio como es el de Solidaridad Interterritorial, pues establece como criterio de recaudación territorial la riqueza de las provincias. Estos planteamientos teóricos se materializan en la contribución territorial, sobre consumos, inmuebles y una patente industrial.

³⁵ ESDALLE, C.: *Spain in the liberal age from constitution to civil war, 1808-1839*. Historia de España de El País. Editorial Santillana, Tomo 17 pg. 80 a 98, Traducida por Editorial Crítica.

Las pautas marcadas por la primera Constitución sirvieron para las siguientes, aunque en la de 1937 no se habla del principio de igualdad, pero se supone por el texto de la misma. En 1845 se modifica la Constitución, se produce la reforma de ALEJANDRO MON³⁶ y RAMÓN DE SANTILLAN que aprueban la Ley de Presupuestos de 1845 en la que genera “un sistema tributario basado en la imposición de productos que sujetaban a gravamen los principales factores de producción” similar al sistema francés y que establece las bases para la aplicación de tributos a nivel nacional y se dota el Estado de una estructura fiscal moderna, uniforme y duradera que se basa en la Contribución Territorial, el Subsidio de la Industria y Comercio y los Consumos. Esta estructura y estos principios se mantienen en los textos constitucionales de 1856 y 1869. En 1873, con una Constitución Federal el planteamiento cambia para dar cabida a diferentes poderes territoriales con capacidad recaudatoria; se plantea realizar un Catastro, la contribución industrial se realiza por signos externos, en detrimento de la capacidad económica, aunque va en la línea de la progresividad al plantear tarifas de progresión creciente. La Constitución de 1876 supone una vuelta al régimen formal del constitucionalismo liberal, a los principios de generalidad, proporcionalidad y capacidad económica y a una imposición similar a la anterior, con modificación de tarifas, cambio de denominación y la creación de alguna que otra tasa nueva (loterías, azúcares, alcoholes, café,...) en la línea de gravar aquellos consumos que permiten aumentar la recaudación.

En 1900 hay una nueva reforma llevada a cabo por la Ley de 27 de Marzo de 1900 que es obra de RAIMUNDO FERNANDEZ VILLAYERDE que modifica el sistema estructurando los impuestos sobre los beneficios de carácter personal, creando los “Derechos Reales” y reestructurando el impuesto sobre consumos con la aparición de los que gravan la electricidad, petróleo y gas³⁷, en definitiva, aparece la imposición sobre la energía que tanto ha dado que hablar en épocas más actuales.

³⁶ CAYON GALIARDO, A Y OTROS: *Manual de Derecho Tributario. Parte General*, 2ª Edición Thomson-Aranzadi. 2005. pg. 40, donde se reseña los tipos de impuestos que se establecen, sobre bienes, industrias, papel sellado, monopolios, loterías y productos de la desamortización.

³⁷ CAYON GALIARDO, A. Y OTROS: *op. cit.*, pg. 41

Durante la primera mitad del Siglo XX se produce lo que se ha denominado “La Reforma Silenciosa” que se le atribuye a FLORES DE LEMUS³⁸ y que consiste en la personalización de las cargas fiscales que permite dotar de mayor progresividad al sistema. El gran cambio se produce con la Constitución de 1931, donde sin declarar los principios por los que se rige claramente, se aprecian claramente la igualdad y la generalidad. Más complejo es encontrar el como plantea la graduación de la contribución a los gastos comunes. Aunque si tenemos en cuenta su interés por socializar la riqueza, como formula para superar el estado liberal y las medidas tendentes a ello no queda más remedio que considerarlo fuertemente progresivo.

El régimen surgido de la Guerra Civil no se plantea como un estado democrático, por lo que carece de una norma de rango constitucional que actúe como ley fundamental aunque con ese nombre precisamente: Leyes Fundamentales del Reino se recrea la ley suprema del Estado en la que se declaran los principios como la igualdad, generalidad, capacidad económica y se admite la proporcionalidad y progresividad. La estructura impositiva es por tipos: rendimientos del trabajo, rentas de capital, de actividades,... y el sistema de recaudación se hace prescindiendo de cualquier sistema de estimación que no sea el meramente personal donde no existe seguridad jurídica. Las reformas de LARRAZ y NAVARRO RUBIO crean los impuestos antecedentes de nuestra Constitución, que además cuentan con unos nombres similares a los que conocemos en la actualidad y se mantienen durante todo el periodo, si bien en aspectos como las actividades económicas se acude a modelos como el de “evaluación global” que atenta contra la Justicia Tributaria en general y contra la progresividad en particular³⁹.

Aun así, la LGT de 1963 plantea los principios sobre los que debe basarse la imposición y tiene una posición muy próxima a la de cualquier país democrático. Formalmente es una ley que establece una estructura fiscal sensata, con independencia

³⁸ CAYON GALIARDO, A. Y OTROS: *op. cit.*, pg. 42 y ss. Donde destaca la importancia que para esta reforma tienen otros autores como BUGALLAL, COBIÁN y CARNER que también establecen reformas que en su conjunto ayudan al cambio de sistema mencionado que afectó también a las leyes de haciendas locales que aumentan su capacidad tributaria.

³⁹ CAYON GALIARDO, A. Y OTROS: *op. cit.*, pg. 43-6 enumera los nuevos impuestos, que con pequeñas modificaciones se mantienen en la reforma subsiguiente: Contribuciones directas e impuestos indirectos, además de los monopolios que se mantienen durante todo el régimen.

de que su aplicación no llegue a ser realmente como la que demandaba una sociedad moderna. Los impuestos recaen sobre hechos impositivos similares a los actuales. Aun así a pesar de ser una época en la que la justicia tributaria no es una prioridad de la imposición, aparecen autores como SAINZ DE BUJANDA que dotan al Derecho financiero del carácter de disciplina científica⁴⁰. En su Sistema de Derecho Financiero hace una exposición amplia de lo que es una ciencia, como el saber sobre la realidad financiera (palabras del autor) permite un saber científico e incluso como dentro de esta ciencia existe lo que él denomina disciplinas autónomas, como ocurre con la economía financiera o con la política financiera. Subdivide también en una ciencia de carácter político y otra de carácter sociológico e incluso psicológica. Finalmente hace una distinción con las disciplinas científicas no jurídicas⁴¹. Enmarcado el campo del Derecho Financiero se dedica a la sistematización del mismo: Derecho tributario, presupuestario, patrimonial, de la deuda pública, e incluso es capaz de determinar ramas dentro del Derecho Financiero como es el Derecho Financiero Internacional, Derecho Financiero Penal o Derecho Financiero Procesal. SAINZ DE BUJANDA, como ya he comentado, en su obra “Lecciones de Derecho Financiero” y en sus primeros capítulos hace un recorrido por la autonomía de este derecho, la creación en España y la estructura que él entiende como necesaria y en ella aparece la economía, el derecho internacional, la jerarquía normativa propia y toda una serie de ramas que han sido admitidas con posterioridad por la doctrina en esta materia influyendo en toda la trayectoria posterior de nuestra disciplina. Este manual ha sido durante años el que han estudiado varias generaciones de tributaristas, sobre todo los que realizan sus estudios en la etapa postconstitucional inmediata, siendo por tanto de gran influencia en nuestro país.

Que duda cabe que tras este estudio nuestra disciplina tuvo una autonomía científica de la que carecía hasta ese momento. Precisamente es en un momento donde los planteamientos prácticos en el ordenamiento tributario no se atañen a los elaborados principios doctrinales cuando comienza el camino de la creación del Derecho Tributario como una rama diferenciada dentro del campo jurídico. España ha seguido en su

⁴⁰ SAINZ DE BUJANDA, F.: “Hacienda Pública, Derecho Financiero y Derecho Tributario”. *Hacienda y Derecho Volumen I*. Madrid 1962. Pg. 8.

⁴¹ SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema...* I, I, cit. pg. 337 y ss.

concepción de la autonomía y estudio del Derecho Financiero el planteamiento que llegaba desde Italia, donde este tipo de estudios estaba mucho más avanzado y donde sistemáticamente se había negado su autonomía. BERLIRI plantea que los principios que rigen el Derecho Tributario son muy diferentes a los que rigen el Derecho Presupuestario lo que dificulta enormemente la posibilidad de crear un Derecho Financiero autónomo⁴². GIANNINI duda de la autonomía del Derecho Financiero, al que consideran una rama del Derecho Administrativo, pues entienden que solo la parte Tributaria tiene capacidad para coordinarse en un sistema científico suficientemente autónomo como para constituir una rama separada del derecho⁴³. Es precisamente trabajos como el de SAINZ DE BUJANDA desde su cátedra de Hacienda Pública y Derecho Fiscal y planteándose la estructura del Derecho Financiero como una gran obra completa y sistemática⁴⁴, quien desarrolla un cuerpo jurídico con la suficiente capacidad estructural como para presentarla como disciplina autónoma. Es más el propio autor refiere que el núcleo normativo desde el que nace el Derecho Financiero es anterior a la creación del Derecho Administrativo que no deja de ser una consecuencia de la Revolución Francesa, aunque es posteriormente, al intentar sistematizar todo el Derecho, cuando se crea una parcela para el Derecho Administrativo y no se encuentra un hueco adecuado para el Derecho Financiero que queda inserto dentro del esquema de la anterior disciplina.

Desde su trabajo teórico y su magisterio cotidiano se crea en España toda una escuela de juristas que abundan en la tesis autonomista del Derecho Financiero mostrando su auge cuando estos términos se convierten en discusión metodológica tanto para la reestructuración de la enseñanza del Derecho, como para la sustancial modificación de normas que se va a producir en el entorno de la Constitución. La doctrina autonomista del Derecho Financiero cuenta con una gran cantidad de autores y sus obras dedicados a esta disciplina que han conformado la identidad de nuestro saber.

⁴² BERLIRI, A.: *Principios de Derecho Tributario*. (Traducción de Carlos Palao Taboada). Editorial de Derecho Financiero. Madrid 1974. pg. 2 y 3.

⁴³ GIANNINI, A. D.: *Instituzioni di Diritto Tributario*. Giuffrè. Milano. pg. 4

⁴⁴ Inicialmente sistematiza todo lo referente al Derecho financiero en su obra *Hacienda Pública y Derecho* que edita el Instituto de Estudios Políticos entre 1955 y 1973. Tras la cual inicia otra obra de similar envergadura en el *Sistema de Derecho Financiero* editada por la Universidad complutense entre 1975 y 1985.

VICENTE_ARCHE, MARTIN QUERALT, RODRIGUEZ BEREJO, CALVO ORTEGA, con sus trabajos sobre esta materia han dado cuerpo a la creación de un campo propio para el Derecho Financiero que tiene un auge excepcional en el momento constitucional cuando hay que plasmar en la carta magna los principios rectores de la fiscalidad en las nuevas reglas del juego. La existencia de este movimiento por autonomía del Derecho Financiero dan lugar a que en nuestra carta magna se de la importancia que tienen los principios rectores de la justicia tributaria y que a partir de ahí se haya creado una disciplina autónoma.

El camino estaba iniciado y el recorrido se había hecho por muchos autores que con sus trabajos doctrinales son los que dan cuerpo a esta nueva rama del Derecho. Sin embargo SAINZ DE BUJANDA es un gran teórico de esta disciplina en el momento anterior a la Constitución, su influencia en las leyes realizadas en este periodo es evidente y su planteamiento teórico en torno a la estructura de este Derecho queda claramente plasmada en las Leyes General Tributaria y Presupuestaria, que obedecen a su idea de codificación, pero con la llegada del tiempo nuevo que supone el Estado Social, Democrático de Derecho su planteamiento queda algo marginado entre los redactores de nuestra ley fundamental, aunque su influencia no tanto, de manera que la interpretación de nuestra carta magna, en gran parte está motivada por su forma de entender los preceptos constitucionales.

SIMON ACOSTA es otro de los propaladores de la teoría de la autonomía del Derecho Financiero, acude para ellos a una serie de razonamientos y principios⁴⁵ que además sustenta en la configuración de los estudios jurídicos financieros en distintos países, además de a los estudios del profesor SAINZ DE BUJANDA, con lo que se conforma con este criterio de autoridad para no necesitar mas argumentación.

La experiencia de los años que van desde 1963 hasta la llegada de la democracia, unido al estudio de lo que se estaba realizando en Derecho comparado da lugar que el camino hacia una formulación de los principios materiales de justicia tributaria

⁴⁵ SIMON ACOSTA, E.: *El Derecho Financiero y la ciencia Jurídica*. Publicaciones del Real Colegio de España. Bolonia. 1985. en las páginas 191 a 214 desarrolla los principios propios del Derecho Financiero que considera que son: El principio de justicia financiera. Principio de primacía del interés público. Principio de indisponibilidad de las relaciones y potestades financieras. Principio de Reserva de Ley. Principio de preferencia de ley. Principio de ausencia de discrecionalidad administrativa.

estuviese allanado. En ella se considera como los más altos valores en los que debe basarse la tributación a la igualdad y la capacidad económica, como formula para la consecución de una aplicación del principio de igualdad de todos los ciudadanos. Se plantea a partir de la Constitución de 1978 y cambia los planteamientos que había habido hasta este momento. Es en nuestra carta magna donde se plantea el tipo de justicia tributaria que se quiere y es en ella donde aparece como uno de los principios rectores la Progresividad.

Si a la escuela surgida a partir de la obra de SAINZ DE BUJANDA le corresponde el mérito de la autonomía del Derecho Financiero y la paulatina creación de cátedras de esta disciplina en las facultades de Derecho, a los autores que con posterioridad a nuestra ley fundamental han tratado de aclarar lo que desde el punto de vista concreto se dice en ella, corresponde el último desarrollo de este concepto de justicia.

Ramón Soler Belda

TESIS DOCTORAL

La evolución del principio constitucional de progresividad en el Ordenamiento Tributario

CAPÍTULO SEGUNDO

LA EVOLUCIÓN DE LA IDEA DE PROGRESIVIDAD TRIBUTARIA

1. EL CAMINO RECORRIDO HASTA LA IDEA DE PROGRESIVIDAD.

El Derecho no surge en la sociedad de forma espontánea; su aparición es el producto de un proceso de evolución, un acuerdo tácito de voluntades para regirse por unas normas comunes que han permeabilizado a la sociedad. Unos, normalmente la mayoría, admiten que otros, los gobernantes, impongan normas que afectan a todos y que generalmente benefician a esa comunidad, lo que en definitiva supone “el pacto social” en el que se funda la democracia.

El Derecho tiene dos vías de generación principalmente. Una de ellas depende del poder impuesto por una élite social que determina mediante las leyes una forma de entender las relaciones sociales. Fueron los gobernantes de las sociedades clásicas los que generan las normas de convivencia en el territorio que ellos dominan. Si bien estas leyes tienen cierto grado de consenso social entre el resto de población que ha de aceptarlas, aunque sea por medio de engaños o creencias supersticiosas o simplemente por acomodación. La fuerza, la autoridad moral, la capacidad de persuasión, han sido formulas para conseguir la obediencia, cuando no la sumisión del resto de “la tribu”. Esta forma de conseguir el poder cada vez se hizo más compleja. En el Derecho romano hay mucho de imposición y un tanto de tradición, su apariencia democrática afecta a una minoría y el resto admite que ellos tienen facultad para dictar las leyes privadas y organizar el funcionamiento social.

La otra forma de aparición es por la legitimación legal de las costumbres sociales. Dar valor de ley a las costumbre, buscar la forma de convertir la idea de justicia en Derecho positivado. Este sistema es frecuente en las relaciones privadas, los

contratos adoptan formalmente un modo de ejecución, unas solemnidades, unas formas, que ya venía utilizándose entre las personas intervinientes y que es conocido y aceptado por todas ellas. Muchos de los rituales de los esponsales, por ejemplo, que varían de un lugar a otro, provienen de la tradición de cada lugar y generalmente han conformado la ley que los regula, sobre todo en cuanto al rito. Los formalismos contractuales tienen mucho que ver con la evolución de este tipo de tradiciones que con posterioridad se incorpora a las leyes.

La ley triunfa cuando consigue que sus dictados sean aceptados por todos como si fueran propios, cuando relaciones, instituciones, Derechos,... sean legitimados por la sociedad, aun a costa de ser aberraciones jurídicas. Relaciones como las de superioridad de unas personas sobre otras, incluida la esclavitud. La propiedad de los bienes primigenios, la tierra, el agua,... no son entendidos por ciertas sociedades primitivas que no creen que se puedan aprehender los bienes naturales, que pueda existir relaciones de superioridad que no estén basadas en el mayor conocimiento o mayor experiencia. Situaciones de resignación frente a otras de opulencia, generalmente normales en la mayoría de las sociedades “civilizadas” son completamente inadmisibles en determinadas estructuras sociales primitivas, donde la codicia está recriminada socialmente y puede producir situaciones de marginación social.

En la historia de la humanidad han existido sociedades igualitarias en las que la jerarquía social se produce por el conocimiento. Aun persisten en las selvas del Amazonas, en ciertas tribus africanas, en la Polinesia y Micronesia y en colectivos de las pequeñas islas de Indonesia y Filipinas. Ha sido el éxito arrollador del sistema de organización occidental y su imposición como forma de organización social, lo que ha impuesto un tipo de estructura de poder jerarquizada; lo mismo que también hay que decir que nuestras creencias son las que han dado lugar a que la sociedad se organice democráticamente y procure que la forma de organización legal tenga un amplio consenso social.

Que una determinada sociedad haya sido capaz de aceptar un tipo de situaciones que no se comprenden en otras, nos indica cuán amplio es el mundo del Derecho, como las relaciones de autoridad que supone cualquier planteamiento social no es entendido de la misma forma por todas las culturas, como de una sociedad a otra varía lo que

considera *el orden natural de las cosas* como lo define José Saramago, para quien esta era la expresión habitual del desconocimiento ante el derecho, sobre todo cuando aumenta la incultura o el poder coercitivo del estado. Pero es que además esta expresión también es utilizada por autores que han reflexionado sobre principios materiales de Derecho Tributario. Y es que en el fondo de esto se trata en la ciencia del Derecho, ser admitido por la sociedad como algo natural que no puede ser de otra forma.

En el Derecho público, en las relaciones de poder coercitivo, también ha existido un progreso considerable. Frente a la regulación inexistente de las sociedades primitivas donde todo son vínculos personales, las primeras sociedades organizadas, como ocurre con la griega o la romana, ya tienen una pequeña estructura social regulada por leyes mucho más complejas y que necesitan del apoyo del “funcionario” para conseguir que esa sociedad *funcione*. Conforme la sociedad se diversifica, se tecnifica, evoluciona; acaba siendo más compleja, cada vez abarca mayor número de situaciones dignas de regulación, en las que necesita una personas que las verifique, las controlen, e incluso, las impongan. Esto requiere una legislación más sofisticada, tal como ocurre en la antigua Roma, que copia lo que conoce de las sociedades estructuradas existentes con anterioridad y que crea una estructura judicial de quien es interprete de la ley y dispone de la fuerza de la coerción para imponerla.

El feudalismo supone una involución con respecto a la evolución anterior, también la sociedad en la edad media retrocede a unas formas de organización más primitivas. La imposición coercitiva no solo estaba en manos de los reyes, también recaía sobre los nobles, que establecen pactos entre poderosos, precisamente para mantener esas pequeñas parcelas de poder que detentan cada uno. El poder estaba en la posibilidad de organizar y mantener un ejército que se convertía en el principal garante de ese poder. Ejército que se paga con los privilegios concedidos por el monarca, que a su vez lo necesita para seguir manteniendo el poder que supone la propia monarquía. En definitiva, todo un entramado donde los poderosos se ayudan entre ellos para mantener un *Statu quo* que le es favorable.

Esta situación produce un perjuicio a las clases más bajas, sobre las que recae las cargas laborales y las económicas, tanto que en esos momentos los sistemas de redistribución que se establecen, tal como los entendemos en la actualidad, en lugar de

ser progresivos, se vuelven regresivos. El campesino tenía que tributar de acuerdo a los intereses y necesidades de su señor y de su rey, a cambio de una protección, que en la generalidad de los casos iba contra ellos mismos y que raramente servirá para luchar contra un enemigo que generalmente solo lo era del poderoso.

Las modernas sociedades, creadas desde finales del siglo XVIII sobre la caída estrepitosa de lo que se denominaba “el Antiguo Régimen” han necesitado desarrollar unas instituciones públicas cada vez más complejas. Ante todo debieron crear una nueva estructura social donde se reconociera la situación legal de cada persona y cada grupo social. Conocer sus Derechos y obligaciones y tras ello montar una estructura social basada para su funcionamiento precisamente en esas instituciones. Instituciones políticas para organizar los sistemas de participación de los ciudadanos. Instituciones económicas, necesarias para recaudar los fondos necesarios para mantener esas instituciones políticas. Instituciones sociales que fundamenten los cambios ocurridos entre el antiguo y el nuevo régimen. Mientras el Derecho privado crecía linealmente, de forma lenta, siendo fiel en la mayoría de los casos a instituciones creadas siglos antes. El Derecho público crecía exponencialmente. Nuevas disciplinas, se sumaban a las clásicas de Derecho civil y Derecho penal para completar una estructura jurídica cada vez más compleja. Si hubo que crear una rama general de Derecho público de la administración denominada Derecho Administrativo, que hoy está totalmente fragmentada; hubo que crear otra rama que sobrepasó por su vigor y su envergadura al propio Derecho administrativo, como es la rama del Derecho Financiero.

En España en el antiguo régimen hubo ciertas reformas provocadas por los ilustrados partidarios del despotismo ilustrado pensado para mejorar la situación de las clases más bajas. Situación que dio al traste con la Revolución Francesa y los miedos que se provocaron en aquella época en la España borbónica, pues tuvo el efecto de anular todo lo que se había hecho con anterioridad, incluso cerrar la comunicación con Francia para evitar la permeabilidad de costumbres indeseables para la monarquía absoluta. Se mantenían todo tipo de impuestos, gabelas, diezmos y cargas que no solo variaban entre diferentes regiones y clases sociales, a veces variaban entre diferentes pueblos. Mientras tanto existían unos privilegios fiscales y comerciales, así como las relaciones desiguales de los súbditos que en palabras de SOLE TURA “soportaban un

régimen que variaba enormemente de un lugar a otro, baste con decir que la población estaba sujeta a una sorprendente variedad de impuestos, exenciones y monopolios cuya administración era tremendamente injusta y cuyo peso creció naturalmente por mor del esfuerzo bélico”⁴⁶. En el aspecto económico se mantienen las aduanas interiores, los privilegios impositivos y gremiales⁴⁷ y la capacidad de aumentar los precios por los arriendos y el uso de los bienes que mantienen asentistas y burgueses que había sabido aprovechar la ocasión para acaparar en su poder gran parte de los bienes productivos de la nación.

Lo fundamental en las nuevas construcciones jurídicas elaboradas desde la aparición del constitucionalismo es que no basta con imponer las nuevas normas, precisamente para su fundamentación necesitan ser admitidas por la sociedad. Como decía SAINZ DE BUJANDA comentando sobre los tributos opina que: “no basta con que el tributo sea legal, es además necesario que sea justo”⁴⁸ y los cambios ocurridos desde hace más de dos siglos requieren de esa justicia para ser asumibles socialmente. No solo se pretende el cambio en el fondo de las leyes que regulan la situación impositiva, también se busca el cambio de la forma en que se elaboran y el motivo que se tiene para ello. Varía el que, el como y el por qué.

Con esto no quiero decir que el pensamiento social no ha cambiado a lo largo de los más de dos siglos que hace que el liberalismo existe, por supuesto que ha habido una evolución desde los primeros atisbos de crear una legislación liberal hasta el planteamiento social actual. Desde 1808, en que aparece la primera legislación de clara ideología liberal, con la CARTA DE BAYONA⁴⁹ y más rotundamente con la

⁴⁶ ESDALLE, C.: *op. cit.* pg. 80.

⁴⁷ SOLE TURA, J; AJA, E.: *Constituciones y periodos constituyentes en España (1808-1936)*. Siglo XXI. Madrid 1977. pg. 9 a 12. La elección de este libro para comentar periodos históricos es porque fue el primer libro sobre constitucionalismo que conocí y me abrió los ojos a lo que suponía la diferenciación entre antiguo y nuevo régimen, con el tiempo se ha convertido en todo un clásico del constitucionalismo, a pesar de que son muchas las obras posteriores más profundas y completas.

⁴⁸ SAINZ DE BUJANDA, F.: “Reflexiones sobre el sistema de Derecho Tributario español” *Hacienda y Derecho*, Tomo III. Instituto de Estudios Políticos. Madrid 1963. pg 181.

⁴⁹ SOLE TURA, J.: *op. cit.* pg. 9 a 11, es interesante reseñar que fue esta Carta Acordada con forma de Constitución la que provocó que apareciese la Constitución de 1812 como contrapunto a ésta que quería ser impuesta por el invasor y no era tenida por legítima por los que se consideraban representantes del pueblo español, pero no se puede obviar que se trata del primer documento que otorga derechos a los ciudadanos y crea principios estables sobre los que establecer las relaciones jurídicas. Las condiciones y forma en que se redactó es lo que ha hecho que haya tenido la consideración de primer documento del

Constitución de 1812, se incorporan a nuestro Derecho principios tan preclaros como el de legalidad, aparecen rasgos del principio de igualdad, pero la capacidad económica no se entiende como un principio recaudatorio, sino que se utiliza más bien con una finalidad política al ser necesaria una cierta situación económica para tener Derecho a ser elector y elegible. Pero en aquel momento supuso un cambio enorme con la situación existente hasta el momento y que aunque no tuvo una aplicación social entonces, supuso un acicate para la legislación que se produce con posterioridad.

Los restantes sistemas tributarios que se han conocido en nuestra Nación “se han preocupado primordialmente de la obtención de recursos económicos en cuantía suficiente para hacer frente a los gastos públicos de cada momento”. La carencia de medios para controlar quien debe pagar y cuanto, ha hecho que haya habido una sistemática falta de cumplimiento de las normas tributarias, creadas en función de las necesidades de cada momento, sobreponiéndose unas sobre otras y dando lugar a un sistema tributario carente de lógica y ajeno a cualquier planteamiento serio. La llegada de una reforma fiscal provocada por el liberalismo y sobre todo la reciente aparición del Estado Social ha permitido que los planteamientos teóricos hayan estado acompañados con realizaciones sociales concretas que obligan a que se cumpla esta teoría.

2. TEORIAS SOBRE LA JUSTICIA TRIBUTARIA

2.1. Consideraciones generales. Aunque hoy nadie lo diría y su estructura está más próxima al Derecho Administrativo que a cualquier otra rama jurídica, el Derecho Financiero se inicia como un Derecho de juristas. No se puede obviar que durante bastante tiempo fueron corrientes económicas las que realizaron planteamientos concretos sobre la aplicación de la fiscalidad y la repercusión que en la economía tiene la misma. De hecho los primeros planteamientos jurídicos intentan conciliar los postulados económicos sobre las necesidades colectivas que ha de satisfacer el Estado. DE VITI DE MARCO entiende que el Estado actúa siempre satisfaciendo necesidades

nuevo régimen en España y cabe plantearse si su importancia no es mayor de la que se le ha dado hasta ahora simplemente en su misión de inductora de otra Constitución a la que se le reconocen los méritos que quizás correspondan a ésta Carta Otorgada

colectivas de acuerdo con el cálculo financiero, que ha de descomponerse en los cálculos económicos de los individuos. Los cálculos que el Estado ha de hacer han de variar en función de las necesidades de estos individuos y de los grupos que colaboran en su formación y en ello también contribuye la organización política que en cada momento tenga ese Estado en concreto. Estos planteamientos económico tiene una contrarréplica desde quienes opinan que la actividad financiera también tiene una gran influencia del aspecto político, como ocurre con G. DEHOVE, quien piensa que las necesidades públicas no son solo de carácter económico, pues no deben confundirse con las necesidades subjetivas, sino con un concepto más amplio de utilidad colectiva. Finalmente ha sido necesaria una recapitulación de las condicionantes que crean la actividad financiera y que obligan a que la toma de decisiones en este campo no sea una cuestión técnica, sino política, siendo los gobernantes los que han de tomar las decisiones. Este tipo de opiniones, compartidas por el economista JEZE tenían sentido en 1928 cuando se plantean. En la actualidad la materia financiera es tan compleja, la coordinación necesaria entre los estados, tan fuerte y las obligaciones legales internacionales tan técnicas, que sería difícil mantener este tipo de postura que históricamente tuvo relevancia pero que en la actualidad no encontraría quien las comparta. LALUMIERE, más actual entiende que han de ser planteamientos sociológicos que admitan la constante evolución social, los que den respuesta a interrogantes de este tipo sobre la actividad financiera

Han sido los juristas y no los economistas, los que le han dado cuerpo y estructura a una nueva rama del Derecho y los que han defendido la autonomía científica del mismo en el entramado general del Derecho y frente al Derecho Administrativo. Ya hice algún comentario sobre el particular en el capítulo anterior, como el estudio en España de esta disciplina estaba unida a la Hacienda Pública y como la doctrina italiana, muy presente en la española, negó durante un cierto tiempo la autonomía de esta rama del derecho. Es precisamente la labor de profesores como SAINZ DE BUJANDA, MARTIN QUERALT, CALVO ORTEGA o RODRIGUEZ BEREJO quienes han dado forma a esta autonomía, si bien han tenido un gran aliado, que es la Constitución Española, que ha hecho de impulsora de los estudios sobre el particular y en el intento de desarrollar sus principios de justicia tributaria ha conseguido que su sistematización como rama propia del derecho haya sido más fácil.

Aun así no podemos negar la enorme valía de los autores anteriormente mencionados y a buen seguro de otros que no puedo nombrar por desconocimiento, que a lo largo de décadas han conseguido que todo el derecho financiero sea un “Sistema de elementos relacionados entre sí y armónicamente conjugados” como fue definido por SAINZ DE BUJANDA. Fueron muchas las obras de estos autores que a lo largo de las décadas de los sesenta y setenta se dedicaron a dotar al derecho financiero de una entidad propia, pero el largo tiempo transcurrido desde entonces hace que solo sean referencia histórica y que varias décadas más tarde solo sean referencia para un trabajo de este tipo más interesado en el concepto que en la organización de la justicia tributaria.

Son precisamente estos juristas los que desarrollan teorías modernas sobre los tributos y su justificación y por ende, son los primeros que se plantean la justicia en el reparto de la carga tributaria. En el fondo el Derecho Financiero no deja de ser “la articulación jurídica del reparto de la riqueza” en palabras del profesor LOPEZ ESPADAFOR. Este planteamiento es complicado hacerlo desde la perspectiva del Derecho Administrativo, mucho más formal y preocupado de la organización que del fondo que en el *modus operandi* de la administración. Pues en el fondo el Derecho Financiero, aun siendo formalista como todo Derecho, necesita una gran dosis de pragmatismo, siendo más importante el planteamiento tributario que el procedimental, y aunque paulatinamente va ganando terreno los aspectos rituales de la ley, tanto desde el punto de vista del procedimiento como desde la defensa de las garantías de los contribuyentes, no puede olvidarse las leyes sustantivas que son las que verdaderamente recrean la justicia que aquí se busca.

Para llegar a los planteamientos legales que conocemos en la actualidad, este desarrollo se ha hecho a través de teorías, que a su vez han generado formulaciones matemáticas que las desarrollan en la mayoría de los casos. A estas teorías se les ha criticado que aunque pueden ser ciertas en el campo de las matemáticas, les falta el entendimiento jurídico que les da el Derecho, sobre todo en un momento en que la sociología no existe y los planteamientos sobre la forma en que se desenvuelve la sociedad, están más próximos al Derecho que a cualquier otra rama del saber entonces existente, teniendo en cuenta que con este comentario nos remontamos al siglo XVIII-XIX. Ciertamente es todo ello, pero no se puede olvidar que del desarrollo de estas teorías se

ha valido el Derecho para la formulación de las leyes de acuerdo a los principios constitucionales. Es por eso que creo interesante enumerar algunas de las diferentes teorías que han dado lugar a la justificación y elaboración del Derecho Financiero y que desde esa perspectiva van a ser comentadas.

2.2. Teoría del consumo. Plantea que se pagan los impuestos en proporción a lo que el individuo adquiere y por la que recibe una utilidad que es la que grava el Estado⁵⁰. Es una teoría plenamente liberal en el que dos partes iguales (Estado y particular) se ponen de acuerdo por que el pago de impuestos es ventajoso por las dos partes. El individuo solo paga por lo que recibe del Estado. Como se ve no tiene en cuenta que la relación entre Estado y particular no es ni mucho menos igualitaria. Pero existen casos en que es imposible determinar la utilidad de forma individual y el Estado no puede renunciar a cobrar por ella. Una obra pública beneficia a todos, aunque sea imposible determinar en el *quantum* y el Estado no puede renunciar a hacerla. En ese momento es cuando nace la progresividad, que dentro de esta teoría jurídica ha de aplicar una formulación matemática, es necesario tener en cuenta la capacidad económica para recaudar determinados impuestos. Como teoría plenamente liberal es poco progresiva, ya que se paga por lo que se consume y se consume por lo que se tiene, si alguien paga más es porque tiene más y no por ningún otro planteamiento de justicia.

Los teóricos del consumo parten del postulado de que si la renta se grava cuando se genera y se grava cuando se mantiene, existe una doble tributación; curiosamente en la actualidad esta opinión ha ido retomando fuerza hasta generar el denominado sistema dual en el que la renta de la actividad tiene una tributación mayor que la renta del ahorro, precisamente para mitigar la doble tributación a que se le somete a éste último, primero cuando se genera la renta y después cuando produce rendimientos. Para evitar esta circunstancia, la mejor forma de actuar es gravar el consumo, que es cuando se gasta la renta obtenida, de esta forma tributa una sola vez y no castiga a quien ahorra con respecto a quien no lo hace⁵¹, tal como comenta EIUNADI a quien no le importa

⁵⁰ FERREIRO LAPAZTA, J. J.: *Curso de Derecho Financiero Español I*. Marcial Pons. Madrid. 2004. Pg. 53

⁵¹ LOPEZ ESPADADOR, C. M.: "Revisión Crítica y replanteamiento del Impuesto sobre el Patrimonio en la sociedad Constitucional actual". *Información Fiscal*, N° 85, Enero Febrero 2008. pg. 38 donde

tanto la cantidad de renta que posea un sujeto pasivo, como la cantidad de renta que consume, concluyendo que de esta forma se evita que la renta ahorrada sea gravada dos veces. El problema es que si es fácil hacer una imposición progresiva cuando se obtiene la renta, es mucho más difícil generar esa progresividad cuando se grava el consumo.

Más recientemente, centrándonos en el caso español tenemos la propuesta que hizo PEREZ DE AYALA⁵² cuando expone que el índice de capacidad contributiva debía ser la renta consumida, pensando en el futuro IRPF que había de implantarse en nuestra nación. Planteamiento que no tuvo demasiado éxito a juzgar por la redacción de la Constitución en los aspectos referentes a la materia tributaria, pero que de alguna forma sí que inspiró la imposición celular que había existido hasta ese momento. En aquel momento no era la fórmula más aceptada socialmente, pues la idea de gravar de forma única toda la renta que se generaba latía en el fondo de todos los planteamientos que por entonces se hacían los tributaristas.

Desde la perspectiva de nuestra Constitución sería, no solo injusta, sino también ilegal aplicar este tipo de postulado donde se obvia la progresividad. Si hubiera una forma de controlar el volumen consumido por cada sujeto pasivo y desde ahí aplicar un tipo impositivo a esa persona de acuerdo a su capacidad económica, tal vez fuera posible actuar solo sobre el consumo; pero en la medida que esto es imposible, que no se puede convertir al sujeto pasivo en controlador de sus propios impuestos, esta teoría no es admisible precisamente por ser contraria a cualquier planteamiento de justicia.

2.3. Teoría del cambio. Argumentada por la Escuela Clásica de la que son sus principales representantes N. Senior y F. Bastiat para los que las prestaciones de los súbditos serían la contraprestación debida por los servicios que el Estado presta. Obsérvese que mantiene la idea de súbditos, previa a los planteamientos democráticos.

comenta la obra de EIUNANDI *“Intorno al cocetto di reddito imponibile e di un sistema d'imposte sul reddito consumato”* obra de 1912 editada en Turín, donde este tratadista del derecho financiero hace la apreciación mencionada. Sin embargo este planteamiento solo es posible cuando se hace desde un punto de vista de gravar exclusivamente los impuestos indirectos, con lo que malamente se pueden aplicar los principios de progresividad o de capacidad económica.

⁵² PEREZ DE AYALA, J. L.: “Nuevos argumentos para la rehabilitación de la renta consumida como índice de capacidad contributiva” *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*. Nº 128 1977. Pg. 395-6

Estudiado por FERREIRO LAPATZA quien admite que estas posturas son de orden económico y dependen de las ideas jurídicas del orden natural y de sus exigencias.

2.4. Teoría del beneficio. Esta teoría fue iniciada en su día por Rousseau y Bentham y estaban enmarcadas entre las corrientes filosóficas del siglo XVIII. Dentro del campo del Derecho plantea que en su relación con el estado el individuo percibe un beneficio, unas veces por satisfacer unas necesidades públicas perfectamente divisibles e individualizables (ejemplo el transporte, la sanidad), en otras ocasiones por percibir este beneficio pero de forma que no es fácil individualizar (medio ambiente) o lo es solo en parte (educación). En todos estos casos hay que cuantificar ese beneficio, que se relaciona con el coste del servicio que percibe y el estado en función de estos parámetros determina el precio⁵³. Es difícil precisar que por el mismo servicio una persona pueda percibir un beneficio mayor que otra, incluso cabe la progresividad inversa, hay quien aun teniendo menos, y precisamente por ello, percibe un beneficio mayor que quien tiene más⁵⁴. Esta teoría reconoce que no existe libertad para aceptar el impuesto entre ambas partes, que es una práctica coactiva del estado la que obliga a que los súbditos paguen, pero que debe ajustarse a este beneficio que perciben. Justamente al no poder determinarse en muchas ocasiones este beneficio es por lo que el estado debe articular formas de recaudación en donde es más importante la capacidad económica que el presunto beneficio. No olvidemos que uno de los bienes protegidos por el estado es la seguridad que sobre todo demanda quien más tiene y que uno de los motivos de esa seguridad es la paz social que se produce cuando toda la sociedad tiene unos mínimos vitales cubiertos; en la función que al estado corresponde para cubrir esos mínimos vitales está la necesidad de dar educación, sanidad y un mínimo de asistencia social a todos los que lo necesitan y así garantizar una seguridad pasiva para que esas gentes no vayan en contra de los bienes de aquellos que tanto tienen.

Aquí aparece otro de los fundamentos de la progresividad relacionado con la capacidad económica. Como atinadamente señala MUSGRAVE “el principio del

⁵³ FERREIRO LAPAZTA, J. J.: *op. cit.* pg. 54

⁵⁴ En la obra de STUART MILL “*Principles of political economy with some of their applications to social philosophy*” comentada en un apartado anterior se hace este planteamiento que desde una perspectiva actual carece de sentido, pero plenamente reconocible en un estado liberal.

beneficio tiene la ventaja de vincular los aspectos de gasto e impuesto del presupuesto, pero no se puede fácilmente poner en práctica, puesto que la evaluación por el consumidor de los servicios públicos no se conoce por las autoridades fiscales, sino que ha de ser revelada a través del proceso político”⁵⁵ MUSGRAVE lo que si hace es marcar los objetivos a los que se debe subordinar la actividad financiera: 1º. Satisfacer las necesidades públicas, ya sea de forma directa o subcontratando con empresas privadas que las oferten. 2º. La corrección de las desigualdades sociales existentes a través de los ajustes de distribución en la renta. 3º. La consecución de un crecimiento estable de la economía, para ello es interesante el pleno empleo y la ausencia de inflación⁵⁶. Como puede apreciarse estamos ante un defensor de la capacidad redistributiva del Derecho presupuestario que tiene que apoyarse en el Derecho tributario para dar forma a su teoría, y es que toda forma de redistribución, necesariamente ha de partir de la recaudación.

Si alguna aparente ventaja tiene, es que enlaza el ingreso vía impuesto con el gasto público, pero excluye la función retributiva de los impuestos y deja la fijación de los mismos al consumo de los servicios como opina MELGUIZO SANCHEZ⁵⁷ el impuesto ocupa en este esquema el papel del precio del servicio. Complejo dilema cuando de determinados servicios se trata; posiblemente los servicios básicos (educación y sanidad) sean más utilizados por quienes menos tienen, que no tendrían acceso a ellos si no fuese por la asunción de los mismos por el estado. Más complejo es saber a quien beneficia determinados servicios (seguridad) e infraestructuras (aeropuertos, autovías,...) que son más necesarios para las clases desahogadas que para las menesterosas. La cuantificación en todo caso sería imposible.

Tras este planteamiento ultraliberal se esconde un preclaro interés en evitar la imposición; pero no toda la imposición, tan solo aquella que se reconoce de forma individual, yo pago mi sanidad, yo pago mi educación, yo no necesito los transportes

⁵⁵ MUSGRAVE, R. A.: *“Hacienda pública teórica y aplicada*. Mc Gran Hill. 1992. pg. 358.

⁵⁶ FUENTES VEGA, S.: *El Gasto Público: ejecución y control*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1999. pg. 22

⁵⁷ MELGUIZO SANCHEZ, A.: *“Una Propuesta de Reforma del Fondo de Compensación Interterritorial” El fondo de Compensación Interterritorial, memoria de un cambio*. INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. 1991. pg. 55. Si el fin perseguido es buscar un sistema justo y equitativo, esta teoría no lo consigue, pues hace pagar según demanda sin tener en cuenta otros factores de modelación en la tributación.

públicos,... pero el raquitismo a que conduciría al sector público termina ahogando tanto al que tiene como al que no tiene. Precisamente lo que más cuesta al Estado son las infraestructuras necesarias para que esa persona pueda utilizar su transporte privado; pero además es que esas infraestructuras también producen el desarrollo del que se privilegia quienes más tienen, es en ese desarrollo donde muchas veces florecen los negocios en que basan su prosperidad. Esa mentalidad reduccionista produce un perjuicio mayor por el desmantelamiento social, que el beneficio individual que se puede obtener mediante una pequeña reducción de impuestos por los servicios no utilizados.

Esta teoría del beneficio fue asumida en el siglo XVIII por aquellos partidarios de la teoría contractual del estado, como GROCCIO ó PUFENDORF siendo el objeto del contrato por el que el contribuyente pagaba el impuesto la protección que el estado otorga a sus súbditos. De alguna forma es como la cuota de socio por pertenecer a él, por eso algunos autores defendían la tributación proporcional en función de la riqueza que tenía cada ciudadano, pues este es el bien que se protege.

2.5. Teoría del interés⁵⁸. Expuesta por BERLIRI plantea que no es el beneficio que pueda aportar a cada persona lo que hace que se quiera pagar impuestos, es el interés para que determinadas cosas ocurran (que haya servicios públicos, que haya seguridad,...) lo que hace que el contribuyente quiera prestar su apoyo económico al estado. El interés es una expectativa más fuerte que el mero beneficio. El fundamento está en la valoración que realizan determinados órganos de representación (parlamentos, representantes populares) sobre la necesidad de determinados servicios o la calidad de los mismos. El autor entiende que el estado debe contribuir en el reparto de la riqueza, la duda es de qué forma ha de hacerlo, ha de buscar la forma en que haya un desplazamiento de una categoría de contribuyentes a otra. La conclusión es que el Impuesto Justo es “La cuota individual correspondiente al reparto justo de los gastos de un determinado grupo de servicios públicos, cuando el reparto se conciba como fin en si

⁵⁸ BERLIRI, L. V.: *El impuesto Justo*. (Traducido por F. V. Arche Domingo) Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1986. pg. 22 y ss.

mismo, es decir, sin asignarle otro objetivo que no sea el de asegurar la cobertura del gasto al que se hace frente colectivamente”⁵⁹.

Lo más interesante que aporta este autor es cuando realiza la distribución de cargas impositivas, que considera deben recaer sobre la renta, el patrimonio y el consumo individual, con la peculiaridad de que cree que es interesante establecer una imposición directa de los consumidores mediante una contribución *incisivamente* progresiva determinada sobre el importe total del consumo medio individual cualquiera que sea el origen de la riqueza consumida⁶⁰.

2.6. Teoría del seguro⁶¹. A partir de la teoría del beneficio aparece esta nueva teoría donde se relaciona la protección del Estado con la persona y los bienes. La protección de la persona ha de ser igual para todos, de manera que por ella todos debemos contribuir de forma similar. Diferente es el caso de los bienes, pues no todos tenemos el mismo patrimonio, por lo tanto el estado emplea más recursos en proteger el patrimonio de quien más tiene, por lo que el impuesto debe ser proporcional en esta cantidad.

Esta teoría fue enunciada por McCulloch y generalizada por Thiers en el siglo XIX. Aunque predica la progresividad en los impuestos, precisamente porque el estado necesita un esfuerzo mayor en la protección de los bienes de quienes más tienen, no plantea esta progresividad fiscal como una cuestión de justicia, sino como una forma diferente de valoración del coste. Esto hace que su posicionamiento sea un tanto endeble y llevado a sus últimas consecuencias daría lugar a que los servicios públicos se redujesen a los ámbitos estrictos de protección, pues se buscaría la desaparición de los demás costes personales en los que los demás somos iguales y por lo tanto debemos contribuir por igual.

2.7. Teoría de la equivalencia. Debe suponerse que en la normalidad de los casos los ciudadanos perciben un beneficio de lo que reciben del estado (educación,

⁵⁹ BERLIRI, L. V.: *El impuesto...* cit. pg. 47.

⁶⁰ BERLIRI, L. V.: *El impuesto...* cit. pg. 258.

⁶¹ MELGUIZO SANCHEZ, A.: *op. cit.* pg. 56.

transporte,...) y es por ese beneficio por el que deben contribuir impositivamente, en proporción a la utilidad que de ese beneficio obtienen. Soluciona un tanto el beneficio obtenido, pues como criterio de equivalencia supone que será el mismo⁶². Al estar desarrollada en una época plenamente liberal, uno de los principales servicios que prestaba el estado era el de protección de la propiedad privada, de manera que ese servicio policial beneficiaba sobre todo a los ricos, este motivo supuso que se planteara un impuesto progresivo regulado por la riqueza, iniciándose de esta forma la progresividad fiscal. La importancia de esta teoría dio lugar a la creación de un principio de justicia tributaria en los albores del capitalismo defendido por muchos tratadistas, que con posterioridad han sido rebatidos, cuando no han cambiado de opinión ellos mismos⁶³.

Está claro que todo contribuyente lo hace porque espera obtener un beneficio de su contribución aunque sea de forma abstracta. Es cuestión de pensar que pagamos para recibir lo que recibimos, aunque de nuestro pago haya una parte para servicios ajenos a nosotros.

Nuevamente se olvida la justicia, el factor a tener en cuenta son los bienes, concepto mutable con el tiempo, sobre todo cuando nuevas formas de riqueza: acciones, fondos, bonos,... hacen difícil precisar cuantos son los bienes que posee cada contribuyente. Pero lo que si puede ocurrir es que se graven solo algún tipo de bienes que redunde en contra de la justicia tributaria.

2.8. Marginalismo. La evolución de la teoría de la equivalencia dio lugar a estas teorías más avanzadas aparecidas a finales del siglo XIX que entendía que no solo había que tener en cuenta la utilidad de los tributos, también era importante la utilidad marginal. Es necesario recurrir al principio por el cual la imposición debe ser establecida y exigida de forma que toda sociedad debe experimentar idéntico sacrificio. La proporcionalidad no causa el mismo daño a todos los contribuyentes, por eso es necesaria una nueva proporcionalidad donde este daño sea igual en la afectación de renta y de patrimonio. De esta manera lo que el sistema financiero consigue no es solo que haya equidad,

⁶² FERREIRO LAPAZTA, J.: *op. cit.* pg. 54

⁶³ NEUMARK, F.: *Principios de la Imposición*. Instituto Estudios Fiscales. Madrid 1994. pg. 137 y ss.

también consigue asegurar el equilibrio económico, administrando de la mejor manera los recursos escasos disponibles. Solo con una adecuada imposición progresiva se consigue estos efectos.

Su fundamento es que quien tiene mayor nivel de renta tiene una aptitud más que proporcional para obtener mayores incrementos de renta o riqueza, el componente del capital para multiplicarse hace que quien lo tiene deba tributar más por esta cualidad personal, planteamiento que en muchas ocasiones es correcto, pero que no lo es siempre y que en todo caso vale como argumento para otro tipo de impuestos (fincas improductivas, solares,...) pero que no debe ser como planteamiento de justicia. Económicamente puede ser razonable, pero jurídicamente su planteamiento es muy débil y por ello fue abandonada por la mayoría de los juristas que defendían estos postulados.

Esta teoría financiera dio lugar a la escuela italiana “Scienza della Finanza” ya comentada con anterioridad.

2.9. Teoría de la fuerza productiva. Es el Estado el que fomenta a través de sus servicios, la fuerza productiva de los individuos, siendo la historia una fuerza de producción indirecta. El desarrollo es el fin último de la actividad económica y el factor fundamental para conseguirlo no es la riqueza sino las “fuerzas productivas”. El Estado dirige la economía nacional y produce servicios que nunca producirían los individuos por si solos. De esta forma el estado tiene una función creadora, además de la que los individuos tienen de por sí. Entrando en una evolución de las teorías liberales clásicas en la que el estado es un mero mediador y ahora se convierte en el principal agente productor de riqueza, utilizando precisamente la contribución de los particulares al Estado que convierte en una “fuerza productiva” de la que a su vez puede obtener mayores tributos. Estas teorías fueron creadas por F. List y compartidas por Dietzel, Wagner y Stein.

2.10. Teoría del sacrificio.- Con diferentes variantes entre los autores, hay varias posturas sobre el sacrificio que supone la imposición. Inicialmente fueron enunciadas

por S. MILL, y posteriormente desarrolladas por otros autores que proponen que el individuo tiende a buscar que el beneficio que se obtiene sea equivalente a la riqueza de quien lo percibe. El tributo será proporcional al esfuerzo de quien lo paga, de manera que para un rico es mayor que para el pobre. El sacrificio es igual, cuando cada uno paga en función de un porcentaje del beneficio percibido (un 1% de su renta, que en cada caso variará por el importe de la misma). Con el tiempo aparece una visión proporcional del sacrificio que tiene en cuenta que conforme aumenta la percepción la satisfacción que se tiene por ella es decreciente, mientras que por las primeras utilidades se está dispuesto a pagar más, por las posteriores cada vez se pagaría menos y la carga tributaria debería reducirse⁶⁴. Otra variante de esta misma teoría, es la del sacrificio mínimo que postula que se cobre solo a los que más tienen hasta que se iguale la renta de todos los ciudadanos, pues el sacrificio que recae sobre quien más tiene es inferior que el que hace quien tiene menos, en la práctica con esta forma de operar se llega a la confiscación de las rentas más elevadas con el consiguiente perjuicio para la generación económica al ser un freno a la iniciativa privada.

Esta teoría, en cualquiera de sus vertientes, desemboca en la defensa de un impuesto progresivo, desde un primitivo planteamiento en el que se pensaba que la proporción era un planteamiento adecuado, esta teoría ha tendido a ser proporcional y creciente. El problema es plantear en un mundo real la aplicación de los presupuestos matemáticos en función de modelos de utilidad del bien recibido y el sacrificio correspondiente. La justicia necesita de un planteamiento jurídico y defender planteamientos sociológicos complica la posibilidad de legislar sobre ellos, por eso es complejo que teorías de este tipo vayan más allá de inspirar leyes.

Aun así, aunque ni la política de redistribución de rentas, ni el principio de capacidad económica se basan en la actualidad en consideraciones de tipo económico, la evolución de las teorías impositivas planteadas por los economistas han sido imprescindibles para la formulación de los principios de justicia tributaria aplicados al Derecho constitucional y al Derecho financiero. Pero además, como señala el profesor NEUMARK, en la actualidad el concepto de sacrificio es poco feliz para tipificar el carácter de las obligaciones fiscales. Es más, opina que la capacidad para contribuir

⁶⁴ FERREIRO LAPAZTA, J. J.: *op. cit.* pg. 55

según aumenta lo hace de forma mayor a este aumento de ingresos, aunque la voluntad de sacrificarse de quienes tiene estos ingresos no aumenta de la misma forma en que lo hace esta capacidad contributiva. Por ello se desentiende de esta teoría como válida para argumentar sobre la progresividad fiscal⁶⁵.

Tal vez esta forma de entender la fiscalidad llevaría a la confiscación de las cantidades marginales de riqueza a partir de determinado nivel de ingresos, pues es el sacrificio exigible a quienes los obtienen, en proporción al que se le exige a quienes tienen mucho menos; pero como veremos los planteamientos más avanzados en el entorno de la progresividad tampoco son partidarios de esta forma de confiscación y menos aun desde un planteamiento que no es fácilmente cuantificable como es el sacrificio personal que supone cada contribución que se paga. También entra en juego en este momento la recaudación máxima exigible para un contribuyente, que debe estar limitada por su capacidad de expropiación.

2.11. Teoría de la moderación. Tal vez se pueda considerar un principio clásico de la imposición, pero también es toda una teorías sobre como debe ser la aplicación de los impuestos. Su definición es clara *le meillerur de tous les impôts est le plus petit*⁶⁶. Durante mucho tiempo tuvo validez, mientras el estado liberal puro era posible. El mayor grado de intervención estatal ha obligado a incrementar la carga fiscal de tal manera que su planteamiento en la actualidad lo haría injusto, de hecho donde se practica solo se beneficia a quienes más tienen, pues el estado no tiene presupuesto para intentar un desarrollo social que permita una permeabilidad entre las diferentes clases sociales; los ricos, al pagar menos impuestos se benefician del sistema, pero los pobres, al no tener acceso a los servicios sociales, tales como la educación, no tienen forma de mejorar el sistema de vida y los pobres continúan siempre siendo pobres. En definitiva son sistemas de perpetuación social de la injusticia por causa de la deficiencia fiscal;

⁶⁵ NEUMARK, F.: *op. cit.* pg. 193.

⁶⁶ SAY, J. B.: Tratado de Economía Política o exposición sencilla del modo con que se forman, se distribuyen y se consumen las riquezas. Imprenta de don Fermín Villalpando.1821. Madrid. pg. 153. Uno de los principios más reconocidos por los liberales que lo dicta, no solo para un impuesto, si no para todos. Reutilizados por los restantes pensadores liberales a partir de Ricardo y recordado por el profesor NEUMARK como un postulado clásico, también denominado “principio de economicidad” comentando de él que ha sido establecido en base a los más heterogéneos motivos e interpretado de las formas más diversas.

complementariamente es cuestión de tener un sistema represivo que funcione para evitar los problemas sociales.

Los sistemas de protección necesarios en las modernas sociedades obligan a funcionar de acuerdo a otros planteamientos. Generar un sistema de mínimo sociales se ha demostrado como una política más eficaz para la seguridad que el incremento de la policía, pues además de generar paz social, permite una permeabilidad que mantiene una cierta ilusión social. Tanto es así que aunque en su día pudo entenderse como un principio tributario, hoy no cabría incluirlo entre ellos. Sin perjuicio que la moderación sea exigible a la hora de determinar el gasto como un postulado del Derecho presupuestario, aunque la visión que desde este principio se tiene cambia cuando se trata de repartir y no de recaudar.

2.12. Teoría del excedente de renta. Postulada por Hobson, entiende que la renta tiene dos componentes, el coste y el excedente. Es excedente aquella parte de la renta que no es gasto necesario para mantener la eficacia del factor productivo, esta parte es la que ha de ser objeto de gravamen, de manera que al crecer más ha de ser debe gravar de forma más alta. Sus detractores ponen como reparo la dificultad que existe para identificar los dos componentes mencionados, nuevamente hay que acudir a planteamientos sociológicos o económicos difíciles de encajar en un mundo exclusivamente jurídico.

De alguna forma de estas teorías surgen ideas como el mínimo exento, ten mencionada en las últimas tendencias de nuestra fiscalidad. La teoría del tipo único, una vez que descontamos las cantidades necesarias para el sujeto pasivo, que se aplicaría al resto de la renta, también es hija de este tipo de planteamiento, que deviene progresivo una vez que se aplica a toda la renta, pero con una progresividad relativamente baja, determinada en su escala máxima por el tipo tributario; si nos acogemos al tipo del 25% que se planteó en su día como tipo adecuado para España, el tipo máximo que se pagaría por el IRPF sería esta cantidad; significativamente inferior a los tipos normales en la actualidad. Pues siempre quienes están en niveles superiores de renta tendrían una tributación mucho más benévola que quienes están en los niveles inferiores; la renta marginal disponible sería en este caso mucho mayor que el resultante de la aplicación de cualquier otra forma de progresividad.

2.13. Teoría de la importancia social de la renta. Enunciada por S. Chapman, plantea que los primeros niveles de renta deben tener una proporción menor de gravamen que los sucesivos. Dicho de otra forma esto es lo que propone la progresividad. En este caso el fundamento está en las necesidades, las que cubre los primeros niveles de renta son más importantes que los que gravan los sucesivos. La dificultad está en saber cual es la importancia social de cada nivel de renta, pero tiene la virtud de entender que la progresividad debe existir en todos los niveles, escalármente cada nivel de renta superior tiene una tributación algo mayor.

En esta teoría, como en todas las que pretenden tener una interpretación sociológica, la complejidad está en la medición de los factores para establecer la progresividad y darle forma jurídica a esa medición. Aun así, planteamiento de este tipo, en la medida en que son asumidos, constituyen un refuerzo social a una legislación que introduzca la progresividad como criterio obligatorio a la hora de legislar sobre los impuestos en concreto. El problema es que todas estas teorías no tienen otro campo de aplicación que los impuestos directos de carácter personal, que es donde realmente se puede aplicar sin mayor complicación, pero deja fuera la imposición por otros motivos.

En la actualidad el trabajo de personas socialmente dependientes, hace que el gasto a que se destina estos primeros escalones de renta, no es precisamente a un gasto necesario, pues ese ya le viene dado por los progenitores, por lo que se dedica a gasto totalmente superfluo, aunque los cálculos impositivos no pueden entrar en esa baremación de forma fácil.

2.14. Escuela de Chicago. Denominada “Teoría político-social” no intenta buscar argumentos científicos, solo se basa en la necesidad de buscar formulas que mitiguen la desigualdad económica y en la imposición progresiva encuentran un valioso argumento. La falta de fondo material fue el principal motivo de crítica, la progresividad no puede basarse solo en la equidad. Es necesario justificar el tipo de progresividad que se utiliza. Volvemos a las cuestiones económicas inencajables en formatos jurídicos, aunque su influencia social ha conseguido la aceptación de este tipo de postulados.

3. MODERNAS TEORÍAS SOBRE EL FENOMENO IMPOSITIVO

3.1. La renovación de la imposición.

Todas las teorías anteriores han tenido sus detractores por todo tipo de motivos: políticos (quien gobierna permite que sea otro grupo el que más contribuya); jurídicos (es difícil encontrar la forma de tributar progresivamente que sea más justa); económicos (en ella está el fundamento de la pérdida de competitividad de la sociedad al tener que pagar más cuando más gana); temporales (el problema no es cuanto se gana, sino cuanto tarda en ganarse, cuanto más rápidamente se haga, más hay que pagar); sociológicos (es la progresividad la que provoca y justifica el fraude fiscal). Son respuestas y soluciones personales, a las que se añaden críticas, igualmente personales y con una gran carga ideológica. Lo cierto es que la discusión metodológica sobre esta materia ha ido generando un debate en el que la progresividad ha sido el centro de atención y en el que se ha convencido a mucha gente que ante todo es un argumento de justicia social y que era necesario darle una forma jurídica para poder ser implantada en las legislaciones de los estados.

Ahora, en un momento posterior del estudio de la fiscalidad, se intenta superar las teorías de carácter individualista pensadas desde un punto de vista del ciudadano. Los nuevos postulados del Derecho Financiero están cada vez más planteados desde los Presupuestos del Estado. La organización suprapersonal es más importante que cada una de los individuos que la componen. Los ciudadanos pueden tener comportamientos personalísimos o caprichosos, pero los estados tiene el deber de actuar con criterios más profundos y estas teorías pretenden dar cobertura a estos planteamientos.

3.2. Reformas del sistema fiscal y postulados político-fiscales.

La evolución del sistema fiscal ha sido continúa desde el siglo XVIII, con especial incidencia desde la I Guerra Mundial, a ello ha ayudado los cambios que han

sufrido los postulados que han caracterizado a la imposición⁶⁷, que brevemente comento a continuación.

El impuesto que para el Estado era una forma de financiación extraordinaria, se ha convertido en ordinaria. Incluso el porcentaje de impuestos que se pagan en proporción al PIB ha subido extraordinariamente a lo largo del último siglo. Esta subida no ha sido igual en todos los países, pero lo cierto es que aquellos que han tenido una presión fiscal mayor, por la vía redistributiva del gasto público, han conseguido sociedades económicamente más avanzadas. Los impuestos han estado en la base del desarrollo de los estados modernos y su elevación a sido esencial para ampliar la base social económicamente desarrollada a través de las mejoras en la educación y la preparación de personas que han superado estadios previos donde solo se busca cubrir las necesidades primarias.

Los impuestos, en los sistemas democráticos, están aprobados por el poder legislativo. No solo se discute el modo de financiar los gastos, también se discute sobre el modo de repartirlos. Siendo éste un doble camino para introducir la progresividad fiscal, ya que en el acuerdo que la legitima entre en consideración las relaciones político económicas⁶⁸ de poder y los equilibrios que ha de hacerse entre ellas. A fin de cuentas las leyes de presupuestos, tal vez las más importantes del sistema democrático, tratan más sobre el gasto público que sobre los ingresos. La capacidad de mejorar el sistema social está en función de ambas realidades fiscales: la recaudación y la distribución. Hacer un presupuesto que dote a la ciudadanía de posibilidades para su propio desarrollo es fundamental para conseguir ese desarrollo social; redistribuir esa necesidad económica de forma justa entre los contribuyentes es un paso posterior pero necesario para que los efectos que se consiguen con el gasto público no se perjudiquen con la mala distribución del ingreso.

Los impuestos han evolucionado de manera que no solo definen la política fiscal, también definen lo que se ha llamado política metafísica de manera que los

⁶⁷ NEUMARK, F.: *op. cit.* pg. 15 a 20. En este interesante ensayo donde se analizan todos los principios que hacen que la imposición sea atinada, desarrolla esta formulación concluida de su propia forma de entender los tributos y diferentes doctrinas que van en el mismo sentido.

⁶⁸ NEUMARK, F.: *op. cit.* pg. 16. Ya habla de las referencias a este equilibrio de poderes que da lugar a la progresividad, en los ensayos de LASALLE Y WAGNER y más recientemente en DE VITI DE MARCO quien plantea los impuestos progresivos

impuestos además de servir para recaudar han tenido otro tipo de funciones a lo largo de las últimas décadas. Sobregravar determinadas actividades, recaudar para dar respuesta a los costes que tienen las mismas. Marcar políticas financieras incentivadoras o desincentivadoras de determinadas actividades o de ciertos consumos que interesan en un momento determinado han sido motivos para que los impuestos hayan cambiado en su forma de aplicarse y hayamos asistido a modificaciones en la política fiscal que ha estado pendiente de este hecho. Un buen ejemplo de este tipo de actividad lo tenemos en las tres V del sistema fiscal español que sobregravan las viviendas (y todo lo relacionado con los inmuebles), los vehículos (a través de impuestos especiales y el la tributación de los carburantes) y el vicio (juego, tabaco, alcohol,...); en la certeza de que subir los impuestos en estos sectores no produce una caída demasiado elevada del consumo de esos bienes, pues se basa más en un planteamientos psicológico que económico: se consume tabaco o se acude al bingo de manera social y la subida de gravamen de esas actividades no determina que dejen de hacerse.

Desde hace medio siglo las técnicas de gestión tributaria han mejorado enormemente, ello ha colaborado a mayor eficacia contributiva y a mayor comodidad del contribuyente. El tiempo que la administración tarda en fiscalizar y generar la imposición se ha reducido ostensiblemente. En la actualidad se plantea que una vez alcanzado un determinado nivel de renta, las subidas son desincentivadoras de la capacidad productiva y de la inversión; en ese momento es más importante mejorar los sistemas de inspección, que seguir aumentando la presión sobre quienes pagan. Aun así se ha comprobado que las leyes requieren permanencia para poder comprobar completamente sus efectos y que las mismas leyes en diferentes momentos económicos producen distorsiones en la recaudación, por eso es necesaria una política fiscal con superávit en las épocas expansivas para poder cubrir los déficits que se producen en momentos de crisis.

Junto con los cambios técnicos tributarios, también ha habido una modificación del sistema fiscal que ha sido la que ha dado lugar a que estos ingresos acaben por representar una parte tan elevada del producto nacional. Los sistemas se basan en la imposición sobre la renta, en la imposición sobre el consumo, en la que recae sobre los inmuebles y otros productos estrella. El aumento de estos impuestos viene determinada

por la mejora en los sistemas de recaudación. El cambio de los impuestos sobre ventas en lugar de sobre materias primas, también ha servido para mejorar la recaudación mediante la atenuación de injusticias en la distribución impositiva.

Los puntos anteriormente mencionados han dado lugar a mejorar la capacidad de reacción y de crecimiento del sistema fiscal. Los sistemas anteriores tendían a reducir la cuantía de los ingresos tributarios en los casos de coyuntura expansiva, se recaudaba la misma cantidad entre más contribuyentes, del mismo modo en época regresiva tendía a aumentar los impuestos. Los nuevos sistemas pueden aprovechar las épocas expansivas para generar un superávit que cubre las épocas de recesión. Si este postulado fuese cierto en la actual coyuntura podríamos vivir de los superávits de varios ejercicios previos. La realidad es más tozuda, de manera que los superávits se reducen con pequeñas bajadas de impuestos, pero los déficits es imposible ajustarlos con la subida de los mismos, solo los recortes presupuestarios y el endeudamiento público pueden controlar las épocas de recesión.

La última característica de la renovación de la imposición es el aumento tendencial de los impuestos estatales y nacionales sobre los locales. Los grandes impuestos son los que gravan las rentas (personas físicas y sociedades) y los consumos (IVA) frente a los impuestos que pueden recaudar los municipios por inmuebles o construcciones. Un justo sistema de reasignación en función de determinados parámetros municipales debería ser suficiente para dar cobertura a las necesidades municipales, pero esto supone trabajar sobre una doble alternativa, reducir la presión fiscal nacional para poder aumentar la local; o aumentar el porcentaje de cesión de impuestos nacionales, que tal vez sea más justo por ser más progresivo, pues en los impuestos locales es complejo aplicar la progresividad y en los nacionales es más fácil. En concreto depende la estructura administrativa de la que se dote cada nación para que esto sea cierto. En concreto, en el modelo español, la existencia de una administración intermedia, a la que se le ha querido dotar de una estructura impositiva propia, que ni legisla, ni controla, ha hecho que el sistema en lugar de ganar en eficacia haya ganado en complejidad al existir hechos impositivos que pueden estar gravados desde dos perspectivas diferentes. Tal vez sea el momento de volver a un sistema impositivo

lógico en el que la tributación sea única y la asignación sea la que haya que replantearse entre todas las administraciones.

Tras un recorrido por las teorías, que por el tiempo transcurrido desde su enunciado, podemos considerar históricas, pasemos ahora a comentar otras que sobre esta materia se han propuesto recientemente:

3.3. El postulado de redistribución de Wagner. Es el primer tratadista que entendió que solo se puede denominar “redistribución” a la que beneficia a los económicamente débiles. Entiende que los impuestos tienen una doble finalidad, por un lado tienen un sentido puramente financiero que pretende recaudar para hacer frente a las necesidades económicas de un estado. Por otro lado existe en los impuestos una misión político social. La propuesta de WAGNER será con posterioridad defendida por Gerloff que es quien formula los fines sociales del impuesto considerando que pretende intervenir en la sociedad, regulándola y transformándola, tanto entre los individuos en la renta, como entre las naciones. Esta teoría que es plenamente admitida en la actualidad era duramente criticada en los años veinte y treinta por tratadistas como Hans Ritschl, o H. Lauferburger.⁶⁹

La importancia de este principio ha dado lugar a que se haya convertido en uno de los cinco principios fundamentales de la política económica de los estados intervencionistas. En el fondo lo que existe es una aplicación de la progresividad a través del gasto público, que recae más sobre quien más lo necesita. De alguna forma funciona la inversión que he comentado anteriormente, es más interesante definir las políticas para saber la necesidad de recursos y después repartir esos recursos entre los contribuyentes.

3.4. Teoría normativa. Es una teoría más económica que financiera, pero tiene su aplicación a la imposición, aunque está muy condicionada por la economía de mercado,

⁶⁹ NEUMARK, F.: *op. cit.* pg. 203. Cuenta la evolución de esta teoría, habla de sus opositores y opina a favor del planteamiento social de los impuestos mencionando aportaciones realizadas por él, ya desde 1948.

a quien considera como el mecanismo perfecto, aunque produce desajustes. La intervención pública debe ir encaminada a remediar estos desequilibrios. Se preocupa de los programas de ingresos y gastos públicos que puedan contribuir a la gestión eficaz en el contexto de una economía de mercado. Estos programas sirven para asignar los recursos entre sus diferentes utilizaciones, practicar reajustes en la distribución de la riqueza y mantener la estabilidad económica. La economía de mercado puede tener fallos y desajustes y ahí es donde está el papel de estado, quien debe asegurar la movilidad económica y la igualdad de oportunidades educativas.

Aunque intenta limitar la actuación del estado, le asigna un papel fundamental para cubrir las políticas que el mercado no cubre. El papel asistencial del estado es necesario para un correcto funcionamiento de los servicios esenciales de la sociedad, aunque la duda está en definir estos servicios, pues siempre cabe que algunos de ellos puedan ser prestados de forma privada.

3.5. Teoría de la renta extensiva. Planteada por el Informe Carter que es un informe elaborado en los años setenta por un autor teórico canadiense que postulaba que el impuesto más justo es el que recae sobre la renta a la que hay que adicionar todos los ingresos y aplica una tarifa progresiva. Este autor considera que los impuestos de carácter personal han de ser progresivos y para que sean justos han de gravar todas las fuentes de renta. Esta teoría plantea que las sociedades han de tributar por Transparencia Fiscal⁷⁰, dejando el IS solo para las grandes sociedades que se consideran grandes agentes económicos. El informe Carter incluía las herencias y donaciones en el IRPF⁷¹ lo que incrementa la progresividad del sistema hasta límites insospechados. Es una teoría interesante porque abre una nueva vía de enfoque en lo que a las sociedades respecta, pues en el fondo las pequeñas sociedades no deja de ser una formula organizativa de Derecho privado a la que se da una fiscalidad beneficiosa que la

⁷⁰ Este es el planteamiento que se utilizó en la reforma fiscal española de 1977, que consideraba sociedades transparentes a todas aquellas formadas por pocos socios o que se dedicasen a actividades profesionales, donde los beneficios se sumaban al resto de ingresos de los sujetos pasivos para dar un impuesto directo globalizado de todas las rentas del sujeto pasivo.

⁷¹ Solo con tipos impositivos bajos es posible esta adicción de impuestos, pues es posible irse a tipos marginales altos si a una renta normal se le añade una herencia. Un sistema de doble tributación parece más coherente para separar los hechos imposables cotidianos de los coyunturales.

transparencia fiscal destruye. Entiende sin embargo que frente a ello existe la gran sociedad que si necesita tener un régimen fiscal de sociedades propio con una tributación que no tiene porque corresponder al mismo impuesto que tiene las pequeñas sociedades, pues obedecen a efectos económicos diferentes.

3.6. Teoría de la renta consumida. Planteada por el Informe Meade (1978), se refiere a la renta que se aplica solo al consumo y no al ahorro, la forma de hacerlo sería por el saldo de los movimientos de tesorería. Desarrollado por las ideas neoconservadoras de los años ochenta, se acentúa su influencia a raíz de la desaparición de los sistemas de economía socialista de los países del este. Postula sistemas fiscales con una progresividad atenuada y los criterios en los que se basa es en que un impuesto ha de tener tres características: neutralidad, competitividad y eficacia en el cumplimiento⁷². Se puede apreciar que esta ha sido la teoría inspiradora de la nueva fiscalidad que se ha venido aplicando en España, donde principios como neutralidad o eficacia, ajenos a nuestra tradición jurídica impositiva se ha convertido en la meta a perseguir por el legislador.

3.7. Teoría del consumo improductivo. Contraria a aquellas teorías que tienden a mejorar el bienestar social, argumenta que la actividad tributaria es un mal menor que hay que reducir al mínimo posible. El representante más destacado es J. B. SAY, uno de los economistas de la escuela clásica partidario del liberalismo radical, donde se busca la no intervención estatal, aunque los postulados que defiende están muy extendidos actualmente.

Tras lo expuesto hasta este momento creo que no haría falta ningún apunte personal para que se sepa mi total desacuerdo con este planteamiento. Nuestra organización política, económica y social descansa sobre un Estado fuerte, capaz de

⁷² LAS HERAS, M. A.: “Reflexiones en torno a un sistema fiscal alternativo” *Moneda y Crédito* n° 192 1991 pg. 167. Desarrolla estas características de los impuestos que han de ir encaminada a que los mismos no perturben la productividad y competitividad. Frente al planteamiento de la renta extensiva, que mira sobre todo la capacidad impositiva de quien genera los impuestos, en este caso se mira el menor daño impositivo de los agentes económicos.

mantenerse por encima de los deseos e intereses de los ciudadanos. Esto solo se consigue con una acertada política impositiva que desde este planteamiento se niega. La pregunta es ¿Cuánto se puede desmontar en Estado a través de la reducción de impuestos antes de que llegue a desaparecer?, incluso siendo menos drástico, ¿Qué fuerza tiene un Estado para enfrentarse a los grandes agentes económicos cuando no es lo suficientemente sólido? Entiendo que en cualquier caso estas preguntas solo tienen una forma de contestarlas positivamente: sólo con un Estado fuerte se evita el peligro que subyace ante las anteriores opciones.

4.- LA PROGRESIVIDAD FISCAL EN LA DOCTRINA TRIBUTARIA.

4.1. El principialismo en el Derecho tributario.- Las teorías de la justicia impositiva del siglo XIX se habían construido sobre postulados de igualdad y generalidad “todos tienen que contribuir”. Las constituciones que aparecen en este siglo, como se comenta más adelante, están más interesadas en la funcionalidad que en los principios materiales, son normales las referencias al principio de legalidad e infrecuentes cualquier otra mención a principios de carácter tributario. Aun así la introducción de estas modificaciones por si solas ya suponen un avance enorme desde los planteamientos del antiguo régimen donde solo unos pocos, los más desgraciados, tenían la obligación de soportar las caprichosas necesidades de los poderosos.

Posteriormente se da un paso más y las referencias se amplían a la Capacidad Contributiva; es necesario tributar en la medida en que se realiza un hecho que demuestra la capacidad económica del actor, lo que presupone la existencia de una capacidad contributiva. Tras el “todos” inicial, ahora se trata de determinar el “cuanto” y el “por qué”, se paga por determinados bienes e ingresos y en proporción al valor de los mismos. Se trata de una propuesta proporcional que solo atiende al valor de la transacción, sin importar quien la realiza. Se tributa por realizar una actividad sin considerar el margen de beneficio. El planteamiento es algo más justo que el preexistente, pero aun se puede mejorar. Ya hemos visto como teorías de entreguerras

van dando forma al hecho jurídico de que unas personas, en función a las ganancias que tienen, tengan que tributar por un tipo más alto. Dicho así, lo que hubiera sido una aberración un tiempo antes, planteado ahora, tras la segunda guerra mundial, en una Europa que lucha por reconstruirse y por crear una sociedad nueva, permeable, donde las oportunidades sean para todos, se convierte en una propuesta plausible. Para poder implantar esta nueva forma de justicia tributaria hace falta unos Estados fuertes, que cuiden los servicios fundamentales, que permitan a quien vale o tiene capacidad de esfuerzo, que pueda mejorar su situación personal, aunque exigiéndole su colaboración para que esa permeabilidad social se siga manteniendo. En ese momento se inicia la aplicación de los impuestos de tipo progresivo. Al igual que los trabajadores tienen que colaborar en la reconstrucción con su esfuerzo, quien tiene medios tiene que hacerlo con su mayor contribución económica. Ese fue el planteamiento y así termina por ejecutarse, por ser asumido, en todas las naciones de la Europa democrática, desde los países Escandinavos hasta los Mediterráneos.

Ya hemos comentado como se inicia la idea de progresividad en la teoría económica, como da el salto hasta la legislación europea, pero ahora tenemos que centrarnos en España. Para levantar el edificio teórico que cualquier planteamiento jurídico supone, es necesario acudir a quienes han intentado definir desde la teoría los planteamientos legales aplicados en la práctica. En España son pocos los teóricos a los que podamos considerar tratadistas en esta materia, tan vez solo podamos mencionar a SAINZ DE BUJANDA como el merecedor de esta consideración, pues su dedicación durante décadas a construir un sistema que pudiera dar autonomía al Derecho Financiero ha merecido todos los reconocimientos, tanto de sus coetáneos como de quienes le han sucedido.

Fuera de nuestra nación es necesario citar a NEUMARK, sobre todo cuando de principios de la tributación se trata, pues su obra magna precisamente está referida a este aspecto en un alarde de sistematización de todos los principios que han de regir, no solo el Derecho Tributario, también el Derecho Presupuestario. Precisamente su obra no es reciente, ya tiene algunas décadas y todavía sigue siendo una referencia en trabajos dedicados a los principios por los que regir la justicia tributaria.

Por lo que respecta al resto de la doctrina no tienen, ni mucho menos, la profundidad y la importancia que estos grandes autores, aunque es interesante conocer sus opiniones, pues son sus trabajos los que ponen los primeros basamentos en el muro de la creación científica. Sus formulaciones teóricas van creando estados de opinión que cambia la mentalidad, primero de una minoría entendida, después de una mayoría política y por último de la sociedad en general; en ocasiones de forma aislada y unipersonal y en otras en grupos organizados como auténticas escuelas de pensamiento. Hay un a priori en toda esta elaboración doctrinal, y es el cambio de idea de justicia. Lo justo, que en muchas ocasiones se convertía en lo que quería el que mandaba de forma más o menos caprichosa; tiende a objetivarse para convertirse en lo que deber ser lo que interesa a la nación, a sus gobernantes y a sus gobernados. Desde una ley implacable y castigadora se pasa a una ley organizadora social.

La justicia tributaria también ha sufrido su propia evolución, que normalmente ha ido paralela a la idea de justicia global admitida, cuando no impuesta, por los gobernantes. Ha sido necesario replantear los fines que deben perseguir los impuestos para que se pueda hablar, cuando menos, de una mejoría en la justicia tributaria. La modificación de mentalidad en la sociedad, que comprende un comportamiento tuitivo frente a quienes menos tienen; el acuerdo de que el Estado debe intervenir para compensar a quienes se encuentran en desventaja social, como forma de creación de una sociedad más justa; determina la necesidad de cambiar el sistema tributario como herramienta de esta evolución hacia una sociedad mejor. Los impuestos, para ser justos no pueden ser iguales. Para que una sociedad sea justa debe tender a la igualdad y la ley debe garantizarla: igualdad de trato, igualdad en el acceso a los servicios públicos, igualdad en las oportunidades,... La consecución de esta igualdad no es tarea fácil, pero en lo que no hay duda es que una de las mejores formas de procurarla la da el Derecho financiero, con un sistema de recaudación de impuestos y de asignación de recursos encaminados a que la igualdad sea real y efectiva.

Para esto, todo el planteamiento es algo más complejo que la simple modificación de los impuestos para que los mismos sean progresivos. Es necesario también, articular un sistema en el que se impregne de esta idea de justicia al Derecho Presupuestario. El sistema impositivo puede ser más o menos justo, dependiendo de los

diferentes sistemas recaudatorios, de las personas a quienes se les recauda, del tipo de impuestos que se recaudan y sobre lo que recae el gravamen. Pero una vez realizada la recaudación hay un segundo paso que es la distribución de estos impuestos. La justicia de un sistema y la redistribución de la riqueza pueden hacerse por la vía de reparto. Este planteamiento, propio del liberalismo clásico ha sido modificado por los planteamientos modernos (más próximos a los sistemas socialdemócratas, pero no exclusivos de ellos) que busca la justicia de doble vuelta, en la recaudación y en la distribución.

Desde esta perspectiva, todos los sistemas son progresivos, pues los servicios que se prestan, una vez recaudados los impuestos, benefician más a los necesitados que a los mejor situados económicamente. En base a planteamientos así de simples se han podido elaborar teorías que han hablado de un tipo único de IRPF⁷³, o un impuesto único sobre el consumo⁷⁴. Se supone que con los impuestos se pagan servicios públicos que muchas veces, quienes tienen una situación económica favorable, los contratan de forma privada, por lo que de esos servicios públicos los principales beneficiarios son quienes tienen unas rentas más bajas.

Nadie discute la importancia de una aplicación eficaz del gasto público, que tienda a que al menos existan unos mínimos que iguallen a todas las personas en unos ingresos de subsistencia⁷⁵, sin embargo, por encima de esos mínimos sigue habiendo un sector social en una situación precaria, pero sin esos Derechos. Por encima de estas situaciones existe una banda de personas con una capacidad contributiva limitada y a quien es preferible no cobrarle que tener que dar una ayuda para alcanzar el mínimo que el impuesto le niega. Desde este planteamiento se genera la teoría de la progresividad fiscal como forma de contribuir a la solidaridad a favor de quienes menos tienen.

⁷³ Teorías que han sido recientemente mantenidas por un destacado miembro del PSOE que proponía un tipo único de IRPF, que se vería aquilatado por la cantidad no sujeta a tributación señalada como mínimo vital.

⁷⁴ En el apartado dedicado a las discusiones parlamentarias aparece un debate donde se le acusa al Sr. Rato de haber realizado una propuesta en este línea, sobre el año 1985 cuando se estaba discutiendo la Ley del IVA

⁷⁵ Prestaciones mínimas ofrecidas por el estado, como las pagas no contributivas, los mínimos de subsistencia, los complementos a mínimos y otro tipo de ayudas obedecen a esta política tuitiva de defensa de los desfavorecidos que no son discutidos por nadie y que vienen por la vía de la distribución racional del presupuesto.

El concepto progresividad, unido a la asunción de un Estado Social constitucionalizado, parece que dio alas a quienes vieron en este binomio, apoyado por el resto de Derechos y sus garantías, la fórmula más eficaz para generar una nueva sociedad. De euforia se podría denominar a lo que ocurre en los años siguientes a la promulgación de nuestra carta magna, cuando se estudia la misma y se da forma a las leyes que la desarrollan, destacando de entre ellas las que se dedican a los impuestos. Este estado de sobreexcitación me parece jurídica y políticamente muy recurrente y al mismo aludiré en varios lugares de la obra, pues se trata de una forma de medir el estado de ánimo que se produce a lo largo del tiempo. Solo hacía falta que el desarrollo legislativo se hubiera hecho acorde con tan grandes ideas; y eso si que es otro asunto.

La progresividad tiene la peculiaridad de no ser obligatoria para todos los impuestos; algo que si ocurre con la generalidad, la igualdad y la capacidad económica; por lo que el uso que se hace de ella depende de la voluntad del legislador. Es recurrente, siempre que se quiere obviar, o simplemente limitar, plantear que la progresividad es inspiradora del sistema tributario e inaplicable por sistema. Tras este tipo de ideas se esconde el interés porque la misma no sea tenida en cuenta. Hay tratadistas que han planteado esta cuestión con diferentes enfoques: La profesora SOLER ROCH⁷⁶ la considera como “la cenicienta” de los principios inspiradores del sistema tributario, pues fácilmente puede ser utilizada o eludida a conveniencia, aunque haya quien opine que cuando se pueda aplicar es obligatorio hacerlo. El profesor FUENTES QUINTANA⁷⁷ también habla de “la paradoja de la progresividad” para tratar este tema de la aplicación ocasional o prudencial de un principio que se ha quedado en meramente facultativo, pues si se aplica solo en casos determinados hay que entender que solo a esos impuestos les concierne su aplicación. Incluso cuando PONT MESTRES trata de los principios que rigen el sistema tributario, considera que es el Principio de Capacidad Económica el que guía la ordenación del mismo⁷⁸. Sobre la

⁷⁶ SOLER ROCH, M. T.: “Subjetividad tributaria y capacidad económica de las personas integradas en unidades familiares” *Revista Española de Derecho Financiero*. nº 66 Madrid 1990. pg. 193 y ss.

⁷⁷ FUENTES QUINTANA, E.: “Introducción a la obra de NEUMARK, *op. cit.* pg. XLVII.

⁷⁸ PONT MESTRES, M.: *Derechos y Deberes en el procedimiento de Inspección Tributaria*. Marcial Pons. Madrid 2006.pg. 27. Se basa para realizar esta afirmación en el art. 3 de la LGT nueva que así lo refiere como principio cardinal, aunque después redacta la existencia de los demás y habla también de los principios de aplicación de los tributos.

dicotomía de opiniones que este planteamiento produce ya se pronunciaba, en un momento tan alejado como 1971, GUTIERREZ DEL ALAMO para señalar que han sido muchos los criterios que se han invocado en su apoyo, tantos o más que sus detractores han utilizado para rechazarla⁷⁹.

Aunque no es materia de este trabajo no quiero obviar que durante décadas se estuvo hablando sobre progresividad entre autores españoles, cuando el planteamiento no tenía fundamento jurídico alguno y por tanto no se aplicaba al Derecho positivo. Prácticamente en la generalidad de los casos se hablaba de este planteamiento como un inconveniente de difícil encaje en la formulación jurídica. Tal vez son estos precursores los que condicionaron el planteamiento posterior que se ha tenido frente a la progresividad, sobre todo por quienes traían un bagaje previo que incluía estos postulados doctrinales. Ya en épocas tan lejanas como 1913 BACAS MONTERO publica “Hacia la redención económica y social” donde plantea cambios en el sistema tributario en una línea próxima a la progresividad. Se traducen autores como ANDERSON SELIGMAN en el mismo año en una obra que en español se titula “El impuesto progresivo en la teoría y en la práctica” que intenta concienciar sobre la bondad de la misma. Autores italianos, introducidos en España a través de los estudios de fiscalidad procedentes de Bolonia, van siendo cada vez más apreciados en nuestra nación: obras de D’AMATI, GIARDINA, PESENTI, FASIANI o MANZONI han tenido una importancia fundamental en la asunción de los nuevos planteamientos entre los que indudablemente se encontraba la progresividad fiscal pero que encontraban como tope la realidad de un planteamiento mucho menos proclive a la misma.

La aparición del constitucionalismo supuso la creación de una formalidad normativa inexistente hasta ese momento. Además de las leyes, se enuncian unos principios generales que van a influir en toda la legislación. Dentro de estos principios existen unos que son de carácter general y otros aplicables a ramas concretas del Derecho. A través de los principios jurídicos generales se configuran los objetivos

⁷⁹ GUTIERREZ DEL ALAMO Y MAHOU, J.: *La progresividad Tributaria*. Memoria redactada por el autor para concurrir a las oposiciones a Inspector del Ministerio de Hacienda. 1971. pg. 9.

abstractos de justicia que se propone conseguir el ordenamiento⁸⁰, de acuerdo al planteamiento de SIMON ACOSTA el ordenamiento jurídico es una unidad por lo que los principios han de ser tenidos en cuenta al interpretar una norma en particular. Principios como el de Legalidad, que duda cabe que informan a todo el ordenamiento jurídico, toda creación normativa jurídica tiene obligación de cumplir este principio. CALVO ORTEGA señala que los principios “son un elemento de interpretación y un elementos informador de la integración de las lagunas jurídicas que se presentan dentro de esa zona de la realidad social”⁸¹. El propio CALVO ORTEGA reconoce que nuestra Constitución ha sido fértil en este plano⁸².

Los principios hay que entenderlos como ideas-fuerza capaces de recoger en torno a sí, toda la acción sucesiva del Estado, hay que atender a las palabras que los enmarcan, a la intención del legislador⁸³. Algo similar piensa CAZORLA PRIETO que los define como las directrices generales que fijan los criterios básicos que integran la esencia constitucional y han de servir de inspiración y límite infranqueable para la legislación ordinaria en el terreno de que se trate⁸⁴; si bien éste autor señala ciertas características que han de acompañar a los mismos: los considera criterios generales desprovistos de la precisión que una norma jurídica reclama, por lo que necesitan ser interpretados para poder aplicarse y dar esa visión concreta necesaria para recrear un Derecho más justo.

Dentro del campo del Derecho Tributario específicamente, el propio CAZORLA PRIETO y en referencia a los principios Constitucionales opina que “constituyen una base sustancial para mantener en este campo la teoría de la interpretación normativa”.

⁸⁰ SIMON ACOSTA, *El Derecho... op. cit.* pg. 355. Analiza la importancia de estos principios y como hace en toda la obra acude al criterio de autoridad del profesor CALVO ORTEGA que considera que los hay que informan a todo el ámbito del derecho convirtiéndose en “principios generales” y los que solo informan a una rama que son “principios jurídicos”, en ambos casos tienen un sentido bidireccional: uno encaminado hacia la creación de las normas y el otro que va encaminado hacia su aplicación.

⁸¹ CAZORLA PRIETO, L. M.: “El artículo 23 de la Ley General Tributaria: cauce para una interpretación normativa del Derecho Tributario” pg. 362.

⁸² CALVO ORTEGA, R.: “La Nueva Ley General Tributaria”. Thomson-Civitas. Madrid. 2004, pg. 17.

⁸³ MORTATI, C.: “*Instituzione de Diritto Pubblico*”. Casa editrice dott. Antonio Milani. Sexta edición. Pádova. 1962, pg. 205, en esta obra el autor habla del artículo en que se enmarcan los principios como una actividad interpretativa.

⁸⁴ CAZORLA PRIETO, L. M.: “Los Principios Constitucionales Financieros en el nuevo orden jurídico”. *Revista de Derecho Público*. Nº 80-81. 1980. pg. 525.

En el análisis de los mismos se ha llegado a decir que estos principios tienen que cumplir tres funciones: Exegética, favoreciendo la interpretación de las normas referidas a un determinado sector del ordenamiento jurídico⁸⁵. Fundamentadora, al ser el origen y el soporte estructural del ordenamiento jurídico, lo que le confiere un carácter imperativo al legislador por lo que es una norma fundamentadora de todo el instituto tributario. Garantista, que produce un mandato genérico que impide cualquier conducta contraria al valor consagrado en un determinado principio.

Esta enconada obsesión con los principios ha supuesto que a los mismos se hayan dedicado amplios estudios dentro de la doctrina. En ocasiones analizando los principios que claramente están enunciados en las propias leyes; pero en otros casos ha sido más complejo, puesto que las leyes no los enuncian, se acude a su formulación desde una perspectiva teórica. Dando como resultado una pléyade de principios, muchas veces contradictorios y algunos de ellos inaplicables en la generalidad de los casos y que actúan de forma contraria a como se debiera, pero que pueden ser aplicable con unos presupuestos determinados, aunque es muy dudoso que en estas condiciones puedan llamarse principios.

Ocurre que el paso del tiempo se está volviendo el peor enemigo de estos principios, al menos en el caso español. El principialismo tuvo un desarrollo enorme en los primeros momentos de la redacción de nuestra Constitución. De acuerdo a lo que hemos dicho, era necesario interpretar, fundamentar, pero también ha sido con posterioridad necesarios garantizar, aquí es donde quiebra las funciones de estos principios, pues se ha permitido que nuestro sistema fiscal pierda paulatinamente la progresividad que enuncia uno de sus principios y el garantismo no ha aparecido por ningún lado, otro discurso, otros postulados sacados del Derecho comparado, han servido para crear una legislación a la carta, propia de una coyuntura concreta, pero falta del fondo jurídico y del apoyo normativo que da la Constitución.

Normalmente no es la ley la que genera los principios, suelen ser los propios principios enunciados y desarrollados por los tratadistas los que en muchas ocasiones se tienen en cuenta para la formulación de la ley. Como análisis concreto de esta forma de

⁸⁵ GARCIA DE ENTERRIA, E.: *Reflexiones sobre la Ley y los Principios Generales del Derecho*. Civitas. Madrid. 1984.

proceder, ha sido necesario incluir en este trabajo un capítulo donde recoger los principios que existen en Derecho tributario y que se van a plasmar en un epígrafe posterior. Unos son plenamente aceptados y están materializados en nuestra Constitución, otros son dictámenes de estos tratadistas que hemos comentado, pero todos tienen un interés concreto como para ser incluidos en este estudio.

En concreto cuando nuestro artículo 31.1 aborda el tema del deber de contribuir, lo hace desde un planteamiento determinado de justicia, desde la obligación de los ciudadanos de sostener los gastos públicos y desde el Derecho de los mismos a que el sistema tributario también sea justo, y esa justicia se la da el que se inspire en los principios de igualdad y progresividad. Lo que existe es un mandato de que nuestra legislación fiscal se rija por un conjunto unitario de criterios que nos han de servir para repartir la carga tributaria y es ahí donde se aplican los principios en concreto.

Nuestra Constitución acude al principialismo para tratar el Derecho de los ciudadanos a que la normativa fiscal por la que han de contribuir tenga unas determinadas características que son las que enuncian estos principios; convirtiéndose, de esta forma, en garantes de los Derechos personales de cada uno con planteamientos concretos, sin dejar que sean normas de inferior rango las que determinen los principios rectores de la justicia tributaria. Aunque esta situación parece lógica, no suele ser frecuente, de hecho en el resto de las Constituciones de los países de tradición democrática europea, no aparecen enumerados; su aportación al propio texto constitucional es el fruto de la experiencia de esos otros países que se han visto obligados a regular por leyes ordinarias de inferior rango lo que la nuestra regula en la cúspide jurídica. Ciertamente es que muchas de las Constituciones europeas, como se comenta en otro lugar concreto de este trabajo, son de otra época y principios como el de Progresividad, que es el que más nos interesa a nosotros, por entonces no eran de aplicación. Es precisamente gracias a esa exclusión voluntaria de su texto por lo que el mismo ha llegado a nuestros días sin necesidad de hacer una constitución nueva. Pero, *senso contrario*, por esa vocación de permanencia que debe tener toda Constitución, la nuestra se asegura que este principio debe regir nuestra política tributaria permanentemente. Otra cosa es lo que se hace desde las instancias políticas y jurisdiccionales como se comenta en otros lugares de esta obra.

Aunque, como reitero, este trabajo se dedica a uno de estos principios en concreto: al principio de progresividad; es necesario empezar por éste el estudio de su conformación y sus características y la imagen que del mismo tiene la doctrina que lo ha estudiado a lo largo del tiempo. Después, cuando se relacionen los demás principios, será el momento de relatar como se interaccionan entre ellos y en que grado son complementarios o pueden resultar incluso contradictorios. También se trata de otros principios, unos Constitucionales como: interdicción de la arbitrariedad (Art. 14.CE), promoción de la igualdad (Art. 9.2. CE), función social de la propiedad (Art. 33.2. CE); y otro sólo tributarios que inspiran diferentes aspectos de la materia financiera.

4.2. Concreción de la progresividad fiscal. Hay quien ha querido ver impuestos progresivos desde la época de Roma con los *Tributum es census* que variaba entre el uno y el tres por mil de patrimonio de quien lo pagaba, según aparecía en un censo. Se apunta también el caso del *Saquí* en el reino granadino que pagaba de forma progresiva quien tenía un rebaño según el número de cabezas. En la *Declaración de Derechos* de la Convención Francesa de 1793 declara sobre esta materia como forma de una forma más exacta el reparto de las cargas del ciudadano. El *Manifiesto Comunista* considera que la forma de acabar con la burguesía es aplicando al impuesto de la renta una carácter fuertemente progresista.

Los estudios doctrinales sobre los principios de imposición, han sido frecuentes entre las escuelas clásicas ya vistas con anterioridad y con mucha más profundidad por las modernas tendencias del Derecho Financiero. Con diferentes nombres; con diversas definiciones; con planteamientos, muchas veces, encontrados; todos los estudiosos de la fiscalidad y la teorización imprescindible para darle el empaque científico necesario, han planteado que la imposición debe recaer de forma diferente sobre quien más tiene, más gana, más se beneficia, más recibe. En definitiva que los impuestos han de ser, entre otras cosas, progresivos.

Hubo un momento en que, desde una postura liberal, se planteaba que era suficiente con el beneficio que suponía recibir más del Estado para igualar las diferencias de riqueza. De esta forma se justificaba que los impuestos fuesen porcentuales, pues la labor redistribuidora solo recaía en el propio Estado. Realmente,

en un momento en que solo la beneficencia es lo que el Estado puede aportar al bienestar de los ciudadanos, este planteamiento es cierto. Pero conforme desde los poderes públicos se inician actuaciones tendentes a mejorar las infraestructuras, a dotar a la sociedad de servicios, estas actuaciones tienen unos beneficiarios sociales, que no son precisamente quienes menos tienen y que hace que el gasto de este tipo de inversiones supere las ayudas sociales. Cuando desde la administración se ejecutan servicios como las carreteras, puertos, aeropuertos, policía, correos, universidades,... claramente favorecedores para los económicamente fuertes, para quienes por tener más poder adquisitivo, más libertad, más bienes que proteger o más conocimientos; los intereses y las necesidades de todos los ciudadanos se igualan, cuando menos, las ventajas sociales que tenían quienes menos contribuían. Posiblemente en la actualidad sean quien más tiene, quien más puede beneficiarse de las prestaciones que el Estado aporta. Para volver a colocar las cosas en su sitio no queda más remedio que buscar la equidad en el ingreso y esta actuación equitativa tiene mucho que ver con la aplicación de la progresión fiscal. Antes de continuar, es necesario aclarar que el término equidad es polisémico en la disciplina del Derecho Financiero. Si bien etimológicamente es fácil entender que equidad supone tratar a todos de forma similar de acuerdo a un criterio de justicia natural. Pues también tiene un significado de moderación que es el que se ha utilizado para ciertos tratadistas para definir una de las características que debe tener el sistema financiero concreto que ellos plantean. El sentido que aquí se da a la palabra equidad es el genérico, pues utilizar el otro, como se está demostrando en nuestra legislación, se ha convertido en una forma de ir contra el principio de progresividad que precisamente huye de ese tipo de moderación.

Si el liberalismo había supuesto un gran avance frente al antiguo régimen basado en la sociedad estamental donde estaba perfectamente justificado que unos sectores de la sociedad no tuviesen que contribuir ni con su tributo, ni con su esfuerzo al sostenimiento de las cargas sociales. Ahora se da un paso más con la aparición de las teorías del estatalismo, en las que la Escuela de la Hacienda Pública Alemana tiene mucho que decir. El estado tiene un gran papel más allá del mantenimiento de la seguridad y la justicia. Es el garante de los Derechos y libertades que enumera.

Derechos, que desde los meramente individuales (correspondencia, prensa, reunión,...) pasan a ser sociales (sanidad, educación, beneficencia...) que requiere una mayor intervención de los poderes públicos. Hacía allí se encamina el Estado Liberal, que busca nuevas fuentes de recaudación que permita crear y mantener esos servicios enunciados de forma teórica. Aparece El Estado Social que supera la situación anterior y da un paso más en el camino de la justicia tributaria. Pero no se trata de añadir un plus a los Derechos nominales que ya otorgaba el estado constitucional liberal. Ahora el “Estado es una organización que persigue fines propios, entre los que se encuentran, muy destacadamente, el de modificar la estructura social y económica”⁸⁶. Intervenir, como se plantea el Estado Social, supone, además de atender a los términos de la relación que se regula, tener en cuenta la coyuntura económica para poder modular esa realidad que se quiere cambiar y actuar sobre ella. El estado contemporáneo⁸⁷ requiere instrumentos de intervención rápida, concreta y adaptada a las circunstancias cambiantes que abarcan muchos de los ámbitos sobre los que la actuación pública se despliega actualmente. Es esta obligación del Estado la que provoca que el Derecho tributario tenga que aportar los fondos vía recaudación que se necesitan para proveer a los ciudadanos de los Derechos que les garantiza la Constitución. Pero esa recaudación no puede hacerse con el planteamiento clásico de una imposición fija o porcentual, podía resultar que a quienes menos ganan le costase más los servicios que reciben que el beneficio que el mismo aporta. Había que plantear la tributación de otra manera, y la fórmula que se usa es la de la Progresividad Fiscal, que tiende a aumentar más que porcentualmente el importe del impuesto conforme sube la renta.

Precisamente por eso el principio de Progresividad Fiscal se trata de una de las mejores plasmaciones de la conformación de España como un Estado Social y Democrático de Derecho. Su aplicación está en la línea de poder garantizar la realidad que en forma de Derechos compromete a esta forma de organización constitucional. La

⁸⁶ RUBIO LLORENTE, F.: “La igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 31, 1991, pg. 37. Aun estamos en las primeras etapas de la democracia donde todavía se ensalza el estado social y la función redistributiva de los impuestos.

⁸⁷ CAZORLA PRIETO, L. M; LASARTE, J.: *El poder tributario en el estado contemporáneo: un estudio*. Instituto de Estudios Fiscales. 1981. pg. 18. Define con este adjetivo al estado social de derecho que actúa socialmente para garantizar los derechos nominales de los ciudadanos. Nuevamente un comentario que enlaza con la teoría del estado social necesario en una Constitución que quiere asegurar los derechos que enumera.

tendencia que ha padecido tanto el principio, como la definición del Estado, ha sido pasar desde la auténtica beligerancia a la mera nominación. Si comparamos obras de momentos posteriores a La Constitución, como algunas de las ya reseñadas en este mismo capítulo, y las comparamos con artículos o tratados más recientes, podemos apreciar que entonces había auténtica pasión por hablar de estos términos, a pesar de estar envuelto en un cierto temor, cuando no polémica, por parte de la doctrina. La nación necesitaba dotarse de un nuevo sistema de justicia, y la mejor forma de ello era blandir los artículos 2 y 31 de la Constitución, entre otros. El tiempo pasa, los planteamientos cambian, nos encontramos en una sociedad bastante más justa que la existente hace tres décadas y las palabras que se dedican a la interpretación de conceptos como “Estado Social” o “Progresividad” son mucho más melifluas; la Constitución las garantiza y exige su aplicación, pero esto no tiene porque hacerse de una forma radical, como se planteó entonces. Aquellos tratados sobre Derechos fundamentales y constitucionalismo, han sido olvidados y reemplazados por otros más modernos, muchas veces realizados por los mismos autores, en obras personales o colectivas, donde se acompañan de jóvenes expertos que no estuvieron imbuidos en el espíritu que se respiraba entonces y que aprecian que el funcionamiento de las cosas ya no va por donde habían discurrido hasta ahora.

Estamos en un nuevo mundo, los derechos sociales, las garantías de su cumplimiento, las posibilidades de los propios estados, ha variado mucho. Admitir en el sistema occidental a aquellas naciones que vienen de recorrer un camino en lo que se denominó “socialismo real”, supone entender que no tienen la posibilidad de conseguir a corto plazo los mismos Derechos que ya existen en las naciones de la vieja Europa. Se plantea un compás de espera para que la igualdad que todos debemos reclamar sea efectiva; y en ese transcurso lo que está ocurriendo es que se está dando una pérdida de Derechos en los países que ya los habían conseguido. Parece que la igualación que el mundo necesita para crear una justicia de las naciones, no se va a realizar por arriba, así que habrá que ver como se iguala en un punto intermedio que, ojala, no se coloque muy abajo en cuanto a planteamiento tributario se refiere. Además la pérdida de peso específico de Europa, como cuna del constitucionalismo, en la economía mundial da lugar a que las propuestas de los países emergentes, nada dados a la admisión de estos

derechos ya conseguidos por nosotros, tengan cada vez más fuerza y esas propuestas no son precisamente las que cabría esperar de las naciones garantistas.

En esa nueva forma de entender el mundo nos encontramos a los autores actuales que hablan de los principios materiales de justicia tributaria en sus manuales y tratados, donde todos los principios son entendibles y asumibles, excepto el de progresividad que queda mucho más matizado, al que se le da un a actuación moduladora que afecta de forma general al sistema, pero que no se puede plantear a cada impuesto como sería deseable o al menos planteable, porque el encorsetamiento jurídico y teórico de nuestro Derecho no lo permite. El esfuerzo epistemológico necesario para tomar en consideración este principio, olvidado actualmente, ha hecho que sea más cómodo admitir lo dicho anteriormente al respecto por otros autores, que afrontar de forma exhaustiva el problema de su no aplicación.

La forma en que se ha concretado la Progresividad ha supuesto muchas veces un cambio radical en la concepción impositiva. Desde el criterio de proporcionalidad, principios como el de igualdad o generalidad siempre son ciertos. La aparición de la progresividad, de alguna forma supone que no lo sean tantos. Los impuestos de carácter personal tienen exenciones para las rentas bajas, que hacen que no comiencen a tributar hasta tanto no se tiene un determinado nivel de ingresos. Puede parecer un contrasentido en cuanto a los principios mencionados, sin embargo al tratarse una materialización de una idea de recuperación de la igualdad, que busca que las posibilidades de vida de todos sean lo más similares posibles; hace que este equilibrio se busque a través de la vía impositiva. Una de las formas de búsqueda de esa igualdad se puede hacer por la vía del reparto, todos acceden a los servicios con independencia de lo que paguen por ellos. Pero la otra se hace por la vía de la recaudación, y si para ello se determina que hay quien no pague hasta tanto no se tenga determinado nivel de renta, se sigue estando afectado por la generalidad, pues paga en función de esos “todos” y lo hará cuando su capacidad sea más alta. Pero además se está aplicando la igualdad que hace que todos tributen de acuerdo a su renta, igual que otra persona que tiene la misma renta, en las mismas circunstancias familiares y personales.

4.3. Consideración de la progresividad fiscal en la doctrina del siglo XX. Es la doctrina italiana y alemana la que genera el concepto y el desarrollo teórico de lo que es la Progresividad Fiscal. Los tratadistas lo consideran una evolución del principio de capacidad económica, así lo entiende MANZONI “el principio de progresividad postula necesariamente, como indispensable premisa, el principio de capacidad económica, de la cual no representa, en cierto modo, más que el ulterior aspecto evolutivo”⁸⁸, si bien además de una evolución hace falta un cambio de filosofía en los fines que persigue el impuesto, en el planteamiento de justicia tributaria. Otros piensan que es la igualdad la genera la progresividad, RODRIGUEZ BEREIJO, comenta que “los principios de igualdad y progresividad constituyen el núcleo duro que inspira todo el sistema tributario justo que el artículo 31 proclama”⁸⁹ donde aun se aprecia esa admiración hacia este principio que se ha disipado con posterioridad.

Aunque existe un antecedente legal en cuanto a la existencia de la progresividad fiscal como principio de aplicación en nuestra tributación, merced a la Constitución de la República y su desarrollo legal en 1932, en aquellos momentos no hubo tiempo para que pudiera ser estudiada desde el punto de vista doctrinal. La guerra que no tardo demasiado en llegar y el periodo posterior, nada proclive a tratar los asuntos de aquellos años, hace que este principio solo sea mencionado por algunos estudiosos de la materia tributaria de entonces, pero que ni siquiera valga como referente jurídico digno de estudio en cuanto a las consecuencias que produjo.

Cuando la progresividad como principio ha aparecido con fuerza es desde la promulgación de La Constitución, sobre todo a través de los diferentes estudios que han tratado esta materia. Unos de forma genérica, como parte de obras más extensas, dedicadas al Derecho tributario en general; otros de forma más concreta, en monografías exclusivamente de carácter tributario y los menos en tratados especializados en materia fiscal.

⁸⁸ MANZONI, I.: *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*. Giapichelli. Torino 1965, pg. 16.

⁸⁹ RODRIGUEZ BEREIJO, A.: “Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”. *XV Jornadas de estudio. Dirección General del Servicio Jurídico del Estado. El sistema económico en la Constitución Española*. Vol. II. Ministerio de Justicia, Secretaría General Técnica. Centro de Publicaciones. Madrid. 1994, pg. 1320.

El planteamiento y los matices que muchos de ellos hacen suele ser diferente del de otros y cuando menos peculiar. Hay quienes lo elevan a categoría absoluta, frente a ellos están quienes necesitan presentarlo acompañado de otros principios para hacer entender su posicionamiento sobre el mismo. Hay posturas de tributaristas puros, nada proclives al mismo por la dificultad de su aplicación real; de constitucionalistas, más próximos a su utilización por el nominalismo con que aparece en nuestro texto constitucional; de administrativistas y de todo tipo de especialistas en Derecho, incluso en otras ciencias, como la economía, que son quienes mejor han estudiado sus efectos y entre los que se encuentran los más firmes partidarios de su aplicación, aunque no sean ellos los encargados de las leyes que han de conformarlo en la práctica.

Tratándose de Derecho Español es obligado comenzar por SAINZ DE BUJANDA, pues sin lugar a dudas es el principal tratadista dentro de la doctrina española, tanto por la profundidad, como por la sistemática de su obra. Sin embargo no presta precisamente especial atención a este principio. Es más este autor lo considera un principio coyuntural, pues, para él, “el sistema tributario de un país ha de acompasarse a la evolución económica y a la situación social, por lo que la legislación tributaria no debe estar subordinada a principios teóricos de imposición constitucionalizados”⁹⁰. Hay que reconocer que cuando escribe su principal obra, es en 1977 y que los comentarios que realiza sobre los principios de Derecho tributario, son anteriores a la constitución, tal y como puede apreciarse en la opinión que aparece en otro lugar de esta obra. No mucho después en otra obra dotada de un fuerte carácter pedagógico vuelve a tratar la progresividad y lo considera “como una forma de conseguir la efectiva igualdad, supone que la carga tributaria se reparta en forma más que proporcional, atendiendo el nivel de capacidad contributiva de los contribuyentes”. En total dedica apenas unas líneas a este principio, cuando previamente ha dedicado páginas para tratar del principio de legalidad por un lado, y de los principios de generalidad, igualdad y capacidad contributiva, por otro⁹¹. La misma definición se encuentra en esa obra varios años después, donde

⁹⁰ SAINZ DE BUJANDA, F.: “Introducción al Derecho Financiero de nuestro tiempo” *Hacienda y Derecho, Tomo I*. Instituto de Estudios Políticos, Madrid. 1975. pg. 43.

⁹¹ SAINZ DE BUJANDA, F.: “Lecciones...” *Cit* pg. 99-111 donde realiza ese comentario, tras haber hecho una magnífica descripción de los demás principios.

mantiene que cabe la formulación de impuestos regresiva siempre que se mantenga la progresividad del sistema⁹².

Pero aun así demuestra claramente lo que se plantea desde hace tiempo por una importante línea de la doctrina, La progresividad es más un postulado político que sirve para incrementar la recaudación en épocas en que así lo requiere que un postulado de justicia global. Atiende a planteamientos difícilmente sostenibles hoy en día y es que se desconocen postulados sociales al Derecho. Prefiere la legalidad, como estructura inmutable a la justicia, más voluble a cambios coyunturales.

Ya he comentado que, sin duda, la obra de SAINZ DE BUJANDA tuvo una importante impronta en La Constitución, aun así en esta cuestión en concreto no estaba en consonancia con el espíritu del momento, tal vez porque su criterio, generado en un largo recorrido doctrinal, estaba suficientemente madurado como para cambiarlo en esta circunstancia. De alguna forma, parafraseando al autor se puede decir que La Constitución es una Ley política que atiende a los intereses de un momento concreto. Precisamente en el momento que se redacta y aprueba existía interés social para que este postulado fuese incorporado a la carta magna y así se hizo.

Tal vez desde este momento hubo una escisión sobre este principio: mientras unos autores lo adoptan como una forma de inflexión con el derecho tributario que ha regido hasta el momento, otros lo admiten aunque con un papel secundario respecto a los demás principios y así se puede comprobar a través de sus tratados de referencia, donde incluso lo anexan al principio de no confiscatoriedad como si ambos fuesen el complemento del otro. Quienes no terminan de adoptarlo como principio cuentan con la ventaja de tener un enorme fundamento jurídico en el tratamiento que el propio SAINZ DE BUJANDA le da y en muchos casos el convencimiento sobre esta falta de aceptación está influido por su forma de afrontarlo. En esa misma obra lo que admite es que para “conseguir la efectiva igualdad es necesaria la progresividad” comentario que le aproxima al espíritu general de la Constitución y en su comentario en torno al artículo 53, donde se reconoce el vínculo que la administración adquiere para la defensa de los Derechos y libertades públicas, para ello plantea que los ciudadanos pueden acudir al

⁹² SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*. Universidad Complutense. Madrid. 1982. pg. 106 y 107.

recurso de amparo ante el TC. Sin embargo en el caso de los principios materiales de justicia tributaria, aun encontrándose en el capítulo que aquí se menciona, quedan sustraídos a este Derecho, por lo que el propio SAINZ DE BUJANDA admite la disminución de la eficacia de estos principios por lo que queda ensombrecida la importancia de los que afectan a las cuestiones financieras. Esta pérdida de valor en general, a la que tenemos que añadir la descategorización de la progresividad con respecto a la generalidad y capacidad contributiva, hace que desde su promulgación, toda la línea doctrinal que sigue sus postulados haya trivializado este principio, precisamente por su poca aplicación práctica.

Igualmente, si del estudio de Principios de Derecho Tributario se trata, es ineludible hablar de FRITZ NEUMARK, pues la importancia, ya comentada, que su obra ha alcanzado en el campo del Derecho a nivel internacional obliga a que sea uno de los puntos de partida en el estudio y comentario de cualquier principio de Derecho financiero. Este autor denomina a este principio como “Principio de Proporcionalidad” y la definición que da de él es: “El principio de determinación y distribución de las cargas fiscales según la capacidad individual de pago de los sujetos pasivos, exige que las cargas fiscales imputables en conjunto al individuo se estructuren de manera tal que, después de tener en cuenta todos los factores personales de importancia para los indicadores de capacidad impositiva, reflejen la relación existente entre la capacidad individual de pago y, en consecuencia, que las pérdidas ocasionadas al individuo por la imposición, en cuanto a sus disponibilidades económico-financieras, puedan ser consideradas onerosas, como igualmente onerosas en términos relativos”⁹³. Cuando trata de este principio no solo considera la imposición que recae sobre la renta, también cuenta la que recae sobre el consumo, para estimar como repercute este principio en los contribuyentes de todo tipo de rentas. Su estudio demuestra como la proporcionalidad disminuye cuando a la fiscalidad sobre la renta se le añade la que procede del consumo.

Sin embargo para él la Progresividad no tiene una autonomía plena, está sujeta a la capacidad de pago, por eso en concreto denomina PROPORCIONALIDAD como hemos indicado con anterioridad, al principio que permite que se pague más cuando se ingresa más y con ese nombre lo define. Su planteamiento es que los impuestos sobre el

⁹³ NEUMARK, F., *op. cit.* pg. 151.

consumo son regresivos en su formulación y recaudación. Esto obliga a hacer un estudio pormenorizado de este fenómeno. Solo así se podría aplicar una progresividad compensatoria sobre la regresividad de la totalidad del sistema impositivo hasta conseguir una progresividad justa.

Enuncia que la progresividad no es algo propio de cada tributo, o de los tributos que pueden serlo, es algo propio del sistema impositivo, de manera que cuando se estudia la progresividad hay que hacerla sobre todos los impuestos que recaen sobre cada sujeto pasivo. Esto nos permite darnos cuenta que aunque haya tributos extremadamente progresivos, el sistema en general lo es mucho menos y en proporción, uniendo los impuestos directos e indirectos, puede terminar siendo globalmente regresivo. No es una barbaridad decir que existen casos en los que el porcentaje total de impuestos pagados por un sujeto pasivo de rentas altas es inferior al que paga un sujeto pasivo de rentas más modestas. De esta forma puede parecer que el sistema global es progresivo, y por ende, justo, cuando la realidad es que es otra cosa. Nominalmente siempre pagará más quien más tiene, pero proporcionalmente puede ocurrir lo contrario, paga más proporción de su renta global quien menos tiene. Lógicamente, los impuestos indirectos de tipo fijo recargan gravemente a éstos, mientras que apenas suponen carga para aquellos. Llegar al estudio individualizado que propone NEUMARK es un tanto complejo, pero eso no empece para que se pueda hacer dentro de la escala social añadiendo a la presión directa, la presión indirecta soportada y determinar que tipo medio resulta por niveles de renta.

NEUMARK tiene también el acierto de separar progresividad y redistribución, pues mientras la primera se hace en el momento de la tributación, la segunda ocurre en el momento del reparto de los impuestos entre las personas o los territorios. Este planteamiento no es solo suyo, pues otros autores, como BERLIRI, también entienden que es el gasto público el que ha de determinar la forma en que se ha de hacer la redistribución. En la misma línea, MAFEZZONI también opina que la progresividad no se puede determinar obviando los efectos del gasto público, pues un sistema supuestamente regresivo, puede devenir en progresivo en cuanto sepamos quienes son los beneficiarios de los efectos del gasto público.

Como puede apreciarse entre la concepción de los impuestos, la idea de progresividad y la complementariedad que al sistema le da el Derecho presupuestario existen dos posiciones antagónicas. Una que entiende que el sistema impositivo debe ser progresivo por el mismo; la otra que necesita apoyarse en la progresividad que aporta el reparto para considerar este postulado. La primera tiene una raíz alemana, comentada en la Hacienda Pública Alemana y fuertemente estatista; la otra más asentada en Italia, de carácter plenamente liberal y que busca la forma de que esta progresividad pueda ser eludida en la carga fiscal con el pretexto de que quien menos contribuye tiene a su contra la ventaja de que más recibe del estado y es ahí donde se encuentra el apoyo que necesitan quienes menos tienen.

Dentro de los autores doctrinales españoles son varios los que han tratado los principios materiales de justicia tributaria. Analicemos la forma de entender la progresividad fiscal por algunos de ellos. Para FERREIRO LAPATZA la progresividad la entiende como una característica del sistema tributario en general que se plasma en la progresividad de cada tributo y la supedita a la política de sincera distribución de la renta nacional de forma más justa⁹⁴. Encuentra mayor sentido a la capacidad económica como reguladora de la forma justa de pagar, que a la progresividad. De hecho en su obra habla de tres principios: generalidad, igualdad y capacidad económica que se consigue con la progresividad de determinados tributos. En términos de justicia tributaria el planteamiento de FERREIRO LAPATZA es un tanto sesgado. Se puede tributar de acuerdo a la capacidad económica de forma no progresiva, exclusivamente proporcional y de hecho así ocurrió durante demasiado tiempo, hasta que la propia doctrina fue corrigiendo esta fórmula para dar lugar a otra que cumpliera mejor la distribución de las cargas sociales entre todos. La propuesta de “Pago por los bienes de que dispongo pero en un impuesto exclusivamente proporcional”. La progresividad es otra cosa. Pago por el bien que tengo por encima de la proporcionalidad que supone el precio de dicho bien de forma escalar. En la medida que la renta que consigo es mayor tributo por mayor cantidad, en la medida en que la cantidad que recibo por herencia es mayor pago mayor proporción por ella.

⁹⁴ FERREIRO LAPATZA, J. J.: *op. cit.* pg. 61

Otro autor que desde el primer momento comenta la progresividad fiscal, es ALBIÑANA⁹⁵, quien inicia su exposición remitiendo a palabras de ALZAGA y refiriendo a los dolores de cabeza que podía dar este principio inserto en una constitución al convertirse en materia del Tribunal Constitucional. Sin embargo en la búsqueda de su justificación acude a comentarios de autores de diversos países y encuentra que su fundamento está en motivos éticos que obligan a luchar contra la desigualdad y que dan una cualificación de justicia al sistema tributario. Para tratar sobre este principio acude al silencio de la LGT y como tantos autores no encuentra otras palabras para hablar del límite al alcance de este principio al límite que supone la confiscatoriedad.

Otro de los autores clásicos españoles es MARTIN QUERALT, que en una obra coral con otros profesores, dedicada al Derecho Financiero y Tributario comenta los principios Constitucionales del Justicia Tributaria. El tratamiento que le da al principio de progresividad es un tanto especial, pues frente a los demás principios que los comenta de forma aislada, en esta obra se trata conjuntamente con la no confiscatoriedad bajo el mismo epígrafe. Entiende la progresividad como “la manera de ser del sistema tributario, que se articula técnicamente de forma que puede responder a la consecución de unos fines que no son estrictamente recaudatorios, sino que trascienden dicho plano para permitir la consecución de unos fines distintos, como puede ser la redistribución de la renta”⁹⁶. El tratamiento que dan a este principio es puramente economicista, pues al relacionarlo con el artículo 40.1 que habla del favorecimiento por parte de los poderes públicos para la distribución de la renta de forma equitativa, el resultado necesariamente no tiene que darse con un impuesto progresivo. También con un presupuesto tuitivo hacia determinados grupos, se puede conseguir ese mandato.

⁹⁵ ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C. Y OTROS: *Comentarios a la Constitución Española de 1978*. EDESA. Madrid 1996.pg 433-6. Realmente no define la progresividad y para dar una idea sobre la misma prefiere hablar del planteamiento de E.D. FAGAN, H. C. SIMON o E. GIARDINA que son los autores a los que acude para decir que el sistema ha de ser justo.

⁹⁶ MARTIN QUERALT, J Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero y Tributario 14ª edición*. Tecnos. Madrid, pg. 107. Al no indicarlo en la obra no es fácil conocer el autor de cada una de las partes que la componen.

La obra, al ser de carácter general no tiene excesiva profundidad en ninguno de sus apartados. Pero si es claramente comprobable que el tratamiento que se da a la progresividad es mucho más limitado que principios como la Capacidad Económica o la no confiscatoriedad, clara prueba de la consideración e importancia que se da a éstos frente a la que se le da a aquella. Incluso la forma de tratarla conjuntamente con otros principios limitadores de la misma da a entender que existe como principio, pero que su utilización ha de ser muy prudente.

No es inusual que se trate de forma conjunta la progresividad y la no confiscatoriedad. De esta forma queda patente que aquella es limitada y que es inevitable aplicar ésta. Clara prueba de que la creencia en la progresividad no es muy profunda y que en caso de existir, sí pero menos. No se pone en duda que quien más tiene proporcionalmente pague más, pero se modula cuanto es ese más. Desde un liberalismo total si impuestos, hasta un intervencionismo pleno, hay un largo trecho. El liberalismo pleno es tremendamente injusto, mucho más que el intervencionismo, por tanto, cuanto más se aproximen los impuestos al mínimo más injusto es el sistema fiscal y si el aviso de la no confiscatoriedad está presente en el discurso, no cabe otra cosa que pensar que lo que está presente es la menor imposición posible, el impuesto como un mal menor y no como un bien.

La justicia tributaria queda muy afectada con este planteamiento limitativo de este principio al que se arrincona con el comentario de la existencia de otros que adquieren mayor relevancia en obras de este tipo, dedicadas a quienes se acercan de forma genérica al Derecho Tributario y que sacan unas conclusiones diferentes a las que tendrían con otro tratamiento de la Progresividad.

PEREZ ROYO, también en una obra de carácter general considera que la progresividad “Es la característica del sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto pasivo aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza”⁹⁷. Aunque la definición también corresponde a una obra genérica del Derecho Tributario, se aprecia mayor interés en el comentario de este principio que constituye una innovación del texto constitucional español que se ha inspirado en el italiano, pues en el resto de sistemas tributarios no suele estar presente,

⁹⁷ PEREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*. Thomson – Civitas 2004. pg. 42.

como tampoco lo estaba en las constituciones españolas anteriores. Estamos ante un fenómeno ligado a los sistemas tributarios contemporáneos que asignan a la Hacienda Pública una función redistributiva y encuentra su primera manifestación aplicando este principio. Deja clara, tanto la definición como la defensa del principio, la postura que adopta este autor, gran defensor de la postura constitucionalista del Derecho financiero.

Curioso es el caso de CALVO ORTEGA, que no llega a definir el concepto de progresividad y no plantea ninguna novedad con respecto a otros autores ya que lo caracteriza como un principio que “se dirige al sistema como grupo normativo y abstracto”⁹⁸ por lo que considera que no es aplicable en situaciones jurídicas individuales sino que regulan el sistema jurídico en su conjunto; incluso considera que no es necesario un principio constitucional que lo declare, amparando su opinión en la multitud de ordenamientos tributarios que lo obvian, quedando reducido a la aplicación en los impuestos sobre la renta donde cabe plantearse como exigencia, pero poco efectivo en el resto de los tributos⁹⁹.

Otra postura diferente es la que mantiene LEJEUNE VALCARCEL que considera que no se puede entender la progresividad como un principio tributario, más bien es una técnica puesta al servicio de la igualdad; solo aplicando aquella es posible conseguir ésta¹⁰⁰. Se utiliza para corregir los injustos efectos de otros gravámenes y mantener la justa distribución de la riqueza, pero su fundamento es solo la igualdad y nace de la naturaleza ético política del impuesto. La medida de la progresividad viene determinada por el grado de igualdad que el estado intenta conseguir, depende de si se conforma con una igualdad relativa o una igualdad tolerable, pues es difícil plantear un estado que busque una igualdad plena. De alguna forma intenta justificar las modificaciones que sufren los impuestos progresivos, que suelen variar los tipos máximos y los saltos de escala de acuerdo a políticas fiscales coyunturales.

⁹⁸ CALVO ORTEGA, R.: 2004 *Consideraciones. cit.*, pg. 17

⁹⁹ CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero. Tomo I.* Civitas. Undécima Edición 2007. pg 58.

¹⁰⁰ LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria” en *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*. Editorial Edersa. MADRID 1980, pg. 160-1

Para JOSE LUS PEREZ DE AYALA que considera que un impuesto es progresivo cuando el tipo impositivo crece cuando crece la base imponible¹⁰¹, lo que de alguna manera se trata de establecer una relación meramente matemática. Aunque en su razonamiento admite que es acorde con la justicia tributaria el hecho de que ciertos impuestos sean progresivos y que se aumente la carga tributaria al que más tiene, lo que supone un adecuado reparto de la riqueza, entiende que este es el sentido que le da nuestro legislador y que además es ratificado por el TC en su sentencia 27/1981 de 20 de abril. Este autor conecta rápidamente este principio con el de no confiscatoriedad dedicando mayor explicación a esta última acepción que a un principio de tanta importancia como el de progresividad. Nuevamente el temor a que la progresividad acabe la capacidad económica hace que se quiere limitar de cualquier manera. Tal vez pueda definirse como el paradigma de la no creencia en la progresividad. Tal es así que en su trabajo referente a este tema lo enuncia como “el problema de la progresividad” y utiliza el concepto en un planteamiento claramente negativo, considera que la progresividad es un argumento exclusivamente político que refleja la lucha de poder entre las diferentes clases sociales¹⁰². Acude a criterios de autoridad de Thiers que hablaba de “El odioso Arbitrio” o parafrasea a LAUFENBURGER “la progresividad justa en si deviene injusta por el arbitrio fatal que preside su aplicación”. Da unas normas de lo que el entiende que debe ser impuestos progresivos: la progresividad de algunos impuestos debe dar lugar a la progresividad de todo el sistema financiero en su conjunto. Las tarifas han de ser construidas de suerte que eviten irregularidades. Que sólo se aplique más que en impuestos apropiados. Que los efectos de la progresividad se encuentren en correspondencia con las máximas de una política económica social racional desde el punto de vista coyuntural, aunque esta es una cuestión planteable para cualquier Estado, pues no se puede pensar que si aplica impuestos progresivos no está realizando una política económica razonable. Como colofón piensa que desde el punto de vista social hay que tener en cuenta el grado de desigualdad que acusa la distribución de la riqueza y las opiniones reinantes respecto a la utilidad y la justicia de dichas desigualdades, aunque ésta sí que es una forma de acabar con la progresividad cuando

¹⁰¹ PEREZ DE AYALA, J. L.; PEREZ DE AYALA BECERRIL, M.: *Fundamentos de derecho Tributario* (6ª edición) EDERSA 2004. pg. 80.

¹⁰² PEREZ DE AYALA, J. L.: *Fiscalidad...* Cit. pg. 61 y 62.

quien gobierne mayoritariamente esté apoyado por quienes piensan que no hay que tener impuestos progresivos y que la desigualdad que existe es razonable. Considera que el último fundamento de la justicia tributaria es la capacidad económica, pero dedica un número importante de páginas a condicionar esta capacidad a que no existan lo que él llama ficción de Derechos. En definitiva, la igualdad y generalidad son los principios fundamentales del Derecho tributario y la progresividad es un problema, pues desenfoca la capacidad económica¹⁰³.

En cuanto al planteamiento que hace HERRERA MOLINA de este principio, no está contenido en ningún texto en concreto, pero la exposición que realiza en un artículo dedicado a comentar una Sentencia del Tribunal Constitucional alemán le vale para mostrar como entiende la progresividad “si el control de constitucionalidad se limita a cada figura tributaria de modo aislado, la prohibición de confiscatoriedad y el propio principio de capacidad económica quedarían convertidos en letra muerta”¹⁰⁴ precisamente porque no inciden estos principios sobre el impuesto en particular si no sobre el sistema en general y ahí si tiene importancia determinar el límite a la presión fiscal individualizada, “siendo necesario un control sobre el sistema tributario entendido como un todo” para comprobar cuanto está gravada nuestra capacidad económica y sobre todo teniendo en cuenta que “el legislador dispone de un amplio margen de discrecionalidad para modular la progresividad” aunque de esta forma se lesiona la igualdad horizontal, pues se favorece a los titulares de patrimonios frente a los perceptores de rentas.

Quien se atreve a ofrecer una definición concreta de progresividad es MARTIN DELGADO, que la define como: “Progresividad es aquella característica del sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de los sujetos pasivos aumenta en proporción superior al incremento de la tributación” aunque como puede verse la definición lo que hace es definir la progresividad, considerar el elemento que la

¹⁰³ PEREZ DE AYALA, J. L.: *Fiscalidad...* Cit. pg. 30 a 61 en las que desarrolla un monumental despropósito en torno a lo que deben ser los principios materiales del derecho tributario a tenor de lo que la Constitución propugna y los comentaristas han dicho a lo largo del tiempo. Previsiblemente si en sus manos estuviera algunos de dichos principios desaparecerían del texto constitucional.

¹⁰⁴ HERRERA MOLINA, P. M.: *Una decisión audaz del Tribunal Constitucional Alemán. el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos: análisis de la Sentencia de BVerfG de 22 de junio de 1995 y su relevancia para el ordenamiento español*. Impuestos, nº 2 1996, pg 1043.

caracteriza. Como puede observarse esta definición es exactamente igual que la anterior. Se trata de una definición de éxito, pues es la utilizada en una obra de varios autores¹⁰⁵. Entra en el carácter político de su planteamiento, aunque la constitucionalización de mismo obliga a dotarlo de eficacia jurídica y no ser menospreciado¹⁰⁶.

PONT MESTRES afina algo más y requiere que no se confunda la progresividad con los tipos de gravámenes progresivos, es de los que considera que se que la progresividad ha de contemplarse en el conjunto del sistema tributario, se trata de pagar impuestos en función de la riqueza¹⁰⁷. En el fondo lo que hace es confundir progresividad con capacidad contributiva; quien más consume más impuestos de los que gravan a este consumo paga; quien tiene rentas procedentes de diferentes fuentes, pagará más que quien tiene un solo tipo de rendimiento y una renta baja, pero desde su enunciado se llega a la proporcionalidad estrictamente, de manera que se incumple el precepto constitucional que aquí se estudia y es que deslindar la mera capacidad contributiva de la progresividad no es tarea fácil

Por último, y para no hacer la lista interminable, vamos a considerar la opinión de otro autor extranjero: KLAUS VOGEL, que es uno de los primeros que se atrevió a hablar de este principio y dice que no nos encontramos ante un principio estrictamente jurídico, pues la igualdad ya garantizaba la progresividad suficientemente; estamos ante un principio político e ideológico que encuentra en este argumento una oportunidad para presentar un sistema atractivo, aunque luego la progresividad haga poco por que este sistema sea justo¹⁰⁸. El interés de este autor está en su visión sobre este principio, al que considera como una forma de introducir la política en la tributación. Parece como si la ideología no debiera intervenir en planteamientos fiscales. El entendimiento que se tiene de la justicia depende principalmente de la ideología, por eso es necesario que ésta exista. En el fondo la diferencia entre el estado liberal y el estado social no deja de ser una cuestión ideológica.

¹⁰⁵ MENENDEZ MORENO, A. Y OTROS: *Derecho Financiero y Tributario* Lex Nova 5º Edición. pg. 91

¹⁰⁶ MARTIN DELGADO, J. M.: “El control constitucional del principio de capacidad económica” *El Tribunal Constitucional* Volumen II. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1981, pg. 16-17.

¹⁰⁷ PONT MESTRES, M.: *Op. Cit.* pg. 36, donde refiere a los planteamientos de SAINZ DE BUJANDA.

¹⁰⁸ VOGEL, K.: “La Hacienda pública y el Derecho Constitucional” *Hacienda Pública Española*. nº 59 1979, pg. 20.

A otro nivel, en cuanto a la profundidad de sus estudios, a la difusión de los mismos, o al conocimiento de sus obras, existen otros autores que han definido la Progresividad. Aun conociendo que sus planteamientos están realizados en obras básicas de introducción al Derecho Tributario, no está de más comentar sus reflexiones, pues no dejan de estar relacionadas con la materia tratada en este trabajo.

Comencemos con CAZORLA PRIETO, quien ve el fundamento de la progresividad en la redistribución de la renta, aunque los análisis empíricos sobre este aspecto han demostrado que los impuestos progresivos sobre la renta desempeñan de hecho un menor papel redistributivo del que se suele pensar. La obligatoriedad de la progresividad supone que aquellos impuestos que pueden ser progresivos han de serlo sin que pueda seguirse directrices diferentes. Aun más debe darse la presencia equilibrada de la progresividad en cada tributo en particular, siempre que no sea atentatorio a la estructura, esencia y finalidad y sirva para la el logro de la igualdad ponderada que se funda en la capacidad económica de cada uno, todo ello en aras de la justicia tributaria¹⁰⁹. No llega a dar una definición concreta de este principio en su obra, que al igual a las anteriormente comentadas, son obras genéricas que tratan de aclarar conceptos básicos de Derecho Financiero, en este caso el autor es objetivo y no trata de condicionar hacia una postura de mayor o menor aceptación del principio.

Otro de los autores que ha confeccionado un manual para uso de estudiantes es el profesor ALBI IBÁÑEZ que también trata la progresividad fiscal en su obra, aunque la considera como una precisión de la aplicación del principio de Capacidad Económica. En concreto define como “la implicación que supone aumentar la aportación contributiva en mayor proporción que dicho aumento a medida que aumenta la renta y riqueza de cada sujeto”. Su consecuencia es la distribución de la renta. Se asevera este principio en el artículo 3 de la LGT¹¹⁰. Nuevamente encontramos una fórmula que trata de disminuir el rango como principio de justicia tributaria a la Progresividad. Aunque razona correctamente en cuanto al deber de contribuir, el denigrar el nivel como principio puede acarrear consecuencias indeseadas con el paso del tiempo, se establecen

¹⁰⁹ CAZORLA PRIETO, L.M.: “*Derecho Financiero y Tributario*” Aranzadi. 2000. pg. 37.

¹¹⁰ ALBI IBÁÑEZ, E.: *Sistema Fiscal Español I*. Barcelona 2009. pg. 4.

dos categorías de dichos principios y unos terminan por ser más importantes que otras. Dentro de los negacionistas de la importancia de la progresividad fiscal, está RODRIGUEZ BEREIJO que opina que “un programa justo de gastos públicos es más redistributivo que el más justo de los impuestos sobre la renta”¹¹¹ de esta forma no solo se desactiva la progresividad, sino que no es necesario ni explicarla ni aplicarla. Otro de los autores que ha tratado los principios de modo genérico y entre ellos el de progresividad es ESEVERRI MARTINEZ en su obra sobre Derecho Tributario la define, aun sin entrar en mayores profundidades y considera que es la “materialización de la solidaridad en el sistema tributario” y que se hace a través de este principio. La presión tributaria tiene que crecer paulatinamente conforme se aprecie un aumento de la riqueza susceptible de ser gravada¹¹². La nota que la definen es la solidaridad, la forma de materializarse es por el aumento de recaudación conforme lo hace la riqueza. Dentro de lo escueto de su planteamiento, pues es al apartado que menor desarrollo le dedica de los principios constitucionalizados, lo dicho es muy atinado siempre que tratemos la cuestión impositiva como una materia de carácter sociológico, además de jurídica. Crear impuestos para reforzar el pago de quien más tiene como forma de fomentar la solidaridad en el camino de la igualdad es un buen argumento, siempre que además se tenga una cobertura jurídica al mismo. El resultado es el correcto aunque el planteamiento no lo sea del todo. Se busca la igualdad social que la realidad no proporciona, y una de las formas de obtenerla es, en primer lugar a través de una mayor carga fiscal sobre quien puede soportarla; esa carga se materializa por el formato de impuestos progresivos que gravan en proporción a la capacidad de poder ser gravados. En otros momentos históricos se ha conseguido la pretendida igualdad por medio de expropiaciones, que sociológicamente podrían ser admisibles pero jurídicamente no. Poco más de lo ya dicho con respecto a la segunda parte que debe acompañar a la solidaridad en el pago, pues para ello es necesario un segundo estadio a través de la distribución de lo recaudado, encaminándolo hacia servicios básicos, en planes solidarios, en mejoras de la calidad de vida. FERNANDEZ DE BUYAN Y FERNANDEZ en un intento de aproximar los actuales principios al Derecho romano,

¹¹¹ RODRIGUEZ BEREIJO, A.: “El Sistema Tributario en La Constitución” *Revista Española de Derecho Constitucional*. N° 36. Sept-Dic 1992, pg. 15 a 22.

¹¹² ESEVERRI MARTINEZ, E.: *Derecho Tributario – Parte General*. Tirant Lo Blanch. Valencia. 2006. pg. 35.

no consigue encontrar un parangón con el principio de progresividad, hasta el punto de hablar de proporcionalidad, pues en la forma de pagar tributos en la antigua Roma este principio lógicamente no existía¹¹³. Tal vez uno de los planteamientos más lúcidos que sobre la progresividad se ha escrito corresponde al que hace el profesor LOPEZ ESPADAFOR¹¹⁴ cuando habla de los límites a los tributos, al referirse a la capacidad económica como principio material deja entrever que no se trata de la capacidad de cada hecho económico, sino que requiere saber la capacidad global de cada contribuyente, pues de esta forma estaremos actuando tal y como exige la Constitución a la progresividad fiscal, como principio inspirador de todo el sistema y no solo de cada impuesto en concreto. Entendido de esta forma la capacidad económica obliga a generar un sistema de tributación donde la progresividad no solo ha de ser de la totalidad del mismo, también es necesario que encontremos la fórmula de que lo sea tomada dentro de los impuestos en concreto precisamente por la aplicación de una capacidad tributaria que tiene que tener en cuenta las posibilidades de cada tributo combinadas con la capacidad contributiva global del contribuyente. Este mismo autor comparte comentario en otra obra con GONZÁLEZ SANCHEZ¹¹⁵, donde vuelve sobre el criterio de aumentar el gravamen sobre quien manifiesta mayor capacidad económica, e incluso analizan algunas técnicas que permite conseguir esta progresividad: mínimos exentos, no sujeción, exenciones, tipos progresivos,... que deben variar dependiendo de si nos encontramos en impuestos directos o indirectos.

Aunque por un tiempo pareció que las opiniones estaban agotadas, que la doctrina para comentar estos principios ya había pasado, alguna visión reciente nos devuelve a la situación inicial, como ocurre con el planteamiento que hace VARONA ALAVERN que considera que “la progresividad del sistema tributario es una

¹¹³ FERNANDEZ DE BUJAN Y FERNANDEZ, A.: “Principios Tributarios, una visión desde el Derecho Romano” *Tratado sobre la Ley General Tributaria*. Tomo I. Aranzadi. 2010. pg. 111 y ss. Donde analiza nuestros principio y demuestra como ya estaban presentes en el derecho Romano, excepto el de progresividad que es más moderno.

¹¹⁴ LOPEZ ESPADAFOR, C. M.: “El valor racionalidad en la cuantía máxima del tributo. *Revista Española de Derecho Financiero*. Nº 141. 2009, pg. 45 y ss., donde expone que el principal problema para tener en cuenta la capacidad económica agregada de cada contribuyente está en la dificultad para encontrar un modelo matemático aunque fuese fácil definir un modelo jurídico.

¹¹⁵ GONZALEZ SANCHEZ, M; LOPEZ ESPADAFOR, C. M; Y OTROS: “Las bases de la política fiscal y presupuestaria” *Comentarios a la Constitución Socio-Económica de España*. Comares. Granada 2002. pg. 529-30.

consecuencia del principio de igualdad”¹¹⁶ clara remisión al seguimiento que manifiesta hacia Sainz de Bujanda. Incluso en estudios sobre la capacidad económica, mucho más aplicable a cada tributo en concreto se está planteando la imposibilidad de determinar el mismo para la gran mayoría de los impuestos, “quedando reservado exclusivamente para los grandes impuestos generales sobre la renta o el patrimonio, el gasto o el consumo”¹¹⁷. Dentro de estas posturas revisionistas actuales, donde el tiempo tiene una importancia grande debido al transcurso de los años y el efecto que la aplicación de la Constitución ha dejado sobre ella misma, podemos ver opiniones como la de AGUAYO AVILES¹¹⁸ que considera que a pesar del tiempo transcurrido aun no ha sido definido este principio por el TC, pero que lo que ha quedado claro es que la progresividad no es aplicable a cada impuesto en concreto, como si puede predicarse de la capacidad económica. Parca reflexión que corresponde al estado de cosas que se ha creado durante las tres décadas de vigencia de la misma.

Recientemente y en trabajos prácticos sobre materia tributaria se ha comentado la influencia que la progresividad tiene desde esa perspectiva en las recientes reformas del sistema tributario para introducir el sistema dual: “La tributación a tipo fijo del 15 por 100, y alcanzada además en un horizonte temporal tan corto como es el de un año, se ha justificado por razones esencialmente económicas, cuales son las de agilizar el tráfico económico, y evitar la deslocalización de capitales por fuga de los mismos a países próximos y con mejor trato fiscal. Pero tales justificaciones no pueden eliminar la sospecha de inconstitucionalidad que tal forma de tributación puede levantar en un sistema fiscal regido por los principios constitucionales de progresividad y capacidad económica”¹¹⁹.

¹¹⁶ VARONA ALAVERN, J. E.: “Concepto de tributo y principio de capacidad económica” *REDF* 135-julio-sept. 2007 pg. 573

¹¹⁷ RODRIGUEZ BEREIJO, A.: “Una vuelta de tuerca al principio de capacidad económica. *Revista Española de Derecho Financiero*. 142, abril junio 2009. pg. 396

¹¹⁸ AGUAYO AVILES, A; BUENO GALLARDO, E.: *Comentarios a la Constitución Española*. Artículo 31. Wolters Kluwer España. Madrid. 2009. pg 870.

¹¹⁹ VIDART ARAGÓN, J.: “Las ganancias patrimoniales irregulares en el IRPF español”. *Carta Tributaria*. Monografías. nº 2. 2003. pg. 32 Desde la perspectiva eminentemente práctica de un inspector de hacienda surge la duda razonable sobre la constitucionalidad de este tipo de aplicación fiscal. La misma que durante todo este estudio y en la materia concurrente me produce a mí.

5. CONSTITUCIONALIZACION DE LA PROGRESIVIDAD

Tras las elecciones constituyentes de 1977 se encomienda a aquel primer parlamento surgido de las urnas, entre otras misiones, que elabore una Constitución que sea capaz de aunar el anhelo de todos los grupos parlamentarios de entonces (recordemos que había un gobierno de UCD, grupos socialista, comunista, popular, minoría vasca y catalana y grupo mixto) y de los ciudadanos y grupos de presión que dejaban ver sus inquietudes en la calle y a través de la prensa, muy activa en aquel momento y reconocible desde que posición dirigía sus propuestas. Se nombra una Comisión que más tarde nombra una ponencia en la que participan siete miembros (que después fueron denominados los padres de la Constitución y que correspondían dos a UCD y socialistas y uno a cada uno de los otros tres grupos). Esta ponencia constitucional se dedicaron en el periodo que va desde el 22 de agosto a 22 de diciembre a redactar el primer borrador. Los debates constitucionales quedaron incorporados a los diarios de sesiones, que si entonces tuvieron un valor notarial de lo ocurrido en la actualidad tienen un valor histórico e incluso interpretativo de la voluntad del constituyente, por eso es interesante traerlo como recordatorio de lo acontecido en el momento de la redacción, pues da luz sobre la verdadera intención de quienes redactaron la Constitución y del espíritu con el que afrontaron la magna tarea encomendada. Es necesario ver todo el texto constitucional como una unidad, pues en esta visión de conjunto, además en el texto de cada artículo, es donde se nos aparece en verdadero espíritu del constituyente, de donde podemos sacar el verdadero interés por crear un Estado social, donde valores como la solidaridad o la igualdad de oportunidades queden claramente manifiestas. Desde una lectura amplia es desde donde mejor podemos interpretar el sistema global que quiere plantearse y desde el ese sistema jurídico, político y social es desde donde mejor interpretación tiene cada artículo de la Constitución.

En lo que a la redacción literal de los principios materiales de justicia tributaria, entre los que se encuentra el que aquí nos interesa podemos comprobar que desde el primer proyecto de Constitución aparece un artículo en el que se reconocen estos

principios que deben regir la política impositiva donde se aprecia que la redacción definitiva que hemos conocido tiene muchas similitudes con las redacciones previas:

“Artículo 26

- 1. Todos tienen el deber de contribuir a levantar las cargas públicas atendiendo a su patrimonio, rentas y actividad de acuerdo con una legislación fiscal inspirada en los principios de equidad y progresividad y en ningún caso confiscatoria.*
- 2. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales con arreglo a una ley”¹²⁰.*

Como puede comprobarse, frente al texto definitivo adolece de ciertas carencias, como es la no mención de los principios de igualdad; la generalidad queda eludida bajo la fórmula del todos; la capacidad contributiva debe entresacarse de la forma en que se ha de contribuir a levantar las cargas públicas. Curiosamente son la progresividad y su *alter ego* la no confiscatoriedad lo que quedaba claro de esta primera redacción del artículo dedicado a las obligaciones fiscales.

Tras el estudio de las diversas enmiendas presentadas se corrige y se presenta el primer anteproyecto Constitucional. La discusión pasa a comisión que da lugar un texto en el que trata los Derechos y obligaciones de los contribuyentes y que nuevamente vuelve a pleno¹²¹ con el mismo texto que se había discutido en comisión.

“Artículo 29.1. *Todos están obligados a levantar las cargas públicas que se distribuirán de acuerdo con el principio de capacidad contributiva. El sistema tributario se inspirará en criterios de justicia, equidad y progresividad y en ningún caso tendrá alcance confiscatorio.*

- 2. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales con arreglo a una ley”¹²².*

¹²⁰ BOC nº 44 de 5 enero 1978.

¹²¹ La redacción que se da definitivamente en el pleno aparece en el BOC Nº 135 del 24 de julio de 1978.

¹²² BOC nº 121 de 1 de julio de 1978.

Nótese que la nueva redacción es más próxima al texto definitivo que conocemos. Ya se deja claro la capacidad contributiva; se añade la justicia, lo que de alguna forma supone una cacofonía, pues no es entendible un planteamiento jurídico que no sea justo; se mantiene la equidad como principio inspirador, que será suprimida del texto definitivo, aunque siga siendo uno de las grandes alocuciones que se mencionan cuando de impuestos se trata.

Continúa el debate en el Senado, de donde sale la propuesta de texto que es de nuevo enviada a la comisión mixta que lo estudia para dar la redacción definitiva del texto articulado:

“Artículo31. *1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.*

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”¹²³.

Como puede apreciarse en todo el proceso constituyente, la progresividad estuvo presente como principio inspirador del sistema tributario que se quería implantar. Queda clara la voluntad de las diferentes ponencias del sistema que querían implantar y como ciertos principios: progresividad y generalidad aparecen en todo caso y otro como capacidad, igualdad y no confiscatoriedad sufren pequeñas variaciones dependiendo del momento y lugar en que se colocan. Este proceso evolutivo del texto constituyente inserto en el contexto, tal y como hemos dicho, patentiza la voluntad de que la progresividad fiscal sea una realidad en la actividad impositiva del Estado, solo quedaba ver la plasmación legal concreta que la misma había de tener y a ese menester dedicaremos un epígrafe de este estudio.

¹²³ BOC nº 170 de 28 de octubre de 1978.

Postulados como la equidad o eficiencia, reconocidos en el propio texto de la carta magna, no pueden ser ajenos a ella, pero colocándolos en su contexto podemos ver que no son principios que inspiren al aspecto impositivo sino que son propios de la actividad presupuestaria. Es interesante hacer esta observación, pues como se dirá más adelante han servido para defender planteamientos inadecuados cuando de tributar se trata.

6. CONCRECIÓN DE LA DOCTRINA DE LA PROGRESIVIDAD.

Sin querer que lo sea, es cierto que la progresividad necesita para su aplicación la visión global de todo el sistema impositivo. Considerada impuesto a impuesto o viendo la aplicación de casos concretos, se pierde la perspectiva que interesa en la aplicación de este principio, que es que tribute más quien más tiene o más gana. Al igual que ocurre con la capacidad contributiva, que la mejor forma de acabar con ella es por fragmentación de la imposición hasta que no se pueda distinguir cuando estamos ante un impuesto directo o indirectos. Lo que interesa a efectos de poder comprobar si un sistema es o no progresivo, es el cálculo de la presión fiscal general y como se distribuye ésta en los diferentes escalones de renta. Por ello todo este trabajo está acotado, tanto en el texto como en los pies de página, de pequeños comentarios en los que se intenta mantener una opinión estable en la que se resalte la paradoja que supone que la progresividad esté ampliamente representada en el texto de la ley, en la mente del contribuyente, en la opinión de los técnicos y en los debates políticos; pero escasamente articulada en la variación impositiva por la que se tributan en diferentes tramos de la escala de ingresos o en diferentes manifestaciones de la capacidad tributaria globalmente considerada.

Ya he comentado que la materialización del tipo de justicia que se quiere en el ámbito tributario de nuestra Constitución tiene su plasmación más evidente en este postulado y para completar ese comentario hay que decir que se va más allá cuando se garantiza que el estado promueve que la igualdad sea real y efectiva. Pero si todo esto queda en apenas una pequeña diferencia en algún impuesto concreto, todo el planteamiento se viene abajo y lo que debe ser progresividad se queda en mera proporcionalidad y en literatura jurídica que intenta justificar posturas injustificables

desde una visión meramente legal. Ya he comentado la importancia que la política tiene en los planteamientos tributarios y como esta ha sido una de las principales acusaciones que se le ha hecho cuando se ha querido actuar de manera que se eludiera alguno de los principios materiales que aquí se tratan y en concreto el de progresividad. Pues desde la óptica contraria ahora se intenta actuar de forma opuesta, se mantiene la literalidad del principio, pero se elude su aplicación amparándose que no es necesario encontrar la progresividad en cada impuesto siempre que el cúmulo de los mismos de lugar a un sistema fiscal progresivo. Actitud tan política como la búsqueda de la progresividad en cada uno de los impuestos, pero que sin embargo no está teniendo las críticas que tuvo cuando fue al contrario.

Entre la opción de que todos los impuestos sean progresivos, o que los impuestos sean proporcionales pero no todo se someta a imposición, puede darse la paradoja de que el segundo sistema sea más progresivo que el primero. Supongamos un sistema donde no se grave los productos básicos: alimentación, vestido y limpieza, alquiler, transporte colectivo; no exista impuesto sobre la renta, pero si un fuerte impuesto sobre el patrimonio; los tributos sean proporcionales, aunque muy altos en bienes como: adquisición de vivienda, vehículo, consumo del resto de las materias, juego, diversión. Posiblemente quien solo tenga para subsistir apenas pague impuestos, quien tenga una renta alta que de Derecho a un alto patrimonio y un consumo del resto de los productos, verá como tendrá que hacer frente a unos tributos altos, progresivamente muy alejados del caso anterior. Tal vez sea un ejemplo exagerado, pero en definitiva quiere demostrar que es cierto que no cabe conformarse con que los impuestos directos sean progresivos para entender que el sistema ya lo es.

Quienes consideran que debe hacerse progresivo todos los impuestos que lo permitan, está haciendo un planteamiento razonable, al menos desde la idea fundamental que plasma nuestra Constitución. La fórmula para hacerlo es más discutible, pero todo se puede modificar. Ya sabemos que los directos de carácter personal (IRPF, IP, ISD) lo son. El impuesto de mayor influencia en el consumo (el IVA) también tiene amagos de progresividad y en una parte viene determinada por la necesidad del bien que se infratributa. Pero ¿y el resto de los impuestos de consumo?

Normalmente son proporcionales, aunque en muchos casos podrían ser progresivos y no se hace nada para que lo sean.

¿Qué ocurre con los impuestos directos en personas jurídicas?, se supone que son proporcionales y con menor nivel de tributación en pequeñas que en grandes empresas, lo que de alguna forma determina la progresividad a favor de quien menos tiene y menos capacidad para generar economías de escalas dispone. La realidad es que los estudios especializados, como veremos a continuación, demuestran que no es así, que las pocas bonificaciones que existen, solo se aprovechan por las empresas de mayor volumen, que consiguen de esta forma una regresividad fiscal de acuerdo al volumen de sus recursos y sus beneficios.

Viendo la realidad de lo que ocurre en la imposición, comprobando que la presión fiscal es muy similar en las pequeñas rentas que en las grandes rentas (precisamente por la gran cantidad de impuestos meramente proporcionales), no queda más remedio que pensar que para que sea justo el sistema es necesario que en los impuestos en que sea posible aplicar la progresividad se haga de la forma más amplia, pues el propio sistema se encarga de corregirlo para dar como resultante una progresividad reducida.

Que la progresividad dota al sistema de justicia, al menos lo intenta. La idea que actualmente tenemos de igualdad, la que fundamenta el principio de justicia tributaria es la que requiere de una tributación progresiva para que desde el estado se intente corregir la desigualdad que la propia sociedad, con planteamientos meramente económicos crea. Esta igualdad no solo aparece con leyes fiscales, es más fácil buscarla con otro tipo de leyes (laborales, sociales,...) que exclusivamente con leyes fiscales.

En cuanto a la materialización de la Capacidad Tributaria nada impide que se tenga en cuenta la global de cada contribuyente y no la que respecta a cada tributo, de esta manera el principio de Capacidad Económica comienza a ser progresivo, pues se trataría de la agregación de las capacidades económicas que muestran cada tributo.

Hemos comentado en otro lugar de la obra que uno de los principales problemas de la tributación es que además de tratarse de una cuestión jurídica, tiene un alto grado de interés político. La coyuntura determina la voluntad del legislador a la hora de aplicar la política impositiva y si ha de existir una ley marco por la que se regula cada

tributo en particular, también existe una pléyade de leyes concretas aplicable a cada situación fiscal que son susceptibles de modificaciones continuas cuando las necesidades políticas así lo requieren. Y cuando hablamos de política cada vez lo hacemos desde un punto de vista más amplio, pues no se trata solo de lo que ocurre en nuestra nación, también existe la inevitable referencia europea, sobre todo la de los países más próximos a nosotros, bien por organización jurídica o bien por situación económica, que también es un condicionante de la actividad legislativa en este campo. Este es tal vez el principal problema para mantener la senda constitucional, la necesidad de adaptar nuestra legislación a lo que ocurre en otras naciones próximas y el interés por justificar nuestra actitud en lo que en ellas ocurre, dando como consecuencia la invención de principios ajenos a nuestra tradición jurídica y constitucional como ya he mencionado.

CAPÍTULO TERCERO

RELACIÓN DEL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD CON OTROS PRINCIPIOS JURÍDICOS, POLÍTICOS Y ECONÓMICOS

1. LOS PRINCIPIOS JURIDICOS, POLITICOS Y ECONOMICOS

Que nuestra Constitución describa los principios materiales de Justicia Tributaria no significa que sea frecuente en el resto de las constituciones que estos principios aparezcan enumerados en ellas. Principios como el de legalidad de las normas tributarias siempre tienen cabida en estas leyes supremas, pero se trata únicamente de una cuestión formal seguida en cualquier nación democrática, en definitiva se trata de la traslación del principio de seguridad jurídica al ámbito tributario. Otros principios relacionados con la legalidad, como puede ser el de reserva de ley también tiene sentido que se encuentren entre los reconocidos en la carta magna de diferentes naciones. Los demás principios hay que encontrarlos en el texto, cuando no en el espíritu, de otras legislaciones de menor rango jurídico.

Es normal que uno de los postulados del liberalismo clásico tenga cabida en todo texto constitucional, la legalidad en la aprobación de las normas y a quien compete la aprobación de las mismas es uno de los pilares sobre los que se basa el Estado de Derecho. Cambiar la potestad del Rey por la potestad de las cortes consiste en el paso fundamental desde el antiguo al nuevo régimen. Desde la potestad que tiene el legislador para crear normas se erige también en creador de los principios que deben cumplir las normas. En el caso español era la Ley General Tributaria la que determinaba los principios que debían cumplir las normas en la creación de los tributos.

Tal vez la diferencia es que mucho antes de que en España se promulgara la última Constitución ya existía una corriente doctrinal que pensaba que los principios inspiradores del Derecho tributario debían de estar en una norma de máximo rango y

desde la publicación de la LGT de 1963, que en ese momento, y a falta de una ley superior, era la norma de máximo rango, así se había hecho. Varios constitucionalistas como son: GARRIDO FALLA “Comentarios a la Constitución” de Civitas en 1985; VILLAR PALASI “Comentarios a las Leyes Políticas” de Edersa 1980. CORTES DOMINGUES “Ordenamiento Tributario Español” de Civitas 1985, así lo reconocen en obras dedicadas al comentario de nuestra Ley Fundamental, e incluso se entiende que es la influencia de la LGT la que aporta esta enumeración de principios.

Esta propuesta debió calar entre quienes elaboran la carta magna, hasta el punto de recoger estos principios inspiradores dentro del articulado, entre los Derechos y obligaciones de los ciudadanos. Como comentaba al principio de este trabajo, nuestra Constitución recoge la experiencia acumulada de todas las que le precedieron, y en concreto en este campo ha contado con la tradición legal española, pues aunque de diferente rango, también fue importante en su momento que no hubiese una ruptura total con la legislación que había venido regulando la vida social y económica de la nación. Sobre todo en casos como el que estamos tratando, que se trata de un Derecho de especialistas, que cuando redactan las leyes que regulan ramas concretas del Derecho, ya tienen como referencia los propios textos constitucionales de otras naciones europeas y en concreto las de nuestro entorno.

Si analizamos detenidamente el artículo 31 de La Constitución Española, aparecen enmarcados, junto a la progresividad otros principios materiales concretos que configuran nuestro sistema tributario. En una primera lectura puede parecer paradójico la existencia de principios como progresividad e igualdad, capacidad económica y generalidad, pues a priori parecen excluyentes y si existe igualdad, la progresividad es inaplicable y viceversa. Pero aun así la enumeración que se hace de estos principios es clara y no deja lugar a interpretaciones, más o menos, libres como ocurre en otros ordenamientos jurídicos. Aun así ha hecho falta una labor interpretadora de la doctrina, unida a la labor exegética de los tratadistas e interpretadora de la jurisprudencia para dar la verdadera magnitud a cada uno de los principios y como se relacionan entre ellos, algo que si no estaba todo tan claro al principio, con el paso de tres décadas cada vez se ha perfilado jurídicamente con más nitidez.

La peculiaridad que tiene la fórmula española es que considera a estos principios una fuente de primera magnitud que impide que ninguna ley pueda hacerse en contra del mandato que como principios rectores deben orientar la labor legislativa (sic). Como los define el profesor García de Enterría, son considerados un Derecho más alto que el que puede tener cualquier ley, por muy alto que sea el rango de la misma. De esta manera, en la medida que una constitución es una ley con una voluntad de perdurabilidad máxima, estos principios se convierten en una fuente permanente de inspiración para la totalidad de la legislación tributaria que ha de generarse en el futuro.

Nuestra más alta magistratura tiene resuelta, tras innumerables sentencias que abundan en ello, las posibles dudas que la dicotomía entre algunos principios y las posibles controversias que entre ellos se puede dar, fruto de la labor interpretadora que el propio tribunal ha tenido que realizar, sobre todo en los primeros momentos legislativos posterior a la carta magna, cuando era frecuente que se plantearan dudas en la vorágine legislativa que fue necesario para regular todos los impuestos de que debía dotarse a la estructura impositiva de nuestra nación. Ya desde una de sus primeras sentencias el Tribunal Constitucional (en Adelante TC) ha venido a reconocer que los principios jurídicos tributarios que integran la Constitución forman una unidad sistemática, de manera que a efectos de su interpretación y aplicación no son susceptibles de separarse en compartimentos estancos, al contrario, cada uno de ellos adquiere valor en función de los demás y se integran en un ordenamiento jurídico determinado¹²⁴. No es difícil encontrar sentencias en las que todos los principios se entremezclan para buscar el resultado que quiere el artículo 31 de la CE¹²⁵ y sobre todo cuando se trata de relacionar el principio de progresividad fiscal, como se puede comprobar más adelante cuando se trata de jurisprudencia sobre el mismo.

¹²⁴ GALLEGO PERAGON, J. M.: *Consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad de las normas tributarias* “Revista de Estudios Jurídicos” nº 4/2003. pg. 76 en relación con la STC de 20 de julio de 1981, que el autor analiza en función de preceptos ajenos al marco de la justicia tributaria y que muestra como a lo largo del tiempo el enfoque inicial ha ido cambiando.

¹²⁵ STC 57/2005 de 14 de marzo referida a las exención o bonificación que quiebra el principio de generalidad en cuanto que neutraliza la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho generador de capacidad económica, solo serán constitucionalmente válida cuando responden a fines de interés general que la justifiquen (motivos de política económica o social, para atender el mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria) quedando, en caso contrario, proscrita, pues no hay que olvidar que los principios de generalidad e igualdad se lesionan cuando se utiliza un criterio de reparto de cartas públicas carente de cualquier justificación razonada y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el artículo 31.

Pero para puntualizar cada uno de estos principios, buscar zonas comunes y zonas de fricción, ver de qué manera se relacionan unos con otros, es necesario hacer un recorrido por todos los principios Materiales de Justicia Tributaria, sobre todo para perfilar claramente la distinción entre el Principio de Progresividad y los demás principios. Si bien es cierto que el Principio de Progresividad es el objeto de nuestro estudio, en su funcionamiento actúa conjuntamente con otros principios, en unos casos de forma concurrente y en otros de forma contradictoria. En su configuración también ha tenido que ver la existencia de otros principios que han buscado la justicia tributaria y que son dignos de tener en cuenta. Tres décadas de estudios en torno a estos principios permite pensar que están plenamente consolidados. Sin ir más lejos, una buena demostración de cual es la vinculación entre unos principios y otros la tenemos en la que ofrece FERREIRO LAPATZA, la capacidad económica es la forma tributaria de la igualdad y la generalidad¹²⁶.

Además de estos principios concretos, desde la perspectiva de este estudio, los más interesantes por ser de los que nos hemos dotado los españoles para impregnar nuestro Derecho Financiero; la formulación de la disciplina financiera, el mejor conocimiento de la ciencia de la fiscalidad y la creación de un Derecho Tributario, dentro de esa globalidad autónoma que ha conformado el Derecho Financiero, ha habido autores que han generado una relación de principios que afectan a esta materia. El sistema impositivo tiene una estructura de funcionamiento que ha sido estudiada desde muy diversas vertientes, en ese análisis se han generado estos principios y en aras de un mejor conocimiento de ese principialismo que he anunciado con anterioridad y que tan positivo ha sido para la positivización de la materia que nos ocupa, es interesante reflejarlo. Son una ayuda para comprender como entienden el fenómeno tributario los tratadistas y la doctrina. Tengamos en cuenta que muchos de estos principios han tenido su aplicación en el Derecho comunitario o son referente en el Derecho comparado, e incluso son producto de una larga tradición por haberse utilizado

¹²⁶ FERREIRO LAPATZA, J. J.: *op. cit.* pg. 59. Curiosamente también da más valor como principio a la capacidad económica, igualdad y generalidad que a la progresividad fiscal, posiblemente por que son más fáciles de explicar y de aplicar. En todo impuesto existe la necesidad de que exista capacidad económica, que se aplique de forma general y que se haga de manera que no se perjudique ni beneficie a nadie. Pero que todo impuesto sea progresivo no es tan corriente, es más la excepción es que los impuestos lo sean. Eso hace que cualquiera al tratar los principios materiales de justicia tributaria, tienda a darle mayor valor a los que aparecen con más frecuencia.

históricamente en España. A través de ellos podemos ver la relación que tienen con los principios materiales constitucionalizados y en concreto con el de progresividad fiscal objeto de este estudio.

Cuando el legislador constituyente se plantea el contenido del artículo 31 y señala los principios en los que se basa nuestro sistema tributario, se encuentra un enorme trabajo hecho sobre la definición de los mismos y sobre los fines que debe buscar con esos principios. El fin ético de la justicia; los fines económicos de eficacia en la asignación de los recursos, estabilidad y desarrollo económico y un fin operativo, la eficacia en la técnica tributaria, ya estaban definidos y solo hubo que delimitar los principios con que alcanzar esos fines¹²⁷ que se pueden resumir en dos, suficiencia para financiar el gasto público, donde son de aplicación los principios justicia presupuestaria, y justicia para recaudar entre los contribuyentes, donde se aplican principios de justicia tributaria. Cuando posteriormente los tratadistas y los jurisperitos le dan sentido y aplican esos principios, ya encuentran un trabajo hecho que de alguna forma es digno de reconocer. Pues como señala el profesor Fuentes Quintana los fines de la imposición han servido para la reforma de los sistemas tributarios, entre ellos el español, y esos fines se han ido perfilando en la medida que se han conformado los principios en que se basa esa imposición¹²⁸, el sentido de los impuestos está en los fines y valores a que servir y para dotar de este sentido a los impuestos es necesario ser un gran conocedor de los mismos para obtener unos principios universales que informen el contenido de un sistema tributario justo, económicamente racional y que sea operativamente eficaz. En este aspecto, no solo los redactores de la Constitución, sino también muchos de los teóricos de la imposición en España, procedentes de la Universidad o a la administración en su versión técnica, fueron de fundamental importancia para que la

¹²⁷ FUENTES QUINTANA, E.: Introducción a la obra *Principios de la Imposición* de F. NEUMARK, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1994, traducida por José Zamit. pg. XXIV, hace un comentario atinado sobre la existencia de estos principios y la importancia de los mismos.

¹²⁸ FUENTES QUINTANA, E.: Introducción a la obra *Principios de la Imposición* de F. NEUMARK Cit. pg. XX y siguientes. Aun tratándose de una obra de otro autor los comentarios del profesor FUENTES QUINTANA son tan extensos y tan acertados que merecen un tratamiento individualizado como si de una obra propia se tratara. Sus comentarios sobre como se ha configurado los sistemas impositivos europeos, como han ido coincidiendo en la forma de sus estructuras fiscales y como finalmente se han reformado todo ellos en la misma línea para adaptar a unos principios comunes, compartidos por todos, da una visión excepcional de la importancia que tiene el estudio de estos principios y la necesidad de relacionarlos entre ellos.

inspiración que la carta magna recibiera en los campos fiscales y tributarios, recogiesen estos principios.

2. PRINCIPIOS MATERIALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA

Nuestra Constitución responde a un modelo concreto, al nacer en el momento en que nace, finales de los años setenta, es hija de su época; su influencia procede de una sociedad enmarcada en los hechos históricos de su década y la precedente. Acontecimientos como el mayo francés e internacional del 68, la guerra del Vietnam, el Black Power en Estados Unidos, los movimientos de liberación africanos,...; suponen un avance de los postulados sociales en la cada vez menos liberal Europa. La formula política que se utiliza para neutralizar los efectos de las diferentes formas de comunismo que se van implantando por el mundo y que atraen a una juventud cada vez más rebelde, es dando mayores garantías a los Derechos que formalmente ya tienen los ciudadanos y mejorar los beneficios sociales de manera que se siga viviendo mejor en la sociedad occidental que en cualquier otro sistema político conocido. Para ello el Estado de Derecho clásico, de claro corte liberal, no es suficiente. Las libertades formales no bastan. Hace falta que vayan acompañadas de unas garantías, unos mecanismos, unos principios, que defiendan a la sociedad frente al individuo, pero que a su vez inserten al individuo en la sociedad. En una Europa rica, donde las capacidades tributarias son altas, esto es posible, la presión fiscal es muy alta, pero a cambio los Derechos que se dan a los ciudadanos también lo son. Los estados se convierten en auténticos padre de los ciudadanos que cuidan por ellos y no permiten que carezcan de nada. El sistema social funciona debido a la alta capacidad de prestar ayuda y esa capacidad se la dan unos ciudadanos dispuestos a avalar ese sistema con los impuestos. Si de lo que se trata es que exista un mundo cada vez más igualitario, el estado, en concreto el estado social demócrata está en condiciones de garantizar esa situación, no mediante la igualdad en la retribución de cualquier actividad, sino en la capacidad de redistribución desde la imposición y el presupuesto.

Si el constitucionalismo liberal decimonónico protege sobre todo los Derechos individuales frente al poder público, los Derechos del constitucionalismo social exigen,

al contrario que el liberal, la intervención activa del estado para hacerlos eficaces¹²⁹, ya que estos Derechos son generalmente la obtención de prestaciones que el poder público garantiza para amplios colectivos de personas: educación, sanidad, seguridad; y se logran mediante la acción comprometida de la administración que solo debe de disponer de recursos suficientes para hacer frente a estos costes y que en Europa en el momento en que aparece nuestra Constitución se tienen. Es precisamente esta visión trasladada a quienes se muestran menos conformistas con el sistema lo que le da cobertura para convencerle de la bondad frente a planteamientos, como el comunismo, que no es capaz de ser tan eficaz en la asignación de recursos. Este sistema en funcionamiento es el que se presenta como más atractivo en el momento en que en España nos enfrentamos a la redacción de una Constitución.

La fuerza de los principios que se constitucionalizan, son los que corresponden a la tradición jurídica europea asignándole tres funciones: una función exegética que sirve para favorecer la interpretación de las normas, una función fundamentadora del ordenamiento jurídico, que en el caso español se prefiere que tenga la categoría de norma con rango constitucional y una función garantista, propia del estado social, que impide las conductas contrarias a los mismos. Estas funciones obligan a analizar a estos principios con cierto detenimiento y ver la forma en la que se interrelacionan con el principio aquí estudiado de Progresividad.

La denominación de principios materiales de justicia tributaria está reservada exclusivamente para aquellos principios a los que nuestra Constitución ha dado carta de naturaleza. Como ya se ha reseñado, no se tratan de principios aislados y autónomos, todo lo contrario, son principios que se interrelacionan unos con otros, adquiriendo precisamente su sentido en la existencia de los demás y así se articulan dentro del texto constitucional, en un enunciado entrelazado en el que se van mencionando hasta quedar todos enumerados. De lo que se trata en este apartado es de ver esta interrelación y como se compatibilizan con el principio fundamental objeto de este trabajo.

¹²⁹ BLANCO VALDES, R.: “La constitución de los derechos”. *Revista abogados*, nº 52. 2008. pg. 3. Opina que frente a los derechos personales liberales que se practican, los nuevos derechos sociales se disfrutan. A estas dos etapas en los derechos hay que añadir una nueva ola que trata de políticas de discriminación positiva, los relativos a la protección medioambiental sostenible.

2.1. PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONOMICA.

Tanto en el artículo 31.3 de la Constitución, como en la nueva redacción del artículo 3 de la LGT¹³⁰ aparece este principio en primer lugar de los que fundamentan nuestro sistema tributario. Tal formulación ya existía en nuestra legislación con anterioridad, pues no en vano tanto en la LGT de 1963 en su artículo tercero, como en la Ley 1/1998¹³¹, que da nueva redacción a la LGT del 1963 en su artículo 2 tenían una redacción similar¹³². Cuando aparece en 1963 un estudio de CORTES DOMINGUEZ lo denominó como la “estrella polar del tributarista” y lo considera como un paradigma de la justicia del tributo¹³³.

Considerar como principio de justicia tributaria a la capacidad contributiva según GIARDINA corresponde a los filósofos griegos, como también considera DEL VECCHIO, y de ahí la toma economistas como ADAM SMITH.

Aunque no se trata de extenderme sobre el planteamiento doctrinal, pues el tema de la capacidad económica se analiza de forma tangencial, por tratarse de uno de los principios materiales que comparte lugar con el que es objeto de este estudio, lo que de verdad interesa es ver la relación entre ellos y desde esta óptica es necesario enfocarlo. Su formulación como principio tiene una larga tradición en la doctrina italiana, de donde ha dado el salto a nuestra teoría jurídica. GRIZIOTTI defiende que la capacidad contributiva es la causa última del deber de pagar impuestos en cuanto manifestación indirecta de la causa primera: la participación del contribuyente en los beneficios derivados de los servicios públicos. Planteamiento que ha tenido entre los españoles defensores y detractores, según se enfoque desde una perspectiva jurídica o económica. Para FERREIRO LAPATZA este principio es una forma de entender la generalidad y la igualdad, determinamos quien tiene capacidad económica y luego vemos de qué forma tributa cada uno de ellos (capacidad absoluta y relativa), este principio es el que

¹³⁰ Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria.

¹³¹ Ley 1/1998 de 26 de febrero de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que sirvió también para actualizar la LGT de 1963 y adaptar los principios materiales de la misma a los dictados en el artículo 31.3 de la Constitución.

¹³² La ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.

¹³³ CORTES DOMINGUEZ, M.: “El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica tributaria” *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 60 1965. pg. 989-97.

determina los hechos impositivos y establece las exenciones¹³⁴. GARCIA MARTIN dice que la igualdad está mediatizada por la capacidad económica que es la que nos da la clave del significado de igualdad, se trata de una igualdad en la capacidad, las diferencias¹³⁵. LEJEUNE VARCALCEL es un presupuesto legitimador del tributo, de manera que solo puede haber tributo donde hay capacidad económica, pero donde ésta existe es obligatorio que exista tributo; es un criterio básico para determinar la carga tributaria, aunque no es el único, pero cualifica el modo de actuar en cuanto cumple la función de allegar fondos para el erario público¹³⁶. PEREZ DE AYALA considera que este principio es la causa de que el impuesto exista y grave al sujeto pasivo que la posee y lo estudia en primer lugar como el principio fundamental de la imposición¹³⁷.

Es curioso comprobar como ALBIÑANA¹³⁸ cuando inicia sus comentarios al artículo 31 de la Constitución trata de inicio de la Capacidad Económica considerándolo como “el más calificado criterio material para la distribución de los impuestos estrictamente entendidos”, e inmediatamente acude a la LGT para tratar la forma en que la misma se había entendido en aquella Ley. Es un ejemplo de como toda la *vieja escuela* de tributaristas, los que habían conformado el Derecho Financiero como disciplina autónoma, entendían la justicia tributaria y como la introducción de parámetros como la progresividad, les desconcertaba; incluso llega a plantearse si la capacidad económica está en crisis y como resolución a esta pregunta acude al criterio de SAINZ DE BUJANDA y su reflexión sobre los otros textos constitucionales modernos, como prueba de esta remisión como principio fundamental de la orientación hacia la justicia tributaria. Para ellos una aplicación de la Capacidad Económica lata era más entendible que la búsqueda de nuevos principios. Su distinción con respecto a la capacidad contributiva es interesante, pues en aquella ve el efecto personal que ésta no analiza.

¹³⁴ FERRERIRO LAPATZA, J. J.: *op. cit.* pg. 324

¹³⁵ GARCIA MARTIN, J. A.: “La Constitución y los criterios rectores de distribución de los tributos” *Hacienda y Constitución*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1979. pg. 386

¹³⁶ LEJEUNE VALCARCEL, E.: *op. cit.* pg. 158 y ss.

¹³⁷ PEREZ DE AYALA, J. L. y PEREZ DE AYALA BECERRIL.: *op. cit.* pg. 75.

¹³⁸ ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C. Y OTROS: *Comentarios...* *op. cit.* pg 412-425

La doctrina ha creado dos conceptos similares en cuanto a su denominación, pero que no lo son tanto en cuanto a su significado: Capacidad Económica y Capacidad Contributiva. La capacidad contributiva es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que poseen los individuos sometidos al poder tributario del estado¹³⁹. Ambos términos no son caprichos en la denominación de los autores, sino que tiene unas connotaciones diferenciadoras interesantes de estudiar. La parte subjetiva es la capacidad económica, que es individual y que afecta a los individuos en la medida en que son titulares de bienes y rentas. La capacidad contributiva la tienen los hechos a los que se aplican los impuestos, es objetiva y requiere que los tributos recaigan sobre aquellas materias que demuestran tener dicha capacidad (adquirir, percibir una renta, tener un bien,...) de manera que no puede sujetarse a gravamen todo lo que no demuestre capacidad contributiva. No tiene sentido que se cobre un impuesto por ser alto, querer opinar o realizar cualquier otra actividad no fiscalizable económicamente. Aunque existen ocasiones en que este planteamiento quiebra, sobre todo cuando de determinadas tasas se trata, que se imponen con independencia de cualquier otro planteamiento tributario.

PONT MESTRES¹⁴⁰ ha polarizado el enfoque que da la doctrina española entre los que creen que este principio ha hecho crisis y ha quedado marginado y los que piensan que el principio ha salido revitalizado desde la Constitución. Esta definición, que es una de tantas, como ellas demuestra “que es imposible cuantificar esta capacidad salvo que tengamos en cuenta otros principios como es el de “justicia” e “igualdad tributaria”. En el fondo, como bien expresa el profesor LOPEZ ESPADAFOR, es el Estado Social y Democrático de Derecho hay que articularlo a través de la redistribución, elevada a principio constitucional por el artículo 131 de la Constitución, y esto solo se logra si se tiene en cuenta la capacidad económica del sujeto¹⁴¹. Pertinente en este sentido es la llamada de atención hacia la capacidad económica global, por la acumulación de bienes y derechos, ingresos y ganancias que se conocen del

¹³⁹ NOVOA HERRERA, G.: “El principio de capacidad contributiva”. *Revista Derecho y Sociedad*, N° 27. 2006 pg. 1

¹⁴⁰ PONT MESTRES, M.: “El principio constitucional de capacidad económica y ordenamiento tributario” *Constitución y normas tributarias* AEAF. Aranzadi. Pamplona 1991. pg. 153-64

¹⁴¹ LOPEZ ESPADAFOR, C.M.: “Revisión Crítica...” *op. cit.* pg. 14.

contribuyente y no la que demuestra cada una de las actuaciones que la ponen de manifiesto aisladamente, en este sentido definiendo la visión que de este concepto tiene el profesor LOPEZ ESPADAFOR¹⁴².

Como principio ya aparece desde la Constitución de Cádiz de 1812 que declara “las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno” donde queda enmarcado este principio. Las posteriores constituciones lo mencionan con la expresión “haberes” y es el Fuero de los Españoles el que por primera vez señala el principio con la denominación de capacidad económica. Como se puede apreciar es un planteamiento que existe desde que aparece el constitucionalismo, pero que no tiene el mismo enfoque en todas las épocas. En el estado liberal esta capacidad se plasmaba con la creación de tributos proporcionales, pues capacidad económica se tiene desde la primera unidad monetaria, pero en el estado Social, Democrático de Derecho, los Derechos fundamentales no pueden considerarse como mera garantía del individuo aislado. Junto a su vertiente individual... el hombre no puede vivir sin la sociedad y el Estado. Es la capacidad económica la que garantiza la igualdad de trato en el sostenimiento de las cargas públicas que corresponde a la dignidad de la persona¹⁴³.

En nuestra legislación este principio se ha convertido en la piedra angular del sistema impositivo: la capacidad económica es imprescindible para que exista hecho imponible. Es más en las redacciones de la CE y LGT-2003 ni siquiera lo considera principio, como hace con los que menciona después. La definición que emplea es: “Todos contribuirán... de acuerdo con su capacidad económica”. “La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos...” De acuerdo a estas redacciones nos encontramos ante algo inherente al individuo, una cualidad que tiene *a priori* aunque la ley no lo mencione. El ciudadano, subjetivamente tiene una capacidad económica que viene determinada por sus ingresos, su patrimonio, sus posibilidades latentes de generación de riqueza,... de la

¹⁴² LOPEZ ESPADAFOR, C.M.: “El valor racional...” aclara el término capacidad económica como un concepto global, que es como se entiende dentro de la Constitución.

¹⁴³ HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*. Marcial Pons. Madrid 1998. pg. 82.

que no puede separarse. Y es por ella por lo que debe tributar. Solo queda un escollo y es conocer cual es esa capacidad para poder aplicarla a sus obligaciones tributarias.

Nuestra Constitución, para evitar caer en la indefinición que supone la capacidad contributiva, prefirió denominar al principio Capacidad Económica. Pienso que más que indefinición estamos ante una visión objetiva y subjetiva del mismo hecho; la capacidad contributiva la tiene el hecho imponible, que ha de ir acompañado de una relevancia económica; la capacidad económica la tiene el sujeto pasivo que es sobre quien se modula el pago dependiendo de parámetros particulares. CALVO ORTEGA señala que la cuantía de la tributación se determina midiendo la renta, el patrimonio,... Y a esto se denomina capacidad económica¹⁴⁴, que es la aplicación concreta del principio de generalidad que abarca a todo el mundo y que sirve para regular la capacidad tributaria. Precisamente, la progresividad del IRPF e IS, se basa en este principio, tributan quienes tienen capacidad económica, por eso existe mínimos exentos y no obligación de declarar, y no tiene sentido que una de las excusas para anular éste último haya sido los errores que se han cometido en la legislación que le daba forma y que hacía que no se tributase sobre una capacidad contributiva real, si no otra meramente nominal, o bien que se perjudicase a las personas físicas frente a las personas jurídicas¹⁴⁵. Se puede modificar una ley para adaptarla a los principios que deben regirla, lo que no es razonable es suprimirla por no encontrar la forma en que aplicar esos principios.

Otra definición de capacidad Económica es “la riqueza disponible”¹⁴⁶, aunque algo limitada, pues deja al margen los ingresos y parece querer excluir de tributación aquella riqueza de la que no puede disponerse. La capacidad económica desde la jurisprudencia también supone un límite a la tributación arbitraria de la administración¹⁴⁷ que ha de tener en cuenta la misma en el momento de concretar el tributo que tiene que pagar cada sujeto pasivo.

¹⁴⁴ CALVO ORTEGA, R.: *Curso...Cit.* pg. 52.

¹⁴⁵ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “Revisión... *Cit* pg. 15.

¹⁴⁶ HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad... Cit.* pg. 137

¹⁴⁷ STS de 24 marzo 1995

Los titulares de los derechos a contribuir en función de su capacidad económica son las personas físicas¹⁴⁸, se ha discutido sobre si puede aplicarse ésta sobre los demás tributos, desde la doctrina se acepta esta aplicación, en España así lo admiten SAINZ DE BUJANDA¹⁴⁹ y LEJEUNE VALCARCEL, aunque en el caso de las tasas se pone en duda que quepa esta graduación. En el aspecto subjetivo se ha planteado si las personas jurídicas tienen capacidad contributiva, que por supuesto ha de ser afirmativa, ha de verificarse si el hecho tipificado por el legislador es indicativo de riqueza y atender a la aptitud económica del contribuyente, que no tiene por que ser necesariamente persona física, es una atribución del sujeto y ha de ponerse el hecho en conexión con los recursos y necesidades del mismo. A esto PEREZ DE AYALA lo denomina el “contenido relacional” de la capacidad económica.

En el caso concreto del análisis de Las Rentas de Capital la evolución ha sido desde una escala progresiva hasta un tipo fijo de gravamen para estas rentas. Esta decisión, apoyada en toda una batería de argumentos, es contraria a las pretensiones jurídicas de la Constitución que quiere que tribute más quien más tiene (capacidad económica), sobre todo en un impuesto como es el de la Renta de las Personas Físicas que está concebido como impuesto progresivo. *Pues con un tipo fijo existe el riesgo de que tribute en mayor medida quien menos capacidad económica tiene* (STC 46/2000 de 17 de Febrero).

El principio de capacidad económica tiene unas limitaciones impuestas por el TC que afectan a la forma en que esta se puede modificar. No cabe alterar este principio que afecta al deber de contribuir por medio de Decreto Ley, pues no cabe alegar razones de urgencia o necesidad para modificar derechos fundamentales por expreso mandato del artículo 86.1 de la Constitución. Así se expresa la STC 182/1997 en referencia a la sección 2ª del Capítulo segundo del título I de la Constitución cuando trata de los Derechos fundamentales.

¹⁴⁸ HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad... Cit.* pg. 104

¹⁴⁹ SAINZ DE BUJANDA, F.: “Lecciones... pg. 102-110 donde desarrolla la teoría de la capacidad contributiva que ya se incluyó en la LGT de 1963 en la que él fue parte activa. En la determinación de la capacidad contributiva relativa es donde este autor ve la posibilidad de modificar la cantidad del tributo, ya que por entonces la progresividad fiscal no era criterio y cuando se incluye como tal sigue manteniendo que es la capacidad económica la que regula la justicia tributaria apoyando el principio de la igualdad.

En el ámbito inmobiliario existe, a través de la imputación de rentas inmobiliarias una capacidad a quien tiene bienes de este tipo, que no se le presume a quien opta por otro tipo de bienes que pueden producir renta, pero que sin embargo no la producen. El criterio para tratar la capacidad económica es diferente en uno y otro caso. En ambos casos existe un patrimonio improductivo, pero la tributación no se aplica de la misma forma.

La capacidad económica del individuo es la medida de contribución al sostenimiento de los gastos del Estado, opina ESEVERRI. Dicho así permite pensar que es el individuo quien determina cuanto puede aportar al estado, cuando la realidad es la contraria, es el Estado quien determina lo que se debe pagar por cada individuo; la capacidad afecta a la actividad, posesión o adquisición de la persona. Aunque cada vez más se va planteando sobre a que nos debemos referir cuando hablamos de esta capacidad económica, a la que se demuestra aisladamente cuando se realiza un acto susceptible de estar sujeto a imposición, o debemos referirnos a la capacidad económica global que demuestra el sujeto pasivo por todas las evidencias de contenido económico y significación fiscal que es capaz de demostrar a lo largo del tiempo. Si se enfocara desde este punto de vista nos estaríamos aproximando a la progresividad fiscal.

El mandato del legislador constituyente vincula a los poderes públicos en el sentido de que les exige que se graven las actuaciones que demuestran capacidad económica; *senso contrario*, prohíbe gravar lo que no sea manifestación de capacidad económica o que resulten manifestaciones ilusorias o irreales. Pero lo que queda meridianamente claro es que el receptor directo e inmediato de ese mandato es el legislador¹⁵⁰ que está obligado a la articulación de figuras tributarias que graven estas manifestaciones.

Históricamente la capacidad económica se ha demostrado bien por la percepción de una renta o la titularidad de bienes, o por la existencia de unos índices que

¹⁵⁰ ESEVERRI MARTINEZ, E.: *op. cit.* pg. 28, en la que se cita la STC 194/2000 de 19 de junio que manifiesta que “la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad Económica”. Otras sentencias del propio Tribunal así lo reiteran: STC 79/1990 de 26 de abril; STC 96/2002 de 25 abril; STC 193/2004 de 4 de noviembre que dice “la recepción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente, configura un mandato que vincula... a los poderes públicos que están obligados al exigir condiciones de igualdad de esa contribución a todos los contribuyentes”.

indirectamente ponían de relieve la existencia de esta capacidad, tal como ocurre con la circulación o tráfico de productos para consumo¹⁵¹. Una vez que existe esa capacidad se aplica el tributo, pero no necesariamente de forma progresiva. A lo largo de la historia la mayoría de las legislaciones tributarias han sido proporcionales, cuando no regresivas, aun a pesar de tener en cuenta la capacidad económica para establecer los tributos.

En la actualidad, una vez que se demuestra la capacidad económica y se decide establecer el tributo, es cuando entra en juego la progresividad, que no se aplica obligatoriamente a cada tributo, sino a todo el sistema fiscal en conjunto. Aunque en ese juego subjetivo si que tiene una peculiar operatoria, existe progresividad a partir de que existe capacidad económica, pues quien no la tiene deja sus rentas exentas.

En una discusión sobre la posibilidad de la determinación de este principio, pues hay quien opina que es de naturaleza metajurídica, más propio de economía que de Derecho, pero al ser positivizado por la Constitución se convierte en obligatorio para el legislador (SAINZ DE BUJANDA) que no puede elegir arbitrariamente los supuestos de hecho base de la imposición, sino que tiene que inspirarse en este principio cuando se redacta una ley tributaria. La capacidad contributiva es necesaria para establecer un tributo (abstracción), la capacidad económica es más concreta y necesita ser tenida en cuenta para graduar ese tributo (concreción).

Pero en el estado social de Derecho los Derechos fundamentales no pueden considerarse como mera garantía del individuo aislado. Junto a su vertiente individual... el hombre no puede vivir sin la sociedad y el estado. Es la capacidad económica la que garantiza la igualdad de trato en el sostenimiento de las cargas públicas que corresponde a la dignidad de la persona¹⁵².

¹⁵¹ MARTIN QUERALT Y OTROS: *op. cit.* pg. 109. Reseña como doctrinalmente se ha ido conformando este principio y la intervención de otros principios conformándolo, como ocurre con el *principio de normalidad* enunciado por GIARDINA de manera que se considera que existe capacidad económica cuando se trata de situaciones que normalmente son indicativas de esta normalidad. BERLIRI entendía el principio, pero entendía que en determinados casos los contribuyentes pueden realizar actos demostrativos de capacidad económica cuando realmente no la tienen, como en el caso de venta de una vivienda para pagar deudas, quien realiza este acto está obligado a pagar impuestos, aun cuando es posible que no llegue a cubrir su deuda; para estos casos es partidario de la existencia de exenciones o bonificaciones, pero no de dejar excluido a priori el caso de la norma impositiva.

¹⁵² HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad...* Cit. pg. 82.

Los titulares de los Derechos a contribuir en función de su capacidad económica son las personas físicas¹⁵³. En el análisis concreto de Las Rentas de Capital la evolución ha sido desde una escala progresiva hasta un tipo fijo de gravamen para estas rentas. Esta decisión, apoyada en toda una batería de argumentos, es contraria a las pretensiones jurídicas de la Constitución que quiere que tribute más quien más tiene (capacidad económica), sobre todo en un impuesto como es el de la Renta de las Personas Físicas que está concebido como impuesto progresivo. “Pues con un tipo fijo existe el riesgo de que tribute en mayor medida quien menos capacidad económica tiene” (STC 46/2000 de 17 de Febrero).

El principio de capacidad económica tiene unas limitaciones impuestas por el TC que afectan a la forma en que esta se puede modificar. No cabe alterar este principio que afecta al deber de contribuir por medio de Decreto Ley, pues no cabe alegar razones de urgencia o necesidad para modificar Derechos fundamentales por expreso mandato del artículo 86.1 de la Constitución. Así se expresa la STC 182/1997 en referencia a la sección 2ª del Capítulo segundo del título I de la Constitución cuando trata de los Derechos fundamentales.

La cuestión de mínimo vital es fundamental en la formulación de los principios tributarios, su planteamiento afecta a la capacidad económica, por debajo de determinado mínimo vital, aun realizando actos jurídicos (compra de productos básicos para la subsistencia) no se puede presumir capacidad económica. Sin embargo desde la concepción clásica de la capacidad económica poco se ha podido hacer para cambiar esta situación, todos los hechos demostrativos de aquella tributan. Más fácil es cuando se puede aplicar la progresividad, pues ahí si es cierto que se puede establecer este mínimo de manera que por debajo no se tribute, simplemente por que se carece de capacidad económica.

Pero hay que tener en cuenta otra connotación más¹⁵⁴, y es que el Tribunal Constitucional señala que este principio no puede constituirse como único criterio

¹⁵³ HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad...* Cit. pg. 104

¹⁵⁴ MARTIN QUERALT, J. Y OTROS. *op. cit.* pg. 111 y 112. Aun siendo un trabajo básico, que profundidad escasamente en estos temas desarrolla sobradamente el tenor de las sentencias en las que el Tribunal Constitucional se pronuncia en torno a la figura de la capacidad económica y como ésta se relaciona con los demás principios materiales de justicia tributaria, sobre todo con la progresividad.

material de justicia tributaria, hay que aplicarlo teniendo en cuenta los restantes principios tributarios. (STC 46/2000 y 134/1996). La capacidad económica para el TC es una exigencia de todo el ordenamiento tributario y la intensidad con que se en cada figura tributaria será distinta (STC 164/1995; 44/1996; 141/1996) aplicándose en algunos casos de forma positiva y en otros de forma negativa, cuando se trata de negar la posibilidad de que exista un hecho imponible en manifestaciones contrarias al principio de capacidad económica. Esta claro que un impuesto que se establece sobre cuestiones de índole personal (religión, raza,...) sería contrario a la Constitución, pero en caso de que lo que intente generar sea un valor ecológico, su planteamiento tiene razón de ser aunque precisamente lo que muestre es que desde esa mejor situación económica es desde donde se ahorran impuestos vedados a quien menos tiene.

Este principio ha tenido sus detractores doctrinarios fundamentado en varios motivos: por un lado se basa en el hecho de capacidad económica es un concepto demasiado impreciso para poder ser aplicado en lo que respecta a la distribución de la carga fiscal. Sin embargo como principio inspirador si tiene una influencia importante, se grava a quien más tiene y mas gana.

El otro aspecto negativo es menos importante, pues critica que se penalice fiscalmente a los que son eficaces obteniendo recurso, frente a los incapaces. Planteamiento claramente rebatible en la actualidad y que denota una mentalidad ultraliberal procedente de otras épocas.

Desde el estudio de la progresividad, que decir que la relación entre ambos principios es evidente. Es la capacidad económica la que crea la primera tributación escalar, mayor capacidad económica es igual a mayor hecho imponible y mayor impuesto. Con el tiempo ese mayor impuesto será escalar que en ocasiones no dejaba de ser una simple proporcionalidad; a partir de ahí es desde donde acaba cimentándose la progresividad. Como he repetido antes, en el fondo la progresividad no deja de ser la capacidad económica aplicada a la totalidad de los ingresos y el patrimonio del sujeto pasivo. En el fondo, la pretensión constitucional es que a la hora de determinar los tributos se mire la capacidad económica global de quien los ha de pagar, eso obliga a plantear al contribuyente como un todo y no como una agregación de diferentes hechos imponibles. De hecho nuestro IRPF es lo que planteó desde un principio, buscando

eludir el antiguo sistema donde se declaraba por compartimentos estancos, pues de esa forma se desagregaba la capacidad económica y se eludía la progresividad. Actualmente se está planteando si la aplicación de la capacidad económica puede hacerse tributo a tributo, como de hecho ocurre, pues se está haciendo contribuir lo mismo a quienes tienen diferente capacidad económica¹⁵⁵, como opina VARONA ALAVERN, en el caso de los impuestos indirectos, todos pagan igual por el mismo hecho imponible, desapareciendo de esta forma la graduación de la capacidad económica y quedando ésta como un principio del sistema en general, pero no del tributo en concreto. Lamentablemente la situación ideal, en la que se pudiera medir la capacidad económica antes de aplicar los tributos, solo sería posible en caso de agregación de todos los impuestos de cada contribuyente, algo que no está previsto y que no tiene posibilidades de que se pueda aplicar desde una regulación por impuestos en concreto.

2.2. PRINCIPIO DE IGUALDAD.

Este principio ya se declara en la Constitución de 1812, que entiende que la tributación debe afectar a “todos sin distinción ni privilegio”, en aquel momento por inspiración de la teoría liberal proclamada por Adam Smith poco tiempo antes y ya plenamente asumida por el liberalismo político la igualdad y generalidad caminan juntas. Aunque nos encontramos con una manifestación política que no tiene operatoria práctica, solo pretende recoger el sentir internacional en este aspecto, pero que realmente tan solo vale para que el estado, en aras de esa igualdad, no intervenga en la organización de una sociedad, que por supuesto daba más capacidad de actuación y sobre todo de presión a quienes más poder real tenían. Desde entonces todos los textos constitucionales lo han recogido, hasta nuestra Constitución actual en que se postula en varios momentos diferentes. En el artículo 1 cuando la considera como valor superior del ordenamiento jurídico junto a la libertad, justicia y pluralismo político. Cuando en el artículo 9, exige a los poderes públicos que promuevan las circunstancias para que la igualdad sea efectiva. En primer lugar de forma genérica en el artículo 14 CE que proclama una igualdad subjetiva que impide determinadas circunstancias o cualidades personales del individuo puede servir para discriminarlo. Específicamente referido al

¹⁵⁵ VARONA ALAVERN, J. E.: op. cit. pg. 541-42.

deber de contribuir aparece en el artículo 31.1 de la CE que ordena al legislador que implante un sistema de tributos inspirados en otra idea de igualdad. Existen algunos artículos más donde se habla de igualdad personal, aunque a los efectos que nos interesa, solo es relevante cuando en el artículo 138.2 trata de la igualdad de la organización territorial del Estado, evitando las diferencias entre los Estatutos de las distintas CCAA que refieran a privilegios económicos. La gran novedad es que ahora la igualdad esta reconocida en un Estado Social que tiene la obligación de hacerla efectiva. Hay que hacer una distinción formal en la igualdad a que se refiere la Constitución, pues existe una división entre la igualdad ante la ley, que es la que se materializa por el postulado clásico plasmado en la “Declaración de los Derechos del Hombre” como una conquista irrenunciable ante la sociedad y el funcionamiento institucional. La igualdad material puede ser una meta teórica pero no es un objetivo legal y en aras a esa igualdad es por lo que nuestro sistema impositivo grava de forma distinta a quienes económicamente lo son para buscar la igualdad que se predica en la Constitución.

Una igualdad, que dentro del ámbito tributario, supone gravar igual a los que están en situaciones de igualdad y de forma desigual a los que tienen situaciones diferentes¹⁵⁶. La igualdad tributaria debe tener en cuenta que comparte su planteamiento con el resto de los principios inspiradores de la tributación, por lo tanto va íntimamente ligada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, por lo que no puede quedar reducida a los estrechos márgenes del artículo 14 CE y así se ha reconocido por STS como la 134/1996 y 46/2000 que se comentan en otro lugar de esta obra. El Tribunal Constitucional¹⁵⁷ ha sintetizado los criterios que mantiene en relación al principio de igualdad: a iguales supuestos de hecho corresponde iguales consecuencias jurídicas; no supone que no se puedan aplicar desigualdad de trato salvo cuando sean artificiosas o injustificadas; no toda desigualdad de trato supone una infracción del artículo 14 CE, solo aquellas desigualdades que producen diferencias en situaciones iguales y que carecen de justificación objetiva y razonable; para que las diferencias sean constitucionalmente lícitas es indispensable que las consecuencias jurídicas que resulten de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin.

¹⁵⁶ CALVO ORTEGA, R.: *Curso... Cit.* pg. 61

¹⁵⁷ STC de 26 abril 1990.

En la doctrina española los autores PEREZ AYALA¹⁵⁸ y GONZALEZ GARCIA opinan que generalidad e igualdad son simple consecuencia del principio de capacidad contributiva, si bien es una reflexión anterior a la Constitución y no comulga con el espíritu que luego planteó la misma. Otros la ven relacionada con el valor justicia, como ocurre con SAINZ DE BUJANDA¹⁵⁹. Pero la redacción de la constitución dio lugar a un cambio en estos planteamientos que de respuesta a todas aquellas pretensiones derivadas de la complejidad del fenómeno tributario. La doctrina posterior matiza la relevancia de este principio dando lugar a teorías donde la igualdad es el principio fundamental que se materializa a través de la capacidad contributiva que coadyuva para que aquella sea posible. Existen planteamientos que piensan que capacidad económica es una obligación de los ciudadanos. De cualquier forma lo que es una realidad es que la igualdad se ha convertido en el principio fundamental objetivo de la justicia tributaria, aunque la duda reside en conocer que igualdad plantea esta justicia, yo entiendo que es la igualdad que produce un sistema fiscal generado con criterios de progresividad, pues buscando la mera capacidad tributaria sería insuficiente para conseguir la igualdad a la que aspira la justicia.

Estamos ante una igualdad que impide tratamientos diferentes cuando las realidades económicas son idénticas. Lo que no significa que todos deban pagar igual, esa igualdad la determina la capacidad económica y a esta capacidad se le aplica la progresividad. La tributación es igual en dos personas que tienen la misma capacidad contributiva, en ese momento se les aplica los tributos con la misma progresividad. El erróneo criterio de lo que era igualdad en el ámbito tributario supuso que hubiera sentencias, sobre todo correspondientes a la igualdad con respecto a los tributos locales donde se pone de manifiesto que no tiene que haber los mismos tipos cuando se trata de municipios diferentes, o simplemente calles diferentes (STSJ Valencia de 21-1994; STSJ Galicia 11-10-1994; STSJ Murcia 27-9-1995).

Hay otro nivel de igualdad que también alcanza al aspecto tributario y es la que igualdad entendida como técnica para distinguir las situaciones en que en supuestos

¹⁵⁸ PEREZ DE AYALA, J. L.; PEREZ DE AYALA BECERRIL, M.: *op. cit.*, pg. 79

¹⁵⁹ SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones...*, *cit* pg. 105, donde destaca que la igualdad es la expresión del valor justicia y que se convierte en materia de distribución de la carga tributaria y de él se pueden deducir todos lo demás.

objetivos similares la capacidad subjetiva es diferente, en estos casos es necesario aplicar el principio de capacidad contributiva, lo que demuestra que la igualdad necesita de un apoyo en otros principios para poder aplicarse.

La igualdad guarda una cierta relación con la generalidad del impuesto, pero es que también la progresividad guarda relación con la igualdad. Para ver las diferencias es necesario definir este principio, tomaré la definición del profesor NEUMARK: “De acuerdo con el principio de igualdad de la imposición, las personas, en tanto estén sujetas a cualquier impuesto y se encuentran en iguales o parecidas condiciones relevantes a efectos fiscales, han de recibir el mismo trato en lo que se refiere al impuesto respectivo”¹⁶⁰.

Existen casos en que la desigualdad puede darse y obedecer a motivos ético-sociales, ejemplo de ello es en el caso de Impuesto sobre Sucesiones, cuando los herederos tienen diferente nivel de parentesco, existe en ese caso una menor justificación para que el heredero con vínculo familiar más débil pueda gozar de mínimos exentos, e incluso se le aplique una tarifa mayor que el descendiente directo, pongamos por caso, aunque desde es punto de vista que estamos reseñando no son casos iguales, pues el parentesco es uno de los motivos para determinar la igualdad en el ISD ya que el legislador atribuye mayor Derecho a la herencia a quien tiene mayor vinculación familiar. Pueden darse casos de desigualdad por no estar ante una situación familiar igual; por tratarse de rentas que proceden de actividades diferenciadas y con tratamiento fiscal distinto. Han existido otros motivos de no aplicación de este principio, pero las justificaciones políticas del momento no tendrían hoy capacidad de convencimiento social para su aplicación. Interesantes son los ejemplos que cita F. NEUMARK, Completamente admisible y compresible el del impuesto de sucesiones. Mucho más curioso es la referencia al impuesto de solteros planteado por el nazismo; o la variación de la cuantía del gravamen aplicado en los casos de matrimonios sin hijos dependiendo del tiempo que llevasen de casados, ya que si llevan muchos años la expectativa de conseguirlos es difícil. Claramente son desviaciones de carácter político al hecho fiscal implantables en la actualidad. Las discriminaciones religiosas, aunque fuera de toda lógica, también han existido, sin ir más lejos en la Alemania nazi contra

¹⁶⁰ NEUMARK, F.: *op. cit.* pg. 135.

los judíos. Actualmente en los países islámicos también es posible encontrar esta situación, pero no podemos considerar a estos países como próximos a nuestra cultura fiscal¹⁶¹.

Los sistemas de imposición, sobre todo los personales, han evolucionado desde la igualdad total de pago por contribuyente, a la proporcionalidad basada en algunos factores, para desembocar en la progresividad. Pero en la misma evolución se aprecia que no deja de aplicarse el principio de igualdad: igualdad ante situaciones iguales.

Pero es que además, desde un punto social aun más relevante, la igualdad no solo afecta a la tributación, ha de existir una igualdad de Derechos (sanidad, educación, prestaciones sociales, salario mínimo, ...) que solo se consigue cuando desde la tributación se permite un presupuesto suficiente para dotarlos económicamente. Podemos decir que para conseguir la igualdad de Derechos que nos proporciona el Derecho presupuestario es necesario que la igualdad tributaria trate igual a los que se encuentran en situaciones iguales, y esto solo ocurre cuando se aplica la progresividad fiscal. Más aun el artículo 9.2 CE propugna que es un deber de la administración incitar a los poderes públicos a que la promoción de la libertad e igualdad de los ciudadanos sea real y efectiva¹⁶².

La igualdad puede entrar en colusión con otros principios dignos de protección, que pueden producir desigualdad, pero siempre tiene que estar limitada por la arbitrariedad y la proporcionalidad de la medida al fin que se persigue. Va a ser la invocación de la existencia de estos fines concretos lo que se a proporcional al legislador un argumento para dar un trato desigual a las normas tributarias. Lo que expresamente se prohíbe en el ámbito de la igualdad es la arbitrariedad. Pero es natural que la aplicación del principio de capacidad económica matice el principio de igualdad aquí planteado. El Tribunal Constitucional¹⁶³ ha sintetizado los criterios que mantiene en relación al principio de igualdad: a iguales supuestos de hecho corresponde iguales consecuencias jurídicas; no supone que no se puedan aplicar desigualdad de trato salvo cuando sean artificiosas o injustificadas; no toda desigualdad de trato supone una

¹⁶¹ NEUMARK, F.: *op. cit.* pg. 108 y 109.

¹⁶² CASADO OLLERO, G. MARTÍN QUERALT, J; LOZANO SERRANO, C; TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos. Madrid. 2008. pg. 117

¹⁶³ STC de 26 abril 1990.

infracción del artículo 14 CE, solo aquellas desigualdades que producen diferencias en situaciones iguales y que carecen de justificación objetiva y razonable; para que las diferencias sean constitucionalmente lícitas es indispensable que las consecuencias jurídicas que resulten de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin.

Al tratar de las discusiones parlamentarias se puede apreciar como en el caso de la modificación de la tributación de los bienes de capital se argumenta que la necesidad del ahorro es lo que decide al legislador a crear sistemas diferenciados, aun a costa de conculcar este principio de igualdad.

Se ha comentado reiteradamente que la igualdad es el verdadero principio. La progresividad no es más que una forma de aplicar esa igualdad. Estamos en la igualdad ante la ley y para que esto ocurra es necesario que los impuestos sean progresivos en su recaudación y se apliquen otros principios correctores en su gestión.

2.3. PRINCIPIO DE GENERALIDAD.

De acuerdo al artículo 31.1 de la Constitución “Todos contribuirán...” este principio obliga a que las normas sean generales y no quede nadie exonerado de ellas; con independencia que puedan establecerse exenciones o bonificaciones por las leyes, e incluso permita que en los casos en que alguien no tiene capacidad económica pueda quedar exento¹⁶⁴.

Como principio material regulador de nuestro Derecho tributario es de los más antiguos y ya aparece en la Constitución de 1812 con una formulación similar a la que tiene en la actualidad. En ese momento sí que supone una auténtica novedad, frente al planteamiento del antiguo régimen, que no obliga a la tributación a todos los estamentos. Es una de las novedades del liberalismo frente al antiguo régimen donde nada de esto existe. Como ya dije al tratar de la igualdad, son principios que aparecen de forma conjunta, de manera que la evolución de ambos ha sido paralela a lo largo del constitucionalismo.

Este principio es universal, afecta a todos, frente al de capacidad económica que es particular, que solo afecta a quien la tiene. No solo se expresa así la Constitución,

¹⁶⁴ CALVO ORTEGA. R. Y OTROS: *Curso... Cit.* pg. 52.

también la LGT plantea este principio¹⁶⁵. Su aplicación no solo quiere acabar con los privilegios que no caben en el Estado de Derecho, también va dirigido al legislador, quien no podrá plantear nuevos privilegios en las leyes que se redacten en un futuro¹⁶⁶, por la aplicación del mismo se veda cualquier distinción legal que no esté razonablemente justificada.

Las leyes se hacen pensando en la universalidad de los ciudadanos, quien cumple las condiciones del hecho imponible, automáticamente se convierte en sujeto pasivo del impuesto: el mero hecho de obtener un ingreso; poseer una casa o un vehículo; la compra de determinados bienes; la realización de determinados hechos, nos convierte en contribuyentes obligados por el tributo. Sobre todo lo que persigue es acabar con las discriminaciones que suponían las bonificaciones o exenciones, salvo que tenga causa que proceda de la aplicación de un principio tuitivo que coadyuva a la igualdad.

Pero esto no significa que todos tengan que contribuir de igual forma, la capacidad contributiva, primero y la económica, después, determinan, regidos por las reglas de la progresividad, el quantum de cada contribuyente, que es personal e individualizado. La generalidad está mediatizada por la capacidad económica y la igualdad.

Se puede dar una definición concreta y tal vez la más atinada sea la de F. NEUMARK, ya que al ser amplia trata todas las connotaciones de este principio “El principio de generalidad en la imposición exige que, por una parte, se someta a gravamen fiscal a todas las personas (físicas y jurídicas) – en tanto tengan capacidad de pago y queden tipificadas por unas razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria, sin que se tenga en cuenta para ello criterios extraeconómicos,... - y que, por otra parte, en el marco de un impuesto particular, no se admitan otras excepciones a la obligación tributaria subjetiva y objetiva que las que parezcan inexcusables por razones

¹⁶⁵ Art 3.1 de la LGT “la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad. La LGT promulgada 25 años después que la Constitución tiene asumidos los principios que esta enuncia.

¹⁶⁶ CASADO OLLERO, G. Y OTROS.: *Curso... Cit.* pg. 114. El principio va dirigido al legislador y le obliga a gravar todas las manifestaciones de capacidad económica, sin crear privilegios discriminatorios por la vía de las exenciones o bonificaciones. Tan solo cuando existen fines de interés y con trascendencias social que la justifique.

de política económica, social, cultural y sanitaria o por imperativos técnicos tributarios”¹⁶⁷ como puede apreciarse este principio era defendido por los autores clásicos (Colbert y Tetzl) que pretendían que la imposición no solo fuese directa, sino que recayese sobre el consumo; algo lógico en un momento en el que los impuestos directos eran plenamente injustos al recaer sobre unas clases sociales y quedar excluidas otras, concretamente las más pudientes. La imposición sobre el consumo hacía que en mayor o menor medida, todos contribuyeran y se lograra, aunque de forma parcial, esta pretendida generalidad, pues desde el mendigo hasta el más acaudalado consumen productos de primera necesidad.

La definición es clara e intenta abarcar a todos, pero en su propio enunciado admite que se pueda crear excepciones por razones políticas diversas y ve necesario que se tenga en cuenta la capacidad económica. De algún modo plantea la necesidad de una progresividad fiscal en la medida en que la generalidad se autolimita por estas excepciones. La situación más debatida en cuanto al no cumplimiento de la generalidad viene determinada por situaciones como el mínimo vital, que deja fuera a quienes no lo alcanzan. Aquí es donde entra precisamente un principio como la progresividad, la forma de pago no tiene que ser igual para todos, en este caso lo que no contribuyen es con el IRPF no es por no estar incluidos entre a quienes afecta este impuesto, sino porque incluyéndose entre los sujetos pasivos no llegan al mínimo para comenzar a tributar. Esto no ocurre en otros impuestos en los que se abarca a la generalidad de los contribuyentes, como ocurre normalmente con los impuestos indirectos.

La generalidad tiene una función social importante, obliga a todos a pagar impuestos. Posteriormente los principios de progresividad y capacidad determinarán el quantum. Es importante destacar esta situación, porque si bien en un inicio el IRPF era una obligación generalizada, el desarrollo legislativo posterior ha hecho que en determinadas circunstancias, que superan el 40% pueda quedar exonerado de la obligación, que no del pago, que se produce por vía de retención. Esta situación reduce la conciencia fiscal bajo la apariencia de que no se contribuye, perdiendo sentido eso de “todos”.

¹⁶⁷ NEUMARK, F.: *op. cit.* pg. 89.

La generalidad puede eludirse por la vía de la exención y no por ello deja de existir justicia tributaria, pues podemos estar ante casos en los que es precisamente la aplicación de ésta la que nos pide que cambiemos los parámetros para la tributación, tal y como ocurre en el caso de los mínimos vitales. En nuestra legislación se impuso una exención para determinados casos de IRPF, como son los que abarcan a la gran invalidez y a la invalidez absoluta, situaciones en las que la exención es la totalidad de los ingresos procedentes de los rendimientos de trabajo, que en este caso sería la pensión. No es justo que situaciones económicas muy diferentes puedan ampararse en una misma exención cuando su no existencia daría lugar a tributaciones varias veces superiores unas a otras. Crear una deducción amplia es más sensato que generar esa exención total.

Tal vez sea el principio tributario que menos relación tenga con la progresividad, que regula el cuanto, ya que la generalidad regula el quienes, siendo compatibles e independientes el uno del otro.

2.4. PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD.

No es propiamente un principio tributario, más bien supone un límite del sistema y actúa primordialmente sobre las rentas de patrimonio¹⁶⁸ que es donde ha encontrado aplicación al poner un máximo a la tributación por renta y patrimonio que no podrá exceder del 60%. Aunque como indican una pluralidad de autores, no es fácil dar respuesta al límite máximo de la imposición¹⁶⁹. El lugar común al que llegan muchos de estos autores es a la falta de estudios rigurosos sobre el mismo: LASARTE ALVAREZ comenta que la doctrina no ha prestado suficiente atención a este principio. GONZALEZ GARCIA plantea que este principio mantiene el mismo carácter impreciso y confuso que en el momento de su redacción. PEREZ DE AYALA piensa que es uno de los temas más difíciles de nuestro derecho impositivo, sobre el que existen muy pocos estudios rigurosos.

¹⁶⁸ CALVO ORTEGA, R.: *Curso... Cit.* pg. 63

¹⁶⁹ CASADO OLLERO, G. Y OTROS: *Curso... Cit.* pg. 118. Establecen que este límite se cifra constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio.

Sin duda es el principio más *sui generis* de los que enumera la Constitución y demuestra claramente el miedo que desde ciertos sectores se tenía a ese espíritu progresista que le otorga la palabra “social”. No es fácil encontrar un postulado similar en normas fundamentales de otros países, por lo que podemos considerarlo un producto legislativo autóctono¹⁷⁰. No es fácil encontrar un postulado similar en normas fundamentales de otros países, por lo que podemos considerarlo un producto autóctono¹⁷¹ que ha dado lugar a la aparición de una enorme doctrina sobre el mismo que no tiene parangón en otras naciones donde no han tenido la osadía de incluir un precepto tan poco claro¹⁷². Hay que acudir al artículo 14 de la Constitución de la República Argentina para encontrar un principio que tenga este enunciado, pero es que además nos encontramos con que es una Constitución que ampara el principio de proporcionalidad, lo que la sitúa muy lejos de nuestro sistema tributario.

El incluir este principio en nuestro Derecho ha dado lugar a la aparición de una enorme doctrina sobre el mismo que no tiene parangón en otras naciones donde no han tenido la osadía de incluir un precepto tan poco claro y que evidencia una intromisión del Derecho privado en el campo del Derecho público. El profesor LOPEZ ESPADAFOR¹⁷³ ha realizado una compilación doctrinal sobre este principio, apuntando la opinión de varios autores en el que se expone teorías de aquellos que han tratado este tema: PALAO TABOADA entiende que la rotundidad del texto que se emplea en nuestra Constitución lo que pretende es cubrir el flanco fiscal del derecho de propiedad. LEJEUNE VALCARCEL, que piensa que lo que la Constitución ampara es las lógicas expectativas que el derecho de propiedad genera. CALERO GALLEGO y NAVAS VAZQUEZ otorgan a esta expresión un valor que agudiza aun más el sentido garantista y en protección de la libertad y propiedad de todo el perceptor. NUÑEZ PEREZ ve un refuerzo al derecho a la propiedad y a la herencia que la constitución garantiza.

¹⁷⁰ LOPEZ ESPADAFOR, C. M.: *La no confiscatoriedad en la imposición sobre el consumo*. Publicaciones del Real Colegio de España en Bolonia. 2008 pg. 64. Donde comenta que no se prodiga en las constituciones europeas.

¹⁷¹ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: *La no confiscatoriedad...Cit.* Pg. 64. Donde comenta, que un principio similar no se prodiga en las constituciones europeas.

¹⁷² LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. *La no confiscatoriedad... Cit.* pg. 58 y ss.

¹⁷³ LOPEZ ESPADAFOR, C. M.: *La no confiscatoriedad... Cit.* pg. 58 y ss.

CASANA MERINO, entiende que hay que entroncarlo necesariamente con el derecho de propiedad privada. RUIZ HUERTA CARBONEL entiende que la Constitución recoge este principio en un esfuerzo por reconocer más rotundamente el principio de propiedad privada que consagra el artículo 33 de la misma. GONZALEZ SANCHEZ no va más allá de entenderlo como una garantía de la propiedad privada. GONZALO Y GONZALEZ lo ven como inseparable del principio de garantía de la propiedad privada. SANCHEZ SERRANO, ve una conexión de este principio con el que dos artículos después reconoce como derecho a la propiedad privada, haciendo compatible ambos y poniendo en relación el sistema tributario con la prohibición de la confiscación. Otros autores que lo consideran un principio tributario limitativo de la propia capacidad contributiva que toda persona pueda tener, pero para ello no hacía falta un precepto, era suficiente el propio sentido común.

La no confiscatoriedad hace que tenga que existir límites a lo que puede pagar un sujeto pasivo. Límite que en su día se situó en el 56% y que paulatinamente ha ido bajando, pero que en casos determinados por la superposición de tributaciones puede elevar este mínimo, aunque ya es difícil alcanzar la cantidad anterior.

La jurisprudencia ha aplicado este principio al no permitir la subida de las retenciones a los profesionales del 15% al 20%, ya que en las rentas bajas podría suponer más del beneficio que obtiene el declarante al superar la retención la diferencia entre los ingresos y gastos¹⁷⁴. Tal vez esta sea una de las pocas ocasiones donde el juego de este principio ha tenido aplicación en la redacción de una ley. Otro ejemplo claro podría ser la situación que se daba en las escalas del IRPF donde había casos en que el tramo inmediatamente superior al salto de escala producía que el líquido a percibir después de reducir el IRPF fuese menor que en el tramo anterior de la misma escala. Algo que a todas luces es injusto pues es claramente confiscatorio.

Por su novedad y originalidad, ha sido el principio más controvertido de los que la Constitución dedica a la justicia tributaria. En opinión de un sector de la doctrina no se trata de un principio tributario propiamente dicho, más bien supone un límite del sistema fiscal y actúa preferentemente sobre las rentas de capital¹⁷⁵, y dentro de este tipo

¹⁷⁴ STS 10 julio 1999.

¹⁷⁵ CALVO ORTEGA R.: *Curso... Cit.* pg. 63

de rentas su máxima incidencia recae sobre los bienes inmuebles, pues desde su enunciado, cuando se trata de no confiscatoriedad se quiere aludir expresamente a que por motivo impositivo no se puede sustraer bienes raíces del contribuyente.

El profesor LÓPEZ ESPADAFOR sintetiza los diferentes planteamientos teóricos al respecto proporcionados por autores con opiniones contratadas: la mayor parte de ellas defienden el principio como una garantía de la propiedad y la herencia, que por otro lado ya tiene sus postulados concretos en nuestra Constitución¹⁷⁶. Son legión los comentaristas constitucionales que apoyan este principio de defensa del Derecho privado dentro de un artículo dedicado al Derecho público, por el reforzamiento que se hace de uno de los pilares del *romanismo* jurídico como es la propiedad.

Pero también hay opiniones que opinan que la rotundidad del texto que se emplea lo que pretende es cubrir el flanco fiscal del Derecho de propiedad. Curiosamente, todos estos defensores de la propiedad privada, obvian que también nuestra Constitución reconoce que esta propiedad privada tiene una función social¹⁷⁷ y que se puede legislar la forma en que por motivos de interés social puede perderse esta propiedad¹⁷⁸. Si el principio de no confiscatoriedad es una garantía del Derecho de propiedad; el principio de expropiación por utilidad pública e interés social es una garantía de que existen para el estado fines superiores a la propiedad privada.

Es mucho lo que referente a este principio se ha escrito. Empezando por la peculiaridad del término, totalmente ajeno al Derecho Financiero, pues se trata de una palabra procedente del campo del Derecho penal, como algún autor ha señalado, y se utilizaba como castigo y sobre todo como pena accesoria a otra de reclusión por determinados delitos. Podía haberse utilizado otro tipo de expresión, pero se quiso utilizar esta palabra con claro regusto a “robo legal” por parte del monarca que arrebatava las propiedades de quienes le eran desafectos. Siempre que hay impuesto existe confiscatoriedad de parte de nuestros bienes, unas veces en dinero y otras en otro

¹⁷⁶ Art. 33 Constitución Española: Se reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia.

¹⁷⁷ Art. 33-2 CE: La función social de estos derechos delimitará su contenido, de acuerdo con las Leyes.

¹⁷⁸ Art. 33-3 CE: Nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos sino por causa justificada de utilidad pública o interés social, mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto por las Leyes

tipo de bienes; en el primer caso todo el mundo admite que sea así, en el segundo, cuando hay que deshacerse de un bien para tributar es cuando se entiende que existe confiscatoriedad, aunque realmente el caso sea el mismo: una deuda tributaria obliga al pago de un impuesto con independencia de la forma que se elija para pagarlo. Y esto tiene una utilidad fundamental en los casos de fraude fiscal, ya que quien prescindiendo de las normas fiscales adquiere una propiedad que excede de su capacidad contributiva está actuando en fraude de ley, pues necesariamente ha habido ocultación; no es posible no entrar en la confiscación del bien cuando para hacer frente a la deuda no queda más remedio que actuar contra él. El futuro del sistema tributario está en este control de la capacidad económica para ver quien no lo tiene en cuenta y buscar la forma de sancionar su comportamiento, en este camino no podemos encontrarnos con un principio que cierre esta posibilidad.

La jurisprudencia tampoco ha podido concretar mucho en este sentido, pues son pocas las sentencias que se han dado al respecto, pues solo hay una sentencia referida a las retenciones que aplica este principio, en concreto se trata de la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 1999 que ve como confiscatorio el aumento de retención para los profesionales desde el 15 al 20%, pues el beneficio neto puede ser inferior a la cantidad neta obtenida al tener que restar los gastos a los ingresos brutos. No pudiendo recuperar las cantidades pagadas a cuenta hasta la declaración del año siguiente con el consiguiente perjuicio. Pero poco más se puede encontrar en la práctica jurisprudencial de este principio.

Desde que fue incluido en nuestra Constitución ha tenido cierta repercusión en los países sudamericanos que han hecho adaptaciones un tanto *sui generis* de este principio, aunque no en los europeos, si bien son pocas las constituciones que se han redactado en nuestro entorno.

Más complejo es el juego de IRPF e IS, pues puede darse el caso de grupos familiares en que los bienes estén a nombre de unos y los rendimientos sean atribuidos a otros miembros de la familia. Si el mínimo exento funciona para todo tipo de personas, también lo hace para quienes tienen rentas mínimas, aun teniendo un patrimonio inmenso. Si ese patrimonio se grava, puede ser que la renta no sea suficiente para pagar y menos aún si tenemos que considerar en este caso un mínimo no sujeto a tributación;

volvemos a la situación de principios del siglo XIX y a la tributación de los bienes en manos muertas. En este caso este precepto constitucional actúa no permitiendo que el impuesto obligue a la venta de parte de los bienes para poder pagarlo. De hecho, ya en la primera ley de IRPF actuaba de forma conjunta el máximo legal del 56% sobre ambos impuestos, para los casos de rentas bajas era enormemente ventajoso, pues podía dejar exento un gran patrimonio al no existir renta de la que cobrar el IP. Incluso en algún país europeo se ha pronunciado su más alta judicatura sobre el máximo que en ese concepto se puede tributar¹⁷⁹. Tal vez esta fuese una buena solución para España, un pronunciamiento expreso sobre el tipo máximo de gravamen que no se considera confiscatorio.

Parece que lo que se intenta proteger con este principio son los bienes raíces, en concreto los inmuebles, pues no tiene sentido la aplicación a bienes fungibles, como es el propio dinero, pues como ya he comentado siempre que se paga un impuesto se confisca parte de nuestro patrimonio líquido. Todo impuesto, que se paga en dinero, es en parte confiscatorio de una parte de ese tipo de bien. Al igual ocurre con bienes como las participaciones en sociedades que son también sustituibles por otras similares. Esto hace pensar que el legislador protegía los bienes inmuebles, la posibilidad de perder esos bienes por las deudas que se tengan contra la hacienda, y la necesidad de tributar por ellos a tipos demasiado elevados de manera que obligue a deshacerse de los propios bienes para pagar los tributos, pero todo desde un punto de vista en que cada inmueble es único e irrepetible, algo que no se aprecia con tanta claridad en otro tipo de bienes.

Como puede comprobarse es el principio que mas juego ha dado a la doctrina en un intento de definición del mismo y en su intención de aclarar, explicar que quiso decir el legislador cuando lo incluyó entre el resto de principios constitucionales atinentes a la justicia tributaria.

Es curioso el tratamiento que da el curso de Derecho Financiero de MARTÍN QUERALT en el trato de ambos principios, incluyéndolos juntos en el mismo apartado

¹⁷⁹ HERRERA MOLINA, P.: *Capacidad...* Cit. El autor es un estudioso de este supuesto en el caso alemán y analiza como el tribunal Constitucional de esta nación ha determinado que el tipo máximo conjunto que puede aplicarse a la tributación de la renta y el patrimonio de un sujeto pasivo es el 50%, poniéndose así fin a la polémica sobre este límite. Sin embargo un precepto así de claro aun no lo encontramos en la legislación española.

incluso contraponiendo a uno como límite del otro¹⁸⁰. Es curioso que para aclarar este principio utiliza el resto, los comentarios denotan que es considerado un principio importante, cuando no solo lo consideran como un freno a una radical aplicación de la progresividad. Señala que además se vincula al principio de capacidad contributiva y de justicia tributaria. Los comentarios jurisprudenciales que realiza este autor son referentes a este principio, demostrando la importancia que considera que tiene, y como para aplicar este principio hay que tener en cuenta la presión fiscal en su conjunto, no sobre un impuesto pagado aisladamente.

En cuanto a la relación que este principio tiene con el de Progresividad podemos decir que es muy alta, como se ha mencionado supone un límite al mismo, incluso algunos autores deciden estudiarlo de forma conjunta como ocurre con PEREZ DE AYALA¹⁸¹. Es seguro que de no haberse planteado la progresividad como un principio constitucional, es posible que esta apostilla a estos principios, no hubiera existido, pues en un sistema de proporcionalidad exclusivamente no es posible que se pueda llegar a plantear este supuesto, ya que nunca habría un impuesto que llegase a tanto. Precisamente por ello es por lo que se puede apreciar la mano de quienes temían a la progresividad, porque dejaba en manos del gobernante, a través de su capacidad legislativa, la posibilidad de llegar hasta este extremo. Con un precepto del este tenor se da una oportunidad a la doctrina para limitar esta opción, pues siempre sería el TC quien tendría la última palabra en caso de polémica. De alguna forma se piensa que un tribunal profesional está más versado para entender de este tipo de límites que una asamblea de políticos, más volubles a los aspectos ideológicos que a los aspectos jurídico. Aun no se ha dado el caso en que haya que acudir al TC por este motivo y viendo la trayectoria de los últimos tiempos, parece impensable que en algún momento pueda llegar.

¹⁸⁰ MARTIN QUERALT Y OTROS: *op. cit.* pg. 107. que comenta exactamente “la progresividad por imperativo constitucional, tiene un límite infranqueable en la no confiscatoriedad. El sentido común es suficiente para entender que un tributo no puede suponer el 100% del valor del objeto sometido a tributo. Ni siquiera la suma de todos los tributos que pesan sobre un bien pueden agotar la capacidad económica del mismo, pues en ese caso habría confiscación.

¹⁸¹ PEREZ DE AYALA, J. L; PEREZ DE AYALA BECERRIL, M.: *op. cit.* pg. 80.

3. OTROS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

3.1. Ampliación del principalismo. A lo largo de la evolución que el Derecho Financiero ha tenido en el último siglo, son muchas las teorías que se han planteado sobre el mismo, esto ha dado lugar a que sean muchos los principios que se han utilizado para caracterizar esta rama jurídica. Pues no en vano, como ocurre con frecuencia en la ciencia del Derecho, la doctrina ha ido por delante de la realidad social legislada. Esa teorización, realizada en un siglo en que las ideas han cambiado radicalmente, ha supuesto una pléyade de planteamientos completamente diferenciados. Si tenemos en cuenta las diferentes escuelas jurídicas habidas durante este tiempo, si a ello le añadimos las escuelas económicas que también han analizado en hecho financiero, nos encontramos con una sucesión de postulados de lo que debe ser la tributación que en ese tiempo han conformado principios que han llegado a contar con un cierto nivel de apoyo. El propio NEUMARK Relaciona lo que el denomina los viejos postulados, que excluye de los principios que rigen en la actualidad por estar actualmente desfasados, aunque la enumeración es más larga, los más relevantes de los expuestos son:

- Principio de moderación. Toda una teoría de la no imposición, asumida plenamente por los liberales e inservible para conseguir la justicia impositiva y para dotar a la sociedad de un mínimo bienestar.
- Principio de neutralidad en la imposición, que pretende que la tributación no modifique la situación económica financiera de los contribuyente. Prácticamente es una negación del principio de progresividad fiscal, por lo que aparecerá alguna que otra vez más en este trabajo. Plenamente liberal, no se sostiene desde un postulado moderno de la imposición. Totalmente desfasado pues hoy está plenamente asumida la capacidad contributiva que niega este principio.
- Imperceptibilidad de los impuestos. Este principio predica que la existencia de los impuestos no se debe notar, y buena forma de ello es gravar el consumo, de manera que el contribuyente no note los restantes impuestos. Su planteamiento es tan injusto que un

autor TAUSSIG lo denomina *cynical principle*. Además de ir en contra de la conciencia fiscal y de los derechos y deberes que todo ciudadano debe tener en una democracia¹⁸².

El Liberalismo, El Marxismo, La Teoría del Bienestar, El Social-cristianismo, La Socialdemocracia,... son planteamientos teóricos que a lo largo del siglo han pensado y repensado toda la estructura social y jurídica desde diversos enfoques.

Estos principios, al contrario de lo que ocurre con los que constitucionalmente son rectores de la política tributaria, están en un segundo escalón en la tarea orientadora que tiene el principialismo dentro del Derecho financiero, bien porque no son aceptados generalmente por las legislaciones internas de cada estructura jurídica nacional, ni siquiera son compartidos todos por los tratadistas o autores doctrinales de igual manera, bien porque por su propia importancia no pueden estar a la altura de los que tiene un carácter fundamental. Aun así el desarrollo de cada uno de ellos, su estudio y su extensión, han permitido configurarlos como principios dignos de ser tenidos en cuenta, pues también sobre ellos recae la labor de informar al Derecho tributario y presupuestario para conseguir en fin social que desde la perspectiva del Estado Social se pretende.

3.2. Principio de legalidad. Sin duda estamos ante uno de los principios fundamentales del Derecho en general y del Derecho Tributario y Presupuestario en particular. De su importancia tratan la práctica totalidad de las Constituciones europeas que suelen incluirla en su repertorio legislativo. Sobre los estudios referentes a la misma y la evolución histórica podemos acudir a la obra de la profesora MORENO GONZALEZ¹⁸³ tras enumera algunos de los estudios referentes a este principio más interesantes de acuerdo a su criterio, como son los de los profesores VILLAR PALASI (1966) y PEREZ ROYO (1972), hace un recorrido histórico de como el presupuesto se convierte en una Ley formal desde los ordenamientos que regían la imposición medieval, hace un análisis de este tipo de ley, no solo en su contenido, sino también en su elaboración y aplicación ha de seguir un procedimiento determinado. Son garantías formales que permiten contrastar que cualquier disposición es legal y que el ciudadano o grupo

¹⁸² NEUMARK, F.: op. cit. pg. 40 y ss.

¹⁸³ MORENO GONZALEZ, S.: op. cit pg. 26 y ss.

afectado por una ley determinada tiene posibilidad de oponerse, no solo al fondo de la misma, incluso a la forma en que se hace o aplica. El propio SAINZ DE BUJANDA lo considera el más importante de los principios constitucionalizados y ese es el valor que le da a la posibilidad de que solo se puedan establecer prestaciones personales por ley que aprueba la Constitución el en artículo 31.3¹⁸⁴, que define la reserva de Ley como un principio fundamental para el Derecho financiero.

La legalidad de la norma comienza antes de la propia norma, justo desde que se elije un parlamento que ha de elaborarla; continúa por el procedimiento que ha de tener cada norma concreta dependiendo de la categoría de la misma, pues como se ha comentado reiteradamente, no se puede gobernar por Decreto Ley, sobre todo en materia de derechos fundamentales entre los que se encuentran los derechos amparados por el artículo 31 de la Constitución, donde se ve modulado por otro principio como es el de Reserva de Ley, que se estudia más adelante por ser también de los que enmarcan el Derecho tributario; continúa por el desarrollo reglamentario y finaliza con la aplicación que ha de tener la misma y el amparo que debe gozar en los tribunales.

No es solo un principio tributario, pues afecta a la generalidad del sistema jurídico. Pero en el ámbito tributario tiene una importancia fundamental y unas connotaciones propias que obligan a que los tributos cumplan una función específica, se elaboren por procedimientos concretos, se exijan de forma determinada, den al ciudadano plenas garantías en su actuación con respecto a la administración y sea la propia administración quien controle que nadie quede exonerado de cumplir con sus obligaciones tributarias. Incluso en los procedimientos para este control ha habido de crearse recientemente leyes específicas¹⁸⁵ para dejar claramente reglamentado todo tipo de procedimiento tributario, derogando leyes mucho más lasas en la regulación de los mismos casos. Nuestro sistema fiscal no solo considera importante el *fondo* de la

¹⁸⁴ SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones...* Cit. pg. 100. donde teoriza sobre lo que el denomina reserva de normación que afecta tanto a las leyes como a las normas que deben adoptar forma de reglamento. Para ello considera que las normas que traten de esta materia han de estar en el vértice del ordenamiento.

¹⁸⁵ Real Decreto 520/2005 por el que se aprueba el Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa de 13 de mayo. Ley 36/2006 de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal de 29 de noviembre; Real Decreto 1065/2007 de Reglamento General de actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria.

imposición, cada vez gana terreno la importancia en la *forma* en que ésta se aplica, como más adelante tendremos ocasión de comentar.

Tal vez, con otra formulación, se pueda considerar como uno de los principios más clásicos entre los que afectan al sistema fiscal, pues ya desde Adam Smith se hablaba que los impuestos debían ser ciertos y no arbitrarios, y la legalidad le da esa formalidad necesaria para que todos sepan cuanto tienen que pagar y con que garantías cuentan frente a la posible arbitrariedad de la administración. De su importancia basté comentar que leyes concretas, de aparición anual y que modifican sustancialmente el ordenamiento tributario, como ocurre con la Ley de Acompañamiento de los Presupuestos, viene determinada precisamente por este principio, que es el que autoriza a que dicha Ley tenga previamente los componentes de legalidad necesarios para que tras su tramitación pase a ser publicada y nuevamente entre en vigor. Sobre este particular es interesante ver la obra de la profesora MORENO GONZALEZ¹⁸⁶ donde hace un análisis de la evolución del principio de legalidad desde la aprobación de La Constitución de 1978, aunque en este caso aplicado al Derecho Presupuestario.

3.3. Principio de solidaridad. Como tal no es un principio exclusivo de justicia tributaria. Pero se trata de un principio general aplicable al campo financiero. La actividad financiera supone una distribución de las cargas y gastos públicos. La medida de lo justo para esta distribución de la carga viene determinada por cada uno respecto a la finalidad colectiva que es el interés general. Es la organización política la que debe fomentar las condiciones para que en su conjunto se pueda desarrollar libremente la personalidad de cada individuo dentro de este interés general.

Frente al bien común cada individuo debe actuar de una forma responsable, que en el campo de la tributación se concreta en función de su capacidad económica y su riqueza. Sería una consecuencia del Estado Social en que se enmarca la Constitución¹⁸⁷. La solidaridad fundamenta el principio de Capacidad Económica al obligar a toda

¹⁸⁶ MORENO GONZALEZ, S.: *op. cit.* pg. 219 y ss. Capítulo IV que trata de “Causas del nacimiento y características de las leyes de medidas fiscales, administrativas y del orden social... donde se analiza el nacimiento de este tipo de ley, su motivación histórica y como este principio se aplica al derecho presupuestario, que es a quien realmente afecta.

¹⁸⁷ HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad... Cit.* pg. 93-4

persona a contribuir al interés general con aquellos bienes que no le son necesarios para su existencia¹⁸⁸. Aunque estamos ante un planteamiento teórico un tanto dudoso, sobre todo por el juego de la no confiscatoriedad del sistema que no permite despojar de los ingresos que superen el mínimo vital de un contribuyente. El principio de solidaridad, en cuanto que es su fundamento, prima sobre el de capacidad económica, pero no basta con apelar al principio de solidaridad para que todas las exigencias de capacidad económica pasen a un segundo plano. Precisamente en alegación de esta solidaridad tiene razón de ser la progresividad fiscal, pues permite aumentar la contribución a quienes más tienen y repartir con similar criterio: quien menos tiene debe recibir más en por el Derecho que tiene a que se tutele sus necesidades básicas, aplicándose de esta forma la actividad redistributiva de los impuestos.

Tal vez la principal consecuencia de este principio sea la **Función social de la propiedad** al que si unimos el principio de capacidad contributiva, analizados desde un punto de vista social, determinan que la riqueza de los individuos debe estar subordinada al bien general y así lo recoge la CE en sus artículos 33.2 y 128.1, que desde un punto de vista práctico es el mismo principio¹⁸⁹, pero que se plasma como Derecho en el primer caso y dentro del título dedicado a la organización económica y tributaria cuando se inscribe en el artículo 128.1 CE.

Estos artículos que desarrollan la solidaridad son los postulados constitucionales donde con más nitidez se aprecia el carácter “social” de nuestra carta magna que obliga a un tratamiento diferente de la propiedad del que se venía teniendo hasta este momento¹⁹⁰, pues desde un planteamiento puramente liberal esta función no le corresponde a la propiedad que está subordinada a los intereses sociales por encima de los intereses de los propietarios. Convirtiéndose en uno de los fundamentos para la existencia de impuestos como el Patrimonio o Sucesiones y donaciones, donde la propiedad realiza su función social a través de la imposición y que tal vez por este

¹⁸⁸ HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad...* Cit. pg. 137

¹⁸⁹ ALZAGA VILLAAMIL, O.: *Comentario Sistemático de la Constitución Española*. Ediciones del Pino. Madrid. 1978. pg. 782.

¹⁹⁰ COLINA GAREA, R.: *La función social de la Propiedad Privada en la Constitución Española de 1978*. J. M. Bosch Editor. Madrid. 1997. pg 30, donde comenta la crisis del estado liberal que supone el nuevo planteamiento que ante la propiedad se introducen en las constituciones europeas del siglo XX. Perfectamente entendible en nuestra Constitución que supera el esquema liberal para considerarse una constitución Social.

motivo han sido puestos recientemente en tela de juicio, pues en el análisis de estos impuestos no se tiene en cuenta esta función de la propiedad.

Otra consecuencia de este principio es la **Equitativa distribución de la capacidad tributaria**. Así aparece denominado y dentro de los principios rectores a los que hace referencia la nueva LGT a lo que es un principio de aplicación presupuestaria de una redistribución adecuada en el reparto del presupuesto¹⁹¹. Ya comenté que la justicia tributaria es de doble vuelta y el tiempo se está encargando de reforzar esta actuación, en vía impositiva, que corresponde a la LGT y en vía presupuestaria, que como vemos también incumbe a la propia LGT aunque afecta además a la Ley General Presupuestaria.

3.4. Principio de proporcionalidad. La nueva LGT 2003 recoge en su artículo 3, y tras enunciar los principios materiales de justicia tributaria que enumera la Constitución, una serie de principios que regulan la aplicación del sistema tributario. El primero es el principio de Proporcionalidad¹⁹² que nada tiene que ver con el constitucional de progresividad al ser completamente contrario al mismo. No se trata en este caso de plantear como se recaudan los tributos, sino como se actúa precisamente cuando existe una infracción en esta recaudación. La proporcionalidad tiene también una visión penal y en este caso parece más responder a dicha visión, en cuanto al régimen sancionador, a las multas que se han de imponer a quien transgrede el cumplimiento de las obligaciones fiscales, que en lo que se refiere a la fiscalidad misma. Como puede apreciarse no existe contradicción entre ambos principios pues regulan cosas diferentes, sin embargo supone una apostilla legislativa que puede ser malinterpretada por quienes buscan la limitación de la progresividad y que en este caso, al venir expuesta por una Ley como la LGT de carácter ampliador e interpretador de la materia constitucional, puede parecer que busca constreñir la idea de progresividad.

¹⁹¹ GOMEZ-MOURELO, C.: “La Nueva Ley General Tributaria comentada”. Editorial La Ley. Madrid. 2004. pg. 11.

¹⁹² CERVANTES SANCHEZ-RODRIGO, J; DE DIEGO RUIZ, R; MEJIAS LOPEZ, M; MESTRE GARCIA, E; PLAZA ALONSO, A; RUIZ GOMEZ, E.: *Guía de la Ley General Tributaria*. CISS. 2004. pg. 31, donde comentan que estos principios son los que deben regir en la aplicación de los tributos por parte de la Administración.

3.5. Principio de eficacia. En la nueva redacción de la LGT aparece, en su artículo 3 este principio en cuanto regulador de la aplicación del sistema tributario. Es un principio orgánico, no dogmático. En su funcionamiento la organización de Hacienda ha de ser eficaz en su cometido: rápida en su gestión, útil para responder a las necesidades de los ciudadanos y a la de las administraciones a las que dirige su gestión, capaz de cumplir con las exigencias de recaudación que se le ha encomendado. Como se comenta en otros lugares de la obra, el Derecho Financiero en cuanto ciencia jurídica, tiene una parte dogmática y otra orgánica, en este caso estamos ante un principio que atiende a esta última necesidad.

3.6. Principio de limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de las obligaciones fiscales. El artículo 3 de la nueva LGT, incluye este principio entre los que denomina de aplicación del sistema tributario y que, como hemos visto en el caso anterior, nos encontramos con una necesidad formal: los recursos deben aplicarse principalmente a los fines presupuestarios y esto se consigue por un funcionamiento austero de la administración que ha de controlar los recursos. Precisamente principios como este, que enlazan el derecho tributario con el presupuestarios son los que han dado cuerpo al Derecho Financiero como disciplina autónoma, pues no podemos olvidar que nuestra rama jurídica se ha construido a partir de principios que unificaban y le daban sentido al planteamiento jurídico de lo que venía siendo una disciplina próxima a la economía, pero que había de regularse legalmente. En esta búsqueda de elementos de unificación se ha llegado a tal grado de desarrollo que da lugar a principios como el aquí reseñado.

3.7. Principio de suficiencia de los ingresos fiscales. NEUMARK¹⁹³ considera que este principio exige que, bajo el supuesto equilibrio financiero vertical racional, la totalidad del sistema fiscal de un país se estructure cuantitativamente y cualitativamente

¹⁹³ NEUMARK, F.: *op. cit.* pg. 65

de manera tal que los ingresos fiscales permitan en todo nivel político la cobertura duradera de los gastos que éste haya de financiar fiscalmente.

Más que un principio tributario, es un principio presupuestario, incluso hay quien le niega esta categoría de principio¹⁹⁴. Es necesario que el sistema impositivo cubra con los ingresos el presupuesto que tiene el Estado. Si esto no ocurre se está generando déficit que antes o después será necesario cubrir; seguramente aumentando los impuestos. Más sensato es que los presupuestos estén equilibrados y esto no ocurra, sobre todo porque el déficit se enjuga con una mayor presión fiscal que cubra los intereses o con una menor cobertura social que ahorre esos mismos intereses, lo que en cualquier caso es perjudicial para el fin que debe tener el proceso presupuestario y que condiciona el proceso contributivo. El propio NEUMARK reconoce que este principio entra en función cuando el parlamento se plantea el presupuesto y la necesidad de que este esté equilibrado. Es necesario que además el presupuesto incluya el crecimiento relativo en el gasto

3.8. Principio de capacidad de aumento. Denominado también Principio de la Capacidad de Adaptación de la Imposición en la política de cobertura, y se define como el sistema fiscal ha de permitir que, en caso necesario y a corto plazo, se consigan mediante medidas jurídico-fiscales los ingresos complementarios que sean imprescindibles para la cobertura económicamente racional de unas necesidades adicionales notablemente superiores a la medida usual, surgidas como consecuencia de nuevos gastos de carácter permanente o de carácter único y extraordinario.

Otro principio de materia presupuestaria, con diferentes denominaciones ha estado presente en las últimas décadas¹⁹⁵ y busca una flexibilidad en las leyes que tratan los ingresos para que tenga posibilidad de maniobra en caso de que aparezcan gastos extraordinarios por el motivo que sea. Los métodos pueden ser variados: Aumento de los tipos en los impuestos ya existentes. Ampliar la base imponible de los impuestos existentes, suprimiendo exenciones y bonificaciones. Crear nuevos impuestos.

¹⁹⁴ NEUMARK, F.: *op. cit.* pg. 59 y ss. Expone la teoría de GERLOFF que piensa que el contenido de este principio es una pura evidencia.

¹⁹⁵ NEUMARK, F.: *op. cit.* pg. 66 y ss. A. WAGNER lo denomina principio de movilidad de la imposición.

Que decir tiene que este principio ha estado de actualidad en los últimos tiempos, cuando ha sido necesario recurrir a todos los casos enunciados con idea de ampliar la recaudación, una vez que la bajada de la actividad económica ha dado lugar a tener que recurrir a actuaciones fiscales que permitan subir la recaudación.

3.9. Principio de capacidad contributiva. No es necesariamente un principio, pero al confundirse con el principio de Capacidad Económica lo vamos a analizar para distinguir entre ambos. La Capacidad Contributiva es la obligación que tiene cada individuo para ayudar a sufragar los gastos del Estado; necesidad que se encuentra modulada por el principio de Capacidad Económica que hace que solo atiendan a esta obligación los titulares de esta capacidad, siguiendo los latinos “*Primus vivere deinde tributum solvere*” (primero hay que vivir y después pagar los tributos)¹⁹⁶.

Aunque no siempre se distingue sobre si existe esta capacidad. Determinados hechos, como puede ser la adquisición de ciertos bienes, supone que existe esa capacidad contributiva y se aplica de forma igual con independencia de otros parámetros (impuestos sobre el consumo, tributos fijos).

El profesor NEUMARK, en su estudio general sobre principios lo define: “El principio de determinación y distribución de las cargas fiscales según la capacidad individual de pago de los sujetos pasivos exige que las cargas fiscales imputables en conjunto al individuo se estructuren de manera tal que, después de tener en cuenta todos los factores personales de importancia para los indicadores de la capacidad impositiva, reflejen la relación existente entre las capacidades individuales de pago y, en consecuencia, que las pérdidas ocasionadas al individuo por la imposición, en cuanto a sus disponibilidades económico-financieras, puedan ser consideradas como igualmente onerosas en términos relativos.

Esta capacidad de pago se puede determinar por una serie de indicadores que la compendian. El primero y más antiguo es la renta personal, entendida como todas las percepciones que recibe el individuo, incluyendo las ganancias de capital que han de

¹⁹⁶ ESEVERRI MARTINEZ, E.: *op. cit.* pg. 29.

considerarse elementos ordinarios del IRPF¹⁹⁷. El patrimonio también se ha considerado históricamente un dato para conocer la capacidad de pago de un contribuyente, con independencia de que sea un patrimonio productivo o no.

3.10. Principios de ordenamiento económico. No se trata de un solo principio, pero al tener una fuerte vinculación entre ellos los vamos a estudiar de forma conjunta. Se tratan más bien de principios de Derecho Presupuestario dirigidos al estado y a quienes dirigen la política financiera. El principialismo no solo ha sido importante en la disciplina tributaria, también ha tenido su importancia en la organización presupuestaria. En la medida que ésta afecta a las necesidades tributarias y puede determinarlas es interesante hacer un pequeño recorrido por estos principios. Podemos enumerar varios como son:

3.10.1. Principio de evitación de medidas fiscales dirigistas. Creado por el profesor NEUMARK se puede definir como: “la política fiscal debe abstenerse de aquellas intervenciones en la economía de mercado que favorezcan o perjudique a sectores de la vida económica en su evolución y en su estructura formal”¹⁹⁸. Su finalidad es evitar que las medidas fiscales tomadas tiendan a favorecer o perjudicar a grupos económicamente aislados, a determinados sectores productivos o a algún tipo de consumo. Estas actitudes atentan contra el principio de igualdad y requiere que se defina de alguna manera la forma de proceder tributariamente para esto no ocurra. Su necesidad viene dada por la obligación de evitar lo que ya ocurría en otras épocas en que las presiones de fuertes corporaciones hacía que se dieran beneficios fiscales a determinadas actividades o empresas, utilizando de esta forma la fiscalidad de forma perversa, pues terminaba por arruinar a quienes no tenían esos favores. En la actualidad los grupos de presión son todavía más fuertes y la capacidad para imponer normativas beneficiosas para ellos es aún mayor, por eso es digno de evitar que cualquier forma de presión que puedan ejercer sea desestimada “por principio”. Las medidas dirigistas, las subvenciones manifiestas, lo único que hacen es alterar la realidad fiscal. Pero es

¹⁹⁷ NEUMARK, F.: *op. cit.* pg. 152-3.

¹⁹⁸ NEUMARK, F.: *op. cit.* pg. 250.

necesario atender a la finalidad que determinadas medidas tienen, en su día se decidió que determinadas actividades básicas (educación, sanidad,...) estuviesen exentas de IVA, motivado por la importancia de estas actividades para quien las recibe y su determinante importancia social, paralelamente se ha beneficiado a quienes se dedican a esas actividades, pues económicamente se privilegian estas actividades y se da cierta impunidad al no tener que soportar el control permanente que supone el IVA.

3.10.2. Principio de minimizar las intervenciones fiscales en la esfera privada y en la libertad económica de los individuos. De clara procedencia liberal, lo que procura es la libre decisión del individuo, que solo debe ser cercenado cuando se infiera algún daño para la colectividad. Es complejo saber cuando la interferencia del estado es necesaria y hasta que punto es tolerable. Pero es necesario que exista un límite en esta capacidad estatal. Su postulado lo convierte en una tendencia lógica más que en un principio, pues su aplicación puede conseguirse con la aplicación de otros principios de justicia tributaria o de política presupuestaria, que en el caso español también dictamina la Constitución.

3.10.3. Principio de evitar las consecuencias indeseables del impacto fiscal sobre la competencia. Es lo que se denomina en la actualidad el Principio de Neutralidad Fiscal, su definición, como siempre propuesta por NEUMARK es la siguiente: “este principio requiere que, en lo que respecta a la transferencia coactiva desde el sector privado al Estado de recursos económicos o de la expresión de su poder adquisitivo, esta se abstenga de toda intervención que perjudique el mecanismo de competencia del mercado, a menos que la intervención fuera indispensable para provocar correcciones de los resultados de la competencia perfecta, a las que por razones de rango superior se las considera necesarias, o para suprimir o atenuar determinadas imperfecciones de la competencia¹⁹⁹. La tributación regional diferenciada puede ser uno de los motivos para que entre en juego este principio para evitar beneficios impositivos en ciertos territorios. Determinados impuestos sobre el consumo de bienes específicos también obligan a utilizar este principio. En este principio esta la base de armonización del Impuesto de Sociedades a nivel transnacional, pues permite que unos países sean más atractivos que

¹⁹⁹ NEUMARK, F.: *Op. cit.* pg. 284.

otros precisamente por su política fiscal. La neutralidad se ha convertido en una de las obsesiones de la política fiscal más reciente, sobre todo en lo que se refiere a las rentas del ahorro dentro del nuevo sistema impositivo español que lo ha utilizado para este fin. El planteamiento es similar al comentado para el Impuesto de Sociedades; la pretensión es que los beneficios tengan la misma tributación, con independencia de la renta de que procedan, aunque en este caso la neutralidad es interna y no responde a un interés internacional, tal y como comenta Neumark, aunque su fundamento se encuentre precisamente en lo que se hace en otros países.

3.11. Principios políticos económicos. Al igual que ocurre con los principios de ordenamiento económico, se trata de una serie de principios menores referentes al ordenamiento económico, que merece la pena resaltar por influir sobremanera sobre la estabilidad de las magnitudes económicas, necesarias para una política fiscal adecuada, tanto de estabilización como de crecimiento.

3.11.1. Principio de Flexibilidad activa de la imposición. Propuesto nuevamente por NEUMARK que lo define como: “Mediante una adecuada organización de las estructuras del sistema fiscal y los procedimientos tributarios,... este principio lleva consigo el imperativo de poner a la política fiscal en condiciones de contrarrestar tanto las tendencias inflacionistas como las deflacionistas que implica el desarrollo económico”²⁰⁰.

De gran importancia en un momento en que la política monetaria y económica era nacional, la constitución del Mercado Único ha conseguido disminuir este riesgo, sobre todo por la creación de una moneda única para la mayoría de los países que ha cedido a cambio sus facultades deflacionarias, que viene marcada por el Banco Central Europeo.

3.11.2. Principio de Flexibilidad pasiva de la imposición. La intención de este principio es que a pesar de que pueda haber variaciones en las recaudaciones fiscales de unos años con respecto a otros, deben contrarrestarse el déficit de unos ejercicios con

²⁰⁰ NEUMARK, F.: *op. cit.* pg. 304 y 5.

los superávits que se produzcan en los otros. El interés por cuadrar los presupuestos de acuerdo a las necesidades y las desviaciones corregirlas en el presupuesto siguiente han ido cambiando, de manera que se busca la tendencia con idea de no modificar los impuestos durante largos periodos de tiempo.

También ha sido definido por NEUMARK, de manera que sería “se ha de estructurar el sistema fiscal de manera que la evolución de sus rendimientos, supuesta la invariabilidad del Derecho Fiscal, contribuya a amortiguar las fluctuaciones a corto plazo de la actividad macroeconómica, particularmente la de valor monetario y la del empleo, sin que resulte perjudicado a largo plazo el crecimiento económico que se considere satisfactorio”²⁰¹.

Esta flexibilidad ha de referirse a la imposición global, incluyendo la de todas las administraciones que generan cualquier tipo de concepto fiscal. No basta con que se contemplen uno o varios impuestos, por muy importantes que estos sean. Esta aclaración tiene sentido por la tendencia que existe en buscar la aplicación de forma exclusiva en los grandes impuestos directos e indirectos (IRPF; IS e IVA) olvidándose los demás.

3.11.3. Principio de una imposición orientada hacia una política de crecimiento económico. Los impuestos deben contemplar el crecimiento deseable en toda sociedad, de manera que muchas veces para fomentar este crecimiento es necesario realizar una política de ayudas que debe partir de la propia política impositiva. Es muy importante ver de donde se piensa extraer este ingreso, porque dependiendo de que tipo de impuestos se haga han de crearse tributos adicionales que pueden a su vez frenar este crecimiento. No pueden ser los impuestos el causante de la pérdida de crecimiento económico, por eso es importante conocer los efectos de la imposición en cada caso.

Con estas premisas la definición que propone NEUMARK para este principio es: “Debe estructurarse la política fiscal, tanto en su totalidad como en sus particularidades, de forma que por una parte no produzca efectos que frenen el crecimiento y, por otra, pueda ejercer una influencia positiva sobre el mismo en el caso

²⁰¹ NEUMARK, F.: *op. cit.* pg. 318.

de que la tasa de crecimiento a largo plazo quede por debajo de la que se considere adecuada”²⁰².

Son diferentes las variables que se pueden dar para que exista este crecimiento económico, el más importante es el trabajo, que no solo afecta a los nacionales, también tiene importancia los extranjeros que trabajan y contribuyen. Lo que no significa que en momentos de crecimiento sea necesario ayudar a los empresarios con políticas fiscales que le reduzcan los gastos que en buena lógica deberían soportar ellos.

Otra variable importante es el fomento fiscal a la inversión, muy discutible por cierto. Hay quienes piensan que la bajada de impuestos deja mayor margen de beneficio para esta inversión. Otros piensan que todo lo contrario, que es más interesante una política fiscal de altos impuestos y facilidades de amortización, de esta forma se obliga a invertir para obtener beneficios menores, que además se pueden aminorar también por la vía de la libertad de amortización.

La otra variable son las medidas del fomento de ahorro, del que realizan las personas físicas no empresarios voluntariamente. Normalmente se ha tenido la tendencia. Para quienes creen en este tipo de políticas, de no incluir el ahorro en los ingresos de la renta. Puede parecer interesante a priori, pero la posibilidad de comprobar como este tipo de medidas incrementa el ahorro es prácticamente imposible. De cualquier manera para quien tiene esta capacidad el fomento del ahorro es superfluo, pues si pueden lo hacen y lo seguirán haciendo; para quien no puede ahorrar estas medidas son inútiles, pues no va a conseguir que lo hagan dado su falta de renta, solo en un pequeño número de casos puede ser que consiga atraer cierta parte de las rentas dedicadas al consumo hacia este ahorro merced a la rebaja fiscal, pero es tan irrelevantes que la medida se convierte en insuficiente para el fin que se propone.

Además esta actitud tiene un inconveniente, que consecuentemente tiene una actitud antisocial, pues toda deducción en la base imponible tiene un mayor valor cuanto más alta es la renta, de manera que se va en contra del principio de progresividad. Se trata de una perversión de sistema fiscal, por eso se tendió a modificar las deducciones de manera que desaparezcán de la base y se realicen en la cuota, en ese caso la

²⁰² NEUMARK, F.: *op. cit.* pg. 338.

deducción si es igual para todos los contribuyentes, pero la que afecta a la base es más beneficiosa para quien más declara. Incluso se ha pensado en la posibilidad de que existan impuestos negativos para aquellos casos en que la cuota a deducir por las deducciones es inferior a la cuota a pagar, que permitiría que se pudiera descontar esta cuota negativa de otros impuestos²⁰³.

3.12. Principio de congruencia. Definido por HALLER que considera que “la imposición ha de estructurarse de manera que la combinación de impuestos que se haya de elegir en cada caso constituya un todo homogéneo en cuanto a los objetivos, a fin de que no aparezca injustificadas interferencias y lagunas en la imposición”²⁰⁴. El sistema fiscal necesita una estructura en su totalidad, tanto en lo que se refiere a la combinación de tipo de impuestos, como a lo que se refiere a cada impuesto en particular.

Lo que debe intentar un sistema fiscal es no tener contradicciones con respecto a los impuestos que tiene y a las reglamentaciones que hace de los mismos.

3.13. Principio de transparencia fiscal. Se puede definir como un principio de seguridad jurídica, de certeza tributaria. Quien paga impuestos, debe saber cuales paga, por que motivo y que no se le va a variar a capricho de la situación coyuntural de cada momento. Desde ADAM SMITH ya se había enunciado este principio como una forma de saber, cuando, cuanto y cuando se debía de pagar el impuesto.

Para que este principio pueda llevarse a cabo es necesaria la comprensibilidad y claridad de las normas tributarias, esta necesidad sin embargo está en franco retroceso. La cada vez más compleja legislación fiscal no contribuye precisamente a esto. La excepción de la excepción de la norma, se ha convertido en una forma corriente de creación normativa. La presión de quienes forman grupos especializados ha dado lugar a normas que apenas son utilizadas fuera de esos ámbitos, principalmente por la dificultad que supone su entendimiento para el resto de los contribuyentes.

²⁰³ NEUMARK, F.: *op. cit.* pg. 350 y 1, analiza esta situación para llegar a la conclusión de inutilidad en cuanto al fomento del ahorro, de injusticia en cuanto la mejor posición de las rentas altas para beneficiarse de estas medidas y señala autores como HALLER que analiza la posibilidad de la cuota negativa.

²⁰⁴ NEUMARK, F.: *op. cit.* pg. 357, quien plantea esta definición como la más correcta de todas.

La forma de definir este principio es: “Las leyes fiscales en sentido amplio tienen que estructurarse de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los Derechos y deberes de los contribuyentes”²⁰⁵.

Este principio afecta al principio de igualdad, pues la redacción de una norma de forma más o menos abstrusa puede suponer que haya contribuyentes que por no entenderla no la utilicen aun cuando le pueda suponer un beneficio. Algo que contrasta con quien si tiene capacidad para entenderla.

3.14. Principio de factibilidad de las medidas fiscales. La aparición de este principio se debe a la necesidad de crear normativas fiscales que sean prácticos y consigan el resultado de recaudar adecuadamente los tributos.

Nuevamente hemos de acudir a la definición de NEUMARK para poder enunciar este principio tributario: “Ha de configurarse la política fiscal en sus principios generales y en su particularidades de manera que sus medidas y los objetivos que con ellas se persiguen satisfagan la comprensión intelectual y las tendencias políticas del sujeto pasivo normal y las atribuciones institucionales y materiales de los órganos de exacción, recaudación y control, resultando así eficazmente aplicable y practicable”²⁰⁶.

Está claro que los impuestos proporcionales sujetos a una tarifa son más fáciles de recaudar que aquellos que requieren una estimación.

También es importante para este principio que la estructura de la administración tributaria sea la adecuada, tanto en número como en conocimientos para actuar de forma coherente y correcta ante los contribuyentes.

Lo que si resulta práctico para conseguir este principio es que los impuestos complicados e importantes desde el punto de vista recaudatorio, estén en manos del Estado Central, los que correspondan a escalas inferiores de la organización administrativa, deben ser de más fácil recaudación y comprensión.

²⁰⁵ NEUMARK, F.: *op. cit.* pg. 366.

²⁰⁶ NEUMARK, F.: *op. cit.* pg. 380.

3.15. Principio de continuidad del derecho fiscal. En si es la necesidad que tiene esta rama del Derecho de adaptarse a la evolución social. En parte se trata de aplicar aquí el principio de flexibilidad activa. Su definición es: “Las disposiciones contenidas en las leyes fiscales, cuya modificación a largo plazo no resulte imperativa por razones derivadas de los objetivos perseguidos con los principios de capacidad de adaptación y de flexibilidad activa de la imposición, no se modifique más que después de grandes intervalos de tiempo y, en lo posible, en el marco de reformas generales y sistemáticas”²⁰⁷.

Desde un punto de vista personal, quien tiene la obligación de tributar termina por aprenderse el impuesto a costa de muchos esfuerzos, lo que no es tolerable es que no se procure alargar el funcionamiento de ese impuesto en el tiempo y no sustituirlo salvo que sea necesario. Pero esto ocurre también para quienes desde diferentes puntos de vista tienen que aplicarlos, ya sean la propia administración tributaria, o el caso más común de los asesores fiscales.

3.16. Principio de economicidad de la imposición. Ya estaba formulado por ADAM SMITH que no solo era partidario de la baratura a la hora de pagar los impuestos, también es necesario que la recaudación sea también económica. Esta economicidad afecta a tres aspectos: los gastos de mantenimiento de la Administración Tributaria; el gasto que tiene el sujeto pasivo para pagar a quien le asesora en la imposición a la que está sometido; por último también importa el coste que supone para el sujeto pasivo de un impuesto es que se le obligue además a hacer de recaudador frente a Hacienda Pública.

Nuevamente encontramos una definición de NEUMARK que lo considera “La composición de un sistema fiscal y la estructuración técnica de sus elementos ha de llevarse a cabo de manera que los gastos vinculados a la exacción, recaudación y control, bien sea a cargo de los organismos públicos o de los sujetos pasivos no

²⁰⁷ NEUMARK, F.: *op. cit.* pg. 388.

sobrepasen en conjunto el mínimo que resulte imprescindible para atender debidamente los objetivos políticos económicos y sociales de rango superior de la imposición”²⁰⁸.

Se ha comentado frecuentemente que los costes de recaudación de los impuestos directos es mucho mayor que la de los indirectos. En la actualidad esta afirmación es menor cierta que nunca, la aparición y el desarrollo de la informática permite unos programas dedicados al cálculo y liquidación del impuesto que facilita enormemente esta situación.

Con respecto al coste que supone el cumplimiento fiscal, puede que en una época determinada pudiera pensarse en la posibilidad de que este coste fuese el mínimo posible. La mayor complejidad de la tributación actual hace que no sea tan fácil mantener este principio y que cualquier sujeto que tenga una situación económica mínimamente compleja, por no hablar de quienes se dedican a actividades empresariales o profesionales que conllevan obligaciones accesorias, con lo que el asesoramiento fiscal se convierte en obligatorio.

3.16. Principio de comodidad de la imposición. Primeramente lo definiré: “Deberán estructurarse las disposiciones de cada impuesto, en cuanto a obligaciones de los sujetos pasivos relacionadas con el cálculo y pago de la deuda tributaria, de manera que se les conceda a éstos todas las facilidades posibles previa observancia de los principios impositivos de rango superior”²⁰⁹.

Realmente se trata de un principio accesorio con cada vez menos utilidad, los modernos sistemas informáticos facilitan todo lo que aquí se puede denominar comodidad, en cuanto a donde, cuando, como se pagan los tributos, las posibilidades actuales son infinitamente mayores que las existentes en otros momentos cuando se crearon estos principios.

3.18.- Principio de racionalidad. La racionalidad es la coherencia entre los fines que el legislador se ha prefijado y los medios utilizados para alcanzar tales fines. El sistema se

²⁰⁸ NEUMARK, F.: *op. cit.* pg. 396.

²⁰⁹ NEUMARK, F.: *op. cit.* pg. 403.

desarrolla a través de disposiciones concretas que han de ser coherentes²¹⁰ Un sistema tributario solo es racional si es justo y esta justicia solo se consigue si se adecua a las normas fundamentales y primarias del ordenamiento jurídico positivo; de esta forma expresa SAINZ DE BUJANDA su criterio sobre la racionalidad del sistema que entiendo ha de considerarse un principio general del Derecho, que si bien no puede aplicarse a un impuesto en concreto, si debe tenerse en cuenta cuando del análisis de toda la estructura fiscal se trate. Este estudio al pretender analizar toda la estructura fiscal considera la importancia de este principio que volverá a salir más adelante.

3.19.- Principio de reserva de ley. Aplicado en el Derecho Español y aplicable a la mayoría de los países, plantea la obligatoriedad de la ley para establecer tributos y la necesidad de que los mismos sean acordados por el estado. Ya se habló en el apartado reservado al principio de legalidad de la primera modalidad. En este momento se afina un poco más, La Ley debe ser una ley nacional redactada por el parlamento nacional²¹¹.

En cuanto al Derecho español en concreto, la propia Constitución y las leyes que desarrollan estos aspectos (LGT) han dado potestad legislativa a las Comunidades Autónomas y a otros entes de Derecho público, pero siempre de acuerdo con lo que la legislación pertinente. Por tanto siempre se acude a una legislación de bases para esta cuestión. Como denomina PEREZ DE AYALA al hecho de reserva de la creación de la Ley de bases, se trata de un *acto legislativo primario* que crea el tributo. Después analiza si existe una reserva absoluta de Ley, que obliga a que toda la materia sea motivo de la Ley, o puede hablarse de la existencia de una reserva relativa en la que solo la creación del tributo se regula por la ley y el desarrollo puede hacerse por otras administraciones de menor rango que tengan asumidas determinadas competencias.

²¹⁰ LOPEZ ESPADAFOR, C. M.: “Revisión Crítica... Cit, pg. 28, comenta este principio enunciado por MOSCHETTI y al que SAINZ DE BUJANDA lo caracteriza por tener que ir irremediabilmente unido al valor de justicia, seguridad y certeza.

²¹¹ PEREZ DE AYALA, J. L. y PEREZ DE AYALA BECERRIL.: *op. cit.* pg. 69 y ss. Desarrollan este principio y como ha evolucionado hacia la aceptación de la legislación impositiva por otros entes de derecho público siempre que exista una Ley de Bases que les de cobertura. Estudian los artículos pertinentes de la LGT (4 y 8), así como el apoyo constitucional a esta delegación legislativa y leyes de desarrollo como la LOFCA

Como puede apreciarse en el capítulo dedicado al comentario de jurisprudencia, este principio ha supuesto en ocasiones la inconstitucionalidad de algunas normas, más por la forma en que se han realizado, que por el fondo que trataban.

Este planteamiento entronca con un problema tratado con anterioridad como es la posibilidad de legislar vía decreto ley. Como señalan MARTIN QUERALT y LOZANO ²¹² la regulación de la obligación tributaria, inserta en el título I de la Constitución hace que se plantee la posibilidad de regular esta materia por Decreto Ley, que debe ser admitida como posible excepto en aquellos casos en que se trate de materias especialmente vetadas por la reserva de Ley que regula el artículo 8 de la LGT²¹³. Igualmente, SIMON ACOSTA, que además vuelve a utilizar como criterio de autoridad a CALVO ORTEGA, señala que en cuanto a esta reserva “no puede predicarse de la restante actividad administrativa con la amplitud e intensidad que se hace de la actividad financiera”²¹⁴, resalta que nuestro constituyente tuvo amplitud de mira al considerar que están sujetas a reserva de ley todas las normas que aprueban prestaciones públicas, como ocurren con las del artículo 31.1 de la Constitución cuando se establecen los tributos, o las del artículo 133 y 134 en todo lo concerniente a la aprobación de impuestos y beneficios fiscales y en lo que respecta a contraer obligaciones financieras.

3.20.- Principio de coste social. Da una nueva visión del Impuesto, se trata de gravámenes que se justifican desde el punto de vista económico y no solo financiero. Es lo que se denominan impuestos extrafiscales que tienden a gravar determinados hechos por el daño que pueden causar, como ocurre con los impuestos de tipo

²¹² MARTIN QUERALT, J; LOZANO SERRANO, C; TEJERIZO LOPEZ, J. M.; CASADO OLLERO, G.: *op. cit.* pg. 35.

²¹³ El art. 8 de la LGT hace una relación de materias de regulación exclusiva por Ley que refiere el hecho imponible, el nacimiento de las obligaciones, la forma de las exenciones y bonificaciones, así como otras cuestiones adicionales que regulan aspectos formales y procedimentales en la generación y gestión de los tributos.

²¹⁴ SIMON ACOSTA, E.: *El Derecho...* *op. cit.* pg. 207 en el que se recoge esta nota de CALVO ORTEGA con el que coincide plenamente.

medioambiental²¹⁵. Estamos ante una nueva visión de la imposición, que intenta actuar no como castigo económico, como parecía que actuaba la progresividad fiscal, sino como castigo social, si el ciudadano actúa de manera que socialmente es irreprochable, la mejor forma que tiene la sociedad de premiarlo es con la reducción impositiva, pues es la mejor forma de hacerle adquirir conciencia de sus obligaciones sociales.

²¹⁵ PEREZ DE AYALA, J.L. y PEREZ DE AYALA BECERRIL, M.: *op. cit.* pg. 81 donde desarrolla este principio y se opone al mismo en la medida en que puede ser una puerta abierta para que se incumplan otros principios al tratar sobre beneficios presuntos y no reales.

CAPÍTULO CUARTO

ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL SOBRE EL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD

1. LA JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA.

Comentaba SANCHEZ GALIANA²¹⁶ que prácticamente no existen sentencias concretas del TC sobre el principio de progresividad, y no es que esto sea completamente cierto, pero se aproxima bastante a la realidad, sobre todo si tenemos en cuenta que ya son tres décadas las transcurridas desde que se aprobó la Carta Magna. Recordando lo dicho sobre su aplicación, parece lógico: no se trata de un principio de aplicación en concreto a un impuesto determinado, sino que como principio inspirador debe abarcar a todo el sistema tributario y es en esta extensión donde pierde su concreción y la posibilidad de que al tratar legalmente un tributo se pueda plantear el incumplimiento de este principio. Precisamente es este fundamento es en el que el TC se ha parado en varias ocasiones para no entrar al análisis más profundo de este principio: como la progresividad afecta a todo el sistema, no es posible analizarla cuando se trata del análisis de un impuesto concreto. Complementariamente encontramos que otro de los principios constitucionalizados, como es el de no confiscatoriedad, de alguna manera actúa como límite a esta progresividad. Digamos que la progresividad se ve limitada por la no confiscatoriedad y la no confiscatoriedad es el límite superior de la progresividad. Pero igual que el legislador no tuvo claro cual era el límite entre una y otra situación, el jurisprudente tampoco ha querido ser más

²¹⁶ SANCHEZ GALIANA, J. A.: Prólogo de la obra *Principios Materiales de Justicia Tributaria* de GALLEGU PERAGÓN. Pg. XVIII. Granada 2003. Realiza un comentario sobre la correlatividad entre la progresividad y la no confiscatoriedad y su complementariedad y como esta situación ha provocado la falta de sentencias del TC en los que se resalte su aplicación.

rotundo en su aplicación jurisdiccional. Ello ha dado lugar a esta falta de alegación de aplicación de un principio, o mejor de dos, en la más alta instancia jurisdiccional. Es más aun, el planteamiento está tan claro para quien desde la función jurisdiccional podría haber reclamado judicialmente este principio, que prácticamente no se ha hecho, de manera que el TC se ha evitado tener que opinar sobre el mismo.

La realidad es que el contenido de los principios es “un concepto jurídico indeterminado”, aunque admite la potestad de la administración para determinar su contenido²¹⁷. Como opinan los autores SOLER ROCH y BAYONA DE PERROGORDO, que es precisamente esta jurisprudencia junto con la doctrina la que llenara de contenidos los principios de justicia tributaria²¹⁸.

Pero lo dicho anteriormente no se puede tomar como un absoluto, pues sobre el principio Constitucional de Progresividad, que como planteaba en otro punto de este trabajo se relaciona con el resto de principios de Justicia Tributaria, ya ha habido varias sentencias del Tribunal Constitucional en su función de aclarar dudas aparecidas sobre estos conceptos y en las que la sombra de estos principios se deja entrever. Es normal que cuando se trate sobre los principios en una sentencia de TC sean todos ellos los que de una forma directa o al menos tangencial salgan a relucir y por esta alusión se puede conocer el espíritu que el máximo tribunal quiere dar a los planteamientos que exponen en la sentencia. Desde esta perspectiva comentaré alguna de las sentencias que desde el TC han tratado el tema de la progresividad para ver como a través suyo se puede tener clara cual es la idea que nuestra máxima magistratura tiene de este principio.

Diferente sería el planteamiento si de la aplicación de otros principios se tratase. Principios concretos aplicados sobre impuestos concretos donde la comparación a casos similares es mucho más evidente, sí que cuenta con sentencias contundentes donde los pronunciamientos son expresos en cuanto a la aplicabilidad o inaplicabilidad de el principio determinado; aunque lo que interesa a este estudio son aquellas sentencias en las que de alguna forma se contempla el juego Constitucional ante la progresividad como principio constitucionalizado.

²¹⁷ STC 76/1990 de 26 de abril.

²¹⁸ ALONSO GONZALEZ, L. M.: *Jurisprudencia constitucional tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales. Marcial Pons. Madrid. 1992. pg. 41.

Un recorrido por las sentencias que el TC ha dedicado a cuestiones tributarias nos muestra que las más usuales son aquellas que tratan del acceso efectivo a la justicia y las situaciones de indefensión recogidas en el artículo 24.1 de la Constitución²¹⁹, aunque en la mayoría de los casos únicamente se consigue la tutela a un procedimiento efectivo que obliga a retrotraer las actuaciones al momento en que se vulnera aquel principio, cabe preguntarse en este caso si esa era la pretensión de los recurrentes, pues seguramente buscaban una resolución de fondo que en este caso no consiguen.

2. SENTENCIAS SOBRE EL SISTEMA TRIBUTARIO.

Es necesario empezar por aquellas sentencias que han tratado los principios de justicia tributaria de forma conjunta, porque ellas han hecho de intérprete, en muchos casos, de la visión que la doctrina y el legislador español han tenido con el principio de progresividad, que por norma ha sido bastante melifluo, salvando cualquier amago de duda a la referencia al sistema tributario en su conjunto. Por ello es interesante destacar sentencias en las que el sistema tributario de forma global es enjuiciado.

Tal vez la primera que debiera citar por clarificadora es la Sentencia del Tribunal Constitucional 116/1994 de 18 de abril²²⁰ donde claramente señala que el sistema tributario es el que garantiza la igualdad y es la igualdad el motivo de este planteamiento, los demás principios no tienen más misión que la consecución de esta igualdad. Sin embargo la igualdad a la que alude en esta sentencia parece más la igualdad común que La Constitución reconoce en el artículo 14 cuando se refiere a que los españoles son *iguales* ante la ley... o la referida en el artículo 9 cuando habla de promover las condiciones para que la libertad e “igualdad” del individuo sean reales y efectivas, que a la “igualdad” que señala el artículo 31 como criterio inspirador del sistema fiscal, pues ya he comentado anteriormente que esa igualdad, que supone

²¹⁹ Son muchas las sentencias que se encuentran sobre este asunto, sin ser exhaustivo se pueden citar: STC 13/2004 de 9 de febrero. STC 10/2003 de 20 de enero. STC 58/2004 de 19 de abril. STC 73/2004 de 19 de abril. STC 5/2005 de 17 de enero. STC 7/2005 de 17 de enero. STC 115/2005 de 9 de mayo. STC 164/2005 de 20 de junio.

²²⁰ “el sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes, capaz de garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles”

iguales en la imposición, está mediatizada por la capacidad económica de cada uno y a esa capacidad económica hay que aplicarle la progresividad fiscal para que la igualdad en el sostenimiento de las cargas del Estado sea tal.

Existe otra sentencia en la que el TC se pronuncia sobre los principios que afectan a la actividad impositiva. En ellas no aporta la más mínima cobertura a la progresividad fiscal, pues si bien en lo que se refiere a los principios aplicables a los individuos en concreto en relación con tributos determinados es posible encontrar Sentencias que precisan el funcionamiento de estos principios. Cuando de principios genéricos se trata, y en el caso de la progresividad fiscal siempre es genérico por ser inspirador de la totalidad del sistema tributario y no de un tributo en particular, el TC ha sido mucho menos preciso, como ocurre en la Sentencia del TC 76/1992²²¹ donde considera accidental la aplicación de aquellas normas que afectan a todos los tributos. Lo que muestra el poco interés que desde la jurisprudencia se ha dado a nuestros principios generales, en la medida que son generales y no se están aplicando a un tributo concreto²²². Esta inaplicación de forma genérica hace que frente a la igualdad o la generalidad, plenamente demostrable en los casos de tributos concretos, o más aun frente a la capacidad contributiva que es fácilmente detectable y más aun comprobable, cuando llegamos a la progresividad fiscal nos encontramos con que es tratado como un principio menor precisamente por ser una norma general aplicable a todos los tributos tal y como se señala en esta sentencia.

3. SENTENCIAS SOBRE LOS PRINCIPIOS DE IGUALDAD Y CAPACIDAD ECONOMICA.

Ya comenté en su momento que la progresividad era un desarrollo lógico y justo del principio de igualdad. También se ha hablado de que la aplicación de la capacidad económica en los impuestos directos tiene su plasmación práctica en la progresividad. De manera que no es necesario alegar la progresividad para pedir la aplicación de la misma, alegando la falta de igualdad por no poner de manifiesto la capacidad

²²¹ “normas generales del régimen jurídico aplicable a todos los tributos cuya incidencia en la ordenación del programa anual de ingresos y gastos es solo accidental y secundaria”

²²² FALCON Y TELLA, R.: *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2001. Pg. 21.

económica del contribuyente, debería ser suficiente para que la progresividad tuviese efecto. Sin embargo a lo largo del desarrollo jurisprudencial Constitucional se ha visto que esto no es así, que el máximo tribunal entiende que existen casos en los que se puede rechazar este principio y no por ello faltar al espíritu de la Ley, además de haber sido la coartada perfecta, como veremos más adelante, para introducir tributaciones no progresivas en impuestos que debieran serlo. La admisión que no siempre la igualdad es obligatoria y que la capacidad económica en cuanto queda patente permite la imposición, ha permitido en estos casos sentencias que afectan al artículo 31.1 de la Constitución que son interesantes comentar previamente al estudio de las sentencias concretas que afectan a la progresividad.

Desde las primeras sentencias del TC en las que se puso en duda la aplicación de la igualdad dejó claro el tribunal que ésta debía combinarse con el resto de principios tributarios para que tuviese aplicación efectiva, y sobre todo que no es lo mismo la igualdad enmarcada dentro del artículo 14 de la Constitución²²³ que la igualdad como principio fundamental de justicia tributaria que es la que aquí nos interesa. Son varias las sentencias sobre ésta y así se menciona en la STC 27/1981²²⁴ de 20 de julio u otra en las que claramente queda reflejada la diferencia entre la igualdad del artículo 14 y la del artículo 31.1. como es la STC 21/2002 de 26 de enero cuando un contribuyente intenta declarar en declaración conjunta con sus hijos y su cónyuge en declaración individual, a modo de pareja separada legalmente donde uno de ellos puede presentar declaración como unidad familiar, considerando el declarante que se trata de una discriminación contraria al principio de igualdad, mientras que el TC no lo entiende así. Algo similar ocurre en la STC 57/2005 de 14 de marzo en la que se intenta equiparar las pensiones alimenticias a hijos con las de cónyuges a través de la deducción de la misma, algo que

²²³ Nuevamente nos encontramos con otro de los artículos más alegados en los recursos de inconstitucionalidad, resueltos siempre de forma interpretativa a favor de la igualdad del artículo 31.1 CE. Entre otras se puede citar: STC 10/2003 de 20 de enero. STC 13/2004 de 9 de febrero. STC 7/2005 de 17 de enero

²²⁴ “como venimos reiterando, la igualdad ha de valorarse, en cada caso, teniendo en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte, y en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance de su art. 14 en un precepto, el art. 31.1, cuyas determinaciones no pueden dejar de ser tenidas aquí en cuenta, pues la igualdad ante la ley tributaria resulta indisociable de los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad, que se enuncian en el último precepto constitucional citado”

no es admitido por en TC que diferencia entre unos casos y otros y no admite que exista vulneración al principio de igualdad.

Como se dice en casi todas las sentencias comentadas, no es susceptible de amparo constitucional la igualdad tributaria, al no encontrarse dentro de los artículos 15 al 29 CE, ya que la igualdad subjetiva, regulada en el artículo 14 y que si necesita amparo, no es la misma que la igualdad tributaria, regulada en el artículo 31.1 y que es una igualdad objetiva no susceptible de esta protección constitucional, así se recoge en una sentencia polémica por tratarse de imputación de rentas por los inmuebles no arrendados; mientras que en una primera sentencias se admitió el recurso al remitir la Ley de IRPF para su valoración al IP donde se elige entre varios valores, como es el caso de la STC 295/2006 de 11 de octubre; cuando definitivamente se fija que sea por el valor catastral la forma de valoración, no se admite el recurso porque en este caso si que existe un valor objetivo igual para todos, tal y como se reconoce en la STC 91/2007 de 7 de mayo. Este tal vez sea uno de los mejores ejemplos para explicar la diferencia entre valor subjetivo y valor objetivo y en que caso es admisible la igualdad reconocida por el recurso de amparo, cuando afecta a una discriminación subjetiva.

También es necesario comentar la STC 76/1990²²⁵ de 26 de abril en la que se trata el tema del valor probatorio de las actas, donde se reconoce que no en todos los casos gozan del mismo valor probatorio de manera que eluda la necesidad de formarse una convicción jurídica cierta acerca de la verdad, admite que en algunos casos existe una “*justificación objetiva y razonable*” para no mantener esa igualdad en el tratamiento de las actas.

Otro caso de vulneración del principio de igualdad ante una situación de igual capacidad económica se producía cuando la renta procede de un tercero o del propio cónyuge del sujeto pasivo a efectos de poder aplicar la deducción variable a que había lugar de acuerdo a la Ley 44/1978 que por cierto estaba derogada cuando se produce la sentencia. Como comenta GOROSPE OVIEDO²²⁶ inicialmente el Tribunal

²²⁵ “la igualdad “en la ley” impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación”.

²²⁶ GOROSPE OVIEDO, J. I.: “STC 255/2004, de 22 de diciembre. Deducibilidad de los pagos entre los miembros de la unidad familiar en el IRPF y aplicación de la deducción variable. Inconstitucionalidad y

Constitucional relacionó la capacidad económica con la igualdad positiva del art. 31 (tratar desigual a los desiguales) y en este caso estamos ante uno de los supuestos de inconstitucionalidad más claro por esta situación. La STC 255/2004²²⁷ de 22 de diciembre entra en el análisis de esta desigualdad y varía la concepción que tiene de la misma, pues en el caso en concreto los efectos perseguidos por la aplicación de esta deducción varían dependiendo de quien sea el pagador.

Algo similar ocurre cuando existe algún caso que sale de la normalidad, pues las leyes, para el jurisprudente constitucional, se generan para la normalidad de los casos, como bien señala la STC 76/1990 de 26 de abril²²⁸, que fue ratificada íntegramente con posterioridad en la STC 255/2004 de 22 de diciembre que ya he mencionado con anterioridad.

Nuevamente vuelve sobre la igualdad en la STC 73/1996²²⁹ de 30 de abril y la tesis mantenida es la misma, no se puede tratar casos aislados que se salen de la práctica normal de la actuación de la Ley, pues éstas se dictan para la generalidad de los casos y no pensando en aquellos casos concretos en el que los resultados, por no previstos, provocan una situación inesperada.

Otra de las Sentencias que influyó en el camino de la igualdad tributaria fue la referente a la declaración de inconstitucionalidad de la disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989 de 13 de abril de Tasas y Precios Públicos, donde se admitía la posibilidad de expropiación de determinados bienes dependiendo del valor de transmisión y siempre que hubieran tributado por el impuesto de transmisiones, provocando una

nulidad de diversos preceptos de la Ley 44/1978 por vulneración del principio de igualdad en la contribución al sostenimiento de los gastos de Estado (art. 31.1 CE)” *Crónica Tributaria*. 103/2007.

²²⁷ “Lo que prohíbe el principio de igualdad son, en definitiva, las desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y razonables, según criterios o juicios de valor generalmente aceptados, por lo que para que sea constitucionalmente lícita la diferencia de trato, las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción deben ser proporcionadas a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos”.

²²⁸ “la igualdad “en la ley” impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación”.

²²⁹ “Para apreciar una vulneración del derecho a la igualdad, no debe atenderse a casos aislados, pues las leyes “en su pretensión de racionalidad se proyectan sobre la normalidad de los casos, sin que baste la aparición de un supuesto no previsto para determinar su inconstitucionalidad”

desigualdad cuando la transmisión estaba regulada por cualquier otro impuesto, lo que dio lugar a la STC 2000/1994²³⁰

Alguna otra sentencia ha tratado el principio de igualdad en relación con el de capacidad económica, como ocurre en la STC 193/2004 de 4 de noviembre en relación con el IAE por el diferente tratamiento en la fecha de alta o baja en la obligación, de manera que era prorrateable trimestralmente por el alta, pero no por la baja. El TC estima que carece de justificación razonable ya que se somete a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica. Aunque en este caso en lugar de suponer la inconstitucionalidad del artículo puesto en duda, lo que se hace es añadir un nuevo apartado, donde se permite el prorrateo trimestral en los casos de baja a semejanza de la opción existente en el alta²³¹.

Por último el TC declara la obligación de las cajas de ahorro de contribuir por el IAE a pesar de su función social, precisamente porque en otro caso se vulnera el principio de generalidad que obliga a todos a contribuir de acuerdo con su capacidad económica, en caso de no tributar se les coloca en una situación legal de privilegio con respecto a las demás entidades financieras que si deben tributar por este impuesto. En este caso el TC considera que se infringe también un precepto del Tratado de adhesión de España a la CE en cuanto a las exenciones que benefician a un tipo de entidades frente a otras, todo ello de acuerdo a la STC 10/2005 de 20 de enero.

Como ya he comentado en otro lugar de este trabajo, y a diferencia con lo que ocurre con la progresividad que es un principio aplicable al sistema tributario, la

²³⁰ “El principio de igualdad,... resulta vulnerado por tres motivos. En primer lugar, porque las transmisiones no sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales,... quedan marginadas de la norma recurrida,... En segundo lugar, porque cuando la diferencia entre el valor comprobado y el declarado supere el 20 por 100... resulta gravado como si fueran transmisiones a título lucrativo, mientras que cuando no se alcanza dicho porcentaje no se contempla esta tributación, por lo que no todas las diferencias de valor,... se tratan de igual manera. En tercer lugar, algo similar acontece en relación con los entes colectivos sujetos al Impuesto de Sociedades, ya que el excedente a que se refiere la norma que se recurre no puede tener para el transmitente y para el adquirente, cuando sean personas jurídicas, "las repercusiones tributarias de los incrementos patrimoniales derivadas de transmisiones a título lucrativo" toda vez que uno y otro (adquirente y transmitente) se hallan fuera del marco subjetivo en el que los incrementos patrimoniales a título lucrativo operan como elemento material de una modalidad de hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

²³¹ CHICO DE LACAMARA, P.: STC 193/2004, de 4 de noviembre: Vulneración del principio de igualdad en relación con el de capacidad económica por restricción de la normativa del IAE al prorrateo por trimestres de la deuda tributaria en los supuestos de baja de la actividad. Documentos INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. 2004, pg. 5.

capacidad económica ha de considerarse en cada tributo individualmente. Esta afirmación que parece clara, no lo es tanto²³² pues la semejanza entre ambos principios ha provocado ciertas dudas. Aunque la capacidad económica no determina que los impuestos que se apliquen a cada caso sean progresivos, también pueden ser iguales, pues el solo hecho de gravar una manifestación económica concreta ya supone su existencia, aunque no determina que la posición particular pueda modificar la cantidad concreta que supone cada impuesto, dependiendo de la capacidad económica de cada contribuyente. La capacidad económica es un elemento objetivo.

4. SENTENCIAS QUE AFECTAN A LA PROGRESIVIDAD.

Al estar ante un principio que no afecta al tributo en concreto sino al sistema en su conjunto, ha dado lugar a pocas sentencias que digan algo más de lo que esta afirmación supone. Así ha sido señalado por quienes han estudiado la jurisprudencia que afecta a los principios constitucionales de la imposición. Incluso hay autores que piensan que no hay acuerdo doctrinal de cual es el ámbito de aplicación de los distintos principios constitucionales²³³.

Tal vez la STS más conocida en materia fiscal, y seguramente que en cualquier materia también es la famosa STS 45/1989²³⁴ de 20 de Febrero de 1989. Esta sentencia tuvo la virtud de retrasar la declaración de IRPF de 1988 hasta el mes de noviembre, una vez que se actualizaba la ley y los modelos de declaración para adaptarlos a ella. Por lo que tuvo una trascendencia social que no ha tenido ninguna otra. No se analiza directamente la progresividad fiscal, pero si es un tema de los que se trata en la resolución que le da a determinados artículos de la LIRPF existente y que devinieron

²³² “El principio de capacidad económica... no resulta predicable del sistema tributario en su conjunto, sino que resulta exigible en todos y cada uno de los tributos, con independencia de la posición que ocupe dentro del sistema tributario”

²³³ AGUAYO AVILES, A; BUENO GALLARDO, E.: “observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del artículo 31.1 de la CE. *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*. Dickinson.2007. pg 77, en este trabajo dan algunos ejemplos sobre la concepción de la doctrina de estos principios.

²³⁴ “El legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad... La igualdad va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad... la igualdad es perfectamente compatible con la progresividad del impuesto”

inconstitucionales a partir de ese momento. En dicha sentencia se enuncia que el sistema debe de buscar la justicia y que ésta, tal y como la concibe la Constitución obliga a que los impuestos sean progresivos. En esta conocida sentencia, lo que se ponía en duda es si la tributación ha de ser obligatoriamente por la unidad familiar de forma conjunta, dando lugar al fallo de que la declaración podía hacerse de forma separada, si bien la forma conjunta permitía un tipo de escala más beneficiosa que la realizada individualmente.

Si bien la progresividad, como principio inspirador del sistema impositivo no suele ser muy recurrente a la hora de dictar una sentencia, no ocurre igual con el principio de capacidad contributiva, mucho más aplicable al impuesto en concreto. Precisamente por ello es más fácil encontrar sentencias en las que se alude al cumplimiento de este principio e incluso otras en las que admite que no tenga porque ser cumplido. Ejemplo del primer aserto es la STC 76/1990²³⁵ de 26 de abril, donde se reconoce la necesidad de aplicación de esta capacidad económica, o lo que es lo mismo, debe aplicarse la progresividad fiscal en la aplicación de la imposición. Sin embargo existen otras sentencias en la que se considera que no puede erigirse este principio en criterio exclusivo, que el Estado tiene potestad para establecer tributos donde solo se tendrá en cuenta la existencia de la capacidad económica, con independencia de su gradación, lo que niega el juego al principio de progresividad. Ejemplo de este tipo de sentencias es la STC 37/1987²³⁶ de 14 de abril.

Una de las primeras sentencias del TC en donde se plantea esta dicotomía entre progresividad y no confiscatoriedad, es la que se dictó con motivo de la cuestión de constitucionalidad de la Ley 15/84 de la Comunidad de Madrid en la que se acuerda un recargo sobre el IRPF, dando lugar a la conocida STC 150/1990²³⁷ de 4 de octubre, en

²³⁵ “La recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria”.

²³⁶ “Ello no significa, sin embargo, que la capacidad contributiva pueda erigirse en criterio exclusivo de justicia tributaria. Es por tanto constitucionalmente admisible que el legislador establezca impuestos que,...estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza; y basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo”

²³⁷ “El sistema fiscal tendría efecto confiscatorio si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades,... cuya progresividad

la que se prohíbe este recargo por poder superar el máximo que la ley prevé como imposición. Fue el propio Defensor del Pueblo plantea el recurso sobre este recargo, pues si al IRPF (que entonces tenía el límite máximo en el 56%) le añadimos el pago del IS (que en aquel momento actuaba como límite máximo del mismo el 70% de la base imponible) y a este recargo se le añade además el recargo autonómico que es a su vez progresivo, nos encontramos en la situación de que puede verse el sujeto pasivo gravemente constreñido en sus rentas, consiguiendo un efecto no deseado por nuestro legislador. En este caso la progresividad termina siendo confiscatoriedad y el TC tuvo que actuar para anular esta vía impositiva. En definitiva, lo que viene a decir la sentencia es que una Ley Autonómica no puede modificar la legislación estatal en materia impositiva sobre Haciendas Locales, pues es competencia exclusiva del estado dicha materia de acuerdo a los artículos 133, 142 y 149.1.14 de la Constitución Española. Además de ello, para establecer recargos a un impuesto estatal por parte de una Comunidad Autónoma, es necesario la existencia de una ley estatal que lo autorice, que en ese momento no existía.

Nuevamente en la STC 19/1987²³⁸ de 17 de febrero sale a colación la posibilidad de establecer recargo municipal sobre el IRPF, que reconocía el artículo 8 y 9 de la Ley 24/1983 en su artículo 8 y 9²³⁹. En ella se da posibilidad al establecimiento del meritado recargo basándose en el principio de autonomía. Sobre esta autonomía es opinable en el concepto que se trata por el TC en este caso, ya que lo que se plantea para los

alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta. Pero, excluidos aquel límite absoluto y esta evidencia aritmética, y asumiendo la dificultad de situar con criterios técnicamente operativos la frontera en la que lo progresivo o, quizá mejor, lo justo, degenera en confiscatorio, sí resulta posible rechazar que la aplicación del recargo autonómico de que tratamos conculque el art. 31.1 de la Constitución por su eventual superación de los límites cuantitativos o porcentuales establecidos por el legislador estatal para el Impuesto sobre la Renta; pues en tal caso no podría establecerse recargo alguno, o bien habría ello de hacerse en detrimento de los principios de igualdad y progresividad de los tributos, que, asimismo, proclama el art. 31.1 de la Constitución”.

²³⁸ “en cuanto a lo primero -supuesta quiebra del principio de igualdad- ha de señalarse que el alcance de este principio no puede llevarse tan lejos que lo haga incompatible con el de autonomía de los distintos entes que conforman España. Pero es que, además, tal igualdad no ha existido nunca. las corporaciones locales, incluso antes de la Constitución, gozan de autonomía para la imposición de exacciones y para determinar la intensidad de la carga impuesta, siendo así que ciertos impuestos locales solo son exigibles en determinados municipios, en razón a criterios de población. la igualdad proclamada en los preceptos constitucionales que se citan en el auto de remisión, no puede, pues, ser entendida con un criterio riguroso, debiendo estarse a lo que deriva ya de la doctrina constitucional en este orden”

²³⁹ Recargo sobre el Impuesto de Renta de las Personas Físicas. **Artículo octavo.** 1. Los Ayuntamientos podrán establecer un recargo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que consistirá en un porcentaje único aplicable sobre la cuota líquida de dicho impuesto.

ayuntamientos es autosuficiencia financiera, muy lejos de la autonomía que puede plantearse en la Constitución a las comunidades autónomas que realmente gozan de ella, dejando claro que la igualdad en materia impositiva en las corporaciones locales nunca ha existido, pues cada municipio ha afrontado como ha podido sus necesidades de recursos. Sin embargo a la par que se hace este pronunciamiento se habla de la Sentencia 179/1985²⁴⁰ de 19 de diciembre que se había encargado de declarar inconstitucionales los artículos 8.1 y 9.1 de la ley 24/1983 de manera que se habían suprimido los recargos municipales y con ellos la posibilidad de que la imposición local fuese progresiva. Que la motivación fuese una cuestión de reserva de ley, tal y como se precisa en la sentencia, no obsta para que en el subconsciente colectivo quedase la idea de que los recargos municipales eran inconstitucionales. Esta declaración se había producido por la forma en que se adoptaron estos recargos, conculcando el principio de reserva de Ley, como hemos dicho, pero produjo el efecto de que no se volviera a plantear este recargo municipal. Tal vez porque en la discusión del mismo se apreció que la voluntad de la magistratura era rechazar este tipo de recargos. Encontrar una posibilidad de rechazar el recargo por una cuestión formal había dejado una duda sobre el aspecto de fondo, duda que se encargan de resolver sentencias posteriores como la STC 150/1990 de 4 de octubre, ya mencionada, que rechaza este mismo recargo a escala autonómica lo que puede verse como ampliable a nivel municipal. Paradójicamente se plantean otras cuestiones de Constitucionalidad basadas en la Reserva de Ley que sin embargo no prosperan, como ocurre con la STC 221/92²⁴¹ cuando se trata del Impuesto de Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, donde se admite la posibilidad de que sean los propios municipios los que determinen la base imponible. Sentencia que plantea un voto particular del Magistrado Rodríguez Bereijo precisamente por que no tiene sentido la discrecionalidad que se da en este caso, sobre

²⁴⁰ “La reserva de ley en materia tributaria no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo... con relación al tipo de gravamen, este Tribunal ha considerado que se trata de un elemento esencial en la definición del tributo cuya determinación corresponde necesariamente a la Ley; sin embargo, cuando se está ante tributos de carácter local puede el legislador hacer una parcial regulación de los tipos, predisponiendo criterios o límites para su ulterior definición por la Corporación local a la que corresponderá la fijación del tipo que haya de ser aplicado”

²⁴¹ “Este Tribunal ha precisado en diversas ocasiones el contenido y alcance del principio de reserva de ley en materia tributaria recogido en el art. 31.3 C.E. Nuestra Constitución se ha pronunciado en esta materia de una manera flexible, descartando el establecimiento de una reserva absoluta, como la existente respecto a otros sectores del ordenamiento, y ha optado por incorporar una reserva relativa”

todo cuando el TC ha dictaminado que sobre los elementos esenciales del tributo tienen que legislar el parlamento no pudiendo quedar a la discrecionalidad de nadie.

Otra de las sentencias pioneras inspiradas en los efectos de la progresividad fiscal es la que soluciona el recurso de inconstitucionalidad de la ley de renta de 1991, que produjo la STC 214/1994²⁴² de 14 de julio que obliga a declarar los rendimientos de trabajo a aquellas personas que los generan, mientras que admite que los rendimientos procedentes del capital se atribuyan de acuerdo a la titularidad de los bienes, que normalmente van a ser gananciales. El recurso es planteado por el grupo parlamentario popular. En la sentencia el TC admite que el legislador puede elaborar la normativa de la forma que tenga por conveniente y que eso no vulnera los principios materiales de justicia tributaria impuestos por la Constitución, aunque los planteamientos de los recurrentes no coincidan con los de la ley y del Tribunal. En este caso hubo un voto particular que admitía la inconstitucionalidad parcial de algunos artículos²⁴³. La sentencia prejuzga que en este caso la progresividad no es el único criterio para enjuiciar la reforma tributaria, aunque en caso de la declaración separada la tributación sea menor. Este caso podría denominarse de Progresividad Fiscal “a la carta”, como me interesa dividir los ingresos conseguidos por una persona entre los miembros de la familia, algo que ocurre cuando los dos trabajan obteniendo los mismos ingresos que consigue el único que trabaja en este caso. No es una situación similar, pues mientras en el primer caso tienen posibilidad de aumentar los ingresos trabajando los dos, en el segundo esta posibilidad no existe porque ya lo hacen. La ley tiene esta situación en cuenta para reducir la imposición de quien debe aportar más trabajo para conseguir el mismo ingreso.

²⁴² “La igualdad es perfectamente compatible con la progresividad, pero el grado de progresividad debe determinarse en función de la base imponible y no en razón del sujeto pasivo”

²⁴³ Se refiere al artículo 35 A) de la Ley 18/1991 de IRPF en donde se habla de la deducción de los gastos de los rendimientos del trabajo y se aplica un 5% para gastos de difícil justificación, siempre que sumando todas las deducciones (seguridad social, colegios, sindicatos y éstos) no supere las 250.000 pts. Y el ponente argumenta que ese límite hace que en determinados casos, cuando la renta es superior a determinada cantidad el sujeto pasivo se encuentra perjudicado al no tener derecho a una deducción a la que tienen los demás. Aunque este límite también conforma la progresividad y el legislador, como se ha señalado en otras STC, tiene potestad para limitar las deducciones al máximo que tenga por conveniente.

Algunas Sentencias, aun con una relación tangencial sobre la Progresividad Fiscal, como ocurre con la STC 14/1998²⁴⁴ de 22 de enero, han ido conformando la identidad constitucional de este principio, que sin duda es el más complejo de definir desde un punto de vista jurisprudencial. En este caso la aplicación de la progresividad no se establece por cuestiones de capacidad económica, ya que cuando estamos ante una sanción es la propia ley la que establece los parámetros a tener en cuenta y no cabe acudir a principios constitucionales para recurrir esta sanción

Entre las más famosas podemos citar la STC 46/2000²⁴⁵ de 17 de febrero que da base para el planteamiento de sistemas de tributación diferentes cuando el origen de los rendimientos lo sea, inicialmente valió para la tributación diferenciada de las Ganancias de capital, y con los mismos argumentos se da base jurídica para el Sistema Dual. Hay que tener en cuenta que en aquel momento se recurrió de inconstitucionalidad un artículo que preveía una tributación de un 8% para los rendimientos irregulares, cuando el tipo medio efectivo fuese 0, caso en el que se producía una fuerte anomalía en cuanto a los principios de igualdad y progresividad que hizo que este precepto en concreto fuese anulado. Esta sentencia ha servido para otras resoluciones de TC como ocurre en la justificación del artículo 17.2 de la Ley 40/1998 de IRPF en cuanto a la tributación de las rentas de trabajo de origen plurianual²⁴⁶, aun cuando se trata de la redacción dada por la Ley 55/1999 de 29 de diciembre que solo se dedica a cambiar los porcentajes, pero que no cambia en nada la finalidad de esa ley en cuanto a la forma de recaudación para ese tipo de rentas. Nuevamente nos encontramos con una sentencia que perjudica enormemente la progresividad fiscal, pues entiende que puede haber ingresos, que por

²⁴⁴ “la habilitación legal por la que se faculta a la Administración para ponderar el alcance de la sanción en los supuestos de infracciones leves que tipifica la Ley no es inconstitucional si la Administración carece de una facultad discrecional y enteramente libre, lo que sucede cuando la norma establece expresamente los criterios a tener en cuenta para la graduación de las sanciones. En este caso, se cumplen, pues, las exigencias de predeterminación normativa y certeza que se derivan de los citados preceptos constitucionales, puesto que la decisión de la Administración sobre la imposición de la sanción no es discrecional, sino que viene condicionada por la concurrencia de los criterios preestablecidos en la propia Ley”.

²⁴⁵ “el legislador puede someter a tributación de forma distinta a diferentes clases de rendimientos gravados en el impuesto, en atención a su naturaleza, por simples razones de política financiera o de técnica tributaria”

²⁴⁶ Auto 245/2009 de 29 de Septiembre, Publicado en el BOE nº 266 de 4 de noviembre de 2009, que se dedica a confirmar lo que ya es jurisprudencia conocida de este tribunal, por lo que no necesita una sentencia diferenciada.

facultad del estado, puede tener una tributación fija que casualmente termina siendo inferior a la del resto de los ingresos, desvirtuando de esta forma la progresividad, la capacidad económica y por ende la igualdad que ha de existir en materia tributaria, tal y como se entiende en la STC 27/1981²⁴⁷ y que tantas veces ha sido aludida

Otra sentencia digna de mención en cuanto a la progresividad fiscal es la que pronuncia el Tribunal Constitucional el 7 de julio de 2005, referente al recurso. 3372/1996²⁴⁸, presidido por Francisco Javier Delgado Barrio, en la que se comenta el cambio habido en cuanto a la introducción del tipo fijo de las ganancias patrimoniales irregulares y la afección que supone al deber general de contribuir. La argumentación, en ese momento, del motivo del recurso, es la pérdida de progresividad. Analizar el contenido de la contestación sería muy prolijo, pero es fácil de deducir que la subsistencia posterior de esta forma de tributación significa que no fue declarada inconstitucional. Curiosamente hubo una declaración de inconstitucionalidad de varios de los artículos, provocada por la forma (aplicación del decreto de ley) que no por el fondo, que es defendido y argumentado por el tribunal, que acude a sentencias anteriores para contradecir la argumentación de los recurrentes.

El fallo, solo referido a la forma, llega tarde, pues cuando se dicta la sentencia no sólo se ha aumentado las situaciones en que la progresividad no es tenida en cuenta, sino que ha habido un cambio de gobierno, que no solo retrocede en cuanto a las pretensiones de la ley, sino que con posterioridad las ampliará e incluso genera un

²⁴⁷ “A diferencia de otras Constituciones, la española, pues, alude expresamente al principio de la capacidad contributiva y, además, lo hace sin agotar en ella -como lo hiciera cierta doctrina- el principio de justicia en materia contributiva. Capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra.

²⁴⁸ De lo anterior se deduce que el derecho constitucional a una justa distribución de la carga tributaria se verá afectado cuando se lleve a cabo una regulación del contenido o de los elementos esenciales del IRPF que impliquen la alteración de aquellos criterios de reparto, como es el caso de la nueva regulación que sobre los incrementos y disminuciones patrimoniales ha efectuado el Real Decreto-ley 7/1996. En efecto, el nuevo régimen tributario de los incrementos y disminuciones de patrimonio convierte el gravamen sobre estas rentas dentro del IRPF en un impuesto autónomo, esto es, en un impuesto de producto que grava a tipo fijo y proporcional (del 20 por 100) determinadas rentas aisladamente, que no quedan sometidas a la progresividad del impuesto. En consecuencia, con esta modificación normativa se realiza una regulación sustancial en un impuesto -como es el que grava la renta de las personas físicas- que afecta al “régimen general” del deber de contribuir del art. 31.1 CE, en tanto que supone una modificación del reparto de la carga tributaria respecto de determinadas rentas que infringe el deber constitucional de contribuir (art. 31.1 CE).

concepto nuevo en el que englobar los supuestos a los que quiere “beneficiar” con esta pérdida de progresividad, como es el de “Rentas del Ahorro” inexistente hasta ese momento. De alguna forma la tendencia de política fiscal que se quiso combatir finalmente triunfa y es avalada por el cambio de gobierno.

El razonamiento que hace el tribunal es irreprochable, tal y como se redacta la ley referenciada, el legislador quiere que se pague de forma diferente dependiendo de la fuente de renta. Principio perfectamente legal pero que produce la discriminación mencionada de forma cierta, simplemente porque la ley la establece en su afán de no dar el mismo tratamiento a todo tipo de rentas. El TC considera injusto el “premio de antigüedad” de la anterior ley, porque permitía que quien tuviese tiempo para esperar consiguiese no pagar impuestos; convierte en injusto la posición actual que permite que quien pueda dedicarse a la actividad especulativa tribute por un tipo fijo, frente a quien se dedique a la actividad productiva (bien en forma de trabajo o de actividad económica) que lo hace de forma proporcional. Lógicamente la resolución que da el TC es la interpretación moderna de un caso antiguo, pues se resuelve una situación planteada que una legislación que ya no está vigente en el momento en que se da la Sentencia, pero que viene a dar respuesta a lo que se plantea en el primer caso con la mentalidad y la conciencia que da la asunción de un principio fiscal que trata de forma diferente los diferentes tipos de renta. Aunque se discute sobre progresividad y capacidad económica, al final se resuelve por el principio de igualdad, en concreto se hace referencia a la igualdad tributaria del artículo 31.1 de CE que es la directamente aplicable en los casos en que esté discutiéndose de esta materia.

Otros aspectos interesantes sobre la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional lo tenemos en cuanto a los recursos de las Administraciones Autonómicas para atender a las necesidades de sus ciudadanos. Tenemos el caso de la STC 13/2007 de 18 de enero que destaca la importancia de la globalización de los ingresos para conocer las posibilidades de atender los servicios mínimos que la ciudadanía requiere, no siendo necesario que éstos provengan de una fuente determinada²⁴⁹. De acuerdo a esta sentencia los ingresos provenientes del Estado son una fuente más y la valoración de la

²⁴⁹ GRAU RUIZ, M. A.: STC 13/2007, de 18 de enero: Constitucionalidad de la determinación de la participación en los ingresos del Estado y de la no previsión de asignaciones extraordinarias en la Ley de Presupuestos para 1998. *Documentos. Sentencias 2007*. Instituto de Estudios Fiscales.

capacidad para atender sus obligaciones hay que comprobarla de todos sus ingresos y de unos en concreto. En ella se aclara que es al estado a quien corresponde la determinación de los criterios de distribución de la participación en las comunidades autónomas en los ingresos del Estado, ya que es a él a quien corresponde dar efectividad a los principios de suficiencia financiera y de solidaridad entre las diversas partes del Estado Español, por ello en modo alguno cabe la posibilidad de que una Comunidad Autónoma pueda vetar el ejercicio de competencias exclusivas del estado y que la determinación de porcentaje de participación dependa de la voluntad de cada Comunidad Autónoma.

Si se traen a colación esta sentencia, es por la importancia que tienen en cuanto a la peligrosa redistribución de la riqueza que se puede hacer por la vía impositiva exclusivamente. Si la finalidad de la recaudación es la búsqueda de una eficiencia en la reasignación de las rentas, además de lo que se haga por la vía de la progresividad fiscal cuando se recauda, hay que tener en cuenta lo que se puede hacer por la vía del reparto fiscal cuando se redistribuye. Solo con una competencia exclusiva por parte del Estado, se garantiza que la igualdad²⁵⁰ sea efectiva.

5. EL PLANTEAMIENTO CONSTITUCIONAL ALEMAN.

Como colofón a este capítulo no podemos dejar de mencionar el único caso de un Tribunal Constitucional europeo que ha tenido la valentía de poner límite a la progresividad, o lo que es lo mismo, a cuantificar a partir de cuanto comienza la confiscatoriedad. No significa que el planteamiento que se hace el tribunal alemán pueda ser de aplicación a otros países de la CE, pero si hay que considerar la fórmula que ha tenido dicho tribunal como posible referencia para un caso como el nuestro, donde la constitucionalización de un principio como el de no confiscatoriedad obliga a definir ésta. Curiosamente este principio no aparece en las demás legislaciones, por lo

²⁵⁰ FERNANDEZ, T. R.: En “EL PAIS” de 9 de julio de 2010 comenta la importancia del mantenimiento de esta jurisprudencia como única defensa de la superioridad del Estado sobre las Comunidades autónomas en materia necesidades básicas de los ciudadanos, pues es imposible que cada comunidad autónoma sea capaz de conocer sobre los niveles de vida y renta de las demás y se rompiese ese mínimo de solidaridad que la Constitución exige a todos los españoles.

que su no definición tiene sentido, del que carece en nuestro país que lo ha acogido como principio material constitucionalizado.

La sentencia trata sobre un asunto que afecta a la igualdad y la valoración que se hace de determinados bienes inmuebles; pero al llegar a la tributación en concreto que se puede aplicar concluye que puesto que “el uso de la propiedad sirve por igual al beneficio privado y al interés general” de acuerdo al artículo 14.II de la norma fundamental “el legislador debe preservar en todo caso los fundamentos económicos de la vida privada frente a un impuesto que grava los ingresos potenciales” en base a estos argumentos determina que la carga tributaria global no puede pasar del 50%²⁵¹. Se puede considerar una decisión salomónica, pero el razonamiento es coherente con la propuesta que el tribunal se había planteado de dar un porcentaje concreto y lo hace con un sentido común excepcional, pues el recurso a la obligación de levantar las cargas del Estado a la vez que subvenir a las necesidades particulares, da una motivación suficiente para determinar que el contribuyente debe hacer frente a estos dos compromisos.

²⁵¹ HERRERA MOLINA, P. M.: “Una decisión audaz del Tribunal Constitucional Alemán. el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos: análisis de la Sentencia de BVerfG de 22 de junio de 1995 y su relevancia para el ordenamiento español”. *Impuestos*, nº 2 1996. (pg. 1033-39)

CAPÍTULO QUINTO

LA PROGRESIVIDAD FISCAL EN LA LEGISLACION ESPAÑOLA

1. EL CAMINO HACIA LA CONSTITUCIONALIZACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN

La tardía aparición de la Constitución Española facilitó enormemente su elaboración y determinó su contenido. La enorme variedad de posibilidades para elegir entre los modelos existentes o derogados de leyes fundamentales era amplia. Doscientos años de constitucionalismo permiten combinaciones de todo tipo hasta conseguir la Constitución ideal para cualquier pensamiento, planteamiento político o cualquier coyuntura. Las diferentes tradiciones jurídicas: latina, germánica, anglosajona,... permite elaborar propuestas constitucionales nuevas, o no tan nuevas, pero acordes con la realidad del momento, del lugar y de la finalidad que se quiere conseguir por el legislador de ese tiempo. La experiencia, buena o mala, de las anteriores constituciones españolas; o de las derogadas o aun vigentes de otros países, sobre todo el conocimiento del funcionamiento constitucional de las tres últimas décadas en los países más próximos (principalmente del área CE) es una suerte de fortuna jurídica que se tiene para afrontar un reto como el que tuvo el legislador constitucional español en 1977.

Un año fue suficiente para dar forma a una Constitución que se aventuraba compleja, que tuvo temas de álgido debate y enconamiento, pero que sin embargo en otros asuntos, entre los que se encuentra la materia fiscal, la diatriba quedó circunscrita al campo jurídico. Todavía son recordadas, para quien tiene cierta edad, las polémicas sobre la organización territorial o determinados aspectos religiosos, muy sensibles entre la ciudadanía en aquel momento. En cuanto a la materia que a nosotros nos interesa, pocas fueron las controversias públicas sobre cuestiones tributarias que la Constitución planteó, algunas más en las respectivas leyes de desarrollo de los impuestos en

concreto; pero escasas en su conjunto. Se puede entender que sobre tributos había cierto consenso, así como sobre la distribución de los mismos en cuanto a competencias y a los hechos imponibles que había que gravar. Esto no significa que no hubiera discusiones respecto a la redacción de los artículos referentes a Derecho financiero y tributario, pero todas ellas alejadas de las polémicas públicas que suscitaron otros temas propios del constitucionalismo. Uno de los pilares sobre los que se asentaba el nuevo régimen era sobre la reforma fiscal que aproximase nuestra estructura impositiva a la de otros países de esa Europa que todos anhelábamos.

El resultado fue una Constitución ejemplar en el momento en que se redacta y se aprueba, donde además de los aspectos organizativos y funcionales de los diferentes poderes que constituyen un estado, materia imprescindible de toda ley Constitucional, aparece regulado con gran claridad los Derechos y, lo que es más importante, los deberes del ciudadano. Algo que no es tan frecuente en la tradición constitucional europea donde los Derechos y libertades aparecen, pero no tanto las obligaciones de los gobernados, que quedan para leyes de rango inferior. Esta es parte de la experiencia acumulada comentada anteriormente, incluir los deberes de los ciudadanos obliga a que los mismos sean exigibles por imperativo legal y da mayor contundencia jurídica a la necesidad de su cumplimiento, aunque el desarrollo posterior de este precepto no haya sido precisamente un ejemplo de ejecución jurídica. Tal vez quedó alguna parcela irresoluta como es el tema de la política local; la falta de configuración del sistema autonómico tanto administrativa como financieramente y el desconocimiento que la evolución del mismo supuso que toda la estructura competencial en esta materia quedase parcamente regulada, situación que estamos sufriendo en la actualidad, cuando tras completarse el estado de las autonomías queda por completar el sistema local, que a buen seguro va a suponer replantear muchos de los impuestos tal y como aparecen regulados en la actualidad para dar cobertura a las necesidades de los municipios, que hasta la fecha han vivido de un sistema de subvenciones y ayudas impropio, cuando lo normal hubiera sido una política de competencias económicas que les permita subsistir con recursos propios.

Desde el planteamiento de la Constitución Española, que define nuestra Nación como un Estado Democrático y Social, estos derechos y deberes, al estar incorporados

al texto, se consideran de máximo rango legal y su salvaguarda y aplicación también tienen el máximo nivel. De alguna manera, con esta forma de proceder se eleva la categoría legal de los Derechos del ciudadano frente a otras Constituciones menos garantistas que la nuestra. Pero así mismo también se eleva al máximo rango los deberes, de manera que quedan equiparados ambos. Este solo artículo ha producido más literatura jurídica que muchos de los preceptos sustantivos posteriores dedicados a regular aspectos concretos. Pero es que además, la ubicación del mismo, en la misma cúspide del texto constitucional, enfatiza aun más, si cabe, la importancia que se quiere dar a la forma de organización que el Estado asume. Desde el primer artículo, donde se define a España como Estado Social, Democrático y de Derecho, como ya he comentado con anterioridad, se está haciendo una declaración de principios de qué se quiere hacer en la organización legal de España y a esta organización de Estado se subordinan valores como libertad, justicia e igualdad.

Un solo artículo, redactado de manera esquemática es suficiente para dar forma a los principios materiales de justicia tributaria mencionados, que se concretan en: generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad. Estos son los principios que el legislador español ha elegido para que sean los rectores de la obligación tributaria. Pero podía haber elegido otros muchos de los que hemos comentado con anterioridad y que también están próximos a nuestra tradición jurídica, aunque en ningún caso la elección habría sido tan acertada, si bien debo decir que la no confiscatoriedad resulta un tanto cacofónico, cuando por la aplicación de otros principios constitucionalizados, aunque no de orden tributario, ya se daba por entendida.

Dentro de esos deberes de los ciudadanos, junto con los demás Derechos fundamentales, es donde se enmarca el deber de tributar de acuerdo a unos principios materiales de justicia tributaria concretos, entre los cuales se encuentra el principio de Progresividad Fiscal, objeto principal de este estudio que se combina con el resto de los principios y que debe articularse conforme a los valores superiores propugnados por la Constitución en su artículo primero, como son la libertad, la justicia y la igualdad, pues no podemos olvidar que la estructura de la misma es determinante para conocer la importancia de los principios fundamentales por la que se rige.

Si buscamos la aparición de este principio en el constitucionalismo español, podemos encontrar que frente a lo que ocurre con otros principios, aparecidos desde las primeras leyes supremas, éste no lo encontramos como tal en todo el siglo XIX. La primera gran reforma fiscal, la de 1845, protagonizada por Alejandro Mon y Ramón de Santillan, crean la moderna ciencia hacendística española, siendo la reforma más importante realizada en toda la historia, pero se basaba en impuestos proporcionales, sobre la riqueza rústica, urbana e industrial²⁵². Todavía es puesto en tela de juicio este principio en la Constitución de 1869 (la más avanzada hasta ese momento), pues se planteó que si se admitía, se estaba dando paso a la posibilidad de que esa progresividad llegase a ser confiscatoria tal y como planteó Laureano Figuerola, a la sazón ministro de Hacienda, al diputado Sr. García argumentado que si se permitía recaudar de esa forma, nada impedía que en determinado momento se pudiese confiscar la totalidad de la renta; este comentario al que hace referencia la obra de MARTIN NIÑO, J.: *La Hacienda Española y la Revolución de 1868* en una discusión parlamentaria sobre la aplicación de un sistema progresivo.

Tal vez esta contestación sea uno de los motivos de la aparición en nuestra actual Constitución del principio de No Confiscatoriedad, como un recuerdo de aquellos debates sobre el límite de la progresividad. Tengamos en cuenta que aun a fuer de ser liberales, hasta el punto de considerárseles revolucionarios (este es el nombre que se le dio al sexenio 1868-1874), el mayor progreso de la época fue social, pues económicamente dejaron de ser proteccionistas para permitir la inversión extranjera en España, pero poco más. El constitucionalismo del siglo XIX fue la paulatina implantación del liberalismo que sustituye al antiguo régimen. Cambio que no se consigue de forma inmediata, sino que requiere recorrer algunas etapas hasta forjar el entramado del Estado que sustituye al concepto de Corona. Supone el cambio del concepto Reino por el concepto Nación. El cambio de la estructura provincial por la de los antiguos reinos y la sustitución de los intendentes por los Gobernadores.

La larga duración de la Constitución de 1874, aun con la suspensión que supone la dictadura de Primo de Rivera, genera en la clase política una necesidad de dar un

²⁵² CRESPO GARRIDO, M.: *El IRPF español a través de sus dos siglos de existencia*. Universidad de Alcalá de Henares. 2003. En las páginas 7-14 hace un recorrido por la imposición personal en España y como se ha entendido en cada Constitución y en cada nueva Ley que afecta a este impuesto.

cambio al sistema que se había mantenido medio siglo. Este ímpetu da lugar a una República, en la que colaboran todas las opciones políticas que ceden en sus planteamientos partidistas para intentar lograr una Constitución de consenso. El radicalismo de las posturas en las Cortes Constituyentes dará lugar a una redacción tal vez demasiado progresista y en la que se nota la influencia de las tendencias de la época. Precisamente poner el listón tan alto supuso luego pagar un precio excesivo cuando se frustra al pueblo que no consigue hacer realidad algunas de sus pretensiones más utópicas, pero que se recogían en la Constitución, tal como ocurre con la Reforma Agraria. Posiblemente en este divorcio entre voluntad y realidad esté la base del desencuentro entre las posturas políticas que da lugar a la Guerra Civil. Situación radicalmente distinta se vive en 1931, cuando la Constitución, en su búsqueda de un cierto estado de bienestar social crea un principio de Graduación en la contribución a los Gastos Comunes, lo que en si es un verdadero principio de progresividad, aunque reforzado al vincular la riqueza del país a los intereses generales y al sostenimiento de las cargas públicas, un planteamiento excesivamente avanzado, incluso para tiempos posteriores, tal vez por su intención de asistir a la enorme estructura de las clases desfavorecidas, necesitadas de una cantidad ingente de recursos, difíciles de obtener en un contexto de crisis como la que se vive en ese momento y que solo con medidas drásticas se podía superar. El convulso periodo que le toca vivir a la República hace que este planteamiento quede en una idea teórica que apenas tiene efectividad en la práctica.

Tras el paréntesis constitucional, nuevamente se adopta como principio material de justicia tributaria por la Constitución. Aunque por la peculiaridad comentada de la imposibilidad de su plasmación en todas las figuras impositivas, no cabe pensar que automáticamente se aplicaría este principio a todos los impuestos existentes. Es la yuxtaposición de todos los impuestos lo que determina la progresividad del sistema, pues en la mayoría de las figuras fiscales tal principio no aparece, más fácil de aplicar en los impuestos directos, tiene el grave inconveniente de la dificultad de aplicación en la imposición directa, pues uno de los requisitos para hacer un impuesto progresivo, es la necesidad de conocer aspectos personales del sujeto pasivo, algo que no ocurre en los impuestos indirectos. Uno de los aspectos menos polémicos en la redacción de la Constitución es el referente a la materia tributaria, tal vez porque era uno de los campos en el que la lección ya se tenía aprendida, que debía decir sobre ello la ley fundamental

y que debía dejarse para cada ley de tributo concreta. Solo había que cuantificar el impuesto, pues en los aspectos formales se estaba previamente de acuerdo. Tanto es así que cuando la Constitución se aprueba ya se había elaborado las leyes fiscales básicas que entrarían en vigor a partir del año siguiente. Uno de los pilares del nuevo estado, como es la reforma fiscal, no podía esperar un año para comenzar su andadura, por ello se realizan paralelamente estas leyes con la Constitución a fin de que pudiesen estar publicadas para entrar en vigor en el ejercicio 1979 que es cuando por primera vez se realizan declaraciones de los principales impuestos directos.

Por encima de las leyes concretas de cada tributo, por encima de los principios materiales de justicia tributaria, como marco a todo ello aparece el artículo primero que tiene la categoría de “constituyente” y que define a España como un Estado Social y Democrático de Derecho, tal y como hemos mencionado. Tácitamente se está señalando que tipo de estado se elige y es el tipo de estado el que define estos principios rectores y las garantías y salvaguardas que se dan para ellos, como también he mencionado. Fue esta definición de Estado y lo que el mismo supone dentro de la teoría constitucional lo que facilita el esquema tributario de que se dota la nueva democracia. Planteada la nación española como un estado social, se obliga a buscar fórmulas para la consecución de los Derechos que se reconoce a los ciudadanos, éstos obligan al estado a dotarse de un presupuesto que garantice el desarrollo de estos Derechos y esta necesidad recaudatoria lleva aparejada una necesidad impositiva que no se puede hacer de cualquier forma, sino que requiere que cumpla los principios constitucionales señalados.

Desde esa perspectiva no es comprensible un planteamiento impositivo que no sea progresivo, pues si las necesidades son amplias, la capacidad contributiva recae sobre quienes tienen mayores niveles de renta, que son a quienes se puede exigir en mayor medida para cubrir los objetivos tributarios, para aplicar el nuevo planteamiento de justicia. Esta es la única forma de que el Estado tenga recursos para subvenir a las necesidades de los ciudadanos, que precisamente son mayores cuanto menores son los recursos de que disponen. Planteamiento, por otro lado, suficientemente contrastado en otros países democráticos de nuestro entorno que han demostrado que con una presión fiscal adecuada a las posibilidades de los pagadores, es posible reducir las diferencias económicas existentes entre los miembros de una comunidad estatal, en definitiva,

buscar la igualdad. Tras un primer momento en el que se diseña el esquema impositivo y se busca la forma de tributación, en la actualidad se hace hincapié en la mejora del control de la fiscalidad con la intención de evitar que se produzcan efectos no deseados sobre la imposición, lo que ha obligado a dar pasos, tanto en el campo de los Derechos del contribuyente, como en el campo de la lucha contra el fraude fiscal. Interesantes es citar dentro de este apartado la obra de LUQUE MATEOS²⁵³ en la que se recoge una de las formas en que la administración puede controlar el fraude fiscal, donde además se mencionan obras de HINOJOSA TORRALVO, MARTIN QUERALT, CORCUERA TORRES, ORTELLS RAMOS, SIERRA BRAVO y otros dedicadas a la lucha contra el fraude fiscal. El mismo autor ha trabajado sobre las medidas cautelares exponiendo sus razonamientos en otras obras individuales y colectivas en las que hace referencia a la importancia de asegurar el derecho de la administración tributaria al cobro de las deudas de los sujetos pasivos.

Aunque este motivo no puede ser nunca la causa de que se acuda a una imposición no progresiva para evitar la intención de la defraudación por no existir progresividad, como ha sido el argumento que se ha dado muchas veces en esta lucha y que ha servido recientemente para realizar modificaciones legales. En la actualidad, planteamientos sancionadores, que incluso pueden llegar a ser penales, se convierten en formula eficaz para lograr que remita este tipo de conductas, pero nunca se puede dejar de ver el interés de la administración que es la recaudación de los tributos y no el castigo del ciudadano y en esa línea se están dando importantes pasos²⁵⁴.

Pero frente a la igualdad, generalidad y capacidad económica, que son características que se pueden plantear sobre todos los impuestos individualizadamente planteados de forma aislada (capacidad económica) o comparando casos similares (igualdad y generalidad). Frente a la no confiscatoriedad, que actúa como límite de todos los impuestos individualmente. La progresividad no es aplicable a todos los impuestos de forma aislada. La subjetividad que requiere para poder ser aplicada, el conocimiento individualizado del sujeto que ha de pagar el impuesto y las demás

²⁵³ LUQUE MATEO, M. A.: “Las Medidas cautelares para la lucha contra el Fraude Fiscal” *Revista de Información Fiscal*. Lex Nova. Abril 2009. pg. 13 y ss.

²⁵⁴ HINOJOSA TORRALVO, J. J.: “Regularizaciones tributarias y exenciones de responsabilidad penal sancionadora” *Tratado sobre la Ley General Tributaria*. Aranzadi. Pamplona. 2010. pg. 711 y ss.

circunstancias que lo rodean, hace que solo en un limitado número de figuras impositivas pueda ser aplicado este criterio de la progresividad. De ahí que desde la doctrina y jurisprudencia se ha declararla como una características del sistema impositivo en general. No es necesario que un impuesto no sea progresivo para que se pueda declarar inconstitucional, es el sistema el que debe cumplir este principio. Precisamente por esto ha ido desapareciendo la progresividad desde la primitiva legislación fiscal sin que haya ocurrido nada, pues el sistema en si sigue manteniendo cierto grado de progresividad que es suficiente para que cumpla con el mandato de la Constitución. Lo que no queda claro es ese límite a la progresividad, vasta con que sea algo progresivo el sistema impositivo; debe serlo mucho, ¿cuanto es ese mucho? Parece que el límite superior está en lo que puede considerarse confiscación, ¿pero donde está el límite inferior? ¿En la mera igualdad tributaria? Como ocurre con impuestos como el IS, ¿en la modulación por escalas? Como ocurre con el IBI o el IVTM. Desde estas preguntas es desde donde se elabora el planteamiento teórico que aquí se defiende, desde el que se pretende hacer una aportación concreta a la fiscalidad con un alto respeto a la progresividad fiscal como principio de justicia tributaria.

Precisamente es esta peculiaridad de la “Progresividad Fiscal” la que obliga a compendiar todo un sistema fiscal para poder determinar desde cuando se empieza y se acaba de ser progresivo. Al no poderse hacer impuesto por impuesto aisladamente, necesita determinar en que impuestos debe resaltarse esta característica para que todo el sistema se pueda considerar progresivo. Es curioso la importancia que se da al sistema cuando hablamos de este principio, sobre todo porque contrasta con los demás principios, sería necesario estudiar si el sistema general es igualador, si las personas que tienen un cierto nivel de renta soportan una presión fiscal similar o va a depender de donde provengan esas rentas y que tipo de bienes tienen. Sería necesario mirar la capacidad económica general de los individuos en concreto para comparar si en casos similares soportan una presión fiscal parecida. A partir de ahí podría entrar en juego la no confiscatoriedad, mirando en el sistema impositivo en general aplicado a cada contribuyente en particular. De otra forma no es posible determinar si el sistema es progresivo de forma similar en todos los sujetos pasivos con capacidades contributivas similares. En la actualidad existen estudios que compendian la presión fiscal media de cada nación, uno de ellos aparece más adelante en este trabajo y es en ese tipo de

modelos donde podemos ver el cumplimiento de los principios en la aplicación general de la imposición.

Volviendo a la progresividad fiscal, para tratar la aplicación de este principio de forma concreta, es necesario analizar como han evolucionado los diferentes impuestos y cual ha sido su aplicación en aquellos en que se ha utilizado una escala progresiva. Pues como coinciden todos los autores, no todos los impuestos pueden ser, ni deben ser progresivos, se trata de un criterio que ha de inspirar a todo el sistema impositivo²⁵⁵ aunque huelga decir que es necesario buscarlos en cada impuesto en concreto.

La vorágine legislativa en la que se ha visto envuelta España, sobre todo en el campo fiscal hace que muchas de las leyes de impuestos hayan sido constantemente reformadas. Por medio de RDL, DL o como también viene siendo habitual por la vía de Ley de acompañamiento del Presupuesto. Una Ley que tiene como una de sus finalidades la de adoptar medidas fiscales, administrativas y sociales, en donde se mezclan modificaciones legales de toda índole que podrían desgajarse en varias leyes de acuerdo con la materia a tratar de manera que cada una de esas leyes se podría discutir en la comisión parlamentaria correspondiente a la especialidad de que se trata opina CAZORLA PRIETO²⁵⁶. Esta ley “cajón de sastre” desde su primer momento fue tachada de inconstitucionalidad y ha tenido que ser el propio TC quien se ha encargado de reiterar como una ley especial que considera a esta ley como “de carácter instrumental en relación con la política económica, con un debate que ha de amoldarse al funcionamiento de las Cámaras y que tiene un alcance temporal limitado”²⁵⁷ que obedece a los intereses económicos del Estado y que “en su núcleo a de estar constituida por la previsión de los ingresos, la autorización de los gastos que integran su contenido indisponible en cualquier caso y que es la expresión cifrada, conjunta y sistemática de las obligaciones que, como máximo, puede reconocer el estado y sus organismos autónomos y de los Derechos que se prevén liquidar durante el correspondiente

²⁵⁵ PEREZ ROYO, F.: *op. cit.*, pg. 42. donde comenta que exige que en los impuestos en los que se aplican tengan un peso suficientemente importante los impuestos con carácter progresivos, para que ésta no se reduzca a la letra de la ley, sino que sea hecha efectiva en la práctica.

²⁵⁶ CAZORLA PRIETO, L. M.: *Las llamadas leyes de acompañamiento de los presupuestos*. Marcial Pons. 1998 Madrid. pg. 131.

²⁵⁷ STC 27/1981 de 20 de julio.

ejercicio”²⁵⁸ En sentencias posteriores y tratado el mismo tema, se reconoce “la obligación de incluir en los Presupuestos Generales del Estado la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal...que guardan directa relación con las previsiones o con los criterios de política general en que se sustentan”²⁵⁹

Con posterioridad a todas estas interpretaciones aparece la STC 76/1992 que da lugar a un nuevo tipo de Ley denominada de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social que es la que comúnmente se denomina ahora Ley de Acompañamiento del Presupuesto, que vio por primera vez la luz en 1993, en ella se han incluido todos los aspectos legales que se querían anexar al presupuesto y que la ley no permitía incluir en la Ley de presupuesto. Ha servido para discutir a final de año este tipo de medidas junto al presupuesto y que da una visión todavía más coyuntural a las leyes financieras si cabe; se trata de una ley anual, que modifica aspectos de las leyes generales de impuestos basándose en la coyuntura concreta en que se encuentran los intereses del Estado²⁶⁰.

Todo esto ha dado lugar a que modificaciones fiscales que inciden en la progresividad fiscal se hayan realizado por esta vía de Ley de Acompañamiento de Presupuestos, que se ha convertido en un mecanismo permanente para los cambios cotidianos de lo que podemos llamar política fiscal, a través de modificaciones puntuales de los impuestos en concreto, que pueden llegar a desvirtuar todo el espíritu de la ley reguladora de ese impuesto, paradójicamente en la mayoría de los casos en perjuicio de la progresividad que admitía la ley original.

Tal vez el mejor ejemplo de esta modificación, por lo que tiene de improvisación, lo tengamos en el artículo 72 de la Ley 26/2009 de Presupuestos Generales del Estado, donde se modifica el tipo impositivo a aplicar a Sociedades en las que se haya dado creación o mantenimiento de empleo ya mencionado con anterioridad (durante el propio ejercicio 2009) y también a las personas físicas que reducen su beneficio en un 20% por este mismo motivo, con la peculiaridad de que además se

²⁵⁸ STC 84/1982 de 23 de diciembre.

²⁵⁹ STC 63/1986 de 21 de mayo.

²⁶⁰ MORENO GONZALEZ, S.: *op. cit.* pg. 221. A lo largo de esta obra hace un recorrido por la aparición del presupuesto, su conformación, las leyes de acompañamiento, la existencia de leyes similares en otras naciones europeas y toda la materia conexas con este particular.

aplica al propio ejercicio 2009 que ya está acabando y que no permite modificar la política económica de la empresa para obtener estas ventajas fiscales. Situación que modifica extraordinariamente el pago por beneficio de actividades empresariales y que puede suponer una reducción del tipo a pagar en IRPF en cantidades escandalosas. Todo ello va en contra de la seguridad jurídica, de la generalidad y del entendimiento de lo que debe ser la progresividad fiscal de forma coherente, pues se sabe que va a beneficiar a alguien, pero no se sabe a quien y al final lo hace sobre quienes menos necesidad de ayudas tienen, transmutando la capacidad de este principio de proteger a quienes están en peor situación económica, para dar un privilegio a quienes están en la mejor situación económica posible, pues el ahorro es tanto mayor cuanto más sea el beneficio que se obtiene y si el beneficio no existe, no hay posibilidad de ahorro. Todo un ejemplo de inconsecuencia en un momento difícil y si lo analizamos desde el aspecto de los principios materiales de justicia tributaria pues prácticamente los incumple todos, además de no ser una ayuda para la finalidad buscada: mantener o crear empleo.

Este es precisamente el problema, tratar como Ley Orgánica la enorme y compleja materia que se acumula en las leyes de acompañamiento del presupuesto puede dar lugar a que auténticos despropósitos legislativos, como el mencionado, se cuecen en la redacción de las mismas dando lugar a efectos fiscales perversos. Cambiar el trámite para desglosar esta ley de acuerdo a las materias, daría posibilidad de un estudio en comisión más detallado y que el debate en pleno fuese una vez matizados todos estos flecos. Desde que FALCON Y TELLA²⁶¹ abrió la veda sobre el particular, han sido muchos los tratadistas que han pensado que es necesario emplear un principio de especialidad legislativa para el debate de este tipo de leyes, donde quienes conocen mejor la materia puedan recrearse en el debate del articulado que concierne a esa disciplina; llevar esta discusión a pleno, donde por la amplitud de los temas a tratar, se ve obligado a no profundizar lo suficiente y hacer una valoración en conjunto, que puede ser positiva, de normas que tratadas individualmente, en la mayoría de los casos sería negativa.

²⁶¹ FALCON Y TELLA, R.: “La habilitación a las leyes de presupuestos para modificar tributos” *Revista Española de Derecho Financiero*. nº 33, pg. 35 y ss.

2. DEBATES PARLAMENTARIOS SOBRE PROGRESIVIDAD FISCAL

Desde las Cortes Generales de 1977 la discusión sobre tributación ha tenido gran importancia por tratarse de unos de los aspectos más ideologizados del debate parlamentario. La elaboración de la ley se convierte en fuente de la propia Ley; nuestras normas fiscales en muchos casos son el producto del consenso de diversas fuerzas políticas que han dejado su impronta en la ley que querían aprobar y la mejor forma de conocerla es acudir a los argumentos que se han aportado en el propio debate. Por eso he considerado que es interesante reproducir algunos fragmentos de estos debates, pues aclaran las posturas de cada formación política en torno a algún impuesto determinado y como el tiempo ha hecho que estas posiciones políticas y jurídicas cambien, en ocasiones de forma asombrosa, dando lugar a que la defensa de los mismos valores permitan respaldar en momentos diferentes actitudes también diferentes.

Podemos encontrar ocasiones en las que lo que era una norma coyuntural provocada por la composición momentánea del parlamento, incluso en el proceso de su elaboración, se le ha buscado acomodo en el cajón de sastre que supone la Ley de Acompañamiento de los Presupuestos Generales del Estado, que terminan por convertirse en una norma permanente aun cuando el parlamento cambia y las mayorías que la crearon desaparecen, pero la influencia de los grupos que apoyaban esa norma sigue existiendo. Aunque el espíritu de la ley en general es el que le da el grupo mayoritario, muchas de las pequeñas variaciones corresponden a propuestas de los grupos pequeños, pero necesarios para conformar mayoría, que consiguen que sus planteamientos prevalezcan. Muchos de estos debates han tratado posturas políticas en torno a la progresividad fiscal que finalmente se ha visto reproducido en leyes y es lo que creo que es interesante que se reproduzca en este momento.

Poco tiempo después de conformado el primer parlamento español tras las elecciones del 15 de junio en un debate de la Comisión de Hacienda²⁶² se discute sobre

²⁶² BOC nº 6 de 9 agosto 1977 (pg. 110-3) Fernández Miranda “Creación de una nueva infraestructura tributaria, ... Control fiscal de las cuentas bancarias restableciendo esta antigua realidad española derogada en 1940, ... Se deroga la exención que afecta a las plusvalías puestas de manifiesto con motivo de adquisición de valores mobiliarios, ... Reestructuración y ampliación de la Inspección Tributaria, ... “El doble carácter de medidas anticipadoras del resto de la Reforma Fiscal y de gravámenes extraordinarios fundados en el principio de solidaridad social. .. Se crea un gravamen extraordinario sobre el patrimonio

las medidas a adoptar por el nuevo gobierno a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda. Se trata de crear nuevamente un estado de Derecho en torno a la materia impositiva que se reconoce como una de las más importantes para generar este nuevo estado. Entre otras, como aparece en el texto se plantea un Impuesto sobre el Patrimonio con unas finalidades específicas, una de ellas era dar progresividad a la tributación, que más tarde se plasmaría en una Constitución que en ese momento no estaba ni en proyecto.

En el debate parlamentario las posturas de los diferentes grupos se fueron aclarando. Por el grupo Vasco-Catalán (nacionalista en la denominación actual) interviene en la misma comisión Trias²⁶³ y da una serie de argumentos que en definitiva tienden a la no creación de un impuesto sobre el patrimonio al que solo se le aprecia un carácter político, como si un impuesto pudiese tener otro carácter.

Otro de los ponentes de la Comisión de Hacienda fue el Socialista Barón²⁶⁴ que en su intervención denota la confusión que le produce los términos impositivos, pues el valor catastral solo se establece en los inmuebles, mientras que el Patrimonio incluye además valores mobiliarios, activos financieros, móviles y semovientes, artículos de lujo,... lo que dota de una progresividad de la que carece la imposición catastral, que

neto de las personas físicas, ... este impuesto de tipos bajos, en torno al 1% ... cumple una serie de funciones decisivas: a) función de complementariedad para grabar adecuadamente los niveles más altos de renta a los que no alcanza el juego de los tipos marginales; b) función de gravamen de capacidad tributaria adicional, el hecho de que dos personas con la misma renta, una de ellas tenga además patrimonio supone una capacidad económica diferente; c) función de incentivo a la mejor utilización del factor capital, porque en este impuesto tributa igual la riqueza productiva que la improductiva; d) función redistributiva, la desigualdad de riqueza en España es mayor que la desigualdad de rentas y a estos efectos la potencia redistribuidora del impuesto sobre el patrimonio es mayor; e) función de control del impuesto sobre la renta, permite la comparación de activos netos”

²⁶³ BOC nº 15 de 27 septiembre 1977 (pg. 522) “Que no se alarme nadie, no pienso oponerme a la nueva figura impositiva; pero quiero situar las cosas... no puedo aceptar si más la justificación recaudatoria del nuevo tributo... la recaudación del nuevo impuesto es una lágrima en el mar inmenso de nuestras necesidades.... La única justificación sería del Impuesto sobre el Patrimonio es política, se quiere convencer al país de que esta vez los ricos van a pagar”

²⁶⁴ BOC nº 15 de 27 septiembre 1977 (pg. 528-9) “Nosotros vemos que el impuesto sobre el patrimonio es una medida positiva en principio, cuyo objetivo es hacer un censo nacional de riqueza... Siento corregir al ponente Rodríguez Miranda cuando habla de escaso interés recaudatorio, porque en Alemania, por ejemplo no es el 0,9% es el 2,4%,... es un impuesto que permite establecer un censo de la riqueza y que incluso establecido con un suficiente valor catastral se podría suprimir.... Consideramos básicamente la imposición sobre el capital no productivo... y esto tendría sentido con un impuesto del patrimonio que respetara algo que estaba en el proyecto de ley inicial... que se impusiera también el patrimonio de las personas jurídicas”

además se valora unitariamente, frente al IP que lo valora de forma conjunta y permite aplicar progresividad.

Una intervención curiosa surgida en la misma sesión fue la que realiza el diputado de UCD Moreno Díez a propósito de la adaptación del Impuesto del Patrimonio al régimen privativo de Álava y Navarra²⁶⁵ No estamos ante la discusión de los grandes impuestos, pero es interesante destacar como en un momento en que se imponían los consensos hubiera alguien que viese el peligro que se abría en las especialidades fiscales, que entre otras cuestiones permitía incumplir la igualdad y la generalidad. Peligro que ha llegado a condicionar hasta el Tribunal Constitucional que ante el doble planteamiento de defender los principios de autonomía (artículo 2 CE) o los principios generales que afectan al estado social (Artículo 1 CE), normalmente ha priorizado por la autonomía en la generalidad de los casos, lo que ha permitido que se desarrolle la misma, algo que no habría ocurrido si se hubiera decantado el TC por los principios generales que enmarcan el Estado Social, pues en la estructura del árbol constitucional deberían ser prioritarios, pero que en el planteamiento tuitivo que desde el TC ha querido dar mas valor al presupuesto de especialidad, que representa la autonomía, que al de generalidad, representado en nuestra Constitución por el Estado Social, tal vez por lo novedoso que suponía esta estructura del Estado y la fragilidad que tenía en su primer momento que podía haber sido constreñido si desde el TC se hubiera actuado de otra forma.

Las correcciones que sufre la Constitución desde sus borradores hasta el texto definitivo son meramente formales, pues se destaca que en el fondo había acuerdo en como debía ser la política fiscal. Otros aspectos, como lo referente al Estado Social o los artículos referidos a Economía y Hacienda, ya estaban redactados de acuerdo a la literalidad que definitivamente tuvieron en la redacción definitiva de la Constitución, aunque con diferente denominación. Lo que supone que en los aspectos fundamentales

²⁶⁵ BOC nº 15 de 28 septiembre 1977 (pg. 664) “como castellano, pienso que los regímenes de Alaba y Navarra son dos arcaísmos fiscales.... Entiendo que el estado no puede renunciar a la soberanía fiscal... entiendo que el criterio de esta cámara debería ser el ir haciendo desaparecer todas estas situaciones de privilegio... por esta razón me voy a separar de la disciplina de mi partido y no votaré a favor de la ponencia”

no hubo controversias entre los diferentes ponentes. Lo que no se puede decir de la doctrina que a posteriori han comentado que la fórmula empleada es farragosa y poco elegante. Aunque en todo momento de la discusión no se puso en duda que determinados planteamientos, como la progresividad fiscal, se incluyese en el texto constitucional. Curiosa es la adopción como principio, en este momento de la ponencia, de la equidad, que después ha servido para dar soporte a actuaciones en materia fiscal aun infringiendo principios reales. Destaca también que no aparezca la igualdad para ser sustituida por una expresión como “justicia”, tal vez por ser más clara esta alocución que la idea de “igualdad” que ya aparece en otros lugares del texto constitucional y tiene una visión diferente, como hemos podido comprobar en otros apartados de esta obra, en concreto cuando se trata de la Jurisprudencia del TC que se ha visto obligado a diferenciar estos dos tipos de igualdad.

En ese momento de la redacción ya había ciertos planteamientos que se tenían claros, pues en el libro verde que en 1976 sirvió para elaborar la primera ley de IRPF se plantea cual es la forma en que deben aplicarse las deducciones²⁶⁶ Este tipos de postulados dio lugar a la primera Ley de IRPF que buscaba la progresividad en la recaudación a toda costa, mientras que en el apartado de los beneficios sociales era partidaria de la igualdad: la deducción que puede suponer un hijo debe ser igual para todos, con independencia de las rentas del sujeto pasivo.

En la Sesión informativa de la aplicación de IRPF y Patrimonio de 1979 una vez que se ha habían tabulado las declaraciones realizadas por primera vez en el ejercicio fiscal precedente y para comentar los datos se ofrece esta comisión informativa que puede valer para conocer las posiciones de cada grupo en aquel momento. Abre la sesión el Ministro de Hacienda García Añoveros²⁶⁷, que fue contestado por el portavoz

²⁶⁶ Pg. 131 y 132 del libro verde mencionado. “el sistema de deducciones en la base, al afectar a los tipos marginales de la tarifa, benefician más a los contribuyentes de rentas elevadas, atentando consiguientemente a la equidad horizontal. Las deducciones en la cuota de cantidades fijas favorecen más a los contribuyentes con rentas bajas

²⁶⁷ Acta comisión hacienda 25 marzo 1981. “el impuesto sobre la renta tiene interés general...según los criterios vigentes en nuestra sociedad...es un impuesto que puede reflejar mejor que ningún otro la ideología que informa la vida social de un pueblo desde el punto de vista fiscal... el tipo medio de gravamen es el 21,11%... tras las deducciones queda en el 13,29% de los cuales el 74,32% corresponde a rendimientos de trabajo”

económico del Grupo socialista que es el Sr. Barón²⁶⁸ que comenta Lo más importante para este grupo, en aquel momento, es la conciencia fiscal que supone que el contribuyente rellene el impuesto, aun cuando no salga a pagar; por otro lado la preocupación mayor es la progresividad conjunta de los impuesto de Renta y Patrimonio, en definitiva que la aplicación de la ley haga que se pierda progresividad. Situación compartida por el grupo comunista. Llama la atención las críticas al sistema de estimación objetiva que considera demagógica y en la que ve una renta electoral para el partido del gobierno. Premonitorias palabras pronunciadas por un partido que supo hacer de esta forma de actuar una manera de ganar elecciones aun a costa de emular lo que aquí critica por basarse en un sistema de recaudación tributaria injusta.

En la sesión informativa de la Comisión de Hacienda de 25 de marzo de 1981²⁶⁹ el ministro Sr. García Añooveros refuerza la idea de ampliar lo máximo posible el número de declarantes. Estamos es un momento de inicio de la democracia y la implicación del ciudadano se ha convertido en un valor a destacar. Pasado el tiempo se caminará en sentido contrario, buscando que el ciudadano pierda ese contacto con la responsabilidad que supone conocer la forma en que tributa.

La STC 45/1989 de 20 de febrero sobre la tributación individual, se plantea un sistema fiscal expansivo que permita el ahorro del estado frente el ahorro de los particulares tal y como le recuerda Rato a Borrel en la sesión del Pleno del Congreso el 13 de julio de 1998 (recogida en la página 14482 de la comisión de Economía y Hacienda) que supuso un ahorro negativo al no conseguirse en 1992 y 1993, por motivo de la crisis de esos años, ahorro por parte del estado proveniente del superávit de los impuestos Se entendía que el incremento de los impuestos disminuye el ahorro de los particulares pero incrementa el ahorro del Estado, algo normal en el planteamiento del Estado Social de Derecho, que se supone que es lo que representa nuestra Constitución.

²⁶⁸ “consideramos básico que se presenten declaraciones por un número amplio de contribuyente, porque si no, no se puede gestionar bien el impuesto y sacar conclusiones precisas, aparte que la implicación social del contribuyente en la gestión del impuesto tiene que hacerse efectiva por la vía de la presentación de la declaración. ...la estimación objetiva singular está mal establecida. Aquí al hacer la reforma se sustituyó las evaluaciones globales por un sistema de estimación en el impuesto sobre la renta, que se sustituyó en un periodo inmediatamente preelectoral,... estamos pagando una decisión que, en su momento, fue enormemente demagógica y criticada por nosotros”

²⁶⁹ Cortes Generales. Boletín 27 de 1981, pg. 11 “consideramos básico que se presenten declaraciones por un número amplio de contribuyentes,... la implicación social del contribuyente en la gestión del impuesto tiene que hacerse efectiva por la vía de la presentación de la declaración”

Los debates parlamentarios son una de las mejores fuentes para recordar las opiniones que en diferentes momentos han tenido cada formación política con respecto a la aplicación de la progresividad en diversos impuestos. Como ocurre cuando se discute la ley de 1998 con referencia a la legislación de 1991, Martínez Noval recuerda palabras de Borrel referente a la discusión por este motivo²⁷⁰ El texto deja entrever que existe un planteamiento que apuesta por la progresividad (el que representa el grupo socialista) y otro que admite la necesidad legal del mismo (el popular) pero que entiende que el cumplimiento de este principio es graduable y nada obliga a que la cuantificación de la misma sea alta. Dicho así parece buscarse la progresividad, aunque si dejamos que la historia ponga las posturas de cada uno en su sitio el resultado ha sido totalmente contrario, desde entonces hasta hoy todos los pasos que se han dado en materia impositiva han sido contrarios a este principio, lo que da que pensar si lo que parecía una alabanza hacia la progresividad, no se ha convertido en una crítica velada que con el tiempo se ha transformado en realidad.

En la exposición de la nueva Ley que se hace desde el gobierno se propone que las leyes son planteamientos de larga trayectoria, que suele defenderse la justicia tributaria, pero que se habla muy poco de la equidad; Martínez Noval, en el propio debate de la modificación de las rentas irregulares sale a relucir las rentas de capital y el ahorro y defiende la ponencia²⁷¹ acudiendo de esta forma a una discusión meramente nominalista donde se buscan argumentos para la reducción de las rentas del ahorro. Se pasa de un sistema en el que había una prima a la inmovilidad de la inversión a un sistema en que todas las plusvalías son gravadas. Paso fundamental para la pérdida de progresividad fiscal y para la desprotección del ahorro a largo plazo frente al especulador a plazo medio y sobre todo corto. Desde el punto de vista del ahorro en España, el gobierno está convencido de que esta es una medida muy importante que aproxima nuestra fiscalidad a los países de nuestro entorno. Se intenta explicar que las

²⁷⁰ BOC 14 de julio de 1998, comisión Economía, Comercio y Hacienda. pg. 14578. “casi todos los problemas de los que adolece un sistema de imposición personal sobre las rentas provienen de su carácter progresivo, pero la progresividad es una exigencia constitucional que encuentra en el IRPF el instrumento más adecuado, aunque no es el único para ser satisfecho. Lo que no marca la constitución es cuan progresivo ha de ser nuestro sistema tributario

²⁷¹ BOC 20 junio 1996. Pleno pg. 568. “un español que cobre rentas del trabajo y otro español que cobre rentas del capital en el mismo ejercicio, éste pagará más, pues las rentas de capital tienen un mínimo exento.

plusvalías bajas corresponden a personas con bajos niveles de renta, cuando a lo que corresponde es a inversiones próximas en el tiempo (especulación bursátil) ya que las que se prolongan por muchos años (segundas viviendas o bienes heredados) son las que suelen producir plusvalías más altas. Sin embargo en cuanto a las cantidades, quienes especulan a corto, a lo largo de una vida tienen ocasión de cobrar muchas plusvalías, en comparación con quienes ocasionalmente tienen una plusvalía por el tipo de bienes antes mencionados. Ante el novedoso planteamiento que el gobierno expone, la respuesta del grupo socialista²⁷² es todo un alegato contra la posibilidad de establecer un sistema dual, una defensa contundente del sistema sintético que acumula rentas para conocer la capacidad tributaria sobre la que aplicar la progresividad, tal y como se había hecho en las dos décadas anteriores. La postura es clara, el gobierno impone su capacidad para aplicar la política que le permite la mayoría de apoyos que es capaz de conseguir, pero no está haciendo justicia con medidas de este tipo.

Otros debates posteriores han mostrado con mayor claridad las posturas políticas de las diferentes fuerzas políticas, tal vez el mejor ejemplo de aquella época lo podemos ver cuando en 1998 se discute la nueva Ley de Renta cuando el portavoz socialista Martínez Noval le recuerda al Sr. Rato²⁷³ Claramente se refería a los debates previos a la implantación del IVA donde salió a relucir la diferencia entre los planteamientos

²⁷² BOC 20 junio 1996. Pleno pg. 574. “si su gobierno por decreto ley viene a decir que el impuesto sobre la renta, impuesto sintético de carácter general, con una escala progresiva para todas las rentas,... se tiene que romper, porque ha decidido que un tipo de rentas, ni siquiera todas las rentas de capital, sino una parte, los rendimientos implícitos de capital, tienen una tributación diferente, en ese caso ya no progresiva, sino proporcional, simplemente están rompiendo el impuesto sobre la renta para convertirlo en un impuesto que solo grave las rentas del trabajo...Ustedes están haciendo una voladura del impuesto sobre la renta por decreto ley, ustedes están generando un nuevo agujero, no solo el que se produzca por la modificación de las plusvalías, sino el incentivo que esto genere para que otras rentas, las que tributan también por intereses, por dividendos u otras, tengan un tratamiento fiscal privilegiado vía los artilugios financieros que las instituciones están componiendo precisamente en estos días....El grupo parlamentario socialista les va a tener que decir que no, porque esto nos separa de la convergencia y, sobre todo, nos coloca en un mundo que es el mundo de una revolución de la fiscalidad al servicio de unos y en contra de otros....El grupo parlamentario socialista cree que esta es la expresión de una política de derechas, en beneficio de algunos y en contra de la mayoría.

²⁷³ BOC 11 julio 1998. Pleno pg. 9026 “¿usted no recuerda señor Rato, que votó en esta cámara en el año 1985 la sustitución plena y total del IRPF por un impuesto sobre el consumo?, en referencia a la enmienda 140 presentada en 1991 sobre los métodos de splitting (división del total de la renta por el número de miembros de la unidad familiar, bien enteros o bien ponderando los que obtienen rentas con una cantidad mayor y los que no las tienen con una cantidad menor) y en el que recuerda el planteamiento sobre la imposición del consumo y de los impuestos personales que desde la derecha se habían defendido. Curioso planteamiento cuando una década después se intenta argumentar la bajada de impuestos como una cuestión ideológica “Bajar los impuestos es de izquierdas”.

socialdemócratas defensores de la imposición personal progresiva, frente a los planteamientos liberales y conservadores, más proclives a la imposición sobre el consumo meramente proporcional. En esa misma sesión se discutía sobre el interés de mantener una imposición sobre el IRPF mayor o menor y desde el grupo socialista, su portavoz Martínez Noval defendía²⁷⁴ Está claro, el aumento de la presión fiscal ayuda a crear una sociedad más justa, pues dota al Estado de recursos para inversiones en servicios sociales. Que el gobierno de aquel momento no fuese capaz de verlo, no impide que si hubiera un cambio de gobierno, al que él respaldaría, seguro que se volvería a la senda de la progresividad que ahora se omite.

El propio grupo parlamentario socialista en otra réplica posterior vuelve con la argumentación de la pérdida de progresividad del nuevo sistema²⁷⁵. Se vuelve a recalcar que este tipo de exención no es progresiva en cuanto al principio de capacidad contributiva que plantea nuestra Constitución y verdaderamente avisan de cual sería la consecuencia de aquella modificación, habría que cambiar la ley nuevamente para recuperar la progresividad que se estaba perdiendo. Grandes ideas que permitían pensar en un cambio legal que incentivara la progresividad, solo era cuestión de dejar pasar el tiempo para que se recuperase la justicia tributaria perdida.

Nuevamente el gobierno en otra sesión dedicada al análisis del impuesto sobre la renta de 1995 concreta como actúa las deducciones fiscales para el próximo ejercicio²⁷⁶

²⁷⁴ BOC 11 junio 1998 pg. 9026 “más impuestos o estabilidad de los impuestos significa más protección social, más inversión y más garantías para aquellas personas que solo tienen en el Estado un lugar en el que acogerse ante las peores consecuencias que la competencia y el mercado proporcionan a algunos grupos sociales” La discusión ponía sobre la mesa dos cuestiones diferentes: impuestos como apoyo al estado social versus reducción como forma de acercar nuestra situación a la que se plantea en Europa. El debate como tal termina siendo estéril cuando se demuestra que la inversión de papeles significa la inversión de argumentos. El gobierno defiende la bajada impositiva, la oposición plantea la subida para mejorar coberturas ciudadanas.

²⁷⁵ BOC 20 junio 1996. Pleno pg. 580. “Ya se que cualquier impuesto proporcional con un mínimo exento, en la estricta teoría se convierte en un impuesto progresivo, pero cuando ustedes aplican una exención de 200.000 pesetas a plusvalías de muy distinto valor, que afectan de muy distinta forma a diferentes sujetos tributarios, que entre otras cosas no se aplican a los fondos de inversión, a aquellas formas de ahorro más populares...están ustedes ignorando que este impuesto no será progresivo en relación con los modestos ahorradores.... Lo que ustedes están haciendo es la voladura controlada del impuesto sobre la renta, haciéndolo más injusto, teniendo obligatoriamente ya en el futuro que volver a plantear una reforma de la fiscalidad de las rentas no solamente irregulares sino también de otras rentas regulares del capital,... añadiendo más regresividad a la que en este momento ya conocemos”

²⁷⁶ BOC 22 octubre 1996. Pleno pg. 1353. “lo que hemos hecho al modificar la legislación de rentas de capital es darle al pequeño ahorrador la misma oportunidad que tiene el grande, que es elegir en función de la rentabilidad y no de los impuestos. Y sobre esta monstruosidad, que es la que aplican todos los

Tal vez el conocimiento que da llevar mucho tiempo en la política había sido suficiente para saber que cuando las tendencias se modifican, nadie daría marcha atrás. El cambio legislativo se produjo, lo que no se hizo fue la modificación posterior que debía corresponder al nuevo cambio de gobierno. El portavoz Socialista Martínez Noval, en la discusión del nuevo impuesto sobre la renta y la liquidación del ejercicio 1996 argumentaba en cuanto a las nuevas propuestas para la reforma²⁷⁷ que tiene un planteamiento sesgado favorecedor de un tipo de rentas.

Nuevamente en la Comisión del Presupuesto aparecen fricciones entre el grupo socialista y el gobierno en cuanto a las posibilidades que se le dan a unas deducciones y no a otras²⁷⁸. Demuestra el diferente tratamiento que se da a diferentes tipos de ahorro, lo que es contrario al principio de igualdad que plantea la Constitución. Que decir tiene que supone también una quiebra del principio de la progresividad ya que toda exclusión de la tributación por un sistema sintético produce este efecto.

Frente a la oposición mostrada por el partido socialista, la Minoría Catalana tenía un planteamiento mucho más afín al gobierno²⁷⁹. El planteamiento es claro, los

países de la unión europea, les digo lo mismo que ya les dije otra vez que debatí este tema, Me gustaría saber si se atreven a decir que la van a variar, que si ustedes ganan las elecciones vamos a volver al sistema anterior

²⁷⁷ BOC 12 febrero 1997. Comisión Economía y Hacienda pg. 3879. “La recaudación del IRPF de 1996 ha avanzado un 1,2%, mientras la economía real ha crecido un 2,2%... Señorías, creemos que el partido que soporta el gobierno vino sosteniendo durante estos años una teoría sobre la evolución de la recaudación y sobre la evolución de los ingresos de la hacienda pública extraordinariamente peligrosa... Me refiero a la idea de que reducir los impuestos – y en particular reducir los impuestos no a todos los sujetos pasivos, sino a aquellos que obtienen rentas de capital – proporciona una recaudación mayor... y no solo no conduce de hecho... sino que tampoco está justificada la reducción de los impuestos por causas que se dirijan a la incentivación del ahorro de las familias o del ahorro privado...ese argumento ni ha funcionado nunca, ni está funcionando en estos momentos”

²⁷⁸ BOC nº 294 de 14 octubre 1997. comisión de presupuestos pg. 8505. “Introducen nuevas medidas en relación al ahorro, en concreto hacia los planes y fondos de pensiones. Primero fue el tratamiento de las plusvalías y ahora son los planes y fondos de pensiones... no le parece que es un trato poco equitativo el que dan ustedes a la deducción que pueden hacerse por aportación al fondo de pensiones en el sentido que el exceso de en relación con las limitaciones que se establecen podrán ser compensadas en los próximos cinco años...porque esta medida no puede hacerse en la vivienda habitual, donde hay también un esfuerzo importante de ahorro... estamos ante una fiscalidad discriminatoria para determinadas figuras, como es el ahorro bancario. No hay neutralidad en el tratamiento de los distintos activos”

²⁷⁹ BOC nº 108 de 22 octubre de 1997. Pleno pg. 5521. “El sistema fiscal es un instrumento no solo de recaudación, no solo de redistribución de la riqueza, sino también de competitividad y crecimiento y, en este sentido, creo que nuestras políticas, coincidente en todos los casos con las que su grupo parlamentario ha planteado... está produciendo cambios muy importantes en nuestro país.... durante mucho tiempo hemos defendido la necesidad de acomodar nuestro sistema tributario al sector productivo real español”

impuestos deben ser un incentivo de la actividad económica. La idea no es mala, aunque conculca los principios tributarios constitucionales que en ningún momento plantean que el sistema tributario tiene su razón de ser en las necesidades del sector productivo, pues en ese caso es posible que el sector piense que lo mejor es suprimirlos.

Diferente es el planteamiento que tiene la minoría vasca que sí distingue entre el ahorro puro y el ahorro previsión y así lo hace costar su portavoz Zabaldía²⁸⁰ Se trata de fomentar el ahorro, pero no todo el ahorro, solo el que es a largo plazo para prever contingencias de futuro, aunque este ahorro tiene unas características que lo hacen ser ilíquido. En la discusión de la ley se hace comentarios sobre críticas al gobierno²⁸¹ El gobierno de entonces se encargó de hacer ver que sus postulados eran asumidos por la oposición y que la idea que ellos proponían no partía de ellos mismos, ya había estado en la mente del gobierno anterior que no tubo la posibilidad de ponerla en práctica, por lo tanto no entiende las críticas a una idea compartida.

El grupo parlamentario de Izquierda Unida, en el debate de la nueva Ley plantea lo que parece la cuadratura del círculo.²⁸² La respuesta del gobierno a esta intervención intenta justificar porque se han tomado este tipo de actuaciones y plantea que tipo de sociedad se busca²⁸³ En el debate se introducen factores como crecimiento, forma de ahorro y otros similares que están bien como objetivo, pero que no permite que se hagan

²⁸⁰ BOC nº 132 de 10 febrero 1998. Pleno pg. 6914. “se pretende incentivar, discriminando positivamente, el ahorro previsión, un ahorro finalista no especulativo, no un ahorro que venga buscando rentabilidad fiscal financiera a corto plazo”

²⁸¹ BOC nº 157 de 12 mayo 1998. Pleno pg., 8398. “esta es una reforma para ricos porque propone bajar los tipos máximos del 56 al 48, y se olvidan de que también bajan los mínimos del 20 al 18... como alguien ha recordado, esta es la reforma del IRPF que le hubiera gustado hacer al gobierno socialista, que de hecho la hizo, como consta en la disposición adicional octava, pero que no pudo aplicar porque la situación económica no lo permitía”

²⁸² BOC nº 168 de 11 junio 1998. Pleno pg. 9002. “el gobierno regala a la sociedad una reforma que según dice: consiste en disminuir los impuestos, disminuciones de la que todos se beneficiarán y más aun los que menos tienen, mantener al mismo tiempo las prestaciones sociales, la sanidad, la educación, las pensiones,... y además la reforma nos conducirá casi al paraíso: fomenta al ahorro y por tanto, habrá mas inversión, lo que creará más empleo, se incrementará el consumo... se consagra con esta reforma la ruptura de la equidad horizontal, perjudicando las rentas del trabajo frente a las de capital, y reduce, además, de manera alarmante la progresividad actual del impuesto a través de varias vías: reduciendo el número de tramos de la tarifa, reduciendo el tipo marginal aplicable...que pasa del 56 al 48% que es una reducción muy superior a la aplicada a las rentas medias y bajas...”

²⁸³ BOC nº 168 de 11 junio 1998. Pg. 9014. “el modelo de sociedad que nosotros buscamos es en el que los individuos pueden buscar su propio ahorro,... hay otro modelo que yo no comparto y es aquel en el que esas decisiones se trasladan del individuo al estado... Plantea que la presión fiscal es menor que la media europea, pero también es cierto que necesitamos crecer a ritmo mayor que la Unión Europea

sin tener en cuenta la constitucionalidad de las normas que se aprueban y la búsqueda de los objetivos que se esperan de una ley de tributos.

Incluso con la ley nueva Ley de IRPF de 1998 aprobada, siguió habiendo enmiendas por los grupos políticos con diferentes peticiones en cuanto a las rentas de capital. La aplicación de la misma denotaba ciertas derivaciones de cada uno de los tipos de renta de manera que el IRPF se convierte en un impuesto sobre las rentas del trabajo y la disminución de las de otro tipo. Los debates de los años siguientes giraron en torno a esta situación. Lógicamente las críticas más numerosas provienen del portavoz socialista.²⁸⁴ Una genuina perla política en donde se defiende el liberalismo político y económico desde un partido socialdemócrata, simplemente porque el contrincante es conservador. Abundando en la tesis de la no idoneidad de la reforma, nuevamente aparecen argumentos contra las reformas que se están haciendo²⁸⁵. Interesante la propuesta del ponente que deja ver la opción de cambio de tributación de IRPF que ellos proponen, lo que hace pensar que en el momento en que la ley cambie todo será diferente.

Esta petición es asumida por el grupo Vasco que argumenta de forma similar “nos parece... poco equitativo el hecho de que las ganancias patrimoniales procedentes de fondos de inversión y que sean reinvertidas tengan que tributar... sería importante que los inversores pequeños pudieran cambiar de fondo dentro de la misma gestora o cambiar incluso de gestora en función de la evolución de los mercados”²⁸⁶.

²⁸⁴ BOC Nº 24 de 19 septiembre 2000. Pg. 1048 pleno y diputación permanente. “La mayor parte de los ahorradores en fondos de inversión tienen sus ahorros cautivos por la dificultad, por el coste de cambiar la entidad gestora... esta es la vez que definiendo en nombre del grupo socialista que se pueda cambiar de fondo de inversión sin coste fiscal, está en nuestro programa electoral del año 1996... la reforma de la fiscalidad sobre la renta fue la base de la mayor de las arbitrariedades en materia de imposición sobre el ahorro. En vez de decidir sobre el ahorro que merecía el apoyo fiscal por razón del plazo o de la finalidad, ustedes hicieron una elección absurda de figuras a bonificar, mas pendientes de la necesidad de distribuir favores entre las entidades financieras que del mantenimiento del principio de neutralidad y de racionalidad económica...Es verdad que la derecha española históricamente no ha sido liberal... como saben en política ser liberal es una suerte de talante y sensibilidad favorable a las libertades y los derechos individuales que cuando no siempre se ha tenido a veces cuesta aprender. Pero en economía ser liberal, especialmente hablando de dinero, suele significar otra cosa, y es bastante más difícil defender el papel del mercado, aunque eso algunos lo identifiquen con una ideología liberal en lo político

²⁸⁵ BOC nº 20 de 29 de junio de 2000 pg. 850. “Ustedes han segregado el impuesto de plusvalía del impuesto sobre el IRPF haciendo que esta parte del impuesto no sea progresivo sino proporcional y que tenga un tipo del 20%, y no contentos con ello ahora lo reducen al 18% y por un periodo de tiempo menor al que existía con anterioridad... nosotros lo que queremos es otro reparto de los impuestos

²⁸⁶ BOC Nº 24 de 19 septiembre 2000. pg. 1050 pleno y diputación permanente

El grupo parlamentario de Izquierda Unida sin embargo no quiere que se confunda su posición con una actitud liberal defendida por el grupo socialista. Su portavoz Llamazares así lo expone: "... nosotros, y creo que los ciudadanos en general, tenemos una cierta preocupación en relación con la política fiscal, sobre todo respecto a las desfiscalización de las rentas de capital que se está generalizando en nuestro país... la propuesta que se hace no solo plantea un conflicto entre entidades financieras y ahorradores, pues también afecta a los ciudadanos de forma general que ven reducidas las prestaciones sociales y la política de gasto público..."²⁸⁷. La defensa que se hace es la de ir en contra del ahorro privado y a favor de la gestión pública, que se ve perjudicada con una ley que reduce la imposición de renta a este tipo de ingresos, sobre todo en sus escalas más altas. Hasta ahora nuestra ley venía obligando a tributar por los rendimientos consolidados y si un contribuyente recupera su ahorro para volver a aplicarlo de otra forma, cabe aplicarle el impuesto, pues en otro lado no dejaría de ser una exención por reinversión. Por ello volverá IU a la carga en momentos posteriores sobre la obligación de investigar el fraude y aumentar la progresividad fiscal²⁸⁸

El grupo catalán no cree necesario el cambio de fiscalidad y así lo manifiesta su portavoz²⁸⁹. Al tratarse de un tipo fijo es indiferente cuando se tribute, pues se hará por ese tipo concreto y lo único que se consigue es pagar antes, que es cuando se materializa. La propuesta no salió adelante, pues sometida a votación tuvo mayoría absoluta de Votos en contra. Sin embargo CiU destaca siempre que puede que muchas de las modificaciones de los últimos años, no solo en IRPF, también en IS, ha habido, son propuesta suya, como la fiscalidad de las Pymes en IS, siendo su compromiso continuar en su tarea de reducir los tipos de gravamen²⁹⁰, además de otros efectos positivos como la adecuación del sistema de retenciones para aproximarlos a las cantidades reales que había que pagar. El grupo parlamentario catalán es partidario de

²⁸⁷ BOC N° 24 de 19 septiembre 2000. pg. 1050 pleno y diputación permanente

²⁸⁸ BOC n° 156 de 23 de abril de 2002. pg. 7961. apuesta por el ahorro en el estado en lugar de en manos de particulares, y eso se consigue aumentando los impuestos. Llama la atención de que un principio como la progresividad, defendido de forma general por todos los grupos políticos en el momento en que se redacta la constitución, ahora parece que solo es defendido por esta formación política.

²⁸⁹ BOC N° 24 de 19 septiembre 2000. pg. 1053 pleno y diputación permanente. "uno de los objetivos fundamentales de la nueva LIRPF es obtener una deseada neutralidad fiscal en el tratamiento fiscal de las determinadas rentas del ahorro.

²⁹⁰ BOC n° 109 de 28 noviembre de 2000.pg. 3171 comisión Economía y Hacienda.

reducir el número de declarantes y de acabar con los préstamos gratuitos que los contribuyentes le hacen al fisco con un sistema injusto de retenciones. En los años posteriores defenderá que el IRPF se ha convertido en un impuesto sobre las rentas del trabajo y que la equidad obliga a cambiar el tratamiento que éstas tienen en relación con las rentas de capital, que debe de aumentar para mejorar la equidad²⁹¹, con el tiempo se cambia el concepto para entender que el trabajo es un capital humano que requiere la mejor tributación. Podemos comprobar como muchos de los puntos a reformar son propuestas de CiU que en esta materia ha estado siempre en vanguardia; tanto para plantear la neutralidad, como después para plantear que dichas rentas suban, en definitiva que se genere un sistema dual.

Las escaramuzas parlamentarias a cuenta de la supuesta subida del IRPF se suceden en diferentes momentos de los debates parlamentarios, como ocurre con alguna pregunta suelta de algún diputado como la que realiza el Sr. Sevilla Segura²⁹². Nuevamente el Derecho comparado se convierte en una alegación para regular nuestro sistema impositivo. Otras intervenciones van en la misma línea y a cuenta de la misma modificación fiscal²⁹³. Lo cierto es que se genera una situación hasta ahora inexistente, hay una parte de la renta que va a tipo general y otra que inicia su recorrido a tipo fijo (y relativamente reducido, pues podía haber sido un tipo más alto).

Nuevamente en una comparecencia del Sr. Ministro aparecen datos referidos al IRPF dignos de destacar²⁹⁴. Otras intervenciones de esta sesión fueron más bien

²⁹¹ BOC nº 148 de 20 de marzo de 2002. pg. 7485 del Pleno.

²⁹² BOC nº 160 de 8 mayo 2002. pg. 8118. “en este momento dos familias españolas en las mismas circunstancias y que hayan ingresado lo mismo y que estén presentando la declaración de renta se darán cuenta que no pagan las dos lo mismo. Si una ha obtenido sus ingresos de rentas del trabajo pueden pagar el doble de lo que pague la familia que ha obtenido rentas de capital” La respuesta del ministro de Economía es contundente: “En el impuesto sobre la renta que rige en España, paga igual la renta de trabajo que la renta de capital, otra cosa serán las ganancias de capital, la variación de patrimonio, que tiene tratamiento fiscal distinto, igualmente distinto a como lo tienen todos los países de orden desarrollado”

²⁹³ BOC nº 160 de 8 de mayo de 2002, pg. 8121 en que aparece la intervención de la señora Costa Campí en la que acusa al ministro, a cuenta de la modificación de las ganancias patrimoniales a tipo fijo, de ir la reforma contra la equidad, la eficacia y la economía en su conjunto, haber creado un problema de justicia social al favorecer a los rentistas frente a los trabajadores.

²⁹⁴ BOC nº 517 de 12 junio 2002. pg. 16650 y ss. “se ha reducido el IRPF en una media del 13,7%,... los rendimientos presuntos de la vivienda ya no tributan en el IRPF....se ha reducido del 20 al 18% del tipo impositivo para las ganancias patrimoniales y reducción de dos a un año para la aplicación de este tipo especial...la nueva reforma se propone rebajar el impuesto a todos los españoles, con especial incidencia en las familias y en los trabajadores con rentas más bajas. La rebaja media será del 11% llegando al 38

laudatorias para el gobierno, realizadas por parte de los grupos catalán y vasco que agradecen la coherencia que está demostrando en política fiscal con las promesas realizadas sobre la materia. Nuevamente se ve la alineación de los grupos, vascos y catalanes están a favor de este sistema de tributación y con el tiempo serán fundamentales para que las reformas fiscales profundicen en este camino emprendido del sistema dual.

Todas las consideraciones anteriores no son suficientes para que el debate sobre la justicia se plantee nuevamente. El Sr. Sevilla afirma sobre la aplicación del IRPF²⁹⁵. El comentario es claro, hay que aumentar la recaudación de los demás tipos de renta. Las normas de reducción en rentas de capital produce estas anomalías no queridas por la regresividad a la que lleva el sistema tributario. En este momento el PSOE se alinea en el mantenimiento del sistema que teníamos hasta ahora: un sistema sintético.

En el debate del proyecto de Ley para la reforma del IRPF nuevamente se plantean modificaciones referentes a la progresividad, como siempre a cuenta de las rentas de capital²⁹⁶. Realmente la política es la descrita por otros grupos, se reduce el IRPF para todas las escalas de renta, pero las medidas terminan favoreciendo más a las rentas altas y procedentes del ahorro, aunque solo sea a las del ahorro a más de un año, que es en lo que ha quedado convertido el largo plazo. La intervención del portavoz de Izquierda Unida²⁹⁷ es puramente cuantitativa, dejando claro cual es el ahorro real para

para los contribuyentes con rentas inferiores a 12.000€... el número de tramos queda finalmente en 5” Tras la intervención del ministro llega el turno de los demás grupos, las más interesantes, las de Frutos por Izquierda Unida: “a nuestro entender, nada es gratuito y una rebaja de estas características en el IRPF debía traer unos resultados concretos. A menor recaudación, menos servicios públicos. A menos recaudación directa, más recaudación indirecta. Porque finalmente la recaudación a aumentado entre dos y tres puntos, los impuestos han aumentado, pero se ha reducido la imposición directa y aumentado la imposición indirecta, con lo cual la fiscalidad se vuelve más injusta porque afecta más a los sectores que tienen rentas y salarios más bajos

²⁹⁵ BOC nº 160 de 8 de mayo de 2002. Pg. 8119 del pleno. “Ustedes han hecho un sistema fiscal injusto, mas regresivo. No solo pagamos más impuestos, los pagamos de una manera más injusta” y en el mismo debate su compañero Fernández Marugán afirmaba “de cada 100 pesetas que se ingresan de IRPF, 84 proceden de las retenciones de los trabajadores y 5 de las rentas de capital”

²⁹⁶ BOC nº 178 de 27 junio 2002. Pg. 8929. “en junio de 1996 reformamos la tributación de las plusvalías y el impuesto sobre el patrimonio para reducir el coste fiscal de la tenencia y transmisión de empresas familiares... se aumenta del 30 al 40% la reducción para los rendimientos del ahorro a mas de dos años. Las ganancias patrimoniales derivadas del ahorro a más de un año pasan a tributar al tipo del 15%. Se elevan los límites fiscales del ahorro de previsión, se eleva el mínimo personal de todos los contribuyentes que se fija en 3.400€

²⁹⁷ BOC nº 178 de 17 junio 2002. pg. 8929. “ha dicho una cosa que es verdad, que esta reforma sigue las tendencias que hay en el mundo, en Europa, efectivamente, las tendencias neoliberales; las que están

cada tramo de renta, la mejor forma de poder ver la proporción que mantiene con el total a pagar. Constatándose de esta forma que el perjuicio va principalmente dirigido contra la progresividad fiscal. Otras intervenciones de los demás grupos de izquierda plantean argumentos similares, pero en aras a la brevedad no van a ser analizadas tan minuciosamente.

Las discusiones para la reforma del IRPF continúan después del verano de 2002, el planteamiento del grupo socialista²⁹⁸ incide sobre la falta de neutralidad del sistema, pues existen productos financieros con una tributación atenuada, fuera de toda lógica impositiva. Los grupos catalanes y vasco en esta ocasión no plantean demasiadas dudas, salvo que lo que se denomina mínimo personal, pase a tributar por cuota cero. La sintonía es tanta, que en la contestación que se le da por parte del gobierno se patentiza y se plantea la transacción de las diferentes propuestas. La oposición pasa ahora al Sr. Bel y Queralt, del grupo socialista catalán, que argumenta en contra de la reforma argumentando nuevamente sobre la forma de contemplar las deducciones en el impuesto, hacerlo en la base es favorecer a las rentas altas, tributar a un tipo fijo es favorecer a las rentas altas. Para mitigar todo esto propone volver al tipo medio, Algo que no hace el gobierno de entonces, como tampoco lo hacen ellos cuando vuelven a gobernar.

Con posterioridad a la Ley de IRPF de 1998 hay varias reformas, aunque la de 2002 es la de mayor calado, pues en ella se reduce el tipo de las ganancias patrimoniales al 15%, se suben los mínimos personales, por hijos y ascendientes, reduce los tramos de

quedando más desprestigiadas en el conjunto del mundo (sic)... si los ingresos brutos de trabajo ascienden a 9.000 € anuales, el ahorro con la nueva reforma asciende a 154€ al mes, lo que significa un 1,7%. Si los ingresos brutos por trabajo son 30.000€ el ahorro alcanza 1.310€ que es el 4,4%, si los ingresos son 66.000€ la reducción alcanza el 8% de los ingresos. El IRPF es el impuesto más adecuado con las modernas teorías fiscales... las reformas fiscales han ido reduciendo la fiscalidad de forma sistemática, sin piedad. La reforma actual... continua este mismo proceso y conduce en la práctica a la liquidación del IRPF como impuesto socialmente justo. La tarifa es cada vez menos progresiva y se aplica únicamente a las rentas del trabajo... el trato de privilegio de las plusvalías se consolida y profundiza con esta continuación de la reforma de 1998.

²⁹⁸ BOC nº 555 de 24 septiembre 2002. pg. 17760. “En este momento el ahorro de las familias españolas está en el mínimo histórico de los 30 últimos años se mida como se mida... ahorro bruto, ahorro neto, capacidad de financiación o como porcentaje de activos respecto al PIB... se podía haber dicho que esta reforma fiscal tenía como objetivo fundamental atenuar la neutralidad....Hay productos financieros que, acogiéndose deliberadamente a las posibilidades que le da el sistema tributario se sitúan por debajo del 15%, se sitúa en el 11% de tipos efectivos; además no en niveles de tributación cortos, sino en niveles de tributación altos”

6 a 5 y reduce el tipo marginal del 48% al 45%. Esta reforma es presentada en el pleno del Congreso de forma triunfal por el gobierno en boca del ministro de Hacienda²⁹⁹. Si esto era cierto en aquel momento, lo entonces era imprevisible es que avanzáramos en el mismo sentido pero después de un cambio de gobierno. Paradójica es la intervención del portavoz del grupo socialista en la misma sesión, pues se opone de la forma menos adecuada a los planteamientos del ministro, ya que le pide que reduzca aun más la progresividad fiscal para poder oponerse a su programa.³⁰⁰ Curiosa forma de criticar, pues se supone que desde una posición progresista puede ponerse en tela de juicio en la forma en que se gasta, pero no el hecho de que suba la presión fiscal, pues supone mayores ingresos para el estado y mayor poder de redistribución de la renta para las clases bajas. En la misma sesión el portavoz socialista comenta las discriminaciones que desde su perspectiva ha generado la nueva ley³⁰¹ Hay que esperar al cambio de gobierno para ver como discriminaciones de este tipo se mantienen y se acentúan, siempre en detrimento de la progresividad fiscal y en contra de las normas de igualdad. Tal vez sea el mas interesante de los discursos aquí mencionados, pues no mucho después habrá un cambio de gobierno, una nueva ley de IRPF que recae en muchos de los errores que

²⁹⁹ BOC nº 178 VII Legislatura 27 junio 2002. pg. 8928 y ss. "...la reducción media de las rentas del trabajo han sido el 14,3%, mientras que los mayores contribuyentes ven subir el 4% su aportación a la cuota líquida"²⁹⁹ La base de la reforma es la reducción de los tipos a todos los contribuyentes, sin embargo el análisis desde el punto de la progresividad queda un tanto en entredicho de acuerdo a la aclaración que hace el Sr. Frutos "...Esta reforma sigue las tendencias que hay en Europa,... las tendencias neoliberales. ... Si los ingresos brutos por trabajo asalariado ascienden a 9.000 € anuales el ahorro con la nueva reforma... significa el 1,7%; si los ingresos brutos por trabajo asalariado son 30.000 €... el 4,4%,... si los ingresos alcanzan los 66.000 € la reducción alcanza el 8%, aquí está la justicia para los que tienen rentas más altas. ... La tarifa es cada vez menos progresiva y se aplicará únicamente a las rentas del trabajo. El resto de los ingresos tributará a tipos distintos y más reducidos"

³⁰⁰ BOC nº 178 VII Legislatura 27 junio 2002. Pg. 8934. "llevan seis años gobernando y todavía estamos esperando que cumplan su promesa electoral de 1996 de un IRPF con tres tramos y un marginal máximo del 40%, pero no porque estemos de acuerdo con la misma, sino simplemente por verles cumplir algo de lo que prometen. Porque prometieron menos impuestos para todos y la terca realidad es que ha subido la presión fiscal en estos años

³⁰¹ BOC nº 178 VII Legislatura 27 junio 2002. pg. 8936. "Primera, dos contribuyentes que ganan lo mismo, uno trabajando y otro vendiendo acciones paga más impuestos el que trabaja... Segunda, dos contribuyentes en las mismas circunstancias personales y que ganan lo mismo, pero uno por nómina y el otro por servicios profesionales, paga más impuestos el que cobra por nómina... Tercera, dos contribuyentes, uno trabajando y el otro mediante rentas irregulares del capital, paga más el que trabaja... Cuarta, su reforma ha beneficiado más a las rentas más altas que a las más bajas... Quinta, aquellos que no tienen suficiente renta para presentar declaración se han visto marginados de las ayudas y deducciones que se han dado para los que ganan más... Sexta discriminación, entre los que pagan impuestos y los que logran eludirlos"

aquí se mencionan y que expresamente se destaca en su momento pues indicativo de la pérdida de progresividad fiscal que se menciona a lo largo de este trabajo.

El Sr. Saura por el Grupo de IU comenta sobre la reforma³⁰². Dentro de la misma sesión, cuando toca el turno del representante socialista, Sr. Marugán la critica que efectúa va en el mismo sentido³⁰³” La propuesta de beneficiar a las rentas de capital a la hora de tributar en IRPF se encuentra con la oposición frontal de los grupos de izquierda (PSOE e IU), precisamente por no ser progresiva.

Ya en el Pleno del Congreso, tratando el texto de la reforma de la LIRPF tras pasar por el Senado, hay un nuevo debate donde se admiten varias enmiendas de los grupos Popular, Canario y Catalán y que molestan profundamente al PSOE por ir en contra de la progresividad fiscal, en concreto el Sr. Fernández Marugán argumentó³⁰⁴. La respuesta del portavoz del PP fue tajante, sacó a colación el tipo único de IRPF al 23% que había propuesto Jordi Sevilla como parlamentario socialista y con ese argumento destruyó toda la crítica de la reforma que se defendía desde el PSOE. Solo queda comparar cual fue más desastroso desde el punto de vista de la progresividad fiscal, si aquella reforma, o la que posteriormente ha hecho el PSOE en la ley de 2006.

³⁰² BOC nº 193 VII Legislatura. 3 octubre 2002 pg. 9577. “se disfraza de reducción de impuestos, cuando lo que se da de hecho es una corrección del efecto de la inflación, se disfraza al decir que se baja la presión fiscal cuando el incremento de los impuestos indirectos y tasas significa de hecho, como se ha publicado estos días, un incremento de la presión fiscal. En segundo lugar, porque este proyecto de ley continua reduciendo la progresividad del impuesto, por lo que una vez más las personas más beneficiadas serán los tramos altos del impuesto

³⁰³ BOC nº 193 VII Legislatura. 3 octubre 2002 pg. 9584.”existen regímenes especiales que favorecen las rentas de capital que han dado origen a una gama amplísima de productos financieros,... El instrumento ha que han recurrido es al uso de múltiples coeficientes reductores,... como consecuencia de ello, hoy vivimos una situación de iniquidad tributaria, porque son los contribuyentes de alto nivel de renta los que pueden disfrutar de tipos más reducidos.... La reforma se enfrenta a la situación de la peor manera posible, porque lo que hace es ampliar, ahondar e incrementar la técnica de las reducciones...Estamos vaciando de contenido las categorías constitucionales que dicen que los sistemas tributarios tienen que obedecer a principios de capacidad de pago

³⁰⁴ BOC. nº 214.VII Legislatura. 12 diciembre 2002. pg. 10806. “Las rentas de capital vienen siendo tratadas mejor que las rentas de trabajo... Aquellas rentas que se sometan por la vía del trabajo dependiente soportan hoy en la sociedad española una alta tributación... pero no ocurre lo mismo con las rentas de capital, por una razón muy sencilla. Porque quines legítimamente defienden en este momento en esta sociedad al capital y a la propiedad y son defensores de que ni la propiedad ni el capital soporten tributación, y que solo la tributación la soporten las rentas del trabajo, los grupos que son defensores de esas posiciones políticas tratan de evitar los efectos acumulativos que ocasionan una tarifa de tipos crecientes... La progresividad tributaria afecta única y exclusivamente al trabajo dependiente, porque para el resto de los rendimientos se ha hecho un uso abusivo, desordenado y desigual de un conjunto de coeficientes reductores que se aplican a las rentas de la propiedad y a las ganancias de capital con el fin de exonerarlas fiscalmente

Alguna otra crítica habría en esta legislatura por parte de IU que defiende que los planes de pensiones privados no sean discriminatorios con las mujeres, de manera que esta sea una condición para poder obtener las reducciones fiscales. Lógicamente el PP se opone y el PSOE piensa que es un debate más propio del tratamiento de los planes de pensiones³⁰⁵.

Desde la Investidura como Presidente del Gobierno de Rodríguez Zapatero se inicia el cambio de legislación con una intención aparentemente razonable³⁰⁶. El postulado es bueno, va a ser la plasmación del mismo lo que va a fallar, conforme se modifique o supriman impuestos para llegar hasta el sistema actual. Mientras todo son propósitos existe acuerdo, pues el parecer de la oposición es que la discusión va en la misma línea para todos y así se hace saber en la Comisión de Economía y Hacienda en donde se da el visto bueno a la reforma fiscal, siempre que sea para reducir los tipos del IS y los tramos y el tipo marginal de IRPF³⁰⁷.

Explica el ministro de Economía la propuesta de la introducción del tipo fijo del ahorro³⁰⁸. La supresión lisa y llanamente de la progresividad fiscal en un aspecto del IRPF produce unos efectos que no son los deseados por nuestro legislador constituyente para este impuesto precisamente. Si el sistema existente antes de la Constitución era un sistema modular, donde cada tipo de renta tenía un tratamiento diferente; si desde 1978 hasta 1996 el sistema había sido sintético con la unión de todas las rentas, ahora el sistema se vuelve dual, por no decir que es nuevamente modular, al considerar módulos las ganancias de capital y las rentas del ahorro y por otro lado el resto de las rentas.

³⁰⁵ BOC. nº 262. VII Legislatura. 24 junio 2003. pg. 13576. Izquierda Unida deja claro su oposición al sistema privado de planes de pensiones y apuesta porque se puedan hacer aportaciones complementarias a los sistemas públicos. Viendo los resultados de las grandes masas de dinero circulando en busca de rentabilidad, que han supuesto la espiral especulativa que todos hemos conocido y la posterior crisis que ahora soportamos, tal vez el planteamiento sea digno de tomar en cuenta como posible solución.

³⁰⁶ BOC. nº 2. 15 abril 2004, pg. 50. “creemos que se debe y se puede mejorar y reformar nuestro modelo fiscal, que puede haber en el ámbito del IRPF un modelo que favorezca la transparencia, la simplicidad, a las rentas medias y a las rentas más bajas en nuestro país y tenga un mejor tratamiento y a la vez permita ser elemento de incentivación del ahorro y la economía productiva”

³⁰⁷ BOC. nº 22 de 17 de mayo de 2005, pg. 10, Comisión de Economía y Hacienda.

³⁰⁸ BOC. nº 534 VIII Legislatura. 29 marzo 2006 pg. 8. “La simplificación es evidente en el nuevo tratamiento del ahorro. Con el nuevo IRPF todos los frutos del ahorro van a tributar a un tipo del 18%, con independencia del producto que se trate o de los plazos a que esté sometido. Con esta modificación se logra introducir elementos de certidumbre, de neutralidad y de competencia en el sector financiero.

Desde el grupo parlamentario popular rechazan el planteamiento de las rentas del ahorro. En la exposición del Sr. Utrera Mora lo deja claro³⁰⁹. Cuando la propuesta es contraria y es el PSOE quien piensa en un tipo único para una parte del IRPF, es el PP quien critica la falta de progresividad fiscal de la reforma.

Una vez que el proyecto de Ley está en la Comisión oportuna las críticas se acentúan, sobre todo por parte del Grupo Popular que entiende que lo que existe es un retroceso en la técnica fiscal³¹⁰. La defensa del gobierno va en la línea de decir que frente al 15% que se pagaban por las ganancias patrimoniales de los ricos, ahora tributan al 18%, mientras que los que menos tienen que pagaban sus ahorros al tipo fiscal marginal de su renta, ahora lo hacen también al 18% que seguro es menor que el tipo marginal.

Tras la devolución del proyecto del Senado, nuevamente los grupos parlamentarios realizan comentarios en torno a la ley en cuanto al carácter no progresivo de la misma, en concreto el Sr. Llamazares de IU que ve en ella³¹¹” Claramente deja de manifiesto que de acuerdo a su manera de ver esta reforma no dejaba de ser una continuación de la que se había hecho con anterioridad por parte del PP donde se beneficiaba un tipo de rendimientos, con la peculiaridad de que ahora este beneficio se ampliaba a otros tipos de rendimientos, lo que producía una regresión en la recaudación impositiva que va en contra del estado de bienestar. Es curiosa esta distinción que ve el perjuicio social cuando el beneficio fiscal se da en las rentas del

³⁰⁹ BOC nº 602 VIII Legislatura. 8 junio 2006 pg. 3. “En lo que todos estamos de acuerdo es en que debería recoger la totalidad de las rentas del sujeto para someterlas a una tributación homogénea. ...pero sacar una tributación a tipo fijo supone, no solo el mayor defecto técnico sino la quiebra de la lógica fiscal en el impuesto sobre la renta de las personas físicas del modelo iniciado en 1978

³¹⁰ BOC nº 602 de 8 junio 2006 pg. 3. “Eliminar el concepto de renta disponible como elemento definitorio de la capacidad económica supone un retroceso de años. El sistema que ustedes plantean no es un sistema dual, es más semejante a la imposición analítica o sistema francés en el que cada tipo de renta tenía un impuesto distinto. ... el gran éxito del IRPF es generar un sistema que recoge la totalidad de las rentas del sujeto pasivo para someterlas a una tributación homogénea”

³¹¹ BOC 210 de 2 noviembre 2006 pg. 10522. “el derechazo fiscal en esta legislatura... Nuestro país no necesita que continúe gravitando la presión fiscal sobre los trabajadores a través de los impuestos directos y a través de los indirectos. Nuestro país no necesita que lo que podemos denominar otros ingresos, plusvalías y sociedades, tributen en menor medida a la hacienda pública... La iniciativa de reforma o contrarreforma fiscal tiene las mismas orientaciones que contrarreformas anteriores... Lo que tiene nuestro país es un problema de justicia social y, también de un insuficiente Estado de bienestar... esta contrarreforma va a reducir aun más la presión fiscal en nuestro país en relación con la media de la Unión Europea y no va a darnos los recursos suficientes para mejorar el gasto social en España cuando todavía tenemos pendientes algunas cosas importantes”

ahorro (de acuerdo a la nueva denominación) generalizadas entre los contribuyentes, y que no lo ve en las ganancias de capital que afectan a menos contribuyentes. En la misma sesión interviene el Sr. Puig Cordón de ERC y argumenta de modo similar que el anterior³¹²”. Por último el turno del Sr. Utrera Mora del PP que comenta³¹³.

Ni que decir tiene que la defensa de la ponencia es para alegar que ahora se pagaba el 18% en lugar del 15% por las rentas del ahorro, y que eso beneficiaba a los pequeños ahorradores que tenían un tipo superior, frente a los grandes ahorradores que habían disfrutado de un tipo bonificado del 15%. La reforma fue también defendida por CiU. Cuando una reforma beneficia a todos tiene que ser necesariamente buena. Indudablemente esta reforma beneficia a todos, pero queda por cuantificar cuanto a cada tramo para saber para quien resulta más beneficiado.

Como puede apreciarse a través de las discusiones sobre nuestra Ley de IRPF, la que desde el momento de la Constitución se había convertido en el paradigma de la Progresividad Fiscal al utilizar un sistema sintético y de escala amplia, ahora al ver como se reduce la escala y los tipos y como se acaba con el sintetismo para generar un sistema dual donde es más fácil obtener una tributación ventajosa teniendo una renta alta y pudiendo elegir el tipo de tributación, que teniendo una renta baja y estando obligado a tributar por rendimientos del trabajo. Cada reforma, cada Ley nueva ha ido en contra de la progresividad fiscal, a pesar de que las críticas de la oposición eran contrarias a estas medidas, pero cuando la ley que tenía que aprobarse les correspondía, se hacía en la línea que se había criticado con anterioridad.

³¹² BOC 210 de 2 noviembre 2006 pg. 10523. “...las rentas del ahorro tienen un tratamiento muy favorable con respecto a las del trabajo y las derivadas de actividades... No podemos hacer descansar en las rentas del trabajo la totalidad del esfuerzo fiscal de nuestro IRPF. La mayor parte de los expertos que se han pronunciado al respecto han llegado a la conclusión de que las rentas medias son las que menos se benefician de la reforma fiscal

³¹³ BOC 210 de 2 noviembre 2006 pg. 10526. “el principio de capacidad de pago y renta fiscal –renta gravable ustedes lo ha hecho desaparecer de la fiscalidad española...Se ha roto la unidad del impuesto, ya no se gravan las rentas de la misma forma. Lo que ustedes llaman rentas del ahorro mezcla muchas cosas: mezcla las antiguas plusvalías con las rentas derivadas de intereses y al mismo tiempo dificulta la financiación empresarial puesto que se crea un incentivo claro. Dado que se elimina la doble imposición de dividendos genera un incentivo claro hacia la financiación empresarial por endeudamiento que no hacia la financiación empresarial por ampliación de capital...”

3. VISION GENERAL DE LA PROGRESIVIDAD EN LA IMPOSICION ESPAÑOLA

Como de alguna forma se ha señalado en las páginas anteriores, nuestro sistema fiscal consta de multitud de leyes que crean diferentes impuestos donde el hecho imponible difiere y la capacidad impositiva se mide de forma diferente. No a todos ellos cabe aplicar la progresividad fiscal, como también se ha comentado en apartados anteriores. Pues hemos de tener en cuenta que la definición del hecho imponible no siempre puede comprender la posibilidad de que la progresividad sea patente. Otras veces aun existiendo esta posibilidad, siempre que dicho impuesto se incluyese en un sistema complejo de ámbito estatal; la delegación del mismo a una entidad territorial menor, sin capacidad para conocer el resto de la realidad económica de cada ciudadano, hace que sea más cómoda la opción de aislar este impuesto a efectos de su recaudación. Generalmente esto lo encontramos en los impuestos indirectos donde la imposición se objetiviza y no tiene en cuenta los aspectos subjetivos entre los que se encuentra la capacidad económica que es individual para cada contribuyente.

Por ello, para ver la incidencia del principio que nos ocupa, y aunque sea de forma sucinta es necesario hacer un recorrido por todos los impuestos que existen dentro de nuestro sistema tributario. Hacer hincapié en la atribución de la recaudación del mismo a los diferentes ámbitos territoriales de la administración, de manera que se pueda analizar desde la perspectiva de la progresividad fiscal. En este recorrido se comenta la evolución que ha habido en cada uno de ellos, incluso cabe algún apunte histórico, sobre su procedencia y su origen, pues en todos estos datos encontraremos su espíritu y la variación que ha tenido en el transcurso del tiempo.

Por último referiremos la forma en que se encuentra regulado en la actualidad este principio y las modificaciones que ha sufrido a lo largo de éste periodo constituyente, más que nada para reseñar si la aplicación de la progresividad existe, se ha mantenido, se ha variado, o por el contrario ha desaparecido. Pues todos los casos posibles han ocurrido a lo largo de las tres décadas que lleva en vigor el texto constitucional y las diferentes leyes que lo han desarrollado en cuanto a materia impositiva se refiere, a lo largo de este tiempo.

4. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS.

Un impuesto similar existía con anterioridad a la llegada de la democracia, la diferencia es que se recaudaba por cada uno de los tipos impositivos a que abarcaba este impuesto (lo que en la actualidad se conoce como sistema modular) por ello la progresividad quedaba limitada dentro de los tipos de ingresos que gravaba, pero no lo hacía en la totalidad de los ingresos al no tener un sistema de integración de rentas.

A partir de la Ley 44/1978 de 8 de septiembre, cambia radicalmente el panorama de los ingresos por renta personal, es la primera vez que se regula esta figura impositiva de forma plenamente progresiva, tanto que obligaba a que todas las rentas familiares se incluyesen en un solo IRPF, lo que daba lugar a una progresividad reforzada cuando los dos cónyuges tenían ingresos elevados, procediesen de la renta que procediesen. En esta ley primigenia lo que sí se hace es plantear una deducción en la cuota para las rentas del trabajo³¹⁴, que se duplicaba cuando los perceptores eran dos. Pero en este caso hacía más de regulador del mínimo exento para quienes percibían rendimientos del trabajo que de deducción específica, pues la reducción permitía considerar un mínimo exento para quienes trabajaban por cuenta ajena. La paradoja es que si solo era uno de los cónyuges el que trabajaba esta regulación no era lógica al no tener en cuenta otras circunstancias familiares y personales. En este primer momento el sistema era altamente progresivo, teniendo un amplio escalado de tipos impositivos y un tipo marginal superior del 56%.

La primera reforma la recibe por Ley 20/1989 de 28 de julio para adaptarlo a la Constitución de acuerdo a la sentencia de 20 de febrero de 1989, pues de alguna manera esta forma de proceder correspondía a la situación real del país en aquel momento cuando la mayoría de las mujeres no tenían trabajo propio y dependían económicamente del marido. La opción de que en declaración conjunta con más de una renta de trabajo tuviese una deducción en la cuota, no permitía mitigar el fuerte impacto de la adición de rentas, máxime en un sistema fuertemente progresivo como era el de aquella ley que llegaba al 56%. Precisamente el hecho de que perjudicase solo a una minoría, pero que esta fuese de las personas más acaudaladas, supuso la cuestión de inconstitucionalidad y

³¹⁴ Como recuerda LOPEZ ESPADAFOR en su obra *Las deducciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Lex Nova. 2001, una de las que tenía derecho el sujeto pasivo era la correspondiente a Trabajo dependiente.

la creación de una tributación más justa. Donde se establece la posibilidad de presentar declaraciones conjunta o separadamente, consecuencia de la diferencia de progresividad en uno u otro caso, aunque estaban sometidas a escalas diferentes, de manera que si las rentas correspondían a uno solo de los sujetos pasivos, se aplicaba la escala de tributación conjunta y salía más favorable que realizando una declaración individual. Ley 18/1991³¹⁵ de 6 de junio. Ley 40/1998 de 9 de diciembre. Ley 35/2006 de 28 de noviembre. Como puede apreciarse son cuatro las leyes de renta que han existido y un reformado por imperativo constitucional.

El IRPF se trata de un impuesto directo y progresivo que recae sobre las personas físicas, de periodicidad anual, grava la renta obtenida por cualquier concepto, aunque utiliza diferentes sistemas de determinación dependiendo de la fuente de la renta y la ley que regula dicho impuesto. Para conocer la renta global, grava imputaciones de renta atribuidas a determinados bienes.

Como impuesto es fácilmente entendible en su finalidad, aunque cada vez más complejo en su formalización, pues con la aparición de la informática se ha posibilitado que el impuesto se complique. Cuando aparece en 1978 hay que pensar que los contribuyentes lo han de cumplimentar a mano, por eso se hace una ley que tiende a la simplificación formal. Con la imposición de los ordenadores se permite que los cálculos sean cada vez más complejos hasta el punto de que es prácticamente imposible realizar su cumplimentación manualmente.

Cuando aparece por primera vez se trata de un impuesto sintético que es aquel que acumula todos los tipos de renta a fin de obtener una renta globalizada que es la que se somete a imposición y que se obtiene por la suma de otros impuestos anteriores que gravaban de forma separada las diferentes fuentes de renta, provocado sobre todo por la falta de capacidad administrativa para tener un impuesto único como ya he comentado.

Es el impuesto más entendible para el contribuyente, pues grava las rentas y las manifestaciones de riqueza de una forma progresiva a la que nadie se opone desde un punto de vista teórico, pero en el que paulatinamente han ido pesando las presiones para que esa justicia que supone la progresividad se pierda.

³¹⁵ BOE nº 136 de 7 junio 1991.

4.1. Rentas del trabajo. Con anterioridad al tributo preexistente que grava este ingreso se le denominaba Impuesto sobre las Rentas de Trabajo Personal (IRTP) que solo gravaba éstas y que no tenía en cuenta el resto de los rendimientos, el motivo era la mayor facilidad a la hora de su control en una época en la que los medios de control eran escasos. De tipos bajos tenía una progresividad limitada que servía solo para recaudar a los trabajadores. Lógicamente, controlando la renta aislada, la retención en origen era fácil al no tener que interar con otro tipo de ingresos a la hora de calcular la cantidad a pagar.

Desde la implantación del IRPF, el planteamiento de la tributación del trabajo se ha complicado en la medida en que hay que agregar el resto de los rendimientos para saber la cantidad a pagar de cada contribuyente. Aun así, desde su implantación las rentas del trabajo han supuesto la principal aportación de rentas a este impuesto que intenta ser integrador de todo tipo de rentas. La facilidad para controlar ese tipo de ingreso y la colusión de intereses entre quien lo paga y lo recibe, ha hecho que se conviertan en la estrella de la imposición y en el tipo de renta más común entre los contribuyentes. A esta mejora de la evolución de la tributación de las rentas del trabajo ha contribuido una legislación que ha pasado la obligación de retener correctamente al retenedor, que ve como se puede perjudicar en caso de incumplir las normas que al respecto existen. La progresiva eliminación de la obligación de declarar siempre que la parte principal de la renta procediese del trabajo, ha hecho que los errores se conviertan en sanciones para el retenedor. Se ha producido una inversión del obligado tributario, y ahora no es el sujeto pasivo el que debe cumplimentar bien su declaración, es el retenedor quien tiene la obligación de hacer correctamente la retención. Ya se comenta en otro lugar de este trabajo lo nefasto que puede ser que de una de las principales obligaciones del ciudadano, como es su aportación fiscal, se le libere para que sea otro quien cumpla por él. De esa forma se hace un flaco favor a los ciudadanos que pierden su conciencia de tales y terminan desconociendo el funcionamiento del sistema fiscal y su aportación al mismo. Sin duda esta es una de las cuestiones más paradójicas del sistema fiscal, el cambio de persona sobre el que recae las obligaciones tributarias.

4.2. Rentas de actividades económicas. Existía, con anterioridad a la Constitución, un Impuesto sobre actividades que sólo gravaba éstas de forma separada. Con la aparición de las diferentes leyes que han regulado el IRPF la normativa ha ido cambiando, aunque existe cierto factor de permanencia en la forma en que se declaran estas actividades. Aun así el peso de la tributación de las actividades económicas dentro de la totalidad de lo recaudado por IRPF es menor de lo que sería deseable, la complejidad de su control, tanto en los ingresos como en los gastos, hace que paradójicamente se declare menos por quien tiene una actividad económica que para quien tiene rendimientos del trabajo. Hay que decir en cuanto a esta afirmación que paulatinamente han sido muchas las actividades que ha ido transformándose en sociedades, de manera que es una actividad económica que se pierde, pero que revierte como ingreso de trabajo por los ingresos que se imputa el empresario y unos rendimientos de capital en la medida en que se opta por repartir dividendos o por arrendar los inmuebles afectos a actividades empresariales a la nueva sociedad. Precisamente esta doble forma de actuación de actividad empresarial ha dado lugar a plantearse que es más interesante a todos los efectos, si la tributación por IRPF o por el contrario tributar por IS y considerar la parte que ha de ganar el empresario como renta del trabajo personal.

A lo largo de las diferentes leyes ha habido varios sistemas por los que se ha declarado este tipo de actividades:

4.2.1. Estimación directa.- En la primera legislación consistía en llevar libros como empresario, ajustados a contabilidad oficial, por ello apenas era utilizada. En posteriores legislaciones se ha calculado el beneficio por la minoración de los gastos de los ingresos íntegros. Para su regulación se ha recurrido al IS, técnicamente más completo en cuanto al tipo de gastos que se pueden deducir en cada caso. En las diferentes leyes también se han regulado deducciones para este tipo de actividades que han tenido su desarrollo en el IS donde se han regulado los beneficios fiscales tanto por bonificaciones como por deducciones y en la generalidad de los casos se han hecho a través de las leyes de IS que son más perfectas en cuanto al desarrollo de actividades económicas. Tal vez su mejor cualidad es que el beneficio es muy similar tributando por este sistema que por IS, lo que permite plantear cierto grado de neutralidad fiscal entre ambos modelos, si bien el tipo impositivo es el mismo.

4.2.2. Estimación Directa simplificada.- Se deducen los gastos que permite la legislación y un cociente para gastos de difícil justificación. Este control por la vía de los ingresos menos gastos a pasado a denominarse Estimación Directa Simplificada, con las mismas características que con anterioridad tenía la estimación Objetiva. Realmente el planteamiento es muy similar al anterior y está pensado para empresas con pequeño beneficio y simples en su funcionamiento. Suele ser más interesante, pues permite deducir una cantidad por gastos de difícil justificación a cambio de no admitir las provisiones (solo es posible dotar éstas por pérdidas producidas por créditos incobrables o por depreciación de existencias) que normalmente no se dan en este tipo de actividades.

4.2.3. Estimación por módulos.- El antecedente de esta forma de tributación se encuentra en lo que se denominaba evaluaciones globales y convenios con grupos de contribuyentes como forma de liquidar en grupo a determinadas categorías de contribuyentes a los que se les asignaba una cantidad con la que habían de contribuir a los gastos del estado y entre ellos se redistribuye esa carga. Lo curioso es que no se hace por Ley esta redistribución, sino que es por unas juntas mixtas encargadas de acordar la contribución de cada uno. En este tipo de tributación los principios de justicia tributaria no se tienen en cuenta y es tan poca la fiabilidad que tiene el sistema que cuando aparece la Constitución y se plantea una forma similar, no prospera, precisamente por no tratarse de una deuda fiscal individualizada y respetuosa con los principios materiales de justicia tributaria. De la inexistencia en las primeras leyes, poco a poco van introduciéndose en la legislación hasta generar un sistema propio que afecta a todo tipo de actividades agrícolas y ganaderas y a muchas de las empresariales y de servicios. El sistema consiste en calcular el beneficio de la actividad de acuerdo a unos datos objetivos, que varían entre las actividades empresariales (metros cuadrados, personal, potencia instalada, potencia consumida, metros de barra,...) y agrícolas (tipo de cultivo, ingresos recibidos, cantidad pagada en jornales, inversiones,...) se calcula un índice por el que se tributa, anualmente se regulan otros parámetros que permite reducir este beneficio, siempre tendente a mejorar la tributación de estos declarantes. Existen unos índices propios de todas las actividades, algunos que se aplican a grupos comunes de actividades como son las agrícolas y otros particulares de cada actividad determinada. Además se permite deducir determinadas cantidades correspondientes a inversiones o

amortizaciones. En definitiva, desde un sistema simple basado en algunos parámetros se ha caminado hacia un sistema que en muchos casos se vuelve más complejo que el preexistente y que termina por perjudicar al contribuyente si no es capaz de tener un asesoramiento adecuado que le indique todo lo que puede “modular” su beneficio para reducir su tributación.

El método suele ser beneficioso, pero es que en el caso de que no lo sea, se permite renunciar y acudir a los métodos de determinación de ingresos menos gastos. Demasiadas ventajas para un sistema que ya de por sí se ha demostrado excesivamente beneficioso para el contribuyente. Precisamente esta beneficiosa forma de poder declarar ha hecho que suponga el 55% de los declarantes de actividades económicas, mientras que la cuantificación económica es el 40% de este dato³¹⁶

4.2.4. Transparencia fiscal.- Sistema de tributación diseñado para que determinadas actividades declarasen por este impuesto progresivo. Aparece con la primera ley de IRPF en 1978 y ha durado hasta 1999. En este sistema el cálculo del beneficio se hacía de acuerdo a las normas contables de las sociedades, pero el mismo se atribuía a personas físicas (que tributan por IRPF) o a sociedades, que integran este resultado en su propia contabilidad para determinar el beneficio. Se trataba de evitar la huida de la progresividad por medio de la tributación en sociedades. Como el sistema no era el más lógico ha terminado por imponerse la cordura y dejar que quien tenga una sociedad tribute por ese régimen. Lo que hay que controlar es la forma en que se tributa cuando el ahorro acumulado en la sociedad pasa a los sujetos pasivos que la componen.

4.3. Rentas de capital. Anteriormente había un impuesto sobre las rentas de Capital IRC que fundamentalmente gravaban las rentas de capital mobiliario, ya que los inmuebles tenían otro tributo que actualmente sería el IBI.

Se consideran rentas de capital aquellas que proceden de la posesión o enajenación de bienes susceptibles de rentabilidad económica. Estas rentas pueden ser monetarias, cuando los bienes entran en el ciclo productivo, o presuntas cuando se imputan a bienes que no las producen pero que las podrían producir. La primera LIRPF

³¹⁶ PAREDES GOMEZ, R.: *Neutralidad...* Cit. pg 43.

solo dedicaba dos artículos a definir las rentas de capital³¹⁷ y eran meramente enunciativos de los diferentes tipos de rentas que podían darse, tanto mobiliarias, como inmobiliarias. Era un momento de impuesto sintético y solo era necesario tener en cuenta la acumulación de rentas para obtener la base imponible. Formalmente es el sistema más eficaz para aplicar la progresividad fiscal, pues acumula todas las rentas del contribuyente.

Es contrastable el tratamiento que a este tipo de rentas se daba en la inicial Ley de IRPF y como por la vía de desarrollo reglamentario, o bien por creación de leyes específicas, se ha multiplicado enormemente su regulación. A lo largo de este periodo los agentes financieros han sido capaces de crear productos, tratando de eludir la fiscalidad a la que se somete estas rentas, con dudosos beneficios fiscales que ha contribuido a que la legislación en estos aspectos concretos, se tenga que hacer cada vez más farragosa para no dejar puertas por las que se escape a la tributación ningún tipo de ingreso, ni por la vía de la exención, ni por la vía de crear productos sujetos a la regulación de los incrementos de patrimonio, evitando que esas artimañas fiscales produzca situaciones de desigualdad en dos personas que emplean los mismos recursos a ésta función y que sin embargo a la hora de tributar lo tienen que hacer de forma diferente. Para evitar los inventos de las entidades financieras se crea un nuevo reglamento donde la diferencia principal es la regulación de los seguros³¹⁸, que habían servido para las prácticas de encubrir rendimientos de capital.

La nueva legislación sobre rentas de capital necesita una mayor extensión para describir este tipo de ingresos, frente a los 3 artículos anteriores, ahora se eleva a 6³¹⁹ donde, además de los rendimientos normales se regulan las rentas vitalicias de forma expresa, novedad por donde el sistema bancario estaba proponiendo productos financieros huérfanos de reglamentación. Con posterioridad el reglamento de desarrollo de esta Ley ocupa 9 artículos para regular estos ingresos³²⁰ donde las principales

³¹⁷ Art 15 y 16 LIRPF 44/1978 y RIRPF 2384/1981 donde de forma más explícita se refiere a todos los tipos de ingresos y los gastos deducibles aplicables a los que la Ley no le había prestado demasiada atención.

³¹⁸ Art. 9 RIRPF RD 1841/1991.

³¹⁹ Arts. 19 a 24 de Ley 40/1998 LIRPF.

³²⁰ Arts. 12 a 20 del RD 214/1999 de RIRPF

novedades son los rendimientos obtenidos de forma irregular en el tiempo y los rescates de seguros, tanto de forma global como parcial.

Históricamente dentro del IRPF se tendía a distinguir entre rentas productivas (las del trabajo y actividades económicas) y rentas improductivas (las del capital y la propiedad), pensando que la tributación debería recaer de forma conjunta sobre todas ellas, pero gravando principalmente sobre estas últimas que son las que menos aportan a los procesos económicos. Es el denominado sistema sintético, ya mencionado, que es el utilizado en España hasta 1998. Aun así la situación ha seguido complicándose y ha sido necesaria una nueva regulación de este tipo de ingresos³²¹ para aclarar su situación que se ha ido complicando paulatinamente. Ha llegado el momento en que el conocimiento de la Ley no es suficiente y se hace necesario recurrir a las consultas de la Dirección General de Tributos para saber que entiende en cada caso por ingreso o gasto deducible³²².

Las grandes acumulaciones de capital necesarias para las sociedades mercantiles actuales, ha hecho que se valoren sobre todo estas rentas que son las que permiten esas concentraciones monetarias. Esto unido a la ingeniería financiera comentada anteriormente ha provocado que se busque un sistema donde sus posibilidades de elusión sean nulas y se ha encontrado en el tipo fijo. Las *rentas improductivas* tributan de forma diferente, ya que en lugar del sistema proporcional progresivo, lo hacen por un sistema a tipo fijo.

Durante la década de los noventa ha aparecido, sobre todo en los países escandinavos, un sistema alternativo de imposición directa, que consiste en separar las rentas del trabajo y del capital y gravarlas con tarifa progresiva y fija respectivamente³²³. Este sistema normalmente produce rentas más bajas que el sistema Sintético (tipo variable para toda la renta), aunque en los casos excepcionales de

³²¹ Art. 23.2 de RDL 3/2004 de 5 de marzo Texto Refundido LIRPF.

³²² ESTEBAN PAUL, A.: "Fiscalidad de cuentas, depósitos, y activos financieros: algunas cuestiones problemáticas". *Carta Tributaria* nº 16. 2004. pg. 1-30, donde hace una exposición atinada de las diferencias existentes entre la originaria Ley de 1998 de IRPF y las modificaciones del texto refundido de 2004 y como la dirección general de tributos ha ido definiendo el planteamiento de cada tipo de rendimiento.

³²³ PICOS SANCHEZ, F.: "Modelo Dual de IRPF y equidad". *Instituto de Estudios Fiscales*. Papeles de trabajo 8. Madrid 2004, pg. 4

reducidos ingresos del trabajo puede ser que, paradójicamente, esto no se cumpla. No es que España tenga el nivel de vida, la trayectoria impositiva, los Derechos sociales cumplidos, ni la presión fiscal que existe en esos países, pero ello no es óbice, como comentaré reiteradamente, para que se copie su actitud con la única justificación de “yo lo hago porque los otros lo hacen”. Pensar que el Derecho esta sujeto a modas puede ser parte de la indolencia política, pero no puede encontrar amparo en el mundo jurídico. En España el primer paso se dio no con las rentas, que siguieron utilizando el sistema sintético, sino con los incrementos de patrimonio (denominados recientemente ganancias de capital) a las que se les aplicó un tipo fijo, dependiendo del tiempo transcurrido desde su adquisición y que posteriormente se ha extendido a una parte de las rentas de capital mobiliario.

A este tipo de dicotomía impositiva se le ha aplicado la denominación de rentas de capital, por contraposición a los que se han denominado rentas del trabajo (que incluyen las de las actividades económicas). Aunque la denominación no es unánime, pues en España se ha optado por llamarla renta del ahorro. Semánticamente es más defendible que el privilegio impositivo que se fomente sea el ahorro (que en sí constituye una virtud) a que parezca que se defiende que quien obtiene ingresos por poseer un alto capital consigue una disminución fiscal. La propia justificación de la exposición de motivos de la ley quedaría sin argumento si no hubieran encontrado esta palabra “ahorro” para parapetarse tras ella. Además permite que algunos tipos de rentas que proceden del capital queden fuera de este beneficio, precisamente porque no está en la parte del ahorro. Subsisten de forma marginal los rendimientos de capital para aquellos ingresos procedentes de inmuebles o de capital mobiliario no regulados en lo que se ha dado por denominar rentas de capital y que aparece en la nueva regulación de IRPF³²⁴.

La delimitación no es tan pacífica cuando de aplicación impositiva se trata, pues la distinción se ha hecho con la intención de aplicar tipos impositivos diferentes y la clasificación se ha realizado de diferente forma en los diversos países de nuestro entorno.

³²⁴ Arts. 21 a 26 Ley 35/2006 de IRPF y RD 439/2007 de RIRPF.

Para aclarar la nueva situación vamos a determinar lo que se pueden considerar rentas del capital, que son los siguientes tipos de ingresos:

Ingresos de capital mobiliario: todos aquellos ingresos que provienen de entrega de capital a otras instituciones y entidades (incluidas IIC) para que nos devuelva una retribución, bien como interés, bien como prima de asistencia o bien como dividendo. Con el paso del tiempo y el cambio de las sucesivas legislaciones se ha ido complicando este tipo de ingresos, así como los beneficios de los que gozan, no podemos olvidar que a relativa simplicidad con la que se redactó la primera ley de IRPF ha dado paso a una pléyade de productos financieros con diferentes formas de declaración, bonificación, exención y cálculo, que ha dependido de la voluntad del legislador de cada momento. La realidad es que han sido las Entidades de Crédito; quienes han creado productos, que por tener características parafiscales, han obligado a regular productos que de otra forma no hubieran existido. Tal vez ha sido este apartado el que ha tenido una legislación más prolija en las diferentes leyes de renta, además de que cada vez se complica más su enunciado a fin de dar soluciones concretas a situaciones diferentes.

Ingresos de capital Inmobiliario: procedente de arrendamiento de inmuebles, si bien debemos de aclarar que con el tiempo ha habido varias formas de declarar estos bienes, siempre en búsqueda de un mayor control de los mismos que ha llegado recientemente cuando la integración del Catastro ha sido completa dentro de la estructura de la AEAT. Aun así ha habido varias medidas encaminadas a favorecer este tipo de renta, aunque el resultado ha obedecido más de motivaciones psicológicas que a planteamientos realmente económicos en cuanto al análisis de la inversión que supone comprar para alquilar con cualquiera otra alternativa. Además existen otros rendimientos de este tipo de bienes (minas, propiedad intelectual, bienes muebles, ciertos derechos...), se determina por un sistema de imputación directa, dando lugar a una cantidad neta, una vez que se deducen aquellos gastos que se consideran obligados para obtener los ingresos que la ley permite: intereses, amortizaciones y otro tipo de gastos tasados. Se podría decir que en materia impositiva existen modas en cuanto el control de las diferentes fuentes de ingresos de manera que ahora son los rendimientos de capital mobiliario los que mayor control vienen soportando solicitando la justificación de los gastos deducibles e inadmitiéndolos en muchos casos

Imputación de rentas inmobiliarias: cuando se imputa un ingreso inexistente por tener inmuebles para uso privado. Se ha discutido muchos sobre el acierto de esta postura que ha variado en diferentes legislaciones, pero que tiene un claro contenido de gravamen por la capacidad contributiva que se tiene por el solo hecho de tener esas propiedades improductivas; todas las legislaciones de IRPF han regulado este tipo de ingreso, en unos casos con mayor afán recaudatorio que en otros, dejando exentos algunos tipos de bienes de acuerdo a su utilización (cocheras para uso propio, locales afectos a actividades económicas propias, solares improductivos,...). La justificación de esta imputación siempre ha sido la misma, es un bien susceptible de producir una renta que si no la obtiene es por el puro interés del propietarios, por lo que la sociedad no puede privarse de ese impuesto que no recibe de forma caprichosa. La principal diferencia ha estado en el interés de la administración por comprobar que este tipo de rendimiento era objeto de inclusión en la declaración de IRPF. Es necesario reseñar, que desde la desaparición del IP ha aumentado el control de los inmuebles por esta vía, precisamente en un intento de suplir el carácter controlador que aquel impuesto tenía. Tal vez podrían ser gravadas por la vía de un IP en caso de que se supere el mínimo obligatorio para declarar, pero siempre quedaría los casos de exenciones de quienes tienen este tipo de bienes, en condiciones de no declaración y no son sujetos pasivos de IP. Otro tipo de imputaciones es la base imponible de sociedades transparentes, creadas por considerar que determinadas sociedades estaban constituidas con el exclusivo afán de reducir una tributación por vía de renta superior a la que tenía el IS, hizo aparecer este tipo de sociedades para casos concretos (profesionales, patrimoniales, ...) donde el beneficio se imputaba a los socios que lo tenían que declarar en su propia declaración de IRPF con independencia de lo que hiciesen dentro de la forma mercantil. El avance de la mentalidad en cuanto a las sociedades ha hecho que se hayan considerado como sociedades normales aquellas que hasta aquel momento tenían el carácter de patrimonial. El cambio de mentalidad ante la constitución de sociedades como base de una actividad económica, ha hecho que desaparezcan en la ley de 2007 con claro acierto legislativo, pues es cuestión de crear dentro del IS tipos agravados cuando las actividades así lo demanden) de esta manera desaparece la tributación por IRPF de la empresas que tan común fue en las primeras leyes fiscales, precisamente en una búsqueda de la progresividad fiscal a toda costa. Situación contraria a la actual en la que

se permite tributar por IS a cualquier actividad e incorporar los dividendos que puedan repartirse en una tributación sujeta a tipo fijo.

Ganancias Patrimoniales: ingresos procedentes de la enajenación de activos inmuebles o valores que se produce en un plazo superior a un año. Estos ingresos en las primeras leyes de IRPF se denominaban Incrementos de Patrimonio. Han sido los primeros rendimientos para los que se ha aplicado el sistema dual al aplicar un tipo fijo siempre que permaneciesen en poder del sujeto pasivo un tiempo mínimo que en nuestra legislación oscila entre más de dos años a un año y un día. Tal vez sea el mejor ejemplo de la capacidad de condicionar el tipo de ahorro por la tributación que se le aplica. El paso de tributar a tipo medio a hacerlo a tipo fijo, ha supuesto la aparición de sistemas de ahorro colectivo como los fondos de inversión, pensados para acumular ahorros de varios periodos, aun a cambio de perder ese control directo que siempre ha tenido el inversor con el producto en el que ha decidido ahorrar.. Existen peculiaridades que dependen de la afección o no de los mencionados bienes a Actividades Económicas y hay casos en los que aunque se produce esta variación patrimonial, la misma queda exenta de tributación³²⁵.

Planes de pensiones: inicialmente pudo incluirse como apartado dentro de este tipo de rentas, en la actualidad esto no es posible y requiere un apartado específico para su estudio debido a que desde la reforma de la LIRPF 40/1998 se permitió que se hicieran las aportaciones para otras personas determinadas³²⁶. Cuando se rescatan son renta del trabajo, pero cuando se constituyen son menos renta global.

Por último hay una categoría mixta que corresponde a los incrementos injustificados de patrimonio que requieren un tratamiento específico y que en ningún caso puede parangonarse con los incrementos normales del mismo y a los que nuestra legislación siempre ha tratado como integrante de la base imponible regular, lo que obliga a tributar al tipo máximo en cuanto estos ingresos irregulares sean detectados. Realmente estamos

³²⁵ ROS GARCIA, J.: “Tratamiento de las variaciones patrimoniales en el nuevo IRPF”. *Fiscal al día*. 1º quincena de junio de 2000. pg. 21. Analiza en que situaciones existe esta variación patrimonial sujeta al impuesto y en que casos quedan exentos: división de cosa común, disolución de gananciales, separación de comuneros o partícipes.

³²⁶ VAZQUEZ CANORA, J.: “Los planes de pensiones y su nueva fiscalidad, breve análisis”. *Fiscal al día*. 1ª quincena de diciembre de 1999. pg. 4. Hace un recorrido por las novedades del IRPF en esta materia y de su funcionamiento en casos de aportación y rescate.

ante beneficios ocultados al fisco, que, aunque tienen la presión fiscal más alta, deberían tener un tipo agravado de carácter sancionador.

“Las medidas desgravatorias del ahorro y la inversión podrán considerarse como un desarrollo coherente de la capacidad económica, de acuerdo con un modelo orientado hacia la tributación del consumo. Ahora bien, este modelo presenta ciertas limitaciones (debe respetar el mínimo exento y el principio de progresividad) y en la práctica no suele seguirse por el legislador de modo coherente. En tal caso, dichas medidas pierden su apoyo en el principio de capacidad económica y deberán someterse a un control adicional como disposiciones extrafiscales basadas en consideraciones de interés general”³²⁷. Ha sido precisamente este planteamiento, enunciado por Herrera Molina en una obra de 1998 el que ha venido aplicándose en las últimas reformas fiscales realizadas en España y como bien resalta, la incoherencia ha hecho que se pierda la progresividad fiscal, que, porque no decirlo, es lo que se perseguía por gran parte del legislativo y de la doctrina. Las dos últimas legislaturas, una de ellas para cada partido político, ha cambiado el criterio sobre la presión fiscal, que aumentando en general, pero se reduce en los impuestos progresivos.

El gran descubrimiento del legislador español, tras la última reforma es lo que se ha denominado Rentas del Ahorro. No se trata de un nuevo tipo de rentas, solo de una nueva denominación para lo que han sido toda la vida rentas de capital mobiliario, la diferencia es que las que se integran en la base imponible general (arrendamientos, tanto de inmuebles como de otros elementos del activo, ingresos procedentes de propiedad intelectual,...) conservan este nombre, mientras que las que se permite que tributen por un tipo fijo se denominan Rentas del Ahorro³²⁸ aunque la denominación no varía la procedencia ni la clasificación de las rentas. Por exclusión, las que no son rentas del

³²⁷ HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad...* Cit. pg. 178. Los argumentos que los políticos emplean en el debate parlamentario en defensa de unas posiciones exclusivamente políticas (tanto que son meramente coyunturales en la mayoría de los casos), no pueden tener cabida como ocurre actualmente, en la exposición de motivos de una Ley.

³²⁸ CARBAJO VASCO, D.: “Comentarios a los desarrollos reglamentarios de la Ley 35/2006, de reforma de IRPF. *Carta Tributaria, Monografías*. nº 13. 2007. pg. 31 cuando en un comentario del autor comenta: “Sin duda para impedir, en un claro engaño ideológico, que estas rentas a tributar proporcionalmente al 18% se denominasen lo que son: rentas del «capital»”.

ahorro en su nueva configuración son rentas que tributan al tipo general³²⁹. Para no complicar más las definiciones, también las ganancias patrimoniales han pasado a componer las rentas del ahorro en un intento de unificar la legislación que trata las mismas y el tipo que le es aplicable.

El planteamiento fiscal ha sido fácil. Como el impuesto de sociedades es el 25%³³⁰ y el tipo máximo de renta es el 43%, con un tipo del 18%³³¹ (que recientemente se ha subido al 19%)³³² en las rentas del ahorro y así se consigue la neutralidad fiscal de este beneficio como si todos tributásemos a un tipo máximo en renta. Precisamente esta subida al 19% comentada ha acabado con esa pretendida neutralidad que daba la suma del tipo normal de IS adicionada al tipo normal de retención, resultando que en la actualidad quien cobra dividendos tributa por encima de quien tiene una actividad empresarial y lo hace por el tipo máximo. Por el mismo motivo se podía haber deducido cualquier otro impuesto (los que gravan a las entidades mercantiles pues reducen el beneficio de estas que a su vez tienen repercusión en menos dividendos para los socios). Mejor aún, volvemos a aumentar el tipo máximo al 56%, mantenemos el criterio y automáticamente el tipo fijo para rentas de capital sube al 31% (que sería igualmente injusto). Este planteamiento puede ser correcto en la mayoría de los casos, pues las rentas procedentes de activos bancarios o de beneficios de sociedades si que han tenido que tributar previamente por IS y en la mayoría de los casos lo hace al 30%, pero no podemos obviar la aparición de las Instituciones de Inversión Colectiva³³³, reguladas por la Ley 35/2003 y que somete a estas a una tributación del 1%, estimando que si la inversión es en valores, éstos ya han tributado en IS, pero en los casos en que la

³²⁹ DELMÁS GONZALEZ, F. J.: “La Tributación del ahorro en el nuevo IRPF”. *documento 18/2007*. Instituto de Estudios Fiscales. MADRID 2007. pg. 5. destaca que la pretensión de este nombre es uno de los objetivos de la nueva ley: el tratamiento de una fiscalidad neutral para el ahorro.

³³⁰ Disp. Adicc. 2ª de la Ley 35/2006 de 25 de Noviembre. En las empresas de reducidas dimensiones (volumen de operaciones inferior a 8.000.000 €) y para beneficios dentro de un límite (menos de 120.202,41 €). Lo que hace que sea el tipo común en cualquier caso.

³³¹ Se ha subido el tipo al 19% en general para todas las rentas de capital que puede ser incrementado hasta el 21% en los casos que señala la ley.

³³² Ley 26/2009 de 20 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2010.

³³³ JAQUETOT GARRE, N.: “Tributación de las Instituciones de Inversión Colectiva”. *Carta Tributaria* junio 2008. CISS, Valencia 2008. Realiza un recorrido por este tipo de activo susceptible de producir rentabilidad y que ha proliferado enormemente en la última década como sistema sustitutivo de la clásica suscripción de acciones de empresas cotizadas en bolsa.

inversión es en inmuebles, puede obtener rentas y plusvalías de reducido gravamen, generando una minoración impositiva significativa a quienes conozcan estas instituciones, que como siempre, no son los pequeños ahorradores sino quienes tienen un asesoramiento claro en este tipo de materias.

Se ha polemizado mucho sobre la oportunidad de gravar el ahorro, toda vez que si se grava la renta generada, si se ahorra se vuelve a gravar por medio de impuestos como IP, lo que ha dado fundamento a su anulación, pues se consideraba injusto con respecto a quien opta por consumirlas, que solo tiene una doble tributación (IRPF e impuesto sobre consumo) y quien decide ahorrarla (IRPF, IP e impuesto sobre consumo), como bien explica el profesor López Espadafor³³⁴ aclarando que se trata de una aplicación del principio de capacidad contributiva. No es igual de fácil ahorrar con rentas altas que hacerlo con rentas bajas, pues en este caso todo se dedica a consumo, en el caso anterior si cabe la posibilidad de ahorro, precisamente por tener mayor capacidad económica, y por ello es normal que se aumente la contribución, precisamente porque se trata de conseguir un impuesto progresivo.

Pero no contento con ello nuestro legislador da un paso más y es hacer una distinción creando las rentas del ahorro, que consiste en segregar de las rentas de capital todas aquellas que no proceden del sector mobiliario (alquileres e imputación) para someterlas a este tipo mencionado. La motivación dada es variada y ya se ha expuesto en otro lugar de este trabajo. La consecuencia real, nuevamente se produce un mayor gravamen para el ahorro en inmuebles con fines de inversión con respecto a la inversión realizada en cualquier otro producto. Nuevamente la tendencia sicológica a acudir al ladrillo como sector refugio para el ahorro del pequeño inversor (temeroso de la bolsa y sus movimientos especulativos, lejano de las nuevas formas de ahorro en fondos de inversión y poco estimulado a las fórmulas clásicas de IPF o Fondos del Tesoro por el poco interés que producen) hace que la fórmula elegida, no solo no vaya en contra de la progresividad del impuesto, puede llegar a convertirse en regresiva y que el pequeño ahorrador pague más que el inversor adecuadamente asesorado.

³³⁴ LOPEZ ESPADAFOR, C. M.: *Revisión crítica... Cit.* pg. 15.

El gran inversor utiliza los inmuebles para uso propio y si decide obtener rentabilidad por ellos, crea una sociedad patrimonial (que de acuerdo a la nueva regulación tributan al mismo tipo que cualquier otra sociedad), utilizando para obtener beneficio otro tipo de activos, que en este caso si pasan por la bolsa o los diversos sistemas de inversión colectiva.

Además para el caso de rentas del ahorro, no para las rentas de capital en general, sólo para los dividendos por la cesión de capitales a terceros, se ha creado una deducción fija de 1.500 euros. De manera que los pequeños inversores que obtenga esa cantidad de un pequeño arrendamiento (supongamos una cochera o un apartamento turístico) verá que tiene un coste fiscal variable pero elevado. Quien obtenga la misma renta en rentas de ahorro está exento de pago. Lo que a su vez supone que el tipo del 18% que a partir del ejercicio 2010 se sube al 19%, en un intento de demostrar que se está incrementando la tributación de este tipo de rentas a que nos hemos referido con anterioridad, solo se produce en las grandes rentas de este tipo. Un beneficio de ahorro de 3.000€ tributa al 9%; 6.000€ tributan al 13,5%; 15.000€ (que ya es una buena renta para un ahorrador) tiene un tipo de tributación de 16,2%. Como se puede comprobar mucho más beneficioso que la situación de quien ha sido empresario y cuando se jubila alquila el local, producto del ahorro de toda su vida, o quien compra un apartamento para el verano y busca quien lo ocupe algunas quincenas de la temporada.

La situación de los rendimientos por la cesión de capitales, que tributan en IRPF, tras haberlo hecho en el beneficio de la sociedad, ha provocado una gran controversia en la doctrina y la legislación europea. Precisamente este ha sido uno de los motivos por los que se ha creado en la fiscalidad española la novedad de las rentas del ahorro para buscar un sistema dual en el que se reduzca el sometimiento a la doble tributación de los beneficios procedentes de las empresas. La neutralidad conseguida a través de este nuevo sistema carece de apoyo en los principios constitucionales españoles, tal vez aproxime a nuestro país a la forma de tributación que se efectúa en Europa, pero la separa de la forma en que se debía tributar en España.

POR OBLIGACION REAL. Los contribuyente por obligación real, que es la que se aplica a los no residentes, de acuerdo a la Ley 18/1991 no tributaban de forma

progresiva, tal y como lo hacían los contribuyentes por obligación personal. Dependiendo de la existencia de establecimiento permanente o no y del tipo de renta que se tratara, el impuesto por el que se tributaba era proporcional en lugar de progresivo. Es cierto que se trata de una proporción pequeña de las declaraciones presentadas, pero de las que se había suprimido la progresividad fiscal. Aun así había una excepción para las pensiones que tributan de forma progresiva. A partir de 1999 se crea un nuevo tipo de impuesto el IRNR, que mantiene las características de ser proporcional y se aplica tanto a personas como a sociedades³³⁵. La creación de este nuevo impuesto marginal ha supuesto la creación de otra categoría fiscal independiente del clásico IRPF y así se estudia más adelante.

La aparente simplicidad que hemos comentado, no es tal en determinados tipos de renta, aunque en la mayoría de los casos la ordenación por medios propios de los medios de producción es actividad empresarial o profesional, existen ciertos casos en que la solución no es tan pacífica y que interesa comentar por la incidencia que puede tener en la renta declarada por dichos ingresos.

Arrendamiento de bienes inmuebles. Por norma es ingreso de capital inmobiliario, salvo en los casos en que se tiene una persona dedicada a dicho menester y se utiliza un local para ello. En este caso es una actividad empresarial más³³⁶. Por norma para quien realiza la actividad le interesa este tratamiento que le facilita la deducción de los gastos necesarios para obtener los ingresos. El problema está en el caso de transmisión de uno de los bienes, que entra dentro de la actividad empresarial en lugar de suponer una renta por actividades y el tipo de tributación perjudica a esta actividad.

Profesores. Puede ser actividad empresarial si ordena su propia actividad, si son contratados por una academia, es relación de trabajo, si tienen varias actividades en diferentes academias o dan lecciones en casas particulares, es actividad profesional.

³³⁵ LOPEZ ESPADAFOR, C. M.: “Problemática del régimen de obligación real de contribuir en el Impuesto sobre el Patrimonio”. *Revista Española de Derecho Financiero* nº 130/2006. Civitas. pg. 281 y ss.

³³⁶ Art. 35.4 de Ley 58/2003, que excepciona esta opción cuando existen estos medios de ordenación de la actividad propia. En cuanto a lo que se considera local independiente y persona empleada existe una consulta de la AEAT, en concreto la número 991 que señala en que casos tiene esta consideración la actividad, es necesario acudir al derecho laboral para determinar si es mercantil o no y que exista independencia en el local con respecto a la vivienda del sujeto pasivo.

Abogados. Similar a la de los profesores, aunque la práctica habitual es profesional, si se hace para terceros es trabajo.

Conferencias. El pago de conferencias, seminarios, ponencias, u otra forma de exposición de un tema profesional, suele considerarse como rendimiento de trabajo, salvo que la persona que las imparta lo haga con habitualidad.

Libros y reproducción de imagen. Como norma es actividad profesional, pero si está protegido por la Ley de propiedad Intelectual, pasa a ser propiedad industrial o intelectual y tributa como rendimiento de capital por esta vía.

Las distinciones anteriormente mencionadas producen efectos concretos, tanto formales como materiales a la hora de declarar por los mismos. Formalmente es necesario darse de alta en el censo y cumplir unas obligaciones fiscales que están claramente predeterminadas, su no cumplimiento es motivo de sanción; por lo que parece que es más cómoda la tributación como rendimiento de trabajo, exento de las mencionadas formalidades. El problema surge cuando la obtención del ingreso lleva aparejado gasto, pues en rendimiento de trabajo existe una minoración porcentual y no permite nada más, las actividades si que permiten la deducción del gasto. Por otro lado las actividades suelen tener aparejada obligaciones de carácter laboral (alta en régimen especial de trabajadores autónomos) que supone un gasto que solo es soportable cuando la cuantía de los ingresos lo permite. En cada caso existe un tipo de retención aplicable que obliga al retenedor y que también es sancionable cuando no se efectúa correctamente.

4.4. REDUCCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN GENERAL. La determinación de las circunstancias personales y familiares se ha realizado por minoración de la base imponible. Este sistema, aunque cumple con los principios de generalidad e igualdad, no lo hace tanto con lo que respecta a la capacidad económica, al entender que tiene la misma capacidad quien percibe la misma cantidad de renta. Menos aun con la progresividad fiscal, quien tiene mayor niveles de renta consigue una mayor deducción por esta reducción de la base imponible que quienes tienen menor renta.

Las reducciones previstas en la Ley son:

Rendimiento del trabajo que tiene un tipo modulador en un tramo intermedio³³⁷. Dentro del trabajo, quien para trabajar tenga que tener movilidad geográfica o que prolongue la vida laboral por encima de 65 años, verá incrementada esta deducción al 100%³³⁸

Reducción por cuidado de niños que será de 1.200 € por niño menor de 3 años y temporada, situación reducida a un solo cónyuge y que también se aplica a los menores en adopción durante los 3 años siguientes a este momento³³⁹. En este caso la aplicación de la mencionada deducción se ha venido haciendo en la cuota, de manera que en caso de insuficiencia de la base imponible esta cantidad puede ser devuelta, aun tratándose de una minoración. Este sistema es el que considero más justo para aplicar cualquier deducción, pues igualaría a todos los contribuyentes y provocaría una mayor progresividad fiscal, sobre todo en los tramos bajos de renta, que habitualmente se perjudican por no poder aplicarse las deducciones por falta de cuota.

Deducción por edad³⁴⁰. Permite deducir una cantidad fija a quienes tengan más de 65 años, habiéndose agregado una deducción nueva para aquellas personas que tengan que asistir a un mayor de 65 años.

Deducción por discapacidad: que aplica el contribuyente que la padece, así como a su cónyuge, con una especificidad si se trata de trabajadores activos que permite una mayor deducción. Dentro de esta grupo está también la que se aplica a quienes tenga descendientes o ascendientes con minusvalía³⁴¹ y que convivan con ellos o que se dedique al cuidado de personas con esta minusvalía. Pues se entiende que este tipo de

³³⁷ Art. 46 Ley 40/1998 de IRPF, se mantiene en el art. 51 RD 3/2004 TRIRPF, que establece que por debajo de 8.200 y por encima de 13.000 existe una reducción única y en el tramo intermedio existe un tipo modulador que intenta dar mayor progresividad fiscal a quienes perciben ingresos de este tipo. Transcurridos seis años los tipos de deducción se mantienen iguales. La nueva Ley 35/2006 ha modificado las cantidades a 9.180 y 13.260, en un intento de aumentar la reducción del mínimo y solo aumentar el máximo en el porcentaje necesario para actualizar el IPC.

³³⁸ Art. 46 Ley 40/1998 de IRPF, se mantiene en el art. 52 y 53 RD 3/2004 TRIRPF, el texto refundido se redacta precisamente para reenumerar los artículos de la Ley que se habían complicado mucho con los apartados desdoblados de la ley anterior.

³³⁹ Art. 47 Ley 40/1998 de IRPF en la redacción dada por Ley 46/2002 y art. 54 y 57 RD 3/2004 TRIRPF.

³⁴⁰ Art. 47 bis de la Ley 40/1998 de IRPF modificado por Ley 46/2002 y art. 55, 56 y 57 RD 3/2004 TRIRPF, que establece además las características para poder practicar esta deducción. Es un apartado añadido con posterioridad a la creación de la ley en un intento de mejorar la situación de este tipo de personas a través de las deducciones de IRPF

³⁴¹ Art. 47. quinquies de la Ley 40/1998 de IRPF y art. 58 RD 3/2004 TRIRPF que determina la cantidad en que se reduce la base imponible según el grado de minusvalía de quien la padezca, así como las características de convivencia para poder aplicarla en caso de ascendientes.

anomalías físicas o funcionales necesitan de un apoyo para quienes la soportan económicamente, ya sea el contribuyente o sus descendientes.

4.5. REDUCCIÓN POR FINES DE INTERES SOCIAL. Tal vez este apartado podría haber tenido otra denominación, como “minoración por sistemas de previsión” o cualquier otro que hiciera referencia a una reducción de renta por aportación de una parte de la misma a diversos tipos de fondos que cubren determinadas contingencias de este tipo. Inicialmente el planteamiento que se utiliza es para cualquier persona en general, pero con el tiempo se amplía a supuestos especiales para personas que son incapaces de aportar para su futuro pero que necesitan una protección especial. Se piensa que la LIRPF es un buen lugar para incluir todo tipo de reducciones de la base por las aportaciones que cualquier persona pueda hacer a favor de quien lo necesite. La regulación de estas situaciones inicialmente fue muy limitada, aunque en cada nueva ley se ha ido desarrollando las obligaciones formales y los supuestos en que son aplicables, tal vez para evitar intentos de realizar deducciones a quien no correspondía. La complejidad en la evolución de estos sistemas de protección obliga a realizar un pequeño relato de su aparición y todas las modificaciones posteriores.

En 1987 se regulan legalmente los Planes de Pensiones³⁴², llamados a ser una de las mejores formas de ahorro bonificado fiscalmente y aparecidas hasta ese momento. Se trataba de aportaciones individuales rescatables en el momento de la jubilación y basadas en un sistema de capitalización, que intentan colaborar con las prestaciones de jubilación reconocidas legalmente para el estado y que funcionan por un sistema de reparto. La forma de deducción es totalmente novedosa, pues consiste en reducir de la base imponible previa la cantidad aportada en el ejercicio en que se hace. Hasta ese momento todas las deducciones se habían realizado en la cuota (vivienda, seguros,

³⁴² Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones que comienza a aplicarse en el ejercicio fiscal del año siguiente. Esta ley está en vigor hasta 2002 y las remisiones que se hacen desde la LIRPF's sucesivas hacen referencia a la misma. A partir de 2002 aparece una nueva regulación en esta materia por RDL 1/2002 de 29 de noviembre del texto refundido de la Ley de regulación de los Planes y fondos de Pensiones (en adelante LRFPF). Esta ley recoge el espíritu de las directiva CEE sobre esta materia e incorpora a la legislación española lo que ya era norma en otros países europeos, si bien se puede decir que estamos ante una ley de garantías de los consumidores, donde se intenta regular las entidades que pueden ser depositarias de planes de pensiones en un intento de no defraudar las expectativas de quienes aportan sus ahorros con esta finalidad.

enfermedad, inversiones en actividad empresarial,...) de manera que la cantidad a deducir por este tipo de gasto era la misma para cualquier sujeto pasivo que realiza la inversión; la creación de estas *reducciones de la base imponible regular*³⁴³ da lugar a que la deducción se personalice y que la graduación de la base imponible y por ende la cuota líquida sea diferente en cada sujeto pasivo, con las limitaciones que en cada momento dictamina la ley. Si bien este tipo de actuación solo supone una demora en el pago, pues se supone que cuando llegado su momento cobrará esas cantidades y tributará por ellas, quien sabe si de forma mayor incluso. Aunque ya son muchos los que han comenzado a cobrar los Derechos adquiridos por este sistema, lo que todavía queda en el imaginario fiscal colectivo es la ventaja de la reducción en la base imponible especialmente atractiva para quienes tienen bases imponibles altas que le permite reducciones significativas, al menos esto es lo que cotidianamente nos venden desde las instituciones bancarias, sobre todo cuando está acabando el año y es hora de pensar en las posibles reducciones fiscales. Realmente estamos ante una cuestión que roza más las matemáticas que la propia idea de justicia tributaria, pues como se ha demostrado por estudios realizados sobre el particular, cabe la posibilidad de tener una sobretributación en el momento del rescate del ahorro actual, dependiendo de las bases actuales y las futuras sobre las que se calcula el sistema de ahorro³⁴⁴. Aun así es posible encontrar fórmulas que mitiguen la elusión de la progresividad fiscal cuando se imponen y que a su vez supongan un sistema de ahorro fiscal cuando se recuperan dependiendo de la situación tributaria concreta de quien los recibe. En cuanto al supuesto beneficio fiscal que se obtiene por la aportación de los planes de pensiones nos encontramos que existe la paradoja de que si nominalmente el ahorro es mayor en las rentas altas, proporcionalmente lo es en las bajas, lo que aumenta la progresividad fiscal del sistema³⁴⁵.

³⁴³ Nombre que asigna a este tipo de deducciones el art. 71 de la LIRPF 1991

³⁴⁴ GONZALEZ RABANAL, M. C; SAEZ DE JAUREGUI SANZ, L. M.: “La idoneidad de la cuantía de los límites fiscales y financieros, así como de las distintas formas de cobro de las prestaciones en los planes de pensiones: análisis comparativo de la reforma propuesta y de la regulación preexistente” Documento 2/08. Instituto de Estudios Fiscales.

³⁴⁵ PASCUAL DE PABLOS, P; SERNA BLANCO, L; URKIOLA FERNANDEZ, A.: “Los efectos sobre la progresividad efectiva del IRPF de la deducción por aportación a planes de pensiones y mutualidades de previsión social. *Revista Técnica Tributaria*, nº 74 julio-sept. 2006 pg. 41.

Con el tiempo el tipo de aportaciones por los que se puede reducir la base imponible ha ido aumentándose, curiosamente no solo por leyes generales de IRPF, también por aparición de otras ley específicas³⁴⁶ para abarcar a otros muchos casos de lo que se puede denominar Sistemas de Previsión Social del IRPF³⁴⁷ que interesa describirlos de forma concreta para ver sus peculiaridades. Se ha producido un fenómeno en nuestra legislación tributaria y es que la regulación de los beneficios fiscales, que en un momento solo era cuestión de leyes dedicadas a la fiscalidad, con el tiempo se han ido depositando en otras leyes, claro ejemplo de ello es todo lo relativo al mecenazgo que se regula en una ley específica para esta actividad la ley 49/2002 de 23 de diciembre de entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo, tal vez con la intención de que los beneficios que aporta no sean tenidos en cuenta por quienes realizan sus declaraciones teniendo en cuenta solamente la legislación específica del impuesto.

4.5.1. Lo que hasta este momento se ha denominado Mutualidades de profesionales que no tenían obligación de estar adscritos a ninguno de los regímenes de la SS.³⁴⁸ Permite al contribuyente elegir que le interesa más, reducirlo como gasto o como plan de pensiones. La solución es sencilla, en caso de estimación directa normal es indiferente, pues se trata de restar la misma cantidad sobre los ingresos brutos. En caso de estimación directa simplificada interesa deducirlo como reducción por sistema de previsión social, pues el 5% de deducción en la actividad por gasto de difícil justificación, será mayor en el caso de que los gastos de la actividad sean menores y este es uno de los pocos supuestos que puede deducirse de las dos formas.³⁴⁹

4.5.2. Los mutualistas que pertenecen a SS pueden también deducir las cantidades abonadas por

³⁴⁶ Ley 46/2002 de 18 de diciembre de reforma parcial del IRPF, IS e INR. Ley 41/2003 de 18 de noviembre de protección patrimonial de las personas con discapacidad.

³⁴⁷ LAMOCA PEREZ, C.: “Los sistemas de Previsión Social en el IRPF. Comentarios a las previsiones normativas de la nueva Ley y Reglamento” *Carta Tributaria* nº 14, 2007. CISS

³⁴⁸ Art. 71.1.1. de la LIRPF 1991. “Cantidades abonadas a Mutualidades de Previsión Social por profesionales no integrados en alguno de los regímenes de la Seguridad Social, en aquella parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias de muerte, viudedad, orfandad, jubilación, accidentes, enfermedad o invalidez para el trabajo o que otorguen prestaciones por razón de matrimonio, maternidad, hijo o defunción”

³⁴⁹ Art. 48.2.a.1 in fine de la Ley 40/1998 de IRPF, que precisa más exhaustivamente lo que preveía el art. 71.1.1. de LIRPF 1991. “siempre que no hayan tenido la consideración de gasto deducible para los rendimientos netos de actividades económicas”

este concepto, pero en ese caso no cabe deducirlas como gasto de la actividad, pues se produciría una doble deducción.³⁵⁰ Si en el primer caso funcionan como un gasto deducible, en el segundo funciona como asimilado a un plan de pensiones.

4.5.3. Lo que se denominan Planes de Pensiones que se permiten que sean abonados por la empresa a favor de sus trabajadores, siendo por un lado retribución en especie, pero son deducibles por ser plan de pensiones y serle de aplicación las normas generales³⁵¹.

4.5.4. Los planes de pensiones, tanto los abonados por los partícipes en su propio nombre; como los abonados por los empresarios o promotores a nombre de los empleados, en este caso la situación es diferente, pues obliga a los trabajadores a incluirlos como rendimientos del trabajo por lo que el efecto de la elusión de la progresividad fiscal queda eliminado en este caso.³⁵²

4.5.5. Esta nueva modalidad, aunque se regula como una más de las deducciones por circunstancias familiares y personales, no deja de ser otra forma de aportación a sistemas de protección social, seguramente la más preclara de las planteadas hasta ahora. En este caso cabe realizar aportaciones no dinerarias.³⁵³

4.5.6. Se trata de un nuevo supuesto en el que se intenta dar cabida a las compañías de seguros en los sistemas de previsión social, ya que el plan de pensiones tenía mayor cabida en las entidades financieras y el sistema mutual es muy específico para este tipo de empresas. La novedad en este caso es que se regula esta posibilidad en Planes de Previsión Social Empresarial; situación pensada para que dotar de una herramienta a las

³⁵⁰ Art. 71.1.2. de la LIRPF 1991. mantiene la misma redacción el art. 48.a.2. de la Ley 48/1998 de IRPF. “Las cantidades abonadas a Mutualidades de Previsión Social por profesionales o empresarios individuales integrados en cualquiera de los regímenes de la Seguridad Social, en cuanto amparen alguna de las contingencias citadas en el número anterior”

³⁵¹ Art. 71.1.3. de la LIRPF 1991. mantiene la misma redacción el art. 48.a.3. de la Ley 48/1998 de IRPF. “Las cantidades abonadas a Mutualidades de Previsión Social, que actúen como sistemas alternativos de previsión social a planes de pensiones, por trabajadores por cuenta ajena o socios trabajadores, en aquella parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias citadas en el número primero anterior, y el desempleo para los citados socios trabajadores

³⁵² Art. 71.1.4. de la LIRPF 1991, la misma redacción se mantiene en el art. 48.1 de la ley 40/1998 de IRPF. Art 51 de la Ley 35/2006 IRPF. “Las aportaciones realizadas por los partícipes en planes de pensiones, en las que se incluirían las contribuciones del promotor que les hubiesen sido imputadas en concepto de rendimientos del trabajo dependiente”

³⁵³ Art. 47.1. de la Ley 40/1998 de IRPF modificado por la Ley 41/2003 que continua estableciendo un límite conjunto para todos los aportantes del patrimonio protegido en la cantidad de 24.250 €. art 59 RD 3/2004 TRIRPF. Los art. 53 y 54 de la Ley 35/2006 regulan estos supuestos de aportación personal o de terceros a las personas con discapacidad y la regulación de los mismos vuelve a ser muy similar a la existente hasta este momento.

empresas que quieran asegurar el futuro de sus propios trabajadores y dar una oportunidad a éstos para que ellos contribuyan en este esfuerzo.³⁵⁴

4.5.7. Este artículo puede considerarse una novedad ampliatoria del Derecho tuitivo fiscal que se inicia con la Ley de 1998 que no encuentra otra forma de protección para aquellas personas con dificultades específicas que incluirlos como casos excepcionales en la LIRPF³⁵⁵.

4.5.8. Las últimas incorporaciones a este tipo de planes están pensados para autonomizar la situación de gran dependencia de las que suponen la minusvalía. Estamos ante un nuevo reto del gobierno de turno que no quiere que se confundan las situaciones anteriores, tal vez porque la regulación fiscal tuitiva de la que ya se ha hablado proviene de épocas anteriores y lo que se pretende en este momento es el efecto de la novedad³⁵⁶.

La redacción definitiva del RD 3/2004 TRIRPF unifica todos los casos de reducción por aportación a sistemas de previsión social para personas normales en un solo artículo, el 60, que establece los límites y las condiciones necesarias para poder hacer efectiva esta reducción. Los casos particulares se mantienen en artículos diferentes. Algo similar ocurre en la redacción de la nueva Ley de 2006 donde el artículo 51 regula en el apartado 1 los planes de pensiones normales; en el apartado 2 las aportaciones a mutualidades y otros fondos de previsión de contingencias; 3 y 4 a los planes de previsión asegurados por el trabajador y la empresa; 5 primas que cubran el riesgo de dependencia. De hecho el mismo artículo sirve para unificar todos los casos cuando se trata de regular el conjunto de aportaciones por todos los casos en su apartado 6; para enunciar la posibilidad de dotar al cónyuge con un plan de pensiones regulado en el apartado 7 y la pérdida de la reducción fiscal en caso de recuperación de parte del plan que se regula en el apartado 8. En definitiva, se ha utilizado una estructura

³⁵⁴ Aparecido en la Ley de 1998 se regula de forma más detallada en el art. 51.3 de la Ley 35/2006 de IRPF donde el promotor es una compañía de seguros que admite obligaciones diferentes que con respecto al seguro normal de vida. La regulación por esta ley abarca a dos supuestos, el plan realizado directamente por el sujeto pasivo y el que realiza directamente el trabajador en el plan que contrata la empresa o la propia empresa a nombre del trabajador.

³⁵⁵ art 61 RD 3/2004 TRIRPF. Se trata de un nuevo supuesto añadido por esta redacción de la Ley que intenta ampliar la protección a las personas con minusvalía de forma similar a lo que se había hecho a las personas con discapacidad.

³⁵⁶ art 51.5 Ley 35/2006 IRPF

compleja para enumerar los diferentes fondos y planes de pensiones, cuando podía haberse hecho de otra manera más fácil. Es verdad que, como asegura LAMOCA PÉREZ³⁵⁷, se ha generado un Derecho socio fiscal, pero no es menos cierto que lo que se regula básicamente son dos grandes supuestos:

Aportaciones para tener Derecho a un ingresos diferido propio (ya sea trabajador normal o discapacitado, que aporte para situaciones normales o de dependencia).

Aportaciones para dotar de este mismo Derecho a un tercero, con independencia de que sea el cónyuge, un minusválido, un discapacitado, una persona con minusvalía o un gran dependiente.

Desde el punto de vista de la progresividad el efecto que se produce es un trasvase temporal de rentas en el primer caso, pero cuando se da el segundo caso lo que se realiza es un trasvase de rentas de un sujeto pasivo a otro, que necesariamente tendrá una tributación menor que en el caso anterior mencionado temporal del mismo sujeto pasivo. Se abre una opción, yo contribuyente reduzco mi base imponible en una cantidad por aportación a un sistema de previsión social. Esa cantidad se integra en un futuro en la renta de: Mi esposa, si no ha adquirido ningún derecho a pensión en toda su vida se verá con una renta de una cantidad determinada que en una parte, incluso totalmente, estará exenta de tributación por el efecto del mínimo exento personal. Un discapacitado, minusválido o gran dependiente, que en caso de no tener otros ingresos estarán en una situación similar, cobran por una cantidad que es posible no esté sujeta a tributación, con la ventaja de que para hacer estas aportaciones no es necesario que exista una vinculación concreta, es suficiente con que se haga la aportación con los requisitos formales que se plantean. Tengamos en cuenta que a la hora de confeccionar su declaración de IRPF no solo se tiene en cuenta los ingresos, provenientes de esta aportación o no, también verá reducida su cuota a pagar por el hecho de ser minusválido o por cualquiera de las causas de reducción que admite la ley por edad.

Solo podemos contemplar un tipo de supuesto en el que podría existir un perjuicio para el contribuyente por la aplicación de los sistemas de previsión social. Es

³⁵⁷ LAMOCA PEREZ, C.: *op. cit* apartado 4 en donde hace un recuento sobre los diferentes sistemas de previsión con derecho a deducción de la base imponible y comenta el enorme desarrollo de los mismos refiriéndose a la Ley 35/2006

cuando se realizan aportaciones que terminan por no ser deducibles al exceder las cantidades máximas que se pueden aportar por este método. La complicación para deslindar a posteriori de la parte que ha servido para beneficiarse fiscalmente de la reducción hace que habitualmente se tribute por esta cantidad, dándose un supuesto de doble tributación. Realmente este caso es bastante improbable, pues quien realiza este tipo de aportaciones suele gozar de cierta información que les dice que aportar este exceso de cantidad no le permite mayor deducción.

El planteamiento tuitivo con respecto a quienes sufren una minusvalía ha sido firmemente defendido por los tributaristas de todas las épocas desde que se aprobó nuestra Constitución, tenía un fundamento en su artículo 49 que busca la protección de los discapacitados. En las diferentes leyes de IRPF y concordantes ha habido normas que amparaban su situación diferentes a fin de buscar una reducción fiscal, tanto en la persona que la padece como sobre quienes contratan con ellos para mantener una relación laboral. Muchos de nuestros comentaristas como RODRIGUEZ BEREJO, ZORNOZA PEREZ, HERRERA MOLINA son partidarios del establecimiento de beneficios fiscales para este tipo de personas aunque estemos ante casos de desigualdad de trato, pero que encuentran su amparo en el fin perseguido³⁵⁸. Desde esa postura verdaderamente loable y amparable jurídicamente hemos pasado a una situación en la que ese amparo se extiende al ámbito familiar para que el ámbito protector y tuitivo permita la remisión impositiva de toda la familia, tal vez excediendo del planteamiento inicial del mismo.

Dentro de la norma de la tributación del ahorro y su tipo dual, existe una excepción que por ahora solo está enumerada y corresponde a lo que se ha denominado en IS operaciones vinculadas entre socio y sociedad, que se pretende que vayan a tipo medio para evitar que sean utilizadas estas operaciones como una forma de reducir la cuota fiscal. Este nuevo tipo de operaciones tiene relación con lo que hasta ahora se ha denominado retribución en especie y que intenta determinar los casos en que la misma existe, así como establecer las situaciones de afectación de lo que en renta se denomina

³⁵⁸ RODRIGUEZ MARQUEZ, J; RUIZ HIDALGO, C.: *La Protección de las personas discapacitadas a través del ordenamiento tributario*. Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales. Madrid 2004, pg. 20-1

afectación de bienes. El desarrollo de este tipo de operaciones dará lugar en el futuro a nuevas obligaciones para el contribuyente aunque todavía queda un largo camino por recorrer. De cualquier modo el estudio de este tipo de operaciones corresponde al IS, pues es ahí donde tiene mayor incidencia fiscal y donde se recogen todas las operaciones vinculadas posibles y sus normas de valoración. Es el momento de recordar que nuestra legislación ha ido evolucionando por los subterfugios que los contribuyentes han buscado para burlar la ley, en este caso queda la posibilidad de establecer obligaciones cruzadas entre sociedades de diferentes personas físicas de manera que se pueda eludir este tipo de control al no existir relación directa entre socio y sociedad. Respecto a estas operaciones la legislación ha vuelto a cambiar, de manera que los tipos aplicables actualmente son los generales, lo que beneficia a las rentas del ahorro de las personas físicas que obtienen rendimientos de sus propias sociedades.

Para terminar no puedo dejar de comentar que para poder realizar un cálculo efectivo sobre la progresividad de un impuesto, máxime si es tan complejo como nuestro actual IRPF, la ciencia jurídica se ve incapaz para poder efectuarlo si no es con la ayuda de la ciencia económica, que conoce el método para dar lugar a la progresividad real tratada en porcentajes. Pues no solo se trata de conocer la progresividad desde el punto de vista de la cantidad de impuestos que son progresivos, el estudio de la misma obliga a conocer también la progresividad horizontal, donde se calcula la evolución o pérdida de esa progresividad dentro de cada impuesto. Interesante en esta materia es el trabajo realizado por los profesores MORENO MORENO, PAREDES GÓMEZ y UTRILLA DE LA HOZ, relativo a la Comunidad de Madrid y donde estudian la incidencia de la modificación del IRPF de 1998³⁵⁹, trabajo imposible de realizar desde la ciencia jurídica y que da una visión mucho más real de la reducción de la progresividad de la que pueda dar cualquier análisis jurídico.

³⁵⁹ MORENO MORENO, M. C.; PAREDES GÓMEZ, R; UTRILLA DE LA HOZ, A.: “Incidencia de la reforma del IRPF sobre la progresividad; una simulación para la comunidad de Madrid. [Http://www.ucm.es/BUCM/cee/doc/9824/9824.htm](http://www.ucm.es/BUCM/cee/doc/9824/9824.htm). A lo largo de una decena de páginas describe todos los ratios de variación de progresividad que ha habido entre el anterior y el actual impuesto y como varía en cada uno de los casos donde la nueva ley ha sido modificada. La conclusión es que por la vía de deducciones se pierden ingresos que afectan a la progresividad.

5. LA INAPLICACION DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.

Creado por la Ley 50/1977 de 14 de noviembre³⁶⁰, reformada por Ley 20/1989 de 28 de julio para adaptarlo a la Constitución. Ley 19/1991 de 6 de junio³⁶¹ dotándolo de una mayor justicia redistributiva a la imposición en lugar de un mero carácter censal y de control como se señalaba en las exposición de motivos de la ley que lo reguló. Se traspa a las autonomías conforme éstas se van conformando.

Desde su inicio ha funcionado de forma paralela al IRPF, llegando a estar coordinado con él en cuanto a la cantidad máxima a pagar entre ambos impuestos. Recogía todo el patrimonio del sujeto pasivo y le aplicaba unos tipos bajos progresivos a partir de un mínimo exento por persona, pues su tributación es de carácter general.

Se define como “un tributo de carácter personal y directo que grava el patrimonio neto de las personas físicas”, lo que supone que estamos ante un impuesto: Directo (grava manifestaciones directas de la capacidad contributiva); personal (grava a la persona por los bienes que tiene y solo grava personas físicas, nunca sociedades, aunque éstas tributan a través de las acciones); objetivo (no tiene en cuenta las circunstancias personales de contribuyente a la hora de plantear su liquidación); general (grava la totalidad del patrimonio con independencia de su situación); sintético (ahora que está de moda la distinción de los sistemas fiscales es digno de reseñar esta característica, pues no hace distinguos entre los diferentes tipos de patrimonio del sujeto pasivo y todos se suman a la hora de declararlo); progresivo (se liquida por una tarifa de tipos crecientes que se añade al tramo liquidado anterior); periódico (se liquida anualmente, de manera que cada año se repite la operación liquidatoria que coincide en el tiempo con el impuesto del IRPF).

Tras su reforma, buscando una mayor justicia tributaria ha dejado exenta: la vivienda habitual hasta un límite (a partir de ley 6/2000), los inmuebles afectos a actividades económicas, los bienes y Derechos pertenecientes al patrimonio empresarial, las participaciones en empresas que supongan el medio de vida del sujeto

³⁶⁰ BOE nº 274 de 16 noviembre 1977 de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal crea lo que se denominó Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas que perduró hasta que una nueva ley específica crea un impuesto concreto con este nombre.

³⁶¹ BOE nº 136 de 7 junio 1991

pasivo o de algún miembro de su unidad familiar, aunque en este caso es necesario que la sociedad esté compuesta sólo por miembros de la misma unidad familiar y que al menos uno de ellos obtenga más de la mitad de sus rentas por esta vía. De esa forma se exenciona toda la masa patrimonial sujeta a IP., los planes de pensiones (como forma de incentivación del ahorro), reduciendo el número de obligados a tributar por él. En definitiva, los elementos del patrimonio necesarios para producir los ingresos de la actividad económica han quedado exentos³⁶².

Desde su creación ha planteado problemas entre los tratadistas en cuanto a la oportunidad de su existencia, pues el patrimonio en gran parte es el ahorro del sujeto pasivo, que tras pasar por el tamiz del impuesto como renta, pasa a engrosar el patrimonio, que nuevamente se ve gravado. Es importante ver el tipo que se aplica, y en el IP español, los tipos siempre fueron muy bajos, por no comentar los bienes exentos y el mínimo exento. Esto supone que lo que se somete a gravamen es una cantidad que muestra claramente la capacidad contributiva de los obligados tributarios por este impuesto. Pero es que con ese mismo argumento tampoco se podría gravar el consumo, pues lo que se consume es la renta pasada por el tamiz de la imposición. Si se han de gravar las manifestaciones económicas, la renta es una de ellas; el consumo otra y el patrimonio, una manifestación más. Puesto que el patrimonio es producto del ahorro, es plenamente necesario para producir inversión productiva, tiene un tratamiento fiscal mucho más suave, pero tiene que ser gravado³⁶³. Si nos atenemos al concepto de Impuesto que daba la LGT de 1963 se mostraba con claridad como el patrimonio era motivo de imposición por el mismo al ser definido como “La posesión de un

³⁶² TOVILLAS MORAN, J. M.: “La exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de los bienes afectos a actividades económicas” *Fiscal al día* 2º quincena de noviembre de 2000. pg. 25 y ss. En este artículo se explica los requisitos que son necesarios para tal exención y uno de ellos es que al menos la mitad de las rentas del sujeto pasivo provengan de la mencionada actividad económica, en ese caso el bien queda exento a todos los efectos para todos los titulares del mismo.

³⁶³ LOPEZ ESPADAFOR, C. M.: “Revisión Crítica... *Cit.* pg. 15 y 16. Sobre la base de este argumento desarrolla toda una teoría de la necesidad de su mantenimiento basada en la reducción de los tipos máximos que se ven incrementados por la existencia de este patrimonio. Habitualmente los grandes patrimonios están en manos de grandes ahorradores, que a su vez son quienes tienen rentas más altas; reducir el tipo marginal más alto y mantener un patrimonio de carácter progresivo es darle una progresividad real al sistema tributario que en otro caso no tendría, máxime cuando para llegar al tipo marginal máximo de la escala solo es necesario tener unos ingresos que por todos los conceptos sean superiores a unos sesenta mil euros. Mientras que los tipos marginales anteriores eran realmente altos, el actual está al alcance de multitud de contribuyentes siendo igualatorio entre rentas de esa cantidad y otras mucho mayores.

patrimonio, la circulación de los bienes, la adquisición o gasto de la renta” lo que demostraba la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. La nueva LGT ha hecho desaparecer este concepto, pero no puede dejar de hacer que sea una manifestación de la capacidad contributiva que en definitiva es lo que se grava con la imposición. Como señala el Seminario sobre Armonización fiscal Europea “como indudable manifestación de la capacidad económica que es, la titularidad de un patrimonio ha de quedar gravada para dar cumplimiento al principio constitucional de que todos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica”³⁶⁴

Aun con todos los defectos que se le han puesto en este tiempo, a pesar de los muchos inconvenientes que se le ha querido ver hay una serie de efectos positivos que es necesario tener en cuenta para contrarrestar con las opiniones de quienes son contrarios a su existencia. Es un gravamen sobre la capacidad de pago que la titularidad de un patrimonio supone, este gravamen contribuye a que los recursos sean productivos, pues de otro modo se paga un impuesto por un bien que no produce beneficio alguno. Además si de equidad se trata, refuerza la misma, de manera que si las rentas que proceden de patrimonio tienen un trato favorable, con este impuesto se refuerza la progresividad³⁶⁵, ya que de otro modo solo quedan dos impuestos verdaderamente progresivos, que son el IRPF y el ISD, lo que de nuevo va contra los principios constitucionales de buscar la progresividad del sistema allí donde sea posible.

Finalmente se ha acordado su eliminación con los argumentos más variados planteados durante las tres últimas décadas. Como expone el profesor VIDALT ARAGON en sus Comentarios a la desaparición del Impuesto sobre el Patrimonio, el argumento más poderoso lo da la propia exposición de motivos de la ley que decide su supresión que señala que ha perdido la capacidad para alcanzar de forma eficaz los objetivos para los que fue diseñado; esta pérdida es debido tanto a motivos exógenos (cambios en el entorno económico internacional) como endógenos (por las modificaciones introducidas por el propio tributo). La forma por la que se ha optado

³⁶⁴ LASARTE J; ADAME, F.: Relator general DI PIETRO: *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma* Centro de Estudios Fiscales. 2010, pg. 105.

³⁶⁵ POZUELO ANTONI, F.: *op. cit.* Refiere todos estos motivos y algunos más para mantener este impuesto. Como el análisis es muy ajustado a lo que en su día pretendía el impuesto, prefiero nominarlo solamente y me remito a él para quien quiera tener una visión más amplia de su forma de pensar.

para suprimirlo ha sido la de bonificar el 100% de la cuota íntegra. Por lo tanto el impuesto subsiste aunque no existe obligación de pago. Esta subsistencia es precisamente una de las puertas abiertas para valorar de nuevo entre los tratadistas la necesidad o la oportunidad de su reimplantación. Aunque su incidencia sobre la tributación en general es pequeña, su desaparición genera un déficit en este tramo de la administración que deberá ser suplido por otro tipo de imposición. El impuesto que tenemos es progresivo, lo que sustituya a este sustento económico de la administración no lo sabemos, pero es previsible que no lo sea, perdiendo nuevamente una parte de la progresividad del sistema fiscal.

La filosofía de este impuesto siempre ha sido progresiva. Solo lo declaran quienes tienen un patrimonio elevado y dada la exención que recae sobre la mayoría de las personas que menos rendimientos tienen, es de los que ayuda a aumentar la progresividad del sistema fiscal de cualquier país. Curiosamente ha sido sobre el que más críticas han caído en cuanto a su justicia, a lo acertado de su imposición, incluso a la legalidad del mismo. Resulta, por tanto, sorprendente encontrar que la CEE, en su día recomendó la introducción en todos los estados miembros, con un tipo impositivo moderado y limitado a las personas físicas³⁶⁶. Recomendación lógica, por no decir cacofónica, a fin de cuentas los titulares de las acciones de las sociedades son precisamente estas personas. Si las sociedades son poseedoras de grandes patrimonios, éstos se atribuyen a quienes tienen la titularidad de sus participaciones sociales, que ya tributan por ese patrimonio cuando lo hacen por las acciones que integran esa parte de su patrimonio.

Estamos ante otro de los Impuestos preconstitucionales, ya que se aprueba antes que la Ley Marco; en concreto por la Ley 50/1977 de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, la consideración que tuvo en su momento es que era un Impuesto extraordinario

³⁶⁶ NEUMARK, F.: *op. cit.* pg. 159. Hace una valoración de los impuestos que deben existir desde el punto de vista de la capacidad de pago y critica el tratamiento tan poco favorable a este impuesto que existe en los países anglosajones y mediterráneos. Mostrándose partidario de su mantenimiento o introducción en los países que no lo tienen implantado. Es cierto que la obra de Neumark es de 1970 y que el comentario que realiza se refiere a un informe CEE de 1963, pero los argumentos tendentes a la progresividad que por entonces se daban son perfectamente válidos todavía, al menos si se enfoca desde la perspectiva que nos da la Constitución Española de un Estado, social y democrático del derecho, más próximo a la filosofía política existente en 1970, cuando se elabora este libro que a la que actualmente, tres décadas después, existe.

y se planteaba la desaparición en poco tiempo, algo que ha tardado en ocurrir algo más de lo previsto. Analizado desde la perspectiva que da el tiempo. Viendo su nacimiento y su contenido, se ha comentado que tenía una intención censal más que contributiva, pues los tipos eran considerablemente bajos y para animar a declarar se dio opción de revalorizar bienes al poder valorar los mismos en el precio de mercado que estimase el declarante. De alguna forma se realizó por este procedimiento una amnistía fiscal encubierta, favorable para quien lo supo ver y le dio a sus bienes valores, incluso superiores, a los reales. Cuando con posterioridad han tenido que tributar por incremento de patrimonio han visto como el impuesto a pagar se le ha reducido considerablemente, precisamente por aplicar un valor elevado a aquel bien que se tenía desde tiempo inmemorial, en algunos caso si coste apenas para el propietario.

Con posterioridad se legisla de forma definitiva por la Ley 19/1991 de 6 de junio de Impuesto sobre Patrimonio, que ha estado vigente durante más de década y media, hasta que ha sido declarada la exención del mismo a partir del ejercicio 2008. La nueva ley se dedicó a declarar exentos una cantidad de bienes que han hecho perder parte de la progresividad. En la actualidad están exentos la vivienda habitual y los bienes afectos a actividades económicas, entre los que podemos incluir las acciones, siempre que el sujeto pasivo o un miembro de la familia tenga en esa sociedad su principal fuente de ingresos.

Desde el punto de vista de la progresividad, se puede considerar un impuesto altamente progresivo, incluso la propia ley le obligaba a ese grado de progresividad, de manera que la estructura de la tarifa ha de ser similar a la del Estado que determina los tipos mínimos y la cuantía del primer tramo de base liquidable. Aunque para mitigar esta obligación formal dejaba exenta y no obligaba a declarar hasta que no se superase una cantidad por contribuyente, que en un principio era de quince millones de pesetas y que fue elevada hasta 108.182,18 €. Paulatinamente se han añadido a esta exención general otras personales por diferentes modificaciones: vivienda habitual hasta un límite de determinada cantidad. Bienes afectos a actividades económicas. Participaciones sociales de empresas familiares donde uno de los miembros tenga sus ingresos habituales. Planes de Pensiones, mutualidades y seguros colectivos...

Es difícil precisar el margen de progresividad, pues son tantas las variables que existen que se personaliza demasiado cada contribuyente. Tal vez en exceso, sobre todo provocado por la aplicación de una regla múltiple de valoración, como es la que se enuncia en el artículo 10.1 que indicaba que el valor de los bienes inmuebles era el mayor entre tres: catastral, comprobado por la administración a efectos de otros tributos o el declarado en la adquisición. Esta compleja norma de valoración ha sido uno de los motivos por los que el legislador ha decidido no continuar aplicándolo³⁶⁷. Precisamente de esta irregularidad valorativa ha resultado la conclusión del actual sistema de valoración a efectos del IRPF, el valor que se toma es el catastral en todo caso, al menos a efectos de imputación de rentas inmobiliarias.

En cuanto a la obligación real de Contribuir por IP la regulación se daba en la propia Ley de este impuesto 18/1991 que frente a lo que ocurre con el IRPF no se modifica en 1999. Se puede decir, que en términos de progresividad, el IP por obligación real es más justo que lo que ocurre con IRNR, pues mantiene la escala progresiva, además la tributación se hace por todo el patrimonio de forma conjunta, frente a la renta que se hace por separado de cada ingreso que tenga. Lógicamente esta forma de recaudación es mayor que cuando se tributa por el impuesto de acuerdo a la normativa española. Una mayor tributación que le da al sistema impositivo en general un plus de progresividad.

El problema del IP de los no residentes y la posible discriminación que pudiera existir por este motivo supone un problema, pues podía tratarse de un caso de

³⁶⁷ LOPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La aplicación de diferentes reglas de valoración para los inmuebles en el Impuesto sobre el Patrimonio y la quiebra del principio de igualdad” *Quincena Fiscal*, nº 12. Junio 2007. Defiende con argumentos incontestables que cuando existe un valor objetivo, y en este caso existe el valor catastral que da unos parámetros iguales para todos los bienes. Puede utilizarse transitoriamente el valor de adquisición en tanto no se haya determinado el catastral, pero una vez sabido éste, no existe motivo para continuar con el anterior. Se denota claramente que existe un interés meramente recaudatorio en esta tripleta de valoraciones. Paradójicamente este mismo valor servía también para determinar el valor a efectos de imputación de rentas en IRPF y la duda que se plantea es si se puede declarar la inconstitucionalidad en uno de los casos (solo para IRPF) mientras que se mantiene a efectos del otro impuesto. Aunque pueda parecer una paradoja se llegó a la solución de que era posible modificarlo a efectos de IRPF y mantenerlo a efectos de IP, pues al ser Impuestos distintos gravan situaciones diferentes. La aparición de una nueva Ley de IRPF en 1998 acabó con la polémica.

discriminación. Esta situación provocó la Sentencia del TJCE de 5 de junio de 2005 en el que se impide que se le trate de forma más gravosa al no residente³⁶⁸.

La exención total que se plantea en el IP afecta también a los no residentes, de manera que otro de los impuestos progresivos existentes, en este caso con una progresividad incrementada, desaparece. Con ello se acaba uno de los problemas de adaptación al Derecho comunitario que tenía España por tener un impuesto sobre el patrimonio inexistente en la mayor parte de Europa.

El principal escollo con que se ha encontrado el gravamen sobre el capital ha sido la creación del Impuesto sobre el Patrimonio (IP). Que el beneficio o renta que el mismo produce debe estar sometido a gravamen no causa problema alguno, es comprensible para todo el mundo aunque no sea deseable. Pero que haya que pagar por ello es algo que no se ha admitido de buen grado, ni por los determinadas corrientes políticas, ni por los contribuyentes, ni por un importante sector de la doctrina.

Ha sido una corriente que considera que el patrimonio es una renta ya gravada la que se ha opuesto a su tributación y por los mismos motivos a otros impuestos como es de Sucesiones y Donaciones, IBI e IIVTNU.

Son varias las tesis que se han mantenido para la existencia de este impuesto y que sistematiza con meridiana claridad HERRERA MOLINA³⁶⁹ casi todas ellas basadas en el análisis alemán del IRPF. Ni que decir tiene que todas estas teorías cuentan con posiciones críticas a las mismas. Enumeraré las que el autor señala: Teoría de los rendimientos consolidados que le da una especial seguridad a su titular. La precariedad económica provoca inseguridad en quien la tiene, el patrimonio es la forma de asegurar el porvenir y por eso esta tranquilidad se ve sometida a gravamen a través de un impuesto que grava mínimamente esta seguridad. No podemos obviar que la capacidad contributiva de quien tiene patrimonio, con respecto a quien no la tiene es apreciable y por ella se ha de tributar. Teoría de la especial capacidad económica que proporciona el

³⁶⁸ LOPEZ ESPADAFOR, C. M.: “Problemática del régimen... *Cit* pg. 291. En este artículo se expone magistralmente la imposibilidad de que ocurra lo que señala la sentencia, pues si bien es verdad que el residente tiene un tipo de tributación agravada, también lo es de que la principal exención proviene de la vivienda habitual que no se da en un residente, pues automáticamente se convierte en residente si esa pasa a Ser su vivienda habitual.

³⁶⁹ HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad...* *Cit.* pg. 328 y ss.

patrimonio y que permite beneficiarse de las economías de opción que permiten las leyes tributarias. La sujeción a gravamen del beneficio no siempre es de forma similar, pues las leyes tributarias modifican la sujeción a tributación, solo quien tiene patrimonio cuenta con la libertad necesaria para poder elegir la inversión más rentable, buscando el ahorro fiscal. El IP lo que grava es esta posibilidad de tener ahorro por otro lado y de elegir o no la forma en que tenerlo, si el ahorro se hace líquido pagaría impuesto, si se mantiene en bienes latentes no habría que pagarlo. Imaginemos un patrimonio agrícola improductivo, si no se paga por él, seguirá siempre en esa condición. El hecho de que obligue a pagarse patrimonio por tener esa finca, hace que el sujeto pasivo piense en buscar recursos con que hacer frente a ese pago, el mejor de todos siempre será poner la finca en producción o alternatively proceder a su venta, cualquiera de las situaciones es mucho más interesante desde el punto de vista del beneficio social que provoca.

En cierto modo incentiva la productividad del patrimonio, aunque sea para pagar su coste. Teoría de la posibilidad de eludir otros tributos mediante “*ingeniería financiera*” que permite buscar los beneficios fiscales que las leyes ofrecen. Está claro que las leyes fiscales son para especialistas capaces de conocer las posibilidades de las mismas. Solo quien tiene acceso, bien directo o profesional a esas leyes, termina por beneficiarse de las mismas. Teoría de la retribución en especie que implica el disfrute de los elementos de patrimonio para quien los posee, ya que esta capacidad en otros casos se somete al impuesto sobre la renta. Quien tiene un inmueble puede disfrutar de él y eso tiene un valor en el mercado, que en otro caso se hace vía gasto y está sujeto a tributación, el cobro por esta posesión es la forma de tributar de este uso. Teoría de la discriminación de los rendimientos de capital, para beneficiar a las rentas procedentes de las actividades por el mayor esfuerzo necesario para conseguir las. Es cierto que quien tienen rentas de patrimonio siempre puede buscar, además, rentas de trabajo, algo que no puede hacer quien tiene su tiempo cubierto y ya cobra estas rentas. Esa disponibilidad es lo que grava el impuesto de patrimonio. Teoría de la tributación del patrimonio improductivo que busca la incentivación de la utilidad social del patrimonio, el que suponga un coste hace que incentive la búsqueda de un beneficio con que hacer frente a ese coste. De alguna forma ya lo hemos comentado con anterioridad en el caso del ejemplo puesto para quien tiene una finca improductiva. Teoría de la redistribución

patrimonial que se produce al gravar la mera tenencia del mismo, pues si el patrimonio está improductivo y produce un gasto, con el tiempo obliga a quien lo tiene a tener que deshacerse de él y eso contribuye a su redistribución.

Con independencia de todas estas teorías y otras muchas que pueda haber, la justificación de gravar el patrimonio parte del propio Principio de Solidaridad que refleja nuestra Constitución y que determina la función social de la propiedad. Si lo pasamos por el tamiz de los principios tributarios podemos ver que los cumple, pues existe generalidad, igualdad, capacidad contributiva, progresividad y no confiscatoriedad. Se puede decir que es un impuesto prototípico del sistema de imposición que nuestra Constitución tenía pensado. Puede que en otros sistemas jurídicos existan fricciones legales con la existencia de un impuesto como este, pero en el nuestro no debe haber ningún problema para considerarlo completamente legal.

Su desaparición y la llegada de una situación económica de recesión, ha provocado que se plantee una necesaria reestructuración de los impuestos, entre los que ha destacado la posibilidad de incluir un impuesto de grandes fortunas, lo que no deja de ser una forma encubierta de IP donde se contribuye desde unos mínimos mayores y previsiblemente los tipos sean más altos. Pero parece absurdo crear un impuesto nuevo, cuando el que tenemos en suspenso, con las debidas modificaciones, puede seguir siendo válido.

6. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

Regulado por Ley 61/1978 de 27 de diciembre. Reformado por Ley 1995. Una nueva Ley ha aparecido para entrar en vigor en 2005 y ha sido aprobada por RDL 4/2004 de 5 de marzo que aprueba el texto refundido de la LIS, donde vasta con ver la exposición de motivos de la mencionada Ley para comprender que son muchas las modificaciones que tenía la ley de 1995 y que demandaban ya la realización de un nuevo cuerpo de carácter único y que unificase todas esas modificaciones. En concreto se habían modificado: Las medidas para la corrección de la doble imposición interna e intersocietaria; la separación de la tributación de los no residentes; la desaparición de la transparencia fiscal y la aparición de las sociedades patrimoniales; además se había regulado algún régimen especial.

Como se aprecia es otro de los impuestos básicos creados paralelamente a la Constitución que sirve para gravar la renta de las Sociedades y otro tipo de empresas. Ya en la reforma de 1957 se hablaba de este impuesto en un modelo que puede servir de precedente al que aquí se estudia.

Es un impuesto directo de tipo proporcional fijo con algunas excepciones para casos especiales (cooperativas, cooperativas de crédito,...). Su tipo general ha pasado del 35% en todo los casos que recogía la primera ley, al tipo del 30% como normal y del 25% en las Empresas de Reducidas Dimensiones aunque dentro del beneficio se tribute a escala diferente dependiendo de si es mayor de 120.000 €, es razonable y ayuda a la progresividad fiscal para gravar a quien más capacidad económica tiene (que son la mayoría). No hay discusión en que este impuesto sobre beneficio tiene que ser fijo, si hubiese un tipo proporcional progresivo habría muchas empresas que optarían por dividir la actividad para conseguir una disminución de la tributación, pero eso les acarrearía un perjuicio en su estructura patrimonial, sobre todo para aquellas actividades beneficiadas por la economía de escalas, que necesitan disponer de un gran patrimonio, pero que en sus magnitudes agregadas producen un gran beneficio y que son imprescindibles para el funcionamiento de una nación y del sistema económico en general. Es el caso de actividades como: la banca, las comunicaciones, la energía, la fabricación de determinados productos,... requieren grandes empresas, que se verían perjudicados fiscalmente con respecto a las pequeñas si se intentase aplicar un sistema progresivo para el impuesto de sociedades. La conclusión sería la fragmentación de esas grandes empresas en una búsqueda de un ahorro que se convertiría en ineficacia productiva.

Incluso puede reducirse desde el tipo que en la actualidad sirve como tipo a pagar, pues se trata de que a mayor beneficio de la sociedad tiene la capacidad de un mayor reparto de dividendos que a su vez tributa por el impuesto directo que recae sobre quien los percibe. O en el caso de mantener el tipo alto cabe la posibilidad de aplicar diferentes normas de deducción del dividendo percibido.

Que una persona jurídica esté conformada a su vez por personas físicas y que el planteamiento de una sociedad sea el de generar beneficios que a su vez se distribuyen entre personas físicas supone que estamos ante otra forma de gravar a las personas

físicas en la medida en que son partícipes de sociedades³⁷⁰, por eso los dividendos que se distribuyen por las mismas tienen una retención en origen. Esta doble tributación de IS es lo que justifica que este impuesto no tenga porque ser progresivo en el momento en que se tributa como tal, es cuestión de que el reparto de dividendos se incorpore a un sistema de IRPF que tribute por las rentas totales, en ese caso la tributación del beneficio de las sociedades tributaría de forma progresiva al incorporarse a la renta de quien percibe el dividendo. Si esto fuese cierto solo sería necesario que el IRPF fuese un impuesto que recogiese esta eventualidad y poco más, la realidad es que solo en los casos de transparencia fiscal se pasa el resultado de la sociedad a la renta de forma clara, en los demás casos se ha convertido en un tributo autónomo que tiene su progresividad propia.

Aun siendo de tipo fijo, a lo largo del tiempo su TIE (El TIE es el coste del impuesto partido por el resultado antes de impuestos. Para el cálculo de este dato se tiene en cuenta todas las deducciones, bonificaciones y otro tipo de disminución impositiva.) ha sido ascendente, principalmente por la desaparición de las deducciones por inversión y por creación de empleo que han dejado de aplicarse para todos los casos (como ocurría en la primera LIS, que en su día existía una deducción de 500.000 pesetas por incremento de plantilla en unidades enteras, susceptible de fraccionarse cuando los incrementos eran menores. También las inversiones de todo tipo tenían deducción, de manera que las sociedades solían estar continuamente deduciendo por estos dos motivos y su tipo efectivo de pago era menor. Hay que decir que en todos los casos fue un enorme acicate para la creación de empleo y para el fomento de las inversiones productivas en maquinaria, informática, vehículos. Finalmente se optó por quitar estas deducciones y a cambio se reducían los tipos, lo que beneficia a aquellas empresas no inversoras y que anteriormente no tenían beneficios de este tipo.) hasta quedar reducida a determinadas categorías de trabajadores (minusválidos) y de inversiones (relacionadas con alguno de los eventos de carácter internacional que se realizan en España, o dedicada a determinadas actividades: exportadoras y asistencia a ferias de carácter internacional, I+D+i, edición de libros, filmicas,...). Si en 1995 el TIE era del 21,52%, sube hasta el 26,47 en 1999, desciende al 23,37 en 2001 y vuelve a elevarse hasta el

³⁷⁰ CHECA GONZALEZ, C. y OTROS: *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades*. Marcial Pons. Barcelona. 2000. pg. 3.

26,94 en 2005³⁷¹. Aunque no es claro los tipos reales, pues otros estudios aclaran que el tipo aplicable a la cuota líquida ha ido desde el 21,91% en 1998, hasta el 24,02% en 2003, en cierta contradicción con los datos ofrecidos anteriormente, en este caso estamos ante un estudio más complejo que intenta demostrar que las empresas tributan dependiendo de la actividad: teniendo la tributación más alta las dedicadas a comercio (28,04%), financieras (27,53%), industrias (27,30%), Enseñanza (26,64%), transportes (25,80%)...³⁷² lo que hace más fiable este estudio, que viene a demostrar que aun habiéndose bajado los tipos, el TIE ha ido creciendo realmente.

Una de las características de los estímulos fiscales que existen en la actualidad están dirigidos a grandes empresas, por el tipo de deducciones se puede saber que los beneficiarios de las mismas son grandes empresas de servicios, empresas de comercio mayorista o empresas de sectores muy determinados, que pueden aprovechar las ventajas fiscales existentes. De acuerdo con las posibles deducciones se puede saber como todas las empresas que tienen capacidad para beneficiarse de ellas tienen un TIE real por debajo del de las empresas de reducidas dimensiones³⁷³. Esta situación está dando lugar en muchos casos a una regresividad fiscal, ya que quienes más tienen menos pagan. Lo que se demanda son la recuperación de las deducciones aplicables a las PYMES que ya hubo en otros tiempos (creación de empleo, inversión en activos fijos,...). Desde otros sectores se plantea la situación contraria, como es la desaparición de este tipo de beneficios fiscales que se han calculado para el caso de I+D+i en 3.500 de manera que se aplique el tipo efectivo; está comprobado que este tipo de ayudas solo benefician a las grandes empresas que son las que invierten y que no dejarían de hacerlo, en la mayoría de los casos, por la desaparición de las mismas; con lo que al menos se volvería a la senda de la tributación progresiva. Realmente lo que se hizo fue

³⁷¹ FERNANDEZ RODRIGUEZ, E; MARTINEZ ARIAS, A; ALVAREZ GARCIA, S.: “La presión fiscal por Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea”. *FUCAS (Universidad de Oviedo) Documento de trabajo 407/2008*. Han realizado un estudio para toda Europa, tal y como se puede ver en el apartado oportuno y que supone el mejor medio de comparar la presión fiscal por el IS en nuestro país comparada con la del resto de los países comunitarios.

³⁷² FERNANDEZ RODRIGUEZ, E; MARTINEZ ARIAS, A.: “La presión fiscal del Impuesto sobre sociedades por sectores de actividad” *Crónica Tributaria* 127/2008 pg. 47

³⁷³ PAREDES GOMEZ, R.: “Neutralidad fiscal en la elección de la forma jurídica y el tamaño de la empresa” *XII encuentro de economía pública*. Almería 2006. pg. 52 muestra como mientras el TIE de la gran empresa es el 21,7% en las ERD es del 26,9%, todo un contrasentido con respecto al espíritu que parece emanar de nuestra ley de IS

desplazar las ayudas por creación de empleo desde el IS hacia las bonificaciones en seguros sociales, donde es más fácil controlar el tipo de contrato, la edad, el sexo y demás circunstancias personales de los trabajadores empleados a fin de incentivar una política laboral mucho más concreta que con el sistema genérico de deducciones. Algo similar ocurre con las ayudas por inversiones, tramitadas como subvenciones finalistas por las empresas. En ambos casos existe un problema y es la subordinación de las ayudas a circunstancias económicas coyunturales; no es difícil dejar de obtener estos beneficios por el simple motivo de la falta de presupuesto. Todo ello produce un efecto distorsionador del tipo efectivo del IS, pues solo se tiene en cuenta el tipo del impuesto pagado, pero no la reducción en el mismo que aparece por la vía de bonificaciones en otras cargas sociales.

Aun así la tributación de sociedades, al ser inferior a los tipos más altos en la escala de renta es atractiva para aquellas actividades susceptibles de ser consideradas como económicas aunque produzcan beneficios de capital. No es necesaria la transparencia fiscal siempre que la doble tributación (como sociedad y como dividendo) se mantenga, pues la progresividad que no encuentra cuando tributa como sociedad si la va a encontrar cuando tributa como beneficio si se utiliza un sistema que lo incorpore al tipo impositivo general. Precisamente por este motivo el IS permite una cierta reducción, lo que supone mejorar el margen de beneficio de las sociedades, el aumento de los dividendos y la tributación por el régimen de IRPF, o en otro caso aumento de la inversión e incentivación de la economía.

Cuando el beneficio de las personas jurídicas se distribuye pasa a engrosar la renta de las personas físicas y se somete nuevamente a tributación, esta vez de forma progresiva, que es como ha venido funcionando hasta nuestra última legislación, que ha generado un sistema dual para que la tributación de las rentas de capital sea fija. Este criterio, creado en pos de una supuesta neutralidad, va contra los principios de capacidad económica y progresividad. Por tanto la aportación realizada a Personas Jurídicas no deja de ser un ahorro, que solo se somete a tributación cuando se enajena (incremento de patrimonio) o se reparte dividendo (rendimiento de capital mobiliario). Por eso este impuesto no ha dado lugar a ningún tipo de polémica en cuanto a que la tributación sea a tipo fijo incluso, como hemos dicho, tenga tipos bajos o escalares. Tal

vez lo que hay que incentivar es la distribución de dividendos como forma de lograr un incremento de recaudación por IRPF. Como es posible comprobar de acuerdo a las tablas de aplicación porcentual de los impuestos en los países CE-27, en la mayoría de los países desarrollados la cantidad que se aporta al total de la imposición por parte del IS es muy pequeña, prefiriendo recaudar por otro tipo de impuestos que no son tan sensible en cuanto a creación de empleo y generación de riqueza.

Mantener un tipo no elástico en IS y añadir al beneficio obtenido en la actividad mercantil un tipo fijo en IRPF al considerarse los ingresos como procedentes de rentas del ahorro (reparto de dividendos y ganancias patrimoniales provocadas por la enajenación de acciones), consigue que una gran parte de la actividad productiva tribute a tipo fijo, posiblemente a un tipo más alto que si se tratase de una actividad productiva sometida a IRPF, pero en definitiva con una progresividad fiscal nula, por no decir otra cosa, ya que hasta puede ser regresiva. Lo que la ley de IS ha conseguido no es lo que se supone que debía perseguirse de acuerdo a los principios constitucionales que regulan nuestros impuestos.

Un nuevo tipo impositivo, o mejor dicho, un nuevo tipo de sociedad ha sido la aparición de las Instituciones de Inversión Colectiva (IIC), reguladas por ley 25/2003 (Entre estas IIC se encuentran las SICAV que tienen un régimen especialmente privilegiado. Para su constitución hace falta un mínimo de 100 personas que deben aportar un capital de al menos 2,4 millones de euros. Se trata de un privilegio para estas empresas elitistas, pero que en la actualidad son más de 3.000 con un capital de más de 25.000 € que están eludiendo una tributación cotidiana para este sistema de ahorro) que le ha dado un tipo privilegiado de tributación del 1% y a las que con el cumplimiento de unos requisitos relativamente fáciles se les permite una tributación privilegiada³⁷⁴, aunque solo mientras el ahorro que se pretende está dentro de esa empresa, cuando se distribuye pasa a tributar por el tipo normal del ahorro. Puede considerarse una forma de creación de ahorro a gran escala y con una finalidad de tener fuentes de inversión. Con

³⁷⁴ JAQUELOT GARRE, N.: *op. cit.*, artículo en el que se despliega la multitud de beneficios que se ha dado a esta figura que no deja de ser una forma de arrendar inmuebles o crear un tipo de empresas dedicadas a los mayores o a los estudiantes. Sus efectos no solo se ven en el IS, también afectan a ITP, pero es que este tratamiento beneficioso no solo proviene de la regulación que se hace en la ley en 2003, también se amplía con posterioridad en 2005 cuando el gobierno ha cambiado de signo, lo que supone un apoyo explícito a estas sociedades.

el sistema planteado de doble tributación este sistema es ventajoso para quien invierte a través de él, pues se somete a una tributación del 1% como sociedad y un marginal del 43% como IRPF, lo que daría una tributación máxima del 42,57%, mientras que en una inversión normal el tipo aplicado sería el 57,25%. En el sistema dual actual, con una tributación del 19%, las SICAV tienen una tributación real del 19,81% mientras que una inversión en cualquier otro tipo de entidad que tenga que tributar por un tipo del 25%, tiene un coste fiscal del 39,25%. Como puede verse totalmente desproporcionado, por lo que se incumple el principio de igualdad que recoge nuestra Constitución, por no hablar de la tan mencionada neutralidad en las inversiones para las rentas del ahorro, que fue el principal argumento para cambiar la ley de IRPF. Pero aun hay más, al tratarse de sociedades sobre las que rige la normativa mercantil cuentan con los mecanismos que para este tipo de personas jurídicas existe en cuanto a la capitalización de las mismas. Se ha descubierto un *modus operandi* perfectamente legal: se capitalizan los beneficios (pagando el 1% de operaciones societarias establecido en la Ley de ITP), con posterioridad se reduce capital (procediendo a pagar nuevamente el 1% de operaciones societarias de acuerdo a este tipo de operación en ITP) consiguiendo pasar la cantidad en cuestión al patrimonio personal por un coste del 2% y de forma perfectamente legal.

Curiosamente, ahora que se ha buscado una fórmula de reducción de los tipos para los grandes beneficios de capital, escuchamos la posibilidad de crear un impuesto que grave la banca; tal vez la solución fuese más cómoda incrementando el tipo del IS para aquellas sociedades dedicadas a la actividad de banca o IIC que puede ser aplicado a todas las entidades financieras.

En cuanto a deducciones, los últimos añadidos (no creo que pueda definirse de otra forma la regulación de una disposición transitoria añadida a la ley que regula este impuesto y con una redacción deficiente) en la Ley 26/2009, aparecida en el BOE de 24 de diciembre, regula este beneficio fiscal en lo que a Sociedades se refiere en el artículo 77 que crea esta reducción. Estamos ante la aplicación de una ley con efectos retroactivos más beneficiosos, pues se remonta al 1 de enero de 2009 para beneficiar a quien haya cumplido los requisitos que en ella se señalan y ha hecho que dentro de las empresas de reducida dimensión a efectos de cuota se distingan entre las que mantienen o crean empleo, por un lado y las que lo pierden, por otro. Las primeras se han visto

beneficiadas de un tipo bonificado del 20% que puede durar hasta el año 2011 si continúa esta situación. Las otras mantienen el tipo normal para las PYMES del 25%. La forma en que se ha redactado esta bonificación aporta poco a las necesidades laborales del momento, pues en buena lógica, para aquellas empresas que van bien, lo que necesitan es mantener empleo en 2010 para poder crear empleo en 2011 y así beneficiarse al máximo de los efectos de la ley. Si nos planteamos detenidamente que va a ocurrir con esta reducción del tipo, veremos que lo que produce es una minoración en los ingresos del estado de forma gratuita, pues el beneficio para las sociedades es menor que el perjuicio paralelo que acarrea, ya que está mejorando a quien va bien a cambio de nada.

Por último es interesante mencionar una figura que va a tener una relevancia vital en un futuro, y es lo que se denomina operaciones vinculadas³⁷⁵, donde se intentan encuadrar todas las relaciones que tienen el socio y la sociedad, de manera que aquellas relaciones que tengan contenido económico, puedan tributar por IRPF y hacerlo a tipo general y no al marginal beneficioso que supone el IS o las rentas del ahorro del IRPF. Puesto que se trata de una nueva clasificación y la situación actual no está clara, requiere un periodo de maduración hasta tanto se legisle concretamente la forma en que va a afectar a este impuesto en concreto. Nuevamente nos encontramos con la intención de llevar al IRPF la parte que los socios se llevan de la sociedad de diferentes formas, la solución parece sensata, pero su control pasa por el aumento de las inspecciones a sociedades para ver este tipo de operaciones. La gran asignatura pendiente de nuestra fiscalidad es precisamente el control, de manera que si no se mejora el sistema de control es previsible que no tengan efectos prácticos el funcionamiento de las operaciones vinculadas, que quedará en manos de la voluntad de las personas que las aplican.

En el campo de IS es en uno de los que más se ha progresado en cuanto a la armonización impositiva. Tradicionalmente la política tributaria de la CE se ha centrado en la necesidad de armonizar los impuestos sobre las empresas con el objeto de eliminar

³⁷⁵ BANACLOCHE PEREZ, J.: Operaciones vinculadas. *Revista Impuestos* n° 15-16, Agosto 2010. En el artículo hace un recorrido partiendo de los antecedentes de 1973 y transitando por las diferentes leyes de IS que ha habido en este tiempo, la forma en que se procedía en cada una de las leyes y la situación a la que se llega en la actualidad.

los obstáculos fiscales para la realización del mercado interior³⁷⁶, de hecho existe un código de conducta en materia de fiscalidad de empresas. De hecho la aprobación del PGC de 2007 introducido por RD 1514/2007 del 20 de diciembre obedece a la necesidad de contar con una herramienta que permita compatibilizar las cuentas anuales de las sociedades de todos los países miembros de la CE. Los efectos de esta nueva ley están por ver, aunque existe un cambio fundamental y es en el criterio de la generación del propio impuesto, que hasta ahora se regía por la norma del beneficio de la actividad y que a partir de esta ley tiene en cuenta el patrimonio neto de la empresa a fin de realizar este cálculo³⁷⁷.

7. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES

La figura del no residente es común a todos los países comunitarios y ha tenido un proceso dilatado para conformarse dentro del sistema impositivo. La existencia de ciertos principios comunes en el Tratado de la CE como son: libre circulación de trabajadores, no discriminación por cuestión de nacionalidad, libertad de establecimiento, libre circulación de capitales; ha determinado que haya que hacer una regulación específica para todos los Estados miembros que unifique este tipo de tributación. De esta forma se ha ido configurando una legislación, que sin estar armonizada, cumple con las exigencias que impone este Tratado³⁷⁸.

La separación de la obligación real de contribuir de la obligación personal (que es la que afecta a los residentes en España) ha supuesto la aparición de un nuevo

³⁷⁶ LASARTE, J; ADAME, F.: *Op. Cit.*, pg. 129. Aclara cual ha sido las normas de CEE sobre la imposición sobre sociedades y como los tribunales de Luxemburgo se han pronunciado ha favor de esta forma de proceder. La consecuencia de ello es que existe un acuerdo en que las políticas fiscales de futuro tiendan hacia la armonización en el impuesto de sociedades y a la coordinación de las políticas fiscales para evitar disparidades en los niveles de tributación de los distintos factores productivos que puedan distorsionar las decisiones de los agentes económicos.

³⁷⁷ DIAZ-MORO PARAJA, M; LOPEZ RIVERA, L.: “Análisis de los efectos tributarios derivados de la aplicación de las normas de registro y valoración 10ª a 21ª del nuevo Plan General Contable”. *Carta Tributaria*, nº 21. 2008, pg. 5

³⁷⁸ CARMONA FERNANDEZ, N.: “La Jurisprudencia platónica del Tribuna de Luxemburgo”. *Carta Tributaria*, Nº 8. 2001, pg. 3. Comenta que este tipo de control se ha realizado a través del TJCE que ejerce “una tarea de chequeo circunstancial de control de legalidad”. Ciertamente se aprecia una convergencia en la legislación de este tipo de impuestos hasta el punto de que puede resultar más favorable que la legislación aplicada a los nacionales.

impuesto, que afecta a los ingresos procedentes de renta y a los que proceden de sociedades. El legislador cuando hace la nueva ley 40/1998 de IRPF decide dejar al margen la tributación real de contribuir, para ello aparece la ley 41/1998 de IRNR, desarrollada por el reglamento RD 326/1999 de 26 de febrero, que aunque su nombre habla de Ley de renta de no residentes, además trata de la tributación de Sociedades, como ya he dicho. Esta ley hace tributar los hechos aislados de obtención de renta de los no residente, distinguiendo si tienen o no establecimiento permanente, más normal cuando se trata de sociedades que de personas físicas. Cuando no existe este establecimiento las declaraciones son puntuales por la renta obtenida. En caso de establecimiento permanente se haría una declaración del periodo impositivo completo³⁷⁹. Nuestra legislación trata de aplicar los tratados y Convenios Internacionales validamente suscritos. El tipo impositivo que se utilizó en aquella época era el 35% similar al de IS cuando existe establecimiento permanente ó el 25% para las rentas obtenidas sin dicho establecimiento. En las rentas imputadas es el 2% del valor catastral. Para los no residentes, los pagadores de estas rentas estaban obligados ha realizar una retención del 5% que se puede considerar un tipo bajo.

La normativa de este impuesto se modifica por RDL 5/2004 y tiene su reglamento por RD 1776/2004 con esta nueva regulación se ha querido dar respuesta al principio de no discriminación por lugar de residencia de la normativa comunitaria que como bien explica LOPEZ ESPADAFOR³⁸⁰ existe diferencia entre imposición directa e indirecta en cuanto a la armonización de esas categorías de impuestos. En imposición directa las regulaciones son temporales, pero existen unas libertades comunitarias que no pueden verse obstaculizadas. Una de ellas es el trato no discriminatorio por razón de nacionalidad, de esta forma podía ocurrir que el no residente, al tributar por el tipo fijo, se perjudicase en España con respecto a la tributación del residente. Sobre todo si tenemos en cuenta que los no residentes, mayoritariamente son comunitarios. La solución viene por un sistema de asimilación fiscal para el caso en que las rentas se

³⁷⁹ RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, M. P.: “La tributación de los rendimientos inmobiliarios obtenidos por no residentes. El Impuesto Especial sobre Inmuebles de Entidades no Residentes”. *Carta Tributaria* nº 19. 2002. Realiza una completa exposición de las diferentes formas de rentas que puede obtener un no residente, los diferentes tipos de retención aplicables y los modelos necesarios para declarar estos ingresos. Las modificaciones posteriores del IRPF han supuesto variación de este impuesto a la baja, sobre todo para ajustar los tipos a los que se declaran en los demás impuestos.

³⁸⁰ LOPEZ ESPADAFOR, C. M.: “Problemática...Cit. pg. 288.

generan en España y ocupan más del 75% de sus ingresos, en ese caso puede acogerse al tipo de tributación que por IRPF tiene cualquier nacional. En cierto modo esta norma, hecha para evitar la discriminación, no deja de ser un contrasentido, pues es difícil que los no residentes si consiguen más del 75% de sus ingresos en España, puedan no residir en ella durante más de 183 días. Sobre este mismo tema sobre la discriminación hacia los no residentes ha habido otro motivo en cuanto al tratamiento en el impuesto de Sucesiones y Donaciones, pues al tener una normativa autonómica y otra estatal, que es la que se aplica los residente en el extranjero, mucho más alta por no tener las bonificaciones de la normativa autonómica, ocurre que existe discriminación por este impuesto. Para solucionar esta discriminación se ha enviado desde La Comisión un dictamen motivado en 5 de mayo de 2010 (IP/10/513), en el que se le insta a introducir cambios en la legislación para garantizar el pleno cumplimiento y adaptarla a los artículos 45 y 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Las Leyes 35 y 36/2006, también han supuesto un cambio en la tributación de los no residentes. Han visto reducido su tipo general al 24%; en caso de pensiones y prestaciones similares existe una escala de 3 escalones³⁸¹, intereses y ganancias de capital pasan al 18% que para el ejercicio 2010 ha subido al 19%. Se obliga a nombrar representante en España bajo pena de sanción. Existe una exención de 1.500 € para los ingresos de los no residentes, pero al estar sujetos a retención deberían pedir la devolución para conseguirla.

La tributación de los no residentes es compleja, pues en muchos casos está condicionada por la propia legislación interna del estado en que tributa y puede estar sujeta esa ganancia a su propio impuesto sobre la renta aunque se deduzca la cantidad ya pagada para evitar la doble imposición. Actitud que por otro lado considero correcta, pues supone unificar todos los ingresos de cada contribuyente al efecto de generar una renta globalizada. Privilegiar a este tipo de personas, con gran movilidad y no menos disponibilidad económica, es permitirle que puedan invertir en varios países de legislación cómoda, como la española, que tiene una tributación más favorable que la de los nacionales. Solo es cuestión de saber donde y cuanto invertir.

³⁸¹ Art. 25 RDLeg 5/2004 Texto Refundido de LIRNR donde los tipos son el 8% (hasta 12.000€) el 30% (hasta 18.700€) y por encima el 40%.

8. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Aparece este impuesto en nuestra legislación por la necesidades de la guerra contra Francia que obliga al rey Carlos IV a crearlo, aunque con ciertas diferencias con el actual (Solo tributaban los descendientes no parientes directos, que quedaban exentos) entre otras cosas porque se trataba de un impuesto proporcional para quien estaba obligado a pagarlo. Se hace progresivo en 1900 como consecuencia de las necesidades recaudadoras del estado para hacer frente a los gastos de la guerra de independencia de las colonias. Por lo tanto nos encontramos con impuesto de fuerte tradición en nuestra nación y de naturaleza progresiva.

La ley 29/1987 de 18 de diciembre deroga el Texto Refundido de la misma materia de 1967, como se puede comprobar estamos ante otro de los impuestos que necesito el transcurso de una década para armonizarse con el resto del sistema fiscal. El estudio de la aparición de cada una de las legislaciones nos indica el camino conforme se fue creando la estructura impositiva en España y en este caso no había excesiva prisa para modificar el impuesto existente. Hace tributar a las transmisiones gratuitas, ya sean mortis causa o inter vivos. Es progresivo, con un mínimo exento en caso de heredero forzoso y un coeficiente multiplicador en los demás casos. Se ha discutido si es un impuesto sobre la renta o el patrimonio, al tratarse de un incremento de patrimonio la tributación del mismo en nuestro sistema está anejo al IRPF, por lo que se recibe un patrimonio que tributa por un impuesto más benévolo que el que el IRPF emplea para gravar esta adquisición. Parece que la exposición de motivos de la Ley lo considera sobre la renta y la doctrina ha discutido en que caso nos encontramos. Realmente quien recibe suele recibir un patrimonio, pues en la mayoría de los casos está compuesto por bienes de los tipos más diversos. En cuanto a su tributación se asemeja más a un impuesto sobre la renta, de hecho si el receptor, en lugar de una persona física, que tributa por este impuesto, es una sociedad o un no residente, se verá obligado a tributar por un impuesto sobre la renta.

Ha habido una fuerte corriente que lo considera injusto por ser el saldo neto de la tributación del sujeto pasivo que entrega, pues lo entregado ya ha estado sometido a

tributación y, como ocurre en el IP, si nuevamente pasa por el tamiz del impuesto se produce una nueva imposición. Se propone su supresión, que se está consiguiendo por la vía de elevar el mínimo exento en las herencias (Nuevamente estamos ante un caso similar al del IP, suprimir un impuesto progresivo, que además solo grava rentas altas, para sustituirlo por “no se sabe que” que hará perder progresividad a los impuestos autonómicos). Lo cierto es que para quien recibe existe un aumento de su capacidad contributiva que este impuesto trata de aflorar. No paga quien ya pagó, quien tiene la obligación es quien ahora recibe, pues para él si existe un aumento de la capacidad contributiva. Si se analiza detenidamente desde la posición de quien recibe nos encontramos con que realmente se grava una manifestación de riqueza de alguien que incrementa su capacidad económica y que obtiene una renta no sujeta al IRPF. Si suprimiésemos este impuesto, ese incremento de renta debería gravarse de otra forma. Está claro que en caso de que la sucesión la reciba una sociedad que tributará por IS, pero en caso de que sea una persona física, debería hacerlo por IRPF que en nuestra actual redacción sería a un tipo fijo, pues tendría la consideración de ganancia de capital, y como tal estaría sujeta al 18% o al 19%, tipos que son superiores a los reconocidos en el ISD para los casos de rentas bajas; más gravoso aun en el caso de que fuese a tipo general, pues en cualquier caso es superior al que se fija para este tributo.³⁸² Precisamente la incorporación de la tributación de ISD dentro del IRPF teniendo en cuenta la situación personal de quien hereda, es una de las posibilidades de aumentar la recaudación de forma progresiva teniendo en cuenta la capacidad económica de los contribuyentes.

En cuanto a las donaciones, al hacerlas tributar por un tipo mayor que el que se aplica a las transmisiones patrimoniales y carecer de ciertas ventajas fiscales que si le son aplicables a éstas, ha dado lugar a que apenas se tribute por este impuesto, dando a cualquier transmisión de este tipo la apariencia de un justiprecio que tramita por ITP a tipo más bajo, quedando en facultad de la inspección demostrar que esa enajenación no ha sido pagada y que por lo tanto se trata de una donación.

Puede considerarse un impuesto progresivo por varios motivos:

³⁸² POZUELO ANTONI, F.: *op. cit.* pg. 38 y ss. hace un análisis brillante de este impuesto y la necesidad de su mantenimiento desde un punto de vista de estricta justicia tributaria.

Cuanto mayor es la cantidad que se hereda mayor es la cantidad a pagar, pues el tipo que se aplica es progresivo dependiendo del monto total que percibe cada heredero. No está el impuesto tanto en consideración de la herencia, como de la cantidad de herederos a repartir que hay.

Si el patrimonio familiar previo del que recibe la sucesión es mayor tiene un sobregravamen. También se actúa de forma individualizada, puede que haya herederos que cumplan esta circunstancia y otros que no lo hagan.

Sin embargo existe una bonificación aplicable para los herederos directos por la vía del mínimo exento, que lógicamente tiene como finalidad aumentar la progresividad, sobre todo cuando las cantidades heredadas son pequeñas, ya que en este caso pueden quedar exentas, y a las de pequeña cuantía en muchos casos le reduce enormemente los tipos medios de tributación.

Existe en este impuesto una paradoja fiscal, ya comentada al tratar de la igualdad, y es que en este caso la igualdad no es aplicable. Ante situaciones sucesorias del mismo importe, va a ser el parentesco en que varíe el tipo a aplicar de acuerdo al grado existente en esa relación parental. Lógicamente la desigualdad no viene determinada por la capacidad contributiva o la progresividad. En este caso es la justificación social que tiene la herencia. Los herederos directos o más próximos están plenamente justificados. No ocurre lo mismo con los herederos más lejanos, donde parece que el Derecho que existe a percibir cantidades del causahabiente es menor.

Sin embargo se puede hacer una crítica a la no consideración de la situación personal de quien la recibe. Cualquier heredero en un grado determinado, que recibe una cantidad concreta, tiene un porcentaje de pago similar, salvo que su patrimonio previo sea desmesurado.

NEUMARK, entiende que en este impuesto si que cabe la personalización del mismo³⁸³. En esta opinión coincide con su criterio. Tal vez hiciese falta autoliquidarlo de forma conjunta con el IRPF, o hacer una declaración previa y la definitiva aunarla a este impuesto general. De esta forma se permitiría una tributación más justa para un impuesto.

³⁸³ NEUMARK, F.: *op. cit.* pg. 159. Menciona el caso de Italia como el único en el que el patrimonio previo se considera realmente, alguna referencia histórica más a la República de Weimar.

Los planteamientos sobre el Impuesto de Sucesiones también consideran que es un impuesto que recae sobre una renta ya gravada. Incluso en la exposición de motivos de la Ley 29/1987 lo considera “impuesto complementario del IRPF” Su finalidad también consiste en redistribuir la riqueza al detraer en cada adquisición gratuita una porcentaje de la misma a favor del Tesoro Público³⁸⁴. En este caso para la graduación del tipo a pagar se tiene en cuenta el grado de parentesco y el patrimonio preexistente del contribuyente. En definitiva aparece para quien recibe este ingreso, un aumento de la riqueza disponible que debe ser sometido a tributación. En cuanto a la plusvalía que puede ponerse de manifiesto en la enajenación para quien realiza la donación no hay duda de que está sometida a gravamen, tal y como si fuera onerosa, ya que esta donación se trata de un acto voluntario de quien la realiza.

Los problemas en este impuesto no solo están en cuanto a su existencia, también existen en cuanto a la valoración de estos bienes. Se supone que en las transacciones lucrativas, el diferenciado interés de los intervinientes hace que se busque un valor de equilibrio para hacer la transacción. Ahora el interés de las dos partes es que el valor sea el menor posible. Lo que obliga a la administración a intervenir para precisar ese valor. De alguna forma lo que tributa es la plusvalía que se obtiene al pasar el patrimonio de su titular a otras personas que son sus herederos, solo que se hace de forma separada de cualquier otra transmisión sujeta entre otras cosas por ser más beneficiosa para el sujeto pasivo, que evita la suma de progresividades de varios impuestos. En una imposición que tuviese en cuenta la diferencia de patrimonios podría hacer tributar por este impuesto por la diferencia de valor del bien en propiedad del sujeto pasivo con respecto al que tenía cuando pertenecía al causahabiente.

Desde la perspectiva de la progresividad que es el aspecto que más interesa destacar hay que reconocer que tal vez sea el impuesto en que mas se ha trabajado para que ésta sea además justa. Ya hemos comentado el funcionamiento y los parámetros que se utilizan para darle esta progresividad; ahora quiero destacar la innumerable doctrina que apoya el tratamiento que se le ha dado a este impuesto en cuanto ese aspecto progresivo. Tal vez quien mejor lo exprese sea Laura de Pablos Escobar que opina “generalmente han sido razones de equidad y el apoyo a la progresividad del sistema las

³⁸⁴ HERRERA MOLINA, P. M.: Capacidad... *op. cit.* pg. 373.

que han servido de justificación para este tipo de impuestos, razones que siguen plenamente vigentes en el siglo XXI³⁸⁵. Aun así las ganancias de capital están gravadas con tipos más bajos que el resto de la renta, lo que beneficia este sistema de adquisición de renta con respecto a cualquier otro. En su apoyo De Pablos trae a colación una enorme doctrina anglosajona defensora del impuesto por los mismos motivos de equidad que ella defiende para nuestro sistema fiscal.

Los propios tratadistas liberales, contrarios al mantenimiento del impuesto, cuando se apoyan en los autores clásicos reconocen que en otros tiempos solo se veían los efectos recaudadores en el impuesto, en la actualidad tiene sentido el planteamiento redistribuidor y eso se consigue mediante impuestos de este tipo que permiten un cierto castigo fiscal a quienes más tienen para que desde el estado se cubra los objetivos mínimos sociales, el pero está en si por este camino se consigue la redistribución de la riqueza³⁸⁶.

Con anterioridad, otro tratadista destacaba que en este impuesto el aspecto redistribuidor era más importante que el meramente recaudador, pues en si no es mucho lo que aporta a las arcas del estado, pero si es importante de donde procede³⁸⁷.

El ISD es otro de los impuestos tendentes a desaparecer, se está buscando la forma de dejarlo exento por medio de diversos argumentos, en muchos casos políticos, que buscan demostrar su injusticia, en otros casos de mera técnica que predica su desinterés por la escasa recaudación³⁸⁸, argumento ya conocido en el IP que supuso su desaparición, como si la posibilidad de amortizar el coste de tramitación fuese tan fácil, además de que si se suprime la estructura de su control también se pierden puestos de trabajo.

³⁸⁵ DE PABLOS ESCOBAR, L.: “La imposición personal sobre la riqueza: su papel en los sistemas tributarios actuales. *Hacienda Pública Española* 2001. pg. 281.

³⁸⁶ CORONAS Y GUINART, J. M.: “La necesaria armonización de la imposición sobre las sucesiones” *Quincena Fiscal*. Julio 1998. pg. 42

³⁸⁷ SIMON ACOSTA; E.: *La Fiscalidad en las Sucesiones y Donaciones*. Lex Nova. Valladolid 1987.

³⁸⁸ ADAME MARTINEZ, F. D.: “La sucesión y el Impuesto de Sucesiones y Donaciones”. *Alcabala* nº 33. Enero 1993 pg. 93 y ss. Artículo en el que se plantea que muchas veces es la necesidad de esta recaudación la que obliga a mantener el impuesto, apoyándose en una tesis social demócrata, frente a la tesis liberal que aboga por su supresión.

El argumento más contundente que se ha utilizado contra estos impuestos es precisamente su escasa capacidad recaudadora. Esto supone que por el juego del mínimo exento apenas afecte a aquellos contribuyentes con rentas más bajas. La exención de ciertos bienes (vivienda familiar, bienes afectos a actividades económicas, planes de pensiones,... hace que en la mayoría de los casos los sujetos pasivos estén exentos de este impuesto. Algo similar ocurre en las sucesiones entre parientes en primer grado, que gozan de unas exenciones que dejan exentas de tributación un porcentaje alto de sucesiones. Precisamente estas exenciones son las que permiten que se incremente la progresividad del sistema fiscal en general. Progresividad que se vería mermada si, como se defiende persistentemente, se suprimen estos impuestos.

El otro argumentos tiene un carácter más político e incide en la no justificación de un gravamen sobre unos bienes que tributaron cuando los fue adquiriendo el causahabiente y que ahora vuelven a tributar al transmitirse, lo que supone una doble imposición que afecta al ahorro, ya que si este patrimonio se hubiera consumido en vida ahora no existiría la tributación. La realidad es que el haber mantenido ese patrimonio le da mayor capacidad fiscal a quien hereda y en consecuencia debe contribuir por la misma, dependiendo del resto de los factores se le aplicada la progresividad que corresponda. Nuevamente es necesario entrar en el aumento de patrimonio de quien recibe, que debe someterse a tributación por suponer un aumento de la capacidad económica.

9.- IMPUESTOS SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS.

La regulación de los hechos imposables de que trata esta ley procede de la antigua legislación sobre Impuestos de Derechos Reales (nombre que se le da en la calle aunque haya transcurrido más de tres décadas desde su creación) y Timbres del Estado. Se regula por Real Decreto Legislativo 3050/1980 de 30 de diciembre, nótese como frente a lo que he comentado con respecto a ISD en este caso si se tenía claro que hacer con este conjunto de imposiciones y las disposiciones que lo regulan aparecieron rápidamente y se desarrolla por reglamento en el RD 3494/1981. Esta inmediata aparición temporal ha hecho que con posterioridad aparezca una nueva ley que lo regula

aprobada por RDL 1/1993 y desarrollada por el RD 818/1995 que articula el reglamento y que viene motivada por las variaciones de organización política habidas desde la primera ley hasta la reciente, tiempo en el que han ocurrido una serie de cuestiones que hacían necesaria esta nueva ley: la cesión a las Comunidades Autónomas, la supresión y aparición de nuevas tasas que debían regularse por esta ley, la incorporación a las comunidades europeas, obligaban a revisar y actualizar esta ley.

Regulas varias situaciones claramente diferenciadas:

Transmisiones patrimoniales entre particulares, que tributan a un tipo fijo (El tipo ha variado en diferentes momentos. Desde la aparición del IVA se ha intentado armonizar con los que dicho impuesto mantenía para no crear un gravamen diferenciado dependiendo de a quien se le adquiriese el bien). Inicialmente fue el 6% y en la actualidad es del 7% (reducido a la mitad en caso de sujetos pasivos de menos de 35 años y siempre que adquieran su vivienda habitual), 4% cuando se trata de vehículos u otro tipo de bienes Intenta suplir el IVA por el que tributan los bienes usados, aunque estamos ante un régimen que se aplica apenas en coches, sus complementos, barcos, aeronaves y poco más. Pues normalmente solo se tributa por aquellos bienes reglamentariamente trabados, de manera que necesitan el impuesto para perfeccionar la transmisión, si bien en la actualidad, las transmisiones entre particulares han crecido más que nunca merced a Internet, pero al tratarse de bienes de uso cotidiano no se tributa por ellas. Es más no existe control sobre las mismas, lo que impide que se pueda recaudar por las mismas. En el resto de los casos también estarían sujetas estas transmisiones pero la práctica es que no se pague impuesto por las mismas.

Actos jurídicos documentados, que comprende determinadas actuaciones susceptibles de ser registradas a las que somete a un gravamen entre el 0,5 y el 2%. Por este impuesto tributan las operaciones que pasan por Notario y que en muchos casos están exentas de ITP, se ha buscado esta tasa como mecanismo recaudatorio. En el fondo es una compensación por pérdida del IVA que existe cuando la transmisión se hace entre obligados al mismo y que no tributan por ITP, se ha pensado este caso para que todos puedan cobrar del adquirente, pues con el traspaso de este tipo de impuestos a las Comunidades Autónomas hay que dotarlos de contenido impositivo concreto. Curiosamente los inmuebles son los bienes sobre los que recae este tipo de impuesto, ya

dije que uno de los sectores que mayor grado de imposición tiene es la vivienda y esto es buen ejemplo de ello.

Operaciones societarias, que grava determinados hechos realizados por sociedades u otras personas colectivas, a las que aplica un 1% de tipo impositivo. El tipo de este impuesto se ha visto incrementado al 2% por necesidades recaudatorias de las Comunidades Autónomas. La CE ha propuesto la eliminación de este impuesto a través de sus directivas 69/335/CEE y 85/335/CEE por ser negativos para la concentración de empresas. A partir de la Directiva 2008/7/CE se ha permitido que se mantenga, pero no que se introduzca, que no supere el 1%, aun así se ha propuesto que cada tres años se revise con vista a su derogación total³⁸⁹.

También se regula en su articulado lo que comúnmente se ha denominado timbres y que en la actualidad tienen poca aplicación, pero que son frecuentes en las letras de cambio y en el timbrado de los efectos de comercio.

Desde su aparición se ha convertido en la principal fuente de ingresos de las Comunidades Autónomas que buscan la forma de controlar las actividades sujetas y el valor de las mismas, pues la tentación a reducir la cantidad declarada, solo para ahorrarse este impuesto, es alta, produciendo una fuente importante de fraude fiscal. La opción de valores objetivos ha permitido que por debajo de ese valor no se hagan transmisiones, que estarían obligadas a reliquidar el impuesto y a arriesgarse a que a otros fines fiscales el valor que se tomase fuese el declarado, causando un verdadero perjuicio en el momento de realizar la transmisión por un valor diferencial con la compra. En cierto modo supone la existencia de un IVA para no comerciantes, de manera que al igual que las transmisiones de alguien que tiene la consideración de comerciante, está sometida a tributo; cuando la transmisión se realiza entre partes no comerciantes también existe una muestra de capacidad económica, lo que permite establecer un tributo y para eso existe este impuesto. Como se puede apreciar los tipos son más bajos que los que existen para el IVA y a diferencia de aquel no tiene gradación, solo existen dos tipos, el general (7%) y el especial para vehículo (el 4%). Se supone que cualquier transmisión debería hacerse por el tipo general, la realidad es que solo cuando las transmisiones se realizan por documento público o están registradas, se

³⁸⁹ LASARTE, J. ADAME, F.: *op. cit.*, pg. 228-232

paga dicho impuesto, en cualquier otro caso no existe pago de tributo y aunque pueda parecer marginal, cada vez adquiere mayor importancia la venta a través de mercadillos reales o virtuales no controlados fiscalmente.

Su funcionamiento es similar al de una tasa en los casos de AJD y OS que no tienen demasiado sentido desde la configuración impositiva, pero que refuerzan la protección que da el ordenamiento jurídico a determinados hechos. En la obra de HERRERA MOLINA mencionada se recurre a la explicación que VILLARÍN LAGOS da sobre este impuesto como de especial protección del ordenamiento jurídico y la organización estatal que debe de realizarse de forma genérica a través del sistema impositivo. Incluso en determinados casos de OS nos encontramos que se tributa por operaciones que en lugar de demostrar la capacidad económica del sujeto pasivo, lo que se muestra es todo lo contrario, la pérdida de capacidad económica (aportación para compensar pérdidas, liquidación de la sociedad,...)

La existencia del ITP y la accesoriedad de AJD supone una paradoja derivada de la competencia impositiva, pues frente al IVA que es un impuesto estatal, éstos últimos están transferidos a las CCAA. No son pocos los casos en que la duda en la aplicación de uno u otro impuesto ha supuesto verdaderas batallas jurídicas, incluso la obligatoriedad de tributar por los dos conceptos hasta tanto se resuelve cual es el impuesto aplicable. Pero es que además donde más frecuente es esta duda impositiva es en la transmisión de inmuebles o de un patrimonio empresarial, lo que hace que nos encontremos ante un pago considerable, que en caso de duplicidad se hace excesivamente gravoso. Tal vez este apartado es el más complejo de la regulación de este impuesto y el que más problemas ha causado.

En cuanto a las posibles opciones de aplicación de progresividad fiscal hay que entender que es compleja su configuración, pues estamos ante un impuesto directo, que solo puede salvar su aplicación en los casos actuales en los que se regula la exención o bonificación (edad, tipo de vivienda, OS de determinado tipo de empresas como cooperativas o sociedades calificadas de laborales). Tal vez lo que si debiera hacerse con este impuesto es intentar que las transacciones entre particulares, sobre todo las realizadas por medios informáticos fueran gravadas, al igual que lo son cuando

intervienen comerciantes, pues objetivamente se dan todas las condiciones para la existencia del impuesto.

10. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

Tiene un antecedente en las leyes reguladoras del Tráfico de Empresas que era un impuesto de los denominados en cascada, de manera que el consumidor final, que en este caso era el comerciante minorista, pagaba un solo ITE, pero el producto que compraba podía estar gravado por tantos ITE como empresas intermedias hubiera habido en la transacción. Aunque como Impuesto desaparece con la llegada del IVA, era normal que en muchas transacciones entre mayorista y minorista, este impuesto no apareciese, y no sería de extrañar que el que se recaudaba no fuese declarado a la administración tributaria del momento. Por eso el IVA supuso un respiro a la situación anterior y un verdadero impuesto para gravar el consumo. También sustituye al antiguo impuesto de Lujo que desaparecen para dar paso a este nuevo impuesto. Comento que se trata de un antecedente, pues no puede considerarse precedente, ya que el IVA varía sustancialmente con el impuesto anterior destinado a gravar la imposición empresarial. Tal vez podríamos remontarnos a los denominados “consumos” que se implantan en el siglo XIX y duran hasta la República como una forma de tributación sobre el comercio, aun más injusto, pero queda demasiado lejos. Aquellos impuestos era de los que se denominaban “en cascada” de manera que cuantas más fases de comercialización tenía un producto, más imposición recibía, elevando el coste del mismo. Aquella tributación excesiva se solía paliar con un alto fraude donde el impuesto no se pagaba para no aumentar excesivamente el precio del producto. La ventaja del IVA es que muestra su neutralidad. El coste final tiene el mismo impuesto, con independencia de las fases de comercialización que tenga en su recorrido, cada una de las actividades previas pagará por la diferencia entre el valor por el que adquiere y el valor por el que vende.

El IVA tiene la peculiaridad de ser común a todos los países miembros de la CEE, ya desde la creación de la CEE se planteó la necesidad de armonizar determinados impuestos y precisamente el IVA fue el primero que se implantó en todos los estados

miembros de la CEE³⁹⁰. Por lo que respecta a España, la Ley 30/1985 de 2 de agosto crea este impuesto que entra en vigor en 1986, justamente en el momento que nuestra nación entra de pleno Derecho en la CE, si bien el impuesto se estrenaba en ese momento. Con posterioridad, por ley 37/1992 aparece la nueva regulación del IVA. En ella se acoplan las diferentes legislaciones que en toda Europa habían existido hasta ese momento y da respuesta a muchas de las cuestiones que habían quedado sin resolver (Una de las principales cuestiones que armoniza esta ley son los tipos impositivos que quedan fijados en el 15% y 5%, desde entonces casi todos los países los han modificado, siendo España una de las naciones que menos los ha variado) y que el funcionamiento de la misma ha mostrado la necesidad de este cambio.

Es lo que se ha denominado un impuesto armonizado, pues está regulado por directivas de la CE³⁹¹, que era necesario para poder establecer la libre circulación de mercancías sin perjudicar los impuestos que gravan el consumo interno. Con el IVA se puede enviar mercancías a otros países sin tributar pero declarando este intercambio de manera que es entre los estados como se produce la compensación de todas las transacciones realizadas, la formula de operar es similar a la que se hace en compensación bancaria, todos los países son acreedores por las cantidades de mercancía emitida y deudores por la cantidad recibida, el saldo final de cada país se paga, unos serán deudores y otros acreedores. El sistema conocido como INTRATAT se ha ido perfeccionando y simplificando, pues si en un momento inicial hizo falta presentar además de los datos globalizados, unos documentos aduaneros dependiendo del nivel de transacciones, en la actualidad este tipo de documentación se ha abandonado y solo se informa sobre las relaciones globales. La armonización ha

³⁹⁰ LASARTE, J; ADAME, F.: *op. cit.* pg. 83 y ss., donde narra el nacimiento de la armonización fiscal en la Comunidad Europea. El Informe Neumark plantea crear el IVA como impuesto indirecto común. Además se hablaba de un impuesto uniforme de Sociedades que nunca llegó a entrar en vigor y unos mecanismos comunes de control.

³⁹¹ Actualmente las directivas en vigor son: Directiva 91/680/CEE, de 16 de diciembre, reguladora del régimen jurídico del tráfico intracomunitario; Directiva 92/77/CEE, de 19 de octubre, sobre la armonización de los tipos impositivos; Reglamento 92/218/CEE, de 27 de enero de 1992, relativo a la cooperación que deben prestarse las Administraciones tributarias. No podemos olvidar que las primeras directivas en esta materia son las que regulan el impuesto de volumen de negocios 67/227/CEE y la posterior y la referente a la introducción del IVA que es la 69/463/CEE.

supuesto la aprobación de nuevas directivas referidas al IVA que se han unificado con la una directiva del CONSEJO CE³⁹².

Es de carácter indirecto y tiene tres tipos impositivos: normal (ha pasado desde el 12% al 16% y que ha visto como eleva nuevamente su tipo hasta el 18%), reducido (desde el 6 al 7% y más recientemente al 8%) y superreducido (inicialmente se aplicó el 3% aunque en la reforma se llegó al 4% que se mantiene en la actualidad, aunque el tipo superreducido no aparece en la normativa de armonización del impuesto comentada con anterioridad). De este impuesto quedan exentos de tributación a diferentes ramas como la enseñanza o la sanidad y a servicios como el bancario o el de correo realizado por la empresa estatal (actualmente traspasada a una empresa privada, por lo que pierde este privilegio). Su funcionamiento es simple recae sobre el consumidor final que es quien termina soportándolo al ser deducido por todos los intermediarios. Esta simplicidad inicial se complica en determinadas figuras: en unos casos por la duda de su posibilidad de declarar por este impuesto, recordemos que para que opere este impuesto es necesario que ambas personas estén obligados a tributar por IVA al tratarse de empresarios. En otro caso las transmisiones no tributan por este impuesto, lo que perjudica a quien tiene la posibilidad de deducirlo. En otros casos por la exención total del mismo o cuando se trate de la transmisión de una rama de la misma está exenta. Es lógico que sea así, pues si el transmitente ha sido sujeto pasivo del IVA tendría derecho a cobrarlo, pero el adquirente lo podría deducir, o de otra forma, si el elevado, pedir la devolución, para ello es preferible aplicar la exención en lugar de que el vendedor lo ingrese y el comprador pida la devolución. O bien en los casos de las modalidades especiales de devengo, como es en el caso de anticipo, el IVA se devenga por el cobro, frente a la norma general del devengo que indica que el IVA aparece cuando se hace la transacción, con independencia del momento del cobro. La conclusión es simple, el IVA aparece en el primer momento de cualquier transacción y no se supedita al cobro de la misma, que debe aguantarlo el vendedor. Algo que se está poniendo en tela de juicio en este momento en el que la liquidación de las transacciones se demora en varios meses, incluso se deduce un IVA que finalmente no se paga.

³⁹² Directiva 2006/11/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, modificadas por posteriores directivas del Consejo: 2006/138/CE; 2007/75/CE; 2008/8/CE; 2008/117/CE; 2009/47/CE; 2009/69/CE y 2009/162/CE.

Lo que inicialmente parecía un impuesto simple se ha ido complicando con el paso del tiempo y la concreción de figuras relativamente complejas. Todo lo que atañe a la regulación internacional del IVA complica esta parte del impuesto. Ya hemos comentado determinadas especialidades que también lo complican, por último existen regímenes especiales que hacen que la regulación de las mismas también dificulte su aplicación.

Con el tiempo, este impuesto se ha convertido en el gran controlador de la actividad económica y la tendencia es que sea a través de su gestión y recaudación la mejor forma de prevenir el fraude fiscal que precisamente se da con mayor facilidad en aquellos sectores donde el IVA no está presente (agricultura en módulos, sanidad privada, actividades profesionales dirigidas a particulares,...). La coordinación de impuestos es importante para acabar con estas situaciones de no fiscalización provocadas por el propio sistema. Al igual que la sanidad en la parte farmacéutica está sujeta al tipo superreducido, la sanidad privada también lo debería estar, de esa forma se controla ese tipo de transacciones que actualmente no se someten a IVA. Lo mismo ocurre con la educación, la exención genérica a la educación obligatoria no tiene porque serlo también para la educación complementaria, solo con aplicar el tipo superreducido se obligaría a este sector a funcionar con IVA y aun pudiendo deducir las cuotas soportadas las liquidaciones del mismo serían positivas, pues es un sector intensivo en profesionales que como tal no devengan IVA. De alguna manera ocurre lo mismo que hasta ahora venía pasando con el correo, que mientras el estatal estaba exento de IVA, el transporte de correspondencia por empresas dedicadas a ello, estaba gravado. La educación y sanidad pública tiene motivo para la exención, pero no lo tiene tanto cuando de empresas privadas con ánimo de lucro se trata.

En el IVA la progresividad fiscal está presente en la medida en que existen tres tipos y se supone que los tipos reducidos se aplican a productos básicos, de manera que quien menos tiene adquirirá mayor cantidad de productos a los que se le aplica los IVA's bajos, por lo que su volumen del consumo estará menos gravado que quien consumen más del resto de productos. Aun así las normas por las que se rige los tipos reducidos tenían motivo para ser genéricas cuando aparece la ley o la reforma de 1992 en que todavía no estaba muy desarrollada la informática, pero en la actualidad es

posible hacer esta discriminación dentro de los grupos genéricos de productos y diferenciar el privilegio que supone un tipo reducido sólo para los productos que son verdaderamente de primera necesidad. Recordemos que la mayoría de las empresas de comercio minoristas (Aplicable a los sectores de alimentación, hostelería, farmacia, papelería y librería, venta de prensa,...), si son personas físicas, están en recargo de equivalencia y no tienen porque liquidar IVA, por lo que esta tarea corresponde a las distribuidoras que tienen capacidad suficiente para ello. Desde este punto de vista se podía modificar los tipos de IVA reducido y superreducido.

Si contemplamos es sector de la alimentación, parece correcto que existan ambos tipos (Esta gravado con tipo superreducido los productos vegetales naturales, el pan, las harinas, las leches, los quesos, los huevos; esta gravado con tipo reducido el resto de productos de consumo humano de tipo alimentario incluidos los animales de alimentación humana) aplicados a determinados productos de primera necesidad, pues esto abunda en la progresividad de un impuesto tan complejo como es el IVA; no porque quien más tiene come menos, sino porque el gasto en alimentación de quien menos tiene es proporcionalmente mayor que de quien dispone de una renta alta. Pero sería saludable que se excluyan de esta reducción de tipos los productos de lujo especialmente caros a los que se les debería aplicar un tipo de IVA normal.

Igual ocurre con la aplicación del tipo superreducido aplicable a prensa, libros y revistas, que tiene fundamento en el apoyo a la cultura y es lógico que sea aplicable a la prensa diaria o en las ediciones de bolsillo. Pero aplicar el mismo criterio para libros de lujo o revistas editadas en la máxima calidad, no tiene ningún sentido; debería aplicarse a ellas el tipo normal, pues sus mismos contenidos y opiniones se pueden encontrar en la prensa corriente o en ediciones baratas de los libros y revistas. Muchas veces este tipo superreducido está sirviendo para introducir junto a la revista discos informático o accesos a programas on-line donde se facilita información adicional. En el caso de las publicaciones profesionales, esta reducción vale para incrementar el beneficio de quien la edita, pues los precios de venta están muy por encima del normal del mercado.

Otro sector que carece de lógica la aplicación de un tipo reducido de forma general es en la hostelería y la restauración. Si comparamos lo que ocurre en otros países, podemos ver que en muchos de ellos se paga el tipo normal. Puede que en

comedores colectivos o en hoteles de tipo turista tenga sentido que el IVA sea bajo para ayudar a quienes tienen que recibir estos servicios, pero en restaurantes de lujo o en hoteles a partir de tres estrellas carece de sentido que se aplique un IVA reducido.

Como se puede apreciar estoy tratando de sectores que no son frecuentados por quienes menos tienen, pero que están acogidos a un IVA bonificado; acabar con esta situación es bueno para el sistema fiscal en cuanto a la aplicación de la progresividad del IVA. Aunque no sea de la forma más correcta, también supone en este caso la aplicación de la progresividad fiscal al consumo.

En el sector de la salud también existen diferente tipos de IVA que están justificados, como ocurre con el superreducido para medicamentos, o el reducido para gafas, aparatos ortopédicos que suplan las deficiencias de las personas. Pero no tiene sentido que la sanidad, cuando se trata en el sector privado, completamente voluntario y alternativo al Sistema de Salud Pública, esté exento, se puede cobrar alguno de los tipos reducidos y exencionar solamente el tratamiento que se obtiene por el sistema cubierto por la seguridad social.

Las posibilidades que en época de recesión económica tiene el IVA es que puede aumentarse el tipo aplicable y en la actualidad es completamente necesario, sobre todo en el caso español que tiene uno de los tipos más bajos de la CE, de esta forma se procede a la armonización lógica que debe haber en toda la comunidad en cuanto a la cantidad que se paga en cada tipo. Esto sin perjuicio de revisar todo el catálogo de IVA³⁹³ reducido para cambiar aquellos sectores que no tiene motivo que sigan bonificados tal y como he comentado en el apartado anterior.

Su funcionamiento como impuesto comunitario lo hace muy interesante para comprobar la coordinación fiscal a escala internacional, que puede suponer una convergencia impositiva en otras áreas. Es increíble la defensa numantina que cada país hace de su autonomía fiscal, cuando los objetivos de la unión económica y monetaria, junto a los de circulación de capitales, requiere la aproximación en las legislaciones y en los tipos impositivos para no crear zonas de privilegio fiscal en un área de libre

³⁹³ VALLE, V.: *¿Es la Hora de la Política Fiscal?* FUNCAS. 2008. pg. 8. Apuesta por la subida del IVA al 18% entre otras medidas, como puede ser la reducción del IS al 25% (tipo normal en las pequeñas empresas)

circulación. Lo que es paradójico es que siendo un impuesto único aplicable a toda la CE tenga diferentes tipos entre los países, que van desde el 25 en Dinamarca hasta el 15 en Chipre³⁹⁴.

Tal vez la asignatura pendiente que queda por hacer en el caso del IVA es la de dar cierto margen de libertad a los diferentes países a fin de que puedan aplicar los diferentes tipos en los sectores que consideren básicos o complementarios dependiendo de la idiosincrasia del mismo. Podemos constatar que existen determinados productos de primera necesidad (energía, limpieza,...) que no se benefician de un IVA reducido por no reconocérsele esta cualidad. Mientras que vemos que restauración de alta gama o alojamiento en las mismas circunstancias tienen aplicado un IVA reducido que no es entendible (esto ocurre en España, pues en otros países donde el turismo no supone una aportación importante a los ingresos nacionales, si que tributa a unos tipos normales).

Conseguir esta capacidad para regular que bienes se consideran de primera necesidad y que tengan un tipo menor de IVA es una gran apuesta por la progresividad fiscal dentro de la imposición indirecta que puede cambiar el concepto que sobre ella se tiene en cuanto a su incapacidad hacia dicha adaptación. Dar un paso más e implicar a toda la CE a que adopte la misma valoración que tiene España sería todavía más interesante.

11. IMPUESTOS ESPECIALES.

Con esta denominación se acumulan una serie de impuestos que recaen sobre el consumo de determinados bienes, que se regula en una ley específica³⁹⁵ y que los justifican por los costes especiales que el consumo de estos bienes produce a la sociedad. La alta tributación de estos impuestos cuenta con el beneplácito de un legislador que ve en ello una forma de desincentivar determinados consumos. Aquí sí que la imposición tiene un efecto diferente al que puede tener los impuestos directos. No se trate de plantear una forma de justicia tributaria, se trata de recaudar sobre unos consumos que están gravados por diferente motivos; algunos de ellos: bebidas

³⁹⁴ VALLE, V.: *op. cit.* pg. 6.

³⁹⁵ Ley 38/1992 de 28 de diciembre

alcohólicas, productos energéticos y tabaco, son impuestos que encuentran su razón de ser en directivas de la CE, en concreto en la 2003/96/CE, donde se habla de unos tipos mínimos y el caso de extrafiscalidad en los impuestos sobre hidrocarburos y electricidad que tienen una finalidad medioambiental³⁹⁶. Existe interés en unificar criterios sobre estos impuestos, pero no ha sido posible todavía, aunque han producido una directiva tendente a la armonización de estos impuestos, como es la 2008/118/CE que trata de la circulación de los productos gravados por estos impuestos dentro del territorio de la CE y su exportación fuera de este ámbito.

Sobre ellos han recaído la subida de la presión fiscal en una época en la que se hablaba de la bajada de los impuestos directos. Realmente estos impuestos dan lugar a una paradoja en cuanto a la progresividad fiscal, que se vio seriamente mermada por la aparición y el incremento de este tipo de gravamen. La imposición directa recae sobre la renta y se recauda de forma progresiva, la imposición indirecta recae sobre el consumo y tiene un gravamen proporcional. Estamos ante un impuesto objetivo donde la capacidad contributiva se aprecia en el hecho de adquirir el bien gravado por el impuesto, no importa que sea necesario (carburante) o voluntario (tabaco, bebida) quien adquiere este tipo de bienes debe pagar un impuesto normalmente alto. En estos casos estamos ante la situación real de imposición porcentual donde la progresividad no existe y donde la posibilidad de crearla produce efectos perversos. Ya en su día se planteó la bonificación del Gasóleo Agrícola, al final esa actitud sirvió para que ese producto bonificado sirviese para otras actividades diferentes que para lo que estaba pensado. La solución ha sido cambiar la forma de actuar. El gasóleo paga el mismo impuesto con independencia de su uso y lo que se hace es vía presupuesto compensar una parte del mismo a quien tiene Derecho de cobro sobre el mismo. Aun así, estamos ante una bonificación genérica que afecta porcentualmente a todos los beneficiarios, por lo que tampoco se trata de una aplicación progresiva de la imposición.

Es digno de mención este cambio en la imposición ocurrido en una legislatura determinada (1996-2000) en la que se basculó desde la imposición directa a la indirecta, afectando gravemente a la progresividad fiscal, pues mientras que la presión aumentaba, la progresividad disminuía al ser menor la cantidad que se pagaba en imposición directa

³⁹⁶ LASARTE, J.; ADAME, F.: *op. cit.*, pg. 214.

y mayor la que recaudaba el estado por este tipo de impuestos tendentes a gravar el consumo, que además en la mayoría de los casos están incrementados por el IVA. Tal vez esta situación ha sido el mayor cambio operado en la fiscalidad española en las últimas décadas y no va a ser modificado, pues con posterioridad ha habido cambio de gobierno, pero los impuestos creados en aquel momento se han mantenido. Es más se ha seguido modificando a la baja los impuestos directos y se habla de incrementar los indirectos.

Cada momento es tiempo de situaciones determinadas y lo visto demuestra que el espíritu con el que se afrontó la Constitución ha sido sustituido por un razonamiento fiscalista más acorde con los nuevos tiempos. La política fiscal es coyuntural y sus resultados han de ser patentes en poco tiempo, de otra forma no vale para los objetivos que el gobierno se haya planteado realizar a corto plazo.

Procederé a describir los impuestos existentes en el momento actual:

Impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas. Regulado por la Ley de 1992 su imposición intenta ser un freno para el consumo de un producto que produce menos bien del que se desea en la sociedad. Se supone que el incremento del precio produce un efecto disuasorio que motiva la bajada del consumo.

Impuesto sobre el vino y bebidas fermentadas. Sobre imposición que, al igual que ocurre en los casos de otros productos alcohólicos, encuentra su justificación en el coste social que supone recuperar a quien por su consumo tiene problemas de salud.

Impuesto sobre la cerveza. Otro de los productos de gran consumo, grabado en origen, como todos ellos, con un claro fin recaudatorio. Socialmente, al gravar un producto de gran adicción y con consecuencias sociales y sanitarias, está bien visto que tenga una fiscalidad específica.

Impuesto sobre las labores de tabaco. El tabaco es un producto monopolizado, vendido en régimen de estanco en el que gran parte del precio es impuesto. Su distribución a través de una vía oficial y su control del Estado sirve para que esta sobreimposición sea eficaz. Las nefastas consecuencias de fumar se palian a través de este cobro que tiene un doble efecto, desmotivador y recurso económico para atender a su sanidad.

Impuesto sobre los hidrocarburos. Meramente recaudatoria, no se justifica por la necesidad de refinar el petróleo, puede utilizarse de válvula para regular las variaciones tan enormes que puede llegar a tener estos productos. Con el tiempo ha tendido a su fijación y convertido en uno de los grandes ingresos del Estado, como se va viendo a través de las leyes de presupuestos donde la recaudación de este impuesto, al igual que la de todos los impuestos especiales, se está incrementando.

Impuesto sobre la Electricidad³⁹⁷. Las necesidades de las compañías eléctricas para adaptarse a las nuevas tecnologías ha dado como consecuencia un impuesto para mejorar la estructura eléctrica que tiende a hacerse permanente en el tiempo y que pasa a ser una fuente más de financiación. Otro de los impuestos indirectos que grava el consumo de determinados productos. En este caso un producto de necesidad básica que recae sobre todo tipo de contribuyentes en general y que termina por incrementar la presión fiscal.

Impuesto especial sobre determinados medios de transporte³⁹⁸. La existencia de un impuesto sobre el lujo que gravaba a los vehículos y a otros productos de alto precio (barcos, avionetas, joyas) tuvo que desaparecer con la llegada del IVA; el intento de crear un IVA incrementado fue frenado por la UE que obligó a que todos los productos tributasen al tipo normal, que en este caso hacía de tipo máximo. Para poder mantener una imposición sobre estos productos se generó este impuesto, que tiene la virtud de introducir parámetros de progresividad fiscal en estos casos. Pues aunque el tipo es alto, bien por exenciones a determinadas personas cualificadas (minusválidos, taxistas,...) o bien por reducción para determinados vehículos (de tipo industrial, autoescuelas,...) se ha conseguido que se pueda beneficiar a unos sectores a los que se le supone mayor necesidad de protección, aunque no esté combinada ésta con la capacidad tributaria de los sujetos pasivos. Paradójicamente, también se podía haber utilizado un impuesto similar para los demás productos de lujo y se decidió que solo se haría sobre los medios de transporte que señala la mencionada ley que afecta a vehículos, determinadas motocicletas y embarcaciones. Es otro de los impuestos sobre los que la CE quiere

³⁹⁷ Ley 66/1997 de 30 de diciembre.

³⁹⁸ Ley 38/1992 de 28 de diciembre, que en el fondo ha sido una prolongación de lo que en su día se llamó el impuesto sobre el Lujo y ha servido para mantener el estatuto de producto de lujo para los coches, que de esta manera se encuentran sometidos a una imposición elevada

conseguir cierta unificación, pues existe países que no lo tienen implantado frente a otros que cobran una cantidad tan elevada (como es el caso de España) que ha dado lugar a que se haya proyectado su eliminación en un periodo transitorio que acaba el 1 de enero de 2016³⁹⁹.

Impuesto sobre primas de seguros⁴⁰⁰. Creado para obtener unos ingresos a través de un producto de venta necesaria, pues nadie se opone al pago de un seguro en los casos obligatorios (vivienda, vehículo,...) o en los que estima necesarios para proteger sus intereses. La creación de este impuesto, de carácter proporcional puro, sirvió para incrementar la presión fiscal en general de forma lineal. Curiosamente la aparición de este impuesto coincide con una de las leyes de IRPF en la se reduce la escala y el tipo máximo. Lo que supone reducir un impuesto progresivo para compensar la presión fiscal con un impuesto proporcional.

En todos los casos nos encontramos ante impuesto donde la progresividad fiscal es inexistente, si bien podía plantearse un impuesto escalar donde se gravara con mayor porcentaje aquellos vicios (alcohol, cerveza, tabaco) de mayor precio. Hoy día el precio de los alcoholes y vinos tiene una variación de precios apreciable. Una tributación proporcional por litro está perjudicando a los productos más baratos que ven como se le gravan con una cantidad muy fuerte frente a quien tiene productos de mucho mayor precio. En estos casos, como se ha demostrado, el efectos disuasorio no es demasiado alto, pues son productos que tienen un consumo derivado del placer que proporcionan a quien los utiliza y en esos casos el consumo no se realiza por un tipo de convencimiento por lo que las pautas están más en las modas sociales que en los razonamientos de tipo económico y buena prueba de ellos es el tabaco. En este caso el sobregravamen es beneficioso para las arcas, cumple una función social y esta admitido de forma generalizada, por lo que estamos ante el caso de un impuesto justo aun cuando no sea progresivo, por recaer sobre productos accesorios, sobre productos que se utilizan por mero capricho personal y que tienen un elevado nivel de perjuicio, por lo que todo lo que se recaude por ellos, sobre todo para enjugar los efectos negativos de estos mismos

³⁹⁹ LASARTE, J.: op. cit, pg. 215.

⁴⁰⁰ Ley 13/1996 de Medidas Fiscales Administrativas y del Orden Social que modifica el sistema impositivo y en este caso sirve para crear un nuevo impuesto sobre un producto como el seguro, que está exento de IVA y como tal sujeto a un gravamen reducido.

productos, que producen un gasto social, aunque en este caso existe una discusión si estamos ante un vicio o una enfermedad (la adicción), pues el perjuicio social es indudable, pero el tratamiento fiscal que se le da es mucho más contundente que el que tiene la bebida alcohólica, también perjudicial y donde parece que su ingesta es mucho menos grave y no requiere una tan alta tributación.

Más complejo es cuando se trata de impuestos con una fuerte repercusión industrial, como ocurre con el de seguro y el de hidrocarburos, donde procurar la progresividad puede llegar a ser aberrante pues puede producir una atomización de los negocios con la sola finalidad de buscar unos impuestos más bajos en estos sectores. De manera que la progresividad no es aplicable, aunque si es deseable la subida de los impuestos progresivos a cambio de la reducción de este tipo de impuestos que no dejan de ser impuestos sobre el consumo, con una repercusión directa en el precio de las mercancías que terminan incrementando fuertemente la presión fiscal, porque normalmente estos impuestos se aplican antes de la aplicación del IVA, por lo que el efecto directo sobre la presión fiscal es enorme. La reducción de esos impuestos supone reducir el coste de los productos y el IVA que se paga por los mismos, lo que produce la reducción de la presión fiscal indirecta. En los impuestos que gravan las fuentes de energía (electricidad, gas ciudad, carburantes,...) la reducción de los mismos, aunque solo sea a quienes los utilizan para fines industriales, supondría un incentivo para aumentar la productividad, muy necesaria en momentos de crisis.

12. IMPUESTOS LOCALES.

La imposición local arranca de la edad media cuando los municipios tenían su propio patrimonio con el que obtener recursos para hacer frente a las necesidades del cabildo. En 1855 esta situación se modifica con la desamortización de Madoz que sirvió para que los municipios acabasen con la deuda municipal que arrastraban desde tiempo anterior, a partir de ahí pasó a existir una “hacienda fiscal” en lugar de la “hacienda patrimonial” que había existido hasta entonces, como expone el profesor SANCHEZ GALIANA⁴⁰¹. Previamente ya habían tenido lugar reformas parciales que se producen

⁴⁰¹ SANCHEZ GALIANA, C. M.: *La Fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Municipal*. Comares. Granada. 2002. pg. 1 y 2.

en todo el periodo liberal del siglo XIX. La Ley Municipal de 1877 basa la imposición de los ayuntamientos en impuestos patrimoniales y tasas, además de los conocidos “Consumos” que copaban más de la mitad de la imposición municipal. En 1887 se conceden la posibilidad de recargos de impuestos municipales. En 1911, auspiciado por FLORES DE LEMUS aparecen los impuestos sobre bienes raíces y en 1919 se implanta el arbitrio de plusvalía. Por último el Estatuto Municipal de 1924 introduce nuevos ingresos para los ayuntamientos: cesión de cuotas del Tesoro, recargos municipales sobre contribuciones y otros impuestos cedidos (carruajes, cédulas personales, casinos) con lo que se completa la fiscalidad municipal histórica en España⁴⁰².

Entre 1945 y 1975 aparecen nuevas leyes que regulan las haciendas municipales y que crean y eliminan figuras impositivas a conveniencia del legislador y dependiendo de las necesidades de los municipios. Figuras como el impuesto de solares, del incremento de volumen de edificación, la cesión de una parte importante de las licencias fiscales y las contribuciones territoriales urbana y rústica, la aparición de los impuestos sobre circulación de vehículos y algunos otros que fueron conformando la fiscalidad de ese periodo y que se mantuvieron con posterioridad hasta tanto se regulaba la nueva organización fiscal municipal que debía de desarrollarse a partir de la Constitución de 1978, nuevamente estamos ante un recorrido histórico interesante de conocer que no tiene cabida en esta obra pero que lo está en otras como la de SANCHEZ GALIANA⁴⁰³.

Cuando se promulga la Constitución en España está vigente la Ley 41/75 de bases del Estatuto de Régimen Local y otras leyes posteriores que las desarrollan⁴⁰⁴ y que establecen los siguientes recursos para las haciendas locales: Ingresos de Derecho privado, Subvenciones, Tasas, Contribuciones Especiales, Impuestos municipales, Recargos sobre impuestos, participaciones en impuestos estatales, operaciones de crédito y multas. En lo que respecta a los impuestos propios eran el de solares, radicación, “plusvalía”, circulación de vehículos, publicidad y gastos suntuarios. Por la Ley 44/1978 se considera impuesto propio la contribución territorial y las licencias

⁴⁰² SANCHEZ GALIANA, C. M.: *op. cit.* pg. 2 al 5, hace un recorrido por las diferentes modificaciones de las leyes fiscales municipales, interesante para saber como y cuando han ido introduciéndose nuevas figuras impositivas y cuando y como han desaparecido.

⁴⁰³ SANCHEZ GALIANA, C. M.: *Op. cit.* pg. 5 al 12.

⁴⁰⁴ RDL 3250/1976 que aprueba el texto refundido de las bases de régimen local y la ley 44/1978.

fiscales. Aun así toda esta pléyade de impuestos era insuficiente para hacer frente a los gastos de los municipios de acuerdo al nuevo estatus que les otorgaba la Constitución. Planteándose por Ley 24/1983 de medidas urgentes de saneamiento de las haciendas locales la posibilidad de establecer recargos sobre el IRPF, recurrida y anulada por el TC en sentencia 19/1987 de 13 de febrero. Tras la propuesta de la Ley 7/1985 reguladora de las Bases de Régimen Local aparece la definitiva ley que regula la materia plenamente adaptada a la Constitución.

Hubo que esperar toda una década, mientras se configuraba el panorama tributario estatal y el autonómico para que se diese la regulación definitiva a los ingresos fiscales de los municipios⁴⁰⁵. Impuestos que suponen para quien los recauda la posibilidad de tener autonomía financiera para el cumplimiento de sus competencias propias como administración⁴⁰⁶ pues se entiende que las corporaciones locales deben tener suficiencia financiera para poder cumplir dicha misión. La Legislación sobre Impuestos Locales ha resultado nuevamente modificada con posterioridad⁴⁰⁷ que ha servido para actualizar ciertas modificaciones habidas entre la ley primigenia y ésta última. La regulación de los impuestos locales se hace a través de las Ordenanzas Fiscales que acuerda cada municipio, si bien estas ordenanzas están mediatizadas a lo que regula las leyes de cesión de tributos, pues tienen obligación de someterse a lo que en ellas se dictamina, por lo tanto estas ordenanzas no dejan de ser una aplicación de la ley general.

⁴⁰⁵ Ley Haciendas Locales 39/1988 de 28 de Diciembre, aunque esta legislación ha sido reformada por leyes posteriores: Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social; Ley 51/2002, de 27 de diciembre, la cual ha supuesto la modificación de múltiples preceptos de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, y una reforma de gran trascendencia en todo el régimen tributario y financiero propio de las haciendas locales. Esta ley tuvo que esperar a que se regulara el Régimen Local, que se hizo por Ley 7/1985 que dio lugar a la publicación del Texto Refundido de las disposiciones en material local aprobada por RDL 781/1986. Hasta tanto no se completa dicha legislación no aparecen las leyes de carácter autonómico. En España la legislación se hizo de forma vertical descendente, de manera que se desarrolló primero la Constitución y desde ahí se fue regulando, primero el Estado, después las Autonomías y por último el Régimen Local.

⁴⁰⁶ GONZALEZ SANCHEZ, M.: "Reflexiones sobre la autonomía o suficiencia financiera de las corporaciones locales según la constitución Española" *Revista de Estudios de la Administración Local y autonómica*. N° 229. 1986. Hace un estudio de los principios que regulan la autonomía local, sus competencias y la autonomía financiera. Trabajo interesante para tratar sobre estos principios de la tributación local, pero que dado el carácter de este trabajo y su dedicación al funcionamiento de cada tributo no resulta aplicable, aunque cabe ver la variación que pueden sufrir estos impuestos en aras a que estos principios tengan cada vez mayor cumplimiento en la realidad diaria.

⁴⁰⁷ RDL 2/2004 que aprueba el texto refundido de la Ley de Haciendas Locales.

Existen varios tipos de impuestos locales: Tasas que recaudan por determinadas actividades que se realizan en dominio público municipal y por ello tienen Derecho a cobrar los municipios. Contribuciones especiales cuando de una obra que beneficia a unos vecinos determinados se trata, y en ese caso la tendrán que pagar entre ellos. Exacciones parafiscales y Multas.

Aparte de eso los municipios tienen otras fuentes de ingresos, como son las subvenciones⁴⁰⁸ por determinadas actuaciones y aquellos convenios que establezcan con otras administraciones para colaborar en la financiación de determinadas inversiones o la participación en programas de actuación en los municipios. Formas de obtención de ingresos que son un tanto discutibles y que han llevado a las administraciones locales a una situación de endeudamiento extremo. En muchos casos este sistema de actuación ha dado lugar a la discriminación o al privilegio de determinados municipios dependiendo de la relación concreta que tenga con aquella administración que paga la inversión. Este tipo de actuación, más próxima a la política que a la técnica tributaria, al quedar al margen de la materia de este trabajo he preferido nombrarla exclusivamente sin profundizar más sobre la repercusión que tiene en los beneficios que obtienen los ciudadanos de esos municipios, frente a aquellos otros que no tienen este privilegio.

Por el contrario, si que tienen relación con la progresividad fiscal los ingresos que reciben los municipios de las administraciones de superior nivel, que se divide entre las que reciben las capitales y municipios de más de 75.000 habitantes⁴⁰⁹ y el resto⁴¹⁰. Existe cierta relación entre la progresividad fiscal y el sistema de compensación a los municipios que intenta dotar de fondos a aquellas poblaciones que menos recaudan por

⁴⁰⁸ Art. 40 de la Ley de Haciendas Locales.

⁴⁰⁹ La regulación es un tanto peculiar, pues se trata de reservar para estos municipios unos porcentajes de los ingresos estatales que vienen regulados en los Art 111 y ss., en concreto los porcentajes que se ceden a estos municipios, aunque hay que decir que matizados por otros índices que sería prolijo relacionar aquí, son:

- a) El 1,6875 por ciento de la cuota líquida del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- b) El 1,7897 por ciento de la recaudación líquida por el Impuesto sobre el Valor Añadido imputable a cada municipio.
- c) El 2,0454 por ciento de la recaudación líquida imputable a cada municipio por los Impuestos Especiales sobre la Cerveza, sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, sobre Productos Intermedios, sobre Alcohol y Bebidas Derivadas, sobre Hidrocarburos y sobre Labores de Tabaco.

⁴¹⁰ Se regula a partir del artículo 122 LHL y tiene una composición compleja en la que intervienen diferentes modulaciones según los impuestos de que se trate.

los sistemas normales de obtención de tributos. En esta previsión el Estado no siempre genera sistemas directos en proporción a los síntomas de riqueza, sino que en ocasiones otorga recursos en contra de estos índices externos, precisamente como forma de colaborar a la progresividad fiscal, pues hay que suponer que en esos municipios la renta personal media debe ser más baja y por lo tanto necesita ayudas complementarias para mejorar las condiciones de vida de esos ciudadanos, si bien no se reparte de forma individualizada, si que debe tener un efecto social importante. A este efecto es al que nos referíamos cuando tratábamos la situación de aquellas personas que reciben por la vía del presupuesto en lugar de por la vía de la imposición, máxime si es por ayuda al municipio que debe repercutir de forma directa en sus habitantes.

Por último hay que hacer constar que las provincias tienen unos recursos propios⁴¹¹ que se regulan en esta misma ley y que al igual que la administración municipal se compone de tasas, contribuciones especiales y recargos sobre los impuestos municipales, además de ello tiene impuestos estatales cedidos⁴¹² aunque sean recaudados directamente por el Estado.

12.1 Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Procede de las antiguas Contribuciones Territoriales Rustica y Urbana y como comenta SANCHEZ GALIANA, estamos ante el impuesto más antiguo que se conoce, implantado en España por la reforma de 1845 de MON Y SANTILLAN, aunque su origen es muy anterior. Grava la propiedad de estos Inmuebles (Art. 61 LHL), el valor que se toma para su cálculo, es el valor catastral para los bienes urbanos, distinguiendo entresuelo y construcción; y para los bienes rústicos se capitaliza el interés que reglamentariamente se establezca de acuerdo a las rentas reales o potenciales de estos terrenos (Art. 68.2 LHL)

El IBI es un impuesto directo⁴¹³, real y objetivo⁴¹⁴, por lo tanto no tiene en cuenta las peculiaridades económicas de las personas obligadas a pagarlo a efectos de buscar

⁴¹¹ Art. 131 y ss. de la LHL.

⁴¹² 1,0538 del IVA recaudado por el estado de acuerdo a una fórmula especial existente.

⁴¹³ JABALERA RODRIGUEZ, A.: "Tratamiento tributario de los bienes inmuebles en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales". *Estudios sobre fiscalidad inmobiliaria y doble imposición interna*. Comares.

posibles deducciones u otras formas de regular la progresividad fiscal, aunque como impuesto directo podría plantearse su paso a la categoría de impuestos subjetivo, donde se tuviesen en cuenta las características de quien lo paga. Sin embargo en su comportamiento actúa como un impuesto objetivo, donde los criterios de aplicación corresponden a las características del bien que ha de tributar, desde ahí se determina la capacidad económica del obligado a satisfacerlo. Tan solo contempla las exenciones para determinados inmuebles de las administraciones públicas o los de montes que por su crecimiento lento no tienen posibilidad de rentabilidad económica. Otras exenciones las pueden conceder los ayuntamientos a través de sus ordenanzas fiscales.

Al estar sometidas todas las propiedades de los particulares también resulta gravada la vivienda habitual, no ocurre como en IRPF e IP en donde había exenciones. Es una forma de hacer tributar el plus de capacidad contributiva que tiene quien posee inmuebles, con respecto a quien no los tiene.

Por este impuesto también tributan los inmuebles rústicos, que lo harán en el municipio donde estén enclavados.

Existen exenciones subjetivas para determinadas administraciones y organismos pero apenas cabe la posibilidad de regular este impuesto para los particulares, lo que hace que sea un impuesto proporcional al uso.

Se ha criticado que esta ley vuelva a gravar hechos imponible que ya lo estaban por otras leyes (IRPF y IP) “disfrazándose mediante reformulaciones de los hechos imponible y procedimientos de estimación objetiva que enconan el principio de capacidad económica”⁴¹⁵ Realmente lo que se grava son diferentes manifestaciones del mismo bien, pero que constituyen hechos imponible diferentes. El IBI grava la tenencia del bien, el IRPF la capacidad de generar beneficio que si así es no se declara la tenencia sino el beneficio como renta y en IP lo que se grava es la susceptibilidad de ponerlo a funcionar, como pasa con los bienes afectos a actividades que también están exentos. Aun así esta triple forma de tributación (doble en la actualidad, al desaparecer

Granada. 2000. pg. 148, donde hace un comentario referente a este tipo de impuesto al considerar que se hace de forma inmediata y no es repercutible.

⁴¹⁴ MERINO JARA, I.: *Impuesto sobre Bienes Inmuebles*. Aranzadi. 2001. pg. 18.

⁴¹⁵ HERRERA MOLINA; P. M.: *Capacidad... Cit.* pg. 517

el IP) ha sido objeto de multitud de comentarios como se encarga de reseñar LOPEZ ESPADAFOR⁴¹⁶ con referencia al planteamiento de SAINZ DE BUJANDA sobre este tipo de impuestos que “solo puede estar justificado y ser soportable en la esfera local si los valores gravados no son los valores reales, sino unos valores mínimos...”

En la propia regulación de este impuesto existen unos índices que lo ponderan, de manera que dentro de un municipio existe la posibilidad de que este tributo sea progresivo, utilizando esos índices como correctores de la capacidad económica de manera que el impuesto puede tener unos índices de progresividad por la ubicación del inmueble. En la actualidad el tipo de gravamen aplicable es fijo, aunque existen algunos casos que modulan su pago que podemos considerar que son por causas subjetivas, como ocurre con la bonificación de las viviendas consideradas de VPO⁴¹⁷, pero en la mayoría de los casos no ocurre por causas subjetivas de las personas sobre las que recae el tributo, sino por causas objetivas que vienen determinadas por el valor del inmueble o la situación del mismo. Existe una excepción que se regula en el artículo 74.4 de la LHL cuando permite una bonificación del 95% a aquellos sujetos pasivos que sean titulares de la condición de familia numerosa, la aplicación es lo que resulta complejo, pues para saber esta condición subjetiva hace falta una comunicación personal, además se puede regular sobre que tipo de bienes se aplica, cual es el plazo en el que está en vigor (es normal que cuando se pierda la condición de tal se pierda paralelamente la bonificación).

En este tipo de impuestos, en el que la ponderación de la progresividad fiscal depende de la que le quieran aplicar aquellos que tienen capacidad para variar estos índices de corrección, es donde se puede ver si quien los determina cree o no en la progresividad fiscal impositiva o por el contrario prefiere un tipo proporcional. Ya se comentó en otro lugar de este trabajo que en la fiscalidad existe una gran dosis de

⁴¹⁶ LOPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La confluencia entre el IBI y la imposición estatal sobre el patrimonio”. *Estudios sobre fiscalidad inmobiliaria y doble imposición interna*. Comares. Granada. 2000. pg 476 donde refiere estas palabras a la obra de SAINZ DE BUJANDA *La Contribución Territorial Urbana*, editada por las Cámaras de la Propiedad Urbana, en 1987, donde se reconoce que los valores sobre los que se opera a efectos fiscales en la esfera local no son valores reales.

⁴¹⁷ SANCHEZ GALIANA, C. M.: *op. cit.* pg. 49. Las VPO tienen un beneficio fiscal regulado por Ley 39/1988 porque se supone que quienes acuden a este tipo de viviendas es por no tener capacidad económica para acudir a una vivienda libre en el mercado.

ideología, aunque no siempre es igual de fácil verla; estaríamos ante un tipo de impuestos que permite transparentar la actitud ideológica.

12.2. Impuesto sobre Actividades Económicas.

Aunque con precedentes en las Patentes de Comercio del Código napoleónico de 1810 su unificación data de la reforma del 23 de mayo de 1845 que crea la contribución industrial. En 1957 se modifica este tipo de imposición para dar lugar a las Licencias Fiscales de Actividades comerciales, industriales y profesionales⁴¹⁸. La última regulación se dio por desarrollo del artículo 79.1 de la LHL. Tributa el mero hecho de la actividad, sin tener en cuenta el beneficio de la misma y deja exentas a las actividades agrícolas, forestales y pesqueras.

Desde su implantación se generó una tarifa diferente a la de LF, pero no se llegó a igualar con el CNAE como hubiera sido lógico y recoge la Ley de 2004 como intención, ha aparecido un nuevo CNAE pero esta intención no ha servido finalmente para conseguir una armonización entre ambas tarifas.

Es un impuesto directo y entre sus virtudes estaba el tener una progresividad limitada, pues el impuesto tiene un coeficiente dependiendo de los habitantes de la población; dentro de esta limitación por población, permite establecer otro coeficiente de situación. Además de ello se aplica un índice ponderador dependiendo de los ingresos de la actividad. Todo ello supone la introducción de criterios de progresividad en la gestión del impuesto, pues los índices mencionados están pensados para que tributen más las actividades que más beneficios obtienen. Precisamente éste solo motivo era suficiente para que no hubiera sido suprimido este impuesto, como de facto se ha hecho para la mayoría de los contribuyentes, que ha restado progresividad a los impuestos municipales en su conjunto. Como bien indica GARCIA-AGUNDEZ JIMÉNEZ, no estamos ante un impuesto que suma sino que multiplica, de manera que

⁴¹⁸ GARCIA-FRENEDA GEA, F.: “Los antecedentes históricos del Impuesto Sobre Actividades Económicas. *Crónica Tributaria* 127/2008. pg 89 y ss.

los índices respectivos por las variaciones que tiene en cuenta el impuesto actúan de manera progresiva sobre el sujeto pasivo⁴¹⁹.

Tras algo más de una década en vigor, se puso en entredicho su necesidad, y como ha pasado con algún otro impuesto, se ha declarado la exención para las personas físicas y para las actividades empresariales realizadas por sociedades de cualquier tipo que facturen menos de un millón de euros, lo que en la práctica supone mantener un impuesto marginal, en cuanto recaudación municipal, no tanto por las cantidades que puede llegar a recaudar, que pueden ser alta, como por el número insignificante de declarantes que tienen obligación de contribuir por él. Tal vez la gran esperanza de este impuesto es que en cualquier momento podría reactivarse, pues en el fondo, utilizando unos índices moderados tampoco era tan gravoso para los contribuyentes del mismo, mientras que su supresión sí ha supuesto una merma en los ingresos municipales.

Es interesante traer a colación la polémica que se produjo en su día con este impuesto y que fue uno de los motivos por los que se redujo en la forma en que hemos comentado con anterioridad la aplicación de este impuesto, ya que al poder ejecutivo del momento le pareció poco consistente la redacción que la propia Ley daba a un impuesto y que valía de justificación para su cobro. La LHL en su artículo 86.1-base cuarta, al hablar del IAE comenta que las cuotas mínimas resultantes de la aplicación de las tarifas, no podrá exceder del 15% del beneficio medio presunto de la actividad gravada. Esta presunción de beneficio para las actividades económicas supuso una fuerte crítica de la doctrina a una legislación dudosa al incluir a todos los comerciantes en una especie de Estimación Objetiva Global en donde todos participaban para conocer ese beneficio medio presunto, algo que quedaba alejado a los principios constitucionales a la hora de generar un nuevo impuesto, lo que para autores como MARTIN QUERALT⁴²⁰ suponía un paso atrás los planteamientos constitucionales. MORENO CASTEJON opina que la disparidad de datos utilizados para obtener esta media no representa un beneficio real, ni puede ser el fundamento de la capacidad económica

⁴¹⁹ GARCIA-AGUNDEZ JIMÉNEZ, J. M.: “El nuevo Impuesto sobre Actividades Económicas”. *Impuestos*, tomo I 1988. pg. 201. En este análisis se habla sobre las repercusiones que el nuevo impuesto puede traer consigo, aunque nunca pensó que nuevamente, como en todos los impuestos que tienen un espíritu progresivo, su fin sería la desaparición.

⁴²⁰ MARTIN QUERALT, J.: *El proyecto...* Cit. pg. 122

necesaria para imponer un impuesto⁴²¹. Algo similar opina GARCIA-AGUDEZ JIMENEZ que comenta que el inicio de la actividad y el pago de la cuota es un reconocimiento de que puede pagarla y de que se tiene ese beneficio⁴²². Llegando a ser consideradas como un auténtico dislate por CASADO OLLERO que considera que el presupuesto legitimador de cada tributo, basado en la capacidad económica en este caso, tiene que ser también presupuesto legitimador de cada caso concreto e individual⁴²³ y que no puede hacerse tributar de igual forma a quienes tienen efectivamente beneficios reales superiores a los marcados en la ley que a quienes demuestren que no han alcanzado en su actividad ese límite del 15% en el sector en el que está ubicada⁴²⁴ dando lugar a una manifiesta injusticia por no haberse buscado la auténtica capacidad económica individual. Paradójicamente siempre que el IAE se ha invocado ante los tribunales, éstos no han vacilado en afirmar su plena constitucionalidad y el respeto de la misma a las exigencias derivadas de la capacidad económica, lo cual no deja de ser sorprendente como apunta LAGO MONTERO en unos comentarios sobre la adecuación del RD 1175/1990 de 28 de septiembre por el que se aprobaron las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas a la Ley 39/1988 de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales

Éstas opiniones referentes a este impuesto dio lugar a la STS de 2 de julio de 1992 en la que el propio tribunal supremo reconoce que se ha introducido un límite imposible de controlar jurisdiccionalmente, aunque en doctrina del propio tribunal (STS de 15 de junio de 1996) “el objeto de este impuesto no es gravar los rendimientos netos derivados de las actividades empresariales... sino gravar su mero ejercicio... por lo que no es consustancial al mismo, lograr la adecuación proporcional de las cuotas al rendimiento neto propio de cada contribuyente”.

Tal vez la exención de la gran mayoría de los obligados al pago del impuesto fue una exageración que ha costado muy caro a los ayuntamientos y que podía haberse

⁴²¹ MORENO CASTEJON, T.: op. cit. pg. 32.

⁴²² GARCIA-AGUDEZ JIMENEZ; J. M.: op. cit. pg. 41

⁴²³ CASADO OLLERO; G.: “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta” *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*. Nº 34. 1982. pg. 197.

⁴²⁴ CASADO OLLERO; G; MERINO JARA, R.: “Impuesto Municipal sobre el Incremento del valor de los terrenos: reflexiones sobre la devaluación monetaria a la luz del principio de capacidad económica”. *La Ley*. Nº 1987 de 9 de junio de 1988, pg. 5.

mantenido solo con el cambio de la redacción de la ley y la justificación del hecho imponible en cuestiones que queden alejadas en el beneficio presunto que pueda conseguir un comerciante. Estamos ante una consecuencia del principialismo comentado en su momento por el que toda acción legislativa debe tener su justificación en los principios materiales de la justicia tributaria y en este caso cuando se ha querido buscar tal justificación se ha demostrado que la misma no existía.

Yo creo que lo ocurrido con el IAE también roza la ideologización de la imposición. Realmente existe capacidad económica, pues se supone que quien realiza una actividad mercantil o profesional lo hace para obtener unos beneficios. El resto de los principios se aplican de forma automática y la gradación del impuesto permite que el pago sea ajustado dependiendo de la actividad.

12.3. Impuesto sobre Incremento Valor Terrenos de Naturaleza Urbana.

Tiene una larga tradición histórica, e incluso puede ser que provenga de la teoría fisiocrática. Aunque se había planteado proyectos anteriores⁴²⁵, no aparece este impuesto hasta 1919⁴²⁶, como un impuesto potestativo para los ayuntamientos y solo incluía mejoras y contribuciones especiales. En su inicio se denominó plusvalía, y desde entonces ha gravado este tipo de actuaciones. Es un impuesto directo⁴²⁷ que grava el incremento que se produce en el valor de los terrenos con motivo de una transmisión urbana. También se genera este Derecho cuando se da opción para elevar uno o más pisos sobre un inmueble determinado. De esta forma se reconoce y se tributa por su mayor constructividad, lo que realmente da más valor al terreno sobre el que se asienta el mencionado inmueble. Lo que no es entendible es que solo se refiera a los terrenos urbanos y no a los rústicos, su fundamento está en la necesidad de impedir que los

⁴²⁵ HERNANDEZ LAVADO, A.: *Impuesto municipal de incremento del valor de los terrenos*. Lex Nova. Valladolid. 1987. pg.28 y ss. donde analiza las diferentes propuestas, como la del 7 de junio de 1907, 7 de noviembre de 1910 y 16 de junio de 1918.

⁴²⁶ PLAZA VAZQUEZ, A. L; VILLAVARDE GOMEZ, M. B.: *Impuesto sobre el Incremento del Valor de los terrenos de naturaleza urbana*. Thomson Aranzadi. 2005 Pg. 24. SANCHEZ GALIANA, C. M. op. cit, pg. 183.

⁴²⁷ GARCIA FRESNEDA GEA, F.: “El impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. *Estudios sobre fiscalidad...* op cit. Pg 501. afecta a dos de los indicadores de capacidad económica, como son el ingreso y el patrimonio; en función de esos parámetros actúa de forma objetiva.

particulares se apropien del beneficio que tiene como causa la actividad urbanizadora de los ayuntamientos y que se trasladan a los terrenos urbanos, esto no ocurre en el caso de los terrenos rústicos en donde la intervención política es inexistente, así se recogía en la propia exposición de motivos de la Ley de 1919 y con anterioridad había servido de base para otros proyectos anteriores interesados en gravar este mismo hecho imponible⁴²⁸. Curiosamente para el cálculo de ese incremento se utilizan valores objetivos en lugar de valores reales, considerando como tal el valor que tuvieran los terrenos a efectos del IBI en el momento de efectuarse la transmisión. En la práctica se ha denominado “valor corriente en venta del terreno”, concepto que ha adquirido carta de naturaleza en este impuesto, ya que se trata del mismo que ha venido utilizándose desde 1919⁴²⁹. Como veremos en otros impuestos que gravan inmuebles es de tipo proporcional, de manera que se paga en proporción al valor objetivo del bien transmitido. También se podía haber buscado un procedimiento proporcional progresivo para su tributación, pues la ley permite que cada ayuntamiento pueda fijar vario tipos de acuerdo al art. 109 de la LRHL

Como en todos los impuestos municipales existen unas causas objetivas de exención por quien debe tributar; y unas causas subjetivas⁴³⁰, cuando quien transmite tiene cierto grado de afinidad con la persona que recibe la propiedad, pero no existe otro sistema de graduación que pueda generar una forma de progresividad.

El sistema de cálculo viene regulado en el artículo 107 LHL y se puede considerar un tanto farragoso por aplicación de índices condicionados a sus propias ordenanzas fiscales.

12.4. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

Grava la mera titularidad de estos vehículos aptos para circular por la vía pública cualquiera que sea su clase y categoría (Art. 92 LHL). Este gravamen tiene ciertas excepciones cuando se trata de vehículos históricos, de determinadas instituciones, de transporte público, dedicados a las actividades agrícolas o a aquellos que afecta a

⁴²⁸ HERNANDEZ LAVADO, A.: *op. cit.* pg. 28

⁴²⁹ HERNANDEZ LAVADO, A.: *op. cit.* pg. 117.

⁴³⁰ PLAZA VAZQUEZ, A. L; VILLAYERDE GOMEZ, M. B.: *op. cit.* pg. 98 y ss.

determinadas personas con características especiales⁴³¹. Normalmente es de tipo escalar, tributa a un precio por tramos de potencia, con lo que se consigue cierta progresividad en función del tipo de vehículo, que es el elemento que determina la capacidad económica. Existen también ciertas bonificaciones subjetivas cuando nos encontramos ante personas con minusvalía, en este caso quienes tienen Derecho a esta reducción son las personas con movilidad reducida⁴³² si bien la aplicación de esta ayuda suele estar mal empleada y se aplica a quienes tienen un índice de minusvalía con independencia de que le afecte a la movilidad.

Cada vez son mayores las opiniones que buscan el conseguir que este impuesto se convierta en un impuesto ecológico, penalizando los vehículos que más contaminan, en la actualidad la propia LHL en su artículo 95.6 da potestad a los ayuntamientos para que reduzcan este impuesto en función del tipo de carburante y por la incidencia al medio ambiente de los motores. Curiosamente la imposición en este caso prioriza un bien que considera superior a la capacidad económica, como son los efectos medioambientales, y que supone un cambio en la lógica impositiva, que a buen seguro tiene repercusiones a largo plazo de mayor calado.

12.5. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

Es un impuesto indirecto que grava dentro del municipio cualquier instalación, obra o construcción para la que se exija una licencia urbanística. Grava la realización dentro del término municipal de los hechos que se mencionan en la denominación (Art. 101 LHL). Es de tipo proporcional en función del coste del proyecto y la ejecución del mismo. Existen diferentes tipos de obras y en función de ellas también se contribuye. Su fundamento es la capacidad económica que demuestra el sujeto pasivo puesta de manifiesto por la realización de la construcción, instalación u obra. Al igual que ocurría con la teoría del IAE, podía haberse hecho progresivo en función de parámetros de

⁴³¹ En la propia ley, art. 93.1.e señala la exención para personas con minusvalía, señalando como límite mínimo que tenga al menos el 33%, sin tener en cuenta que en muchos casos esta minusvalía no es funcional, sino que estamos ante una merma vital no imposibilitante. Tal vez habría que ser más exigente para el tipo de minusvalía para el que se concede la exención.

⁴³² PEREZ LARA, J. M.; LOPEZ MARTINEZ, J.: *Impuestos y Discapacidad*. Thomson Aranzadi 2006. pg. 148.

mayor capacidad contributiva, ya fuera dentro o fuera de la población, dependiendo del tipo de construcción a realizar, coste presupuestado por metro cuadrado,... Sin embargo se optó por que fuese de tipo fijo, que se regula por las ordenanzas fiscales de cada municipio, lo que permite que desde esa libertad de implantación se pueda acudir a tipos diferentes para situaciones diferentes tendentes a conseguir una progresividad fiscal, que si no es subjetiva dependiendo de la situación económica del sujeto pasivo, si lo puede ser objetiva dependiendo de otros parámetros tendentes a demostrar la capacidad económica. En la actualidad la propia ley ya prevé reducción de este impuesto para las VPO, para las construcciones que permitan el acceso de los discapacitados o para aquellas que están preparadas para el ahorro energético.

Como en todos los impuestos municipales que ya hemos visto, existen algunas exenciones para determinadas actividades desarrolladas por la administración (estado, municipio, iglesia,...). Cabría haber generado una tarifa progresiva, pero esto no ha sido así; la ley en el art. 103 de LRHL permite la aplicación de unos coeficiente que oscilan entre el 2,40% y el 4%, pero que ha de ser fijo para cada municipio y a partir de ese momento se convierte en fijo. En cuanto a la base imponible, no se trata de las cantidades realmente pagadas para la construcción, sino que se van a obtener del proyecto que se ha de presentar para su visado en el colegio oficial correspondiente que como se ha aclarado por el TS es el de ejecución material de la obra en el que no se integran ni los honorarios del arquitecto y aparejador..., ni el beneficio industrial del contratista⁴³³.

Este ha sido uno de los impuestos que en las últimas épocas más parecido en el ámbito municipal al socaire del desarrollo urbanístico. Precisamente esta posibilidad contributiva ha servido para que determinados municipios, que podían aumentar su oferta de suelo y viviendas, han sido los que han fomentado la especulación, como forma de conseguir unos ingresos, que de otro modo nunca hubieran tenido. En la actualidad ha mermando considerablemente sus ingresos por este motivo con la actual crisis, dejando a los municipios en una situación excesivamente precaria, al no poder obtener por otra vía alternativa los ingresos que le llegan por esta vía.

⁴³³ STS 2 y 3 de abril de 1996, 12 de marzo de 1997 citadas por SANCHEZ GALIANA.

12.6. Impuesto sobre gastos suntuarios, modalidad de cotos de caza y pesca.

Es un impuesto indirecto, de titularidad municipal y establecimiento voluntario por parte de los Ayuntamientos a quienes corresponda la gestión. Su hecho imponible es el aprovechamiento de los cotos privados de caza y pesca con independencia de la forma de explotación y disfrute de los mismos. Para los conceptos de cotos privados de caza y pesca se estará a lo que dispone la legislación administrativa específica en dicha materia. Aunque se trata de un impuesto que debido a su voluntariedad casi había desaparecido del catálogo de impuestos locales, el agravamiento de la situación financiera de las administraciones locales ha hecho que se acuda a él en la búsqueda de mejorar la recaudación de los municipios que cuentan con explotaciones susceptibles de serles aplicado el impuesto. Al recaer sobre una actividad de ocio, que normalmente se ejercita por quienes tienen una situación económica desenvuelta, ha supuesto que no haya reparos para su aplicación, pues recae sobre quienes tienen cierta capacidad económica, por lo que aunque objetivamente no lo sea, en su aplicación subjetiva, de alguna forma se está aplicando la progresividad fiscal, salvo para aquellos casos de aficionados a estas actividades y que tienen rentas bajas.

12.7. Otros recursos municipales.

Saliéndonos un tanto de lo que supone los impuestos nos encontramos con este tipo de ingresos que se tiene en consideración por lo que respecta a la posibilidad de aplicar progresividad en ellos. Las necesidades municipales, una vez que el abanico impositivo es cerrado, se ha tenido que resolver por la vía de creación de las tasas. Existiendo varias decenas de hechos impositivos que se solucionan con tasas cuya regulación suele ser muy fragmentaria tanto por la génesis de las mismas, como por la aplicación que se da en cada municipio; donde por cierto no se aplican en todos ellos las mismas tasas. En su momento fue corriente el uso de pólizas municipales para presentación de documentos, algo que en la actualidad se ha derogado en la mayoría de los municipios. Pero subsisten otras como: veladores en vía pública, ayuda a domicilio, cementerios, desinfección, anuncios, ferias, servicio de grúa, licencias de apertura, licencias urbanísticas, instalaciones deportivas, mercados,... que se aplican de acuerdo a la voluntad política de cada ayuntamiento.

La regulación de las tasas es compleja y ha producido cierta jurisprudencia de los tribunales menores al respecto⁴³⁴. Frente a lo que ocurre con los impuestos, las tasas tiene ciertas peculiaridades, pues no cumple los principios de capacidad económica, pero sí pueden graduarse de alguna forma por el principio de progresividad, pues permite una tributación escalar dependiendo de algunos hechos impositivos y el volumen de los mismos: se puede graduar la tasa por ocupación del dominio público (dependiendo del volumen de la empresa), publicidad en la vía (dependiendo de la procedencia de la empresa), licencias de apertura (dependiendo de la situación, actividad, tamaño de la empresa), ocupación del uso público de la vía (distinguiendo su es particular o empresa, por la actividad que realiza,...)

⁴³⁴ SIMON ACOSTA, E.: *Las tasas de las entidades locales*. Aranzadi 1999. pg. 16, donde aparecen reseñadas sentencias de diferentes juzgados sobre las tasas como imposición municipal, aunque queda algo lejos del tema de este estudio.

CAPÍTULO SEXTO

LA PROGRESIVIDAD EN EL DERECHO COMPARADO

1. SUPUESTOS MÁS RELEVANTES EN EL DERECHO EUROPEO.

Vamos a hacer un recorrido pormenorizado de la imposición en general de los países más cercanos a nuestro entorno. El análisis se inicia desde el constitucionalismo para comprobar, si como, nuestra Constitución hace, se incluyen en ellas los principios tributarios. Continuare con una referencia a los diferentes impuestos, si bien la visión del análisis es desde la óptica española, por lo que en la medida en que los impuestos que existen en los países a lo que nos referimos, no coinciden exactamente con la estructura de nuestro sistema impositivo, no es fácil establecer una comparación adecuada. El impuesto en el que mayormente fijaremos la atención es sobre el impuesto sobre la renta por ser el impuesto donde la aplicación de la progresividad fiscal es más significativa, pues de ello se trata en este trabajo y el acudir al derecho comparado tiene su sentido en el descubrimiento de la forma de actuar de otros países para ver si su sistema es mejor que el nuestro, en cuanto a la progresividad fiscal se refiere, y si el mismo podría ser aplicable a España sin realizar una variación fundamental de nuestra actual estructura impositiva. Para que el estudio sea más amplio, toda vez que el sistema fiscal de una nación requiere la visión global, es por lo que se analiza de modo somero por los demás impuestos, aun en el caso en el que las comparaciones no sean suficientemente claras como para poder establecer conclusiones definitivas se hará un comentario al respecto. La terminología empleada va a ser en muchos casos la que se utiliza en España, de acuerdo a las iniciales por la que se conocen los respectivos impuestos de nuestro sistema tributario, si bien nos estamos refiriendo a los utilizados en los países respectivos y puede que las peculiaridades no tengan un encaje exacto en la concepción que nosotros tenemos de cada impuesto.

1.1. Alemania.

La Ley Fundamental Alemana de 1949⁴³⁵ es la que terminó siendo la Constitución de todo el territorio, aunque ha sido reformada por el Tratado de Unificación de 1990. Se trata de una ley excesivamente política con un amplio planteamiento organizativo de un estado complejo pero poco dada a planteamientos individuales. Redactora de Derechos individuales y con poco interés en las obligaciones. Enumera los impuestos en su artículo 106, pero no hay un lugar concreto, dentro de esta Ley marco, donde aparezcan los principios rectores de la política tributaria. Con mucho es el país más descentralizado, no quedando demasiado lejos de la situación de EEUU, como gran referente de la consunción de la responsabilidad fiscal. El 30% del ingreso y el 40% del gasto están en manos del escalón intermedio de la organización territorial.

La continuidad fiscal alemana no es todo lo deseable que debiera, la existencia de unas leyes de reforma fiscal anuales⁴³⁶ producen demasiadas modificaciones que dificultan el conocimiento de la política fiscal y los resultados de la misma.

En la legislación que estuvo en vigor hasta 2003 los tipos aplicables oscilaban entre el 17% y el 47%, no tenían planteamiento diferenciado las rentas de capital y las ganancias patrimoniales⁴³⁷, aunque comparativamente con España el tipo máximo era superior en 2% al nuestro y la tributación más progresiva con el resto de los componentes de la renta.

A partir de 2009 los tipos aplicables oscilan entre el 14% y el 42% (a partir de los 52.881€ que viene aumentando cada año), los ricos (quien perciben más de 250.730€)⁴³⁸ tributan al 45%, tiene un mínimo exento por persona de 7.664 €, que se duplica en caso de matrimonio. En los rendimientos del trabajo se aplica un recargo de solidaridad del 5,5% sobre la cantidad a pagar por este concepto. Aun tras producirse

⁴³⁵ ALVAREZ VÉLEZ, M. I. ALCÓN YUSTAS, M. F.: *Las Constituciones de los Quince Estados de la Unión Europea*. Dickinson. Madrid. 2006. pg. 23-64.

⁴³⁶ NEUMARK, F.: *op. cit.* pg. 391.

⁴³⁷ PICOS SÁNCHEZ, F.: “El modelo dual en la reforma del IRPF: un estudio de viabilidad y los efectos de su aplicación en España”. INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES *Investigaciones* 4/04. pg. 21

⁴³⁸ www.capitaltaxconsulting.com/international-tax/european-taxation-issues

una reducción de impuestos, los mismos siguen estando por encima del IRPF español. La sobrecarga de los ricos es la que se pretende aplicar en nuestra legislación interna.

Aun así Alemania mantiene un sistema de tipo Global⁴³⁹ aunque emplea para el cálculo del beneficio empresarial el método de comparación de patrimonios netos, que es un sistema donde el resultado se calcula a partir del balance comparado y el beneficio por el que se tributa es el incremento del patrimonio neto de la empresa al final del ejercicio. Es un sistema muy exigente en la medida que obliga a llevar una contabilidad adecuada, aunque a cambio proporciona un control de la empresa que no se tiene con otros sistemas que solo refleja los ingresos y gastos. Admite la Estimación Objetiva solo para las actividades agrícolas de pequeña actividad (ventas inferiores a 350.000 €, beneficio neto inferior a 30.000 €) que tributa por el rendimiento medio del sector. Admite la compensación de pérdidas en actividades empresariales sin límite. Los tipos mínimos y máximo son el 15% (a partir de 7.664 €) y el 42% (a partir de 52.151 €) y los tramos ⁴⁴⁰. No tributa las rentas de capital explícitas ni las ganancias patrimoniales dependiendo del tiempo de posesión, aunque el periodo es escaso de manera que prácticamente se puede decir que están exentas⁴⁴¹. Los dividendos tienen una exención parcial del 50% y se le aplica una desgravación individual⁴⁴² por la vía del mínimo exento que en la actualidad es de 1.370 € por intereses y dividendos. La plusvalía por transmisión de acciones también goza de una exención parcial del 50% en la mayor parte de los casos⁴⁴³. En cuanto a las IIC no tributan, pero se atribuye el beneficio directamente al accionista (algo similar a lo que ocurre en las sociedades transparentes).

⁴³⁹ PAREDES GÓMEZ, R.: “Principales características del gravamen del beneficio de la PYME en otros países de la Unión Europea”. *Documento 2/2006* Instituto de Estudios Fiscales. pg. 8. El sistema plantea que todas las fuentes de renta proporcionan la misma capacidad de pago, por lo que las rentas se añaden para generar un tipo único para todas las rentas. Realmente este principio se quiebra de una u otra forma en cada país y son las rentas de capital las que quedan al margen, que en muchos casos constituyen un impuesto a parte.

⁴⁴⁰ PAREDES GÓMEZ, R.: “Principales... *Cit* pg. 16.

⁴⁴¹ CORDON EZQUERRO, T.: “La tributación de la Renta del Ahorro en el IRPF: gravamen dual y propuesta de reforma”. *Carta Tributaria* 9/2006. pg. 2

⁴⁴² ALBI IBAÑEZ, E.: “El gravamen múltiple de los beneficios societarios. Tributación de accionistas” *Documento 1/07* Instituto de Estudios Fiscales. pg. 28. Dentro del sistema global es otra forma de tratar los dividendos, aplicando una desgravación, como ya ocurre en España, además de exencionando en un porcentaje su tributación, de esta manera quien tenga grandes beneficios por este motivo también tendrá una tributación mayor que quien tenga un beneficio más reducido.

⁴⁴³ ALBI IBAÑEZ, E.: “El gravamen.... *Cit*. pg. 38, comenta esta situación pero no nombra los casos en que se aplica esta exención parcial.

En el caso de inmuebles, si las plusvalías se han generado en un plazo superior a diez años quedan exentas.

La carga financiera en Alemania no puede exceder del 50% de sus ingresos en la suma de los impuestos de renta y patrimonio⁴⁴⁴. Para los incrementos injustificados de patrimonio se acude a la estimación indirecta⁴⁴⁵. Hasta 2008 la renta en Alemania era dual: los dividendos, ganancias de capital e intereses eran a tipo fijo, que a partir de este año es del 25% (que con los incrementos por diferentes conceptos que se describen a continuación pueden llegar al 41,38%). Las plusvalías están exentas siempre que permanezcan en poder del sujeto pasivo más de un año. Las actividades tienen el recargo progresivo federal (entre el 1 y el 5% que se dedica a solidaridad) y un coeficiente multiplicador municipal (que puede llegar al 200% del recargo federal).

La transmisión de todo el patrimonio empresarial o una rama de actividad se le aplica un tipo reducido de gravamen, que puede ser reducido en la medida en que se reinvierte.

La imposición sobre el patrimonio ha existido durante mucho tiempo pero ha sido derogado recientemente⁴⁴⁶.

El tipo de IS se ha reducido pasando del 56,80% (1995) a 38,60% (2005), 25% (2007) y 18% (2008). Su Tipo Impositivo Efectivo (TIE)⁴⁴⁷ es de 33,74% (2005) y al 29,80% en la actualidad, minorándose varios puntos en los últimos años. Se ve gravado complementariamente con un impuesto empresarial, otro religioso (entre el 8 y el %) y

⁴⁴⁴ HERRERA MOLINA, P. M.: "Capacidad... Cit. pg. 98.

⁴⁴⁵ HERRERA MOLINA, P. M.: "Capacidad... Cit. pg. 223.

⁴⁴⁶ DE PABLOS ESCOBAR, L.: "Incidencia y tipos efectivos del Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones". *Papeles 4/2006*. Instituto Estudios Fiscales. pg. 6. Realiza a lo largo del estudio un análisis de la situación de todos los países europeos en relación al impuesto de Patrimonio.

⁴⁴⁷ FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ Y OTROS: "Presión...Europea Cit. pg. 6 y ss. Que analiza los diferentes tipos de TIE que se pueden adoptar, parecidos entre todos ellos y consistentes en dividir el impuesto sobre beneficio pagado por el beneficio total obtenido. El análisis que realizan estos autores es de datos obtenidos del *Datastream (información a nivel mundial de las entidades con mayor capitalización bursátil)* de las que excluyen a las sociedades financieras. Los datos que se aportan para todos los países como TIE están calculados de esta forma y obtenidos de este cuadro por entenderlo suficientemente significativo. Únicamente tener en cuenta que las grandes empresas (que es a las que se refiere este estudio) son las que tienen mayor facilidad para encontrar beneficios fiscales con los que reducir su TIE, por lo que debemos pensar que en el caso de pequeñas empresas es posible que éste sea algo más alto.

un recargo de solidaridad (5,5% estatal). Aun así la diferencia entre el tipo marginal de IRPF e IS está en torno al 18%, similar al español.

El tipo de IVA actual es el 19%

En la imposición sobre sucesiones está exento los negocios hasta los 225.000 € por encima solo se valoran al 25%, tiene exenciones personales de 307.000 € entre cónyuges, 204.000 entre hijos y nietos y otras menores para el resto de familiares. Los tipos oscilan entre el 7% y el 50%⁴⁴⁸ tanto en sucesiones como en donaciones, mucho más elevados que los existentes en España.

Ante la crisis el planteamiento que se ha hecho va más en la línea de reducir el gasto (Se habla de pérdidas en las ayudas a las familias y a los parados crónicos, lo que produce una pérdida de progresividad fiscal por la vía del presupuesto) que en el aumento de los impuestos, que se pretende que afecte a banca, transporte aéreo y centrales nucleares.

Aunque el IRPF como impuesto progresivo mantiene un tipo marginal superior al español y la forma en que se tributa en los estados normalmente es recargando los impuestos nacionales (lo que produce la progresividad en impuestos municipales y estatales), la presión fiscal resultante se ha reducido e incluso en la actualidad es inferior a la española, pero el sistema es sustancialmente más progresivo que el nuestro, que es lo que interesa a los efectos de este análisis.

1.2. Austria.

La Constitución Austriaca, promulgada en 1920⁴⁴⁹ se puede calificar de organizativa, su preocupación es establecer las competencias entre estados y federación, la estructura legal y el control de las leyes a través de un Tribunal Constitucional. Los Derechos y deberes fundamentales se rigen por una Ley de 21 diciembre 1867, de época imperial. En cuanto al nivel de descentralización mantiene reminiscencias de otros periodos y está en un lugar próximo a España donde el ingreso está en torno al 20% y en el gasto pasa del 30%.

⁴⁴⁸ DE PABLOS ESCOBAR, L.: *op. cit.* pg. 46.

⁴⁴⁹ ALVAREZ VÉLEZ, M. I.; ALCÓN YUSTAS, M. F.: *op. cit.* pg. 73-139.

Como antecedentes a lo que ocurre en la actualidad, Austria tenía un tipo de retención fijo para las rentas de capital e intereses de acciones debido al secreto bancario. El sistema de exención para las ganancias patrimoniales de inmuebles era por antigüedad, 10 o 15 años dependiendo de vivienda libre o protegida. Para los valores mobiliarios la antigüedad para la exención era de dos años⁴⁵⁰. De alguna forma se parece al sistema que hubo en España de los coeficientes reductores dependiendo del tipo de bien.

A partir de 2005 en la imposición sobre la renta, la escala es de 4 tramos. El tipo mínimo es el 21% (ya se ha reducido al 10%) y el máximo el 50% (a partir de 50.8790 €), tiene un tipo mínimo exento básico que es muy bajo, pero que se aumenta conforme aumenta la renta. Las rentas de capital tributan a tipo único del 25%. Las ganancias de capital se añaden al resto de la renta a fin de determinar el tipo de gravamen aunque en algunos casos se aplica la exención de la mitad del beneficio⁴⁵¹ aunque existen exenciones y tributaciones mínimas por plusvalías que queda en el 5%⁴⁵². Aunque las escalas son menores, los tipos son más altos que los españoles si bien tiene la peculiaridad de que como aumenta con la renta, el tipo efectivo real es algo inferior que cuando el mínimo exento es fijo: en cuanto al tipo utilizado para gravar las rentas de capital, en Austria no es demasiado alto, en el caso de España incluso sería mas alto del que pagan la mayoría de los que tributan a tipo fijo. Las rentas de capital son claramente desfavorables con respecto a la tributación española.

En definitiva, en Austria se aplica el sistema global excepto para calcular el beneficio empresarial que aplica el sistema de comparación de patrimonios netos comentado con anterioridad en el caso alemán. Admite la estimación objetiva para las actividades profesionales y comerciales (ventas inferiores a 220.000 € y permite deducir solo ciertos gastos). Las actividades empresariales admiten la compensación de pérdidas sin límite. Tributa entre el 23% (a partir de 10.000 €) y el 50% (a partir de 51.000 €) en un impuesto con 5 tramos⁴⁵³.

⁴⁵⁰ CORDON EZQUERRO, T.: *op. cit.* pg. 7

⁴⁵¹ PICOS SÁNCHEZ, F.: "Modelo... *Cit.* pg. 21

⁴⁵² FUNDACION INVERCO: *op. cit.* pg. 67

⁴⁵³ PAREDES GÓMEZ, R.: "Principales... *Cit.* pg. 16.

Las rentas procedentes del sistema bancario (dado el riguroso sistema de secreto) utilizan un tipo de interés liberatorio que deja exentas estas rentas, por lo que de alguna forma es un tipo dual. En este caso es el 25% (más alto que el 18% que nos ha impuesto la última legislación española), aunque las recientes reformas van por el camino de anular ese tipo liberatorio⁴⁵⁴. En la actualidad existe un régimen transitorio que se inició en el 15% y que debe acabar en el 35% de retención en origen y que supone un pago liberatorio de este impuesto, en caso de que el contribuyente lo sea de otro estado miembro, el 75% de la cantidad retenida será transferida al estado de residencia efectiva⁴⁵⁵.

Las plusvalías están exentas siempre que permanezcan en poder del sujeto pasivo más de un año. Las empresariales están exentas por reinversión. Cuando se trata de todo el patrimonio empresarial se le aplica un tipo reducido.

Las ganancias de patrimonio de participaciones significativas en sociedades que tengan más de cinco años de antigüedad tributan al tipo general de la escala con una reducción del 50%. Cuando la plusvalía es de inmuebles están exentas cuando la antigüedad es superior a diez años y a quince en el caso de viviendas subvencionadas.

Tienen un sistema peculiar de planes de pensiones donde el estado apoya con una parte del mismo, que al cabo de diez años, si se consolida pasa a propiedad del beneficiario, en caso de recuperación, se devuelve una parte de la cantidad que se le abono en su día.

El tipo de tributación para sociedades ha pasado del 34,00% (1995) a 25,00% (2008). Su TIE ha ido aumentando paulatinamente desde el 17,27% (1995) hasta el 29,98% (2004) aunque ha sufrido un descenso brusco en 2005 hasta el 21,06% precisamente por la competencia de los nuevos países incorporados ese año y que en su caso tienen una importancia fundamental al ser en la mayoría de los casos fronterizos con esta república. No permite la amortización de las marcas⁴⁵⁶.

⁴⁵⁴ CORDON EZQUERRO, T.: *op. cit.* pg. 2.

⁴⁵⁵ NOCETE CORREA, F. J.: *Los Convenios de doble imposición (Incidencia del Derecho Comunitario)*. Publicaciones del Real Colegio de España en Bolonia. 2008. Pg. 242, cuando trata de la Directiva 2003/48/CE del tratamiento del ahorro en los casos de los países de Austria, Bélgica y Luxemburgo.

⁴⁵⁶ SANZ SANZ Y OTROS.: "El Impuesto de Sociedades en la Europa de los 25. un análisis comparado de las principales partidas" *Crónica Tributaria* 141. 11/2005, pg. 111.

El tipo de IVA es el 20%

En el caso de las sucesiones está exento para determinados activos empresariales, existen ciertas exenciones de carácter personal y el tipo puede estar entre el 2% y el 60%⁴⁵⁷, aunque funciona como un sistema de recargo.

Del caso austriaco podemos destacar una presión fiscal superior a la nuestra y un sistema interesante desde el punto de vista del control como es la comparación de patrimonios que es una forma eficaz de controlar la renta, que debe ser la suma del incremento de patrimonio más el consumo estimado, cuando se trata de persona física; o solo el incremento de patrimonio en las sociedades.

1.3. Bélgica

El complicado conglomerado político y humano que constituye Bélgica ha hecho que su constitución sea enormemente organizativa y con una fuerte carga política. Formalmente la Ley que rige es la de 1831 en el acto de independencia. Realmente la nueva redacción dada en el texto de 17 de febrero de 2004 es la ley suprema existente⁴⁵⁸. Lo atinente a la imposición se regula en los artículos 170 a 181, proclama principios como el de legalidad, igualdad. Pero nada se dice con respecto a las obligaciones de los ciudadanos respecto al pago.

Con anterioridad a 2007, la escala era de 6 tramos, los tipos oscilan entre el 25% y el 52%; a partir de ese año se ha reducido hasta el 50% pero a partir de una cantidad pequeña como es 30.210€, a este tipo hay que añadirle los recargos municipales. Los mínimos exentos oscilan entre 5.660 para cónyuges y 6.860 para solteros. Las rentas de capital tributan al 25% en general, en concreto las acciones lo hacen a este tipo⁴⁵⁹ (15% en caso de los bonos).⁴⁶⁰ Generalmente realizada la retención el partícipe no tributa por estos conceptos, sirviendo dicha retención como impuesto. *Los tipos son superiores a*

⁴⁵⁷ DE PABLOS ESCOBAR, L.: *op. cit.* pg. 41.

⁴⁵⁸ ALVAREZ VÉLEZ, M. I. ALCÓN YUSTAS, M. F.: *Op. cit.* pg. 151-182. Aunque en este caso las necesidades que en la actualidad tiene Bélgica como nación por el agravamiento del problema intercomunitario, hace que en su organización política los derechos y obligaciones fiscales se encuentren en un segundo plano.

⁴⁵⁹ ALBI IBAÑEZ, E.: “El gravamen... *op. cit.* pg. 28.

⁴⁶⁰ PICOS SÁNCHEZ, F.: “Modelo... *Cit.* pg. 21

los nuestros, tanto el general (7% más) como en el de ganancias patrimoniales (1,5% mayor).

El sistema por el que rige es el global. Admite Estimación Objetiva para los profesionales (deducción global a tanto alzado que es decreciente según los ingresos de la actividad). Están exentas las plusvalías siempre.

Las actividades económicas en IRPF tienen recargos municipales y locales entre el 0 y el 20%, además del recargo regional (que suele ser el 1%). Admite la compensación de pérdidas. El tipo oscila entre el 25% (desde el primer euro) y el 50% (a partir de 30.840 €) con 5 tramos de imposición⁴⁶¹. El tipo para las rentas de capital explícitas es el 25%; las ganancias patrimoniales de inmuebles dependen del tiempo (entre el 0 y el 16,50%) y las de participaciones de capital están en función de la vinculación con la empresa (entre el 0 y el 16,50%)⁴⁶².

La plusvalía por la transmisión de todo el patrimonio empresarial tributa a tipo reducido. Cuando se reinvierte las plusvalías empresariales están exentas.

El IP tributa para los fondos de pensiones al 0,17% del valor en el mercado. En cuanto a los inmuebles, tributan decenalmente por patrimonio sobre la renta catastral, variando entre el 2,5% en Flandes y el 1,25% en Walonia a lo que hay que añadirle recargos municipales.

El tipo de IS ha pasado del 40,20% (1995) a 34,00% (2005) a 33% (2008). TIE 28,80% (2005) aunque ha llegado a ser del 34% (2001) descendiendo en busca de la convergencia. Se somete a un recargo de tipo regional y otro de tipo local.

El tipo de IVA es el 21%

El ISD tributa a partir de la cantidad de 50.000 € entre cónyuges y descendientes. Donaciones tiene un trato especial⁴⁶³.

Aunque no lo parezca, el sistema fiscal belga produce una de las presiones más altas de Europa. Como hemos podido comprobar establece multitud de normas para las

⁴⁶¹ PAREDES GÓMEZ, R.: "Principales... Cit. pg. 16.

⁴⁶² CORDON EZQUERRO, T.: *op. cit.* pg. 2. También PICOS SÁNCHEZ, F. *Modelo...* cit. pg. 21 hace referencia a esta plusvalía regresiva que paga menos dependiendo de la vinculación del socio con la empresa.

⁴⁶³ DE PABLOS ESCOBAR, L.: *op. cit.* pg. 42.

actividades empresariales, tanto para lo que es estrictamente tributación, como para la pluralidad de casos de deducciones o regímenes de inversión empresarial, donde lo que se busca es la reducción de la tributación. Los sistemas de recargo, que consiguen transmitir la progresividad a los impuestos sobre los que recaen, hace se pueda considerar como una nación con una tributación de alta progresividad personal y más reducida en las actividades económicas, donde la aplicación de un sistema de estimación objetiva para profesionales puede ser el aspecto menos destacable.

1.4. Dinamarca.

Su constitución de 1849 es plenamente liberal. En 1953⁴⁶⁴, aunque como reforma, se hace un nuevo texto constitucional. Aparece claramente el principio de legalidad (art. 43), pero poco más sobre los principios de justicia tributaria aparece en su redacción.

Desde 1987 tenía establecido un sistema modular donde se tributaba de acuerdo a la fuente de renta, pues como se comenta posteriormente es en este país donde se inicia con el sistema dual, que en este caso es modular al tener más de dos tipos de renta diferentes por origen. Trabajo, tributa en 3 tramos entre el 50% y el 62%. Rentas de Capital e IS tributan al 50%, generándose de esta forma un sistema dual, aunque con la peculiaridad que esa dualidad está pensada para incrementar los impuestos de la parte a la que afecta. La deducción de los intereses dio lugar a que aun con tipos marginales máximos pudiese dar lugar a recaudaciones negativas⁴⁶⁵.

Después de la experiencia obtenida, a partir de 1994 vuelve al modelo sintético con tarifa progresiva y tipo marginal del 61%. Las acciones tributan al 40%. El impuesto de sociedades lo hace al 34%. Desde 2009, aunque solo dispone de 3 tramos, van desde el 38,1% al 59,1% (realmente el tipo estatal es mucho menor pues oscila entre el 6% y el 15% pero los recargos regionales y municipales son los que elevan los tipos reales hasta el 59%), incluye las rentas de capital y las ganancias patrimoniales en el tipo general, excepto en algunos casos en que tributan por tipos que oscilan entre el

⁴⁶⁴ ALVAREZ VÉLEZ, M. I. ALCÓN YUSTAS, M. F.: *op. cit.* pg. 191-203.

⁴⁶⁵ CORDON EZQUERRO, T.: *op. cit.* pg. 5

28% y el 43%⁴⁶⁶, Tiene un mínimo exento de 4,946 €. Aun siendo un país escandinavo, que se supone que son los que han generado el sistema dual, se puede ver como no se establecen distinciones para los demás tipos de renta y las que hace son mucho mayores que las que tenemos en España. El sistema danés es muy descentralizado, pues la mayor parte de los impuestos están destinados a regiones y municipios.

El actual sistema se denomina celular⁴⁶⁷, ya que la tributación de las diferentes rentas se hace de forma separada (Renta personal que incluye trabajo y actividades económicas por un lado; rentas del capital, entre las que se encuentran los intereses, dividendos, imputación de su vivienda y ganancias de capital de inmuebles; *rentas de acciones* entre las que se encuentran los dividendos de las sociedades residentes, no residentes e incrementos de patrimonio por venta de acciones y rentas de sociedades extranjeras término no utilizado en nuestro Derecho). Agrega las dos primeras categorías a las que se aplica el Impuesto sobre la Renta Nacional progresiva y después resulta gravada por la renta municipal, cantonal y religiosa que es de tipo progresiva. Los tipos son entre el 5,5% (desde el primer euro) y el 15% (a partir de 41.787,73 €) con tres tramos diferentes que da lugar a deducciones distintas⁴⁶⁸. Existe un mínimo exento equivalente a 5.000€. Admite la compensación de pérdidas de actividades económicas sin límite temporal.

La renta de acciones es también progresiva pero tiene una tarifa distinta. Tiene una peculiaridad en cuanto al beneficio de las actividades económicas, pues se estima que el capital que se emplea en el negocio produce un rendimiento del 6% que se grava como rentas de capital. Lo que supone una forma de tributar por IP precisamente por las actividades económicas. El tipo para estas rentas, procedentes tanto de los dividendos, como de las ganancias patrimoniales de acciones, es de 28% y a partir de 43.300 € tributa al 43%⁴⁶⁹.

⁴⁶⁶ PICOS SÁNCHEZ, F.: “Modelo... *Cit.* pg. 21

⁴⁶⁷ PAREDES GÓMEZ, R.: *Principales...* *Cit.* pg. 9 y ss. Describen un sistema en el que cada tipo de renta tiene una tributación diferente sin que haya una agregación final de todas ellas en una única magnitud. Como norma no se permite la compensación entre distintas categorías impositivas.

⁴⁶⁸ PAREDES GÓMEZ, R.: “Principales... *Cit.* pg. 16.

⁴⁶⁹ CORDON EZQUERRO, T.: *op. cit.* pg. 2.

En cuanto a las plusvalías tienen unos límites para la no tributación siempre que sean acciones cotizadas, en otro caso se considera que están sujetas a imposición como rendimientos de capital.

En España se ha tomado como precursor del sistema que aplica. Pero la diferencia de los tipos de origen es abismal, el tipo marginal de trabajo se elevaba hasta el 62%, el tipo único de las rentas de capital es el 50%. Este sistema se abandonó en 1994⁴⁷⁰. Recarga las actividades empresariales con coeficientes similares a IS. Las plusvalías están exentas siempre que permanezcan más tres de años y se cumplan ciertos directivos. El IP ha sido abolido recientemente⁴⁷¹.

Tiene la peculiaridad de ser la primera nación que aplica el sistema dual en 1987⁴⁷², cuando llevaba más de cuatro décadas aplicando un sistema fiscal que tenía 3 tipos de escala de IRPF (entre el 50% y el 62%) que le había permitido crear un verdadero estado de bienestar. El sistema dual puro la abandona en 1994 y crea este nuevo sistema ya comentado.

El tipo para el impuesto sobre sociedades ha pasado del 34,00% (1995) a 30,00% (2005) a 25% (2008). TIE actual 27,44% (2005) aunque en la última década se ha mantenido por encima del 30%. Se incrementa con recargo municipal (entre el 16,5% y el 23,2%), cantonal (entre el 11,4% y el 12,5%) y religioso (entre el 0,43% y 1,5%). El tipo marginal entre IRPF e IS esta en torno al 20%.

El tipo de IVA es el 25%

En cuanto a las sucesiones está exentas entre cónyuges, cuando se trata de otro sucesor tributa a un tipo de oscila entre el 15% y el 25%, y en el caso de sucesiones entre el 15% y el 36,25%⁴⁷³.

El aspecto más destacado del sistema danés es la posibilidad de que la elección de un sistema dual no tiene que ser necesariamente para beneficiar las rentas de capital, también cabe que se convierta en una forma de sobregravación. Otro aspecto destacable es la forma de distribución del impuesto, es altamente progresivo, pero incide con

⁴⁷⁰ PICOS SANCHEZ, F.: "Modelo... Cit. pg. 7

⁴⁷¹ DE PABLOS ESCOBAR, L.: *op. cit.* pg. 7.

⁴⁷² CORDON EZQUERRO, T.: *op. cit.* pg. 2

⁴⁷³ DE PABLOS ESCOBAR, L.: *op. cit.* pg. 42.

mayor contundencia sobre los diferentes territorios que sobre la tributación estatal. Se puede tener un sistema impositivo único y coordinado y una distribución de competencias que otorgue más recursos a las administraciones inferiores en rango.

1.5. Finlandia.

Independiente desde 1917, su constitución es de 1919⁴⁷⁴ meramente organizativa, solo trata el tema de los ciudadanos desde el punto de vista de los Derechos, en cuanto a la materia fiscal los artículos dedicados a la Hacienda Pública (61 a 74) tratan del principio de legalidad y la forma de ejercerlo, poco más para una Constitución extensa con demasiados artículos.

En la legislación vigente con anterioridad a su pertenencia a la Comunidad Europea, tenía una tributación alta donde el tipo marginal máximo era del 65% si bien el tipo conjunto por todos los conceptos impositivos incluyendo todas las fuentes de renta y todos los gravámenes, no podía superar el 70%. Como puede apreciarse, tipos muy en consonancia con los normales dentro de los países escandinavos.

A partir de 1993, con su integración en la CE, tiene para la renta una escala de 7 tramos, con un tipo mínimo del 18%, uno máximo del 57%. Tributando las rentas de capital por el tipo del 25%. El impuesto sobre sociedades lo hace al 25%, aunque en 1996 se suben los tipos del 25% al 28% y en 2000 al 29%⁴⁷⁵.

A partir de 2009, la escala es de 6 tramos, tipos entre el 17% y el 53% (realmente el impuesto llega hasta el 34% pero los recargos municipales están entre el 16 y el 20%). Para rentas de capital y patrimoniales el tipo fijo es el 28%⁴⁷⁶. Tiene mínimo exento hasta 11.700€. Verdadera aplicación del sistema dual, pero sobre la base de unos tipos mucho más altos que los españoles, la aplicación de la dualidad es de las que perjudica al pequeño ahorrador.

Aplica el sistema dual ya comentado, donde el tipo marginal máximo de Renta ganada (trabajo y actividades económicas) es el 53% además de los recargos

⁴⁷⁴ ALVAREZ VÉLEZ, M. I; ALCÓN YUSTAS, M. F.: *op. cit.* pg. 259-298

⁴⁷⁵ CORDON EZQUERRO, T.: *op. cit.* pg. 6

⁴⁷⁶ PICOS SÁNCHEZ, F.: *Modelo... Cit.* pg. 21

proporcionales de los impuestos municipales y religiosos; el tipo único de las rentas de capital es el 29% y recientemente al 28%⁴⁷⁷ (incluye los arrendamientos, además de las ganancias de capital y los intereses y dividendos). Entre las rentas ganadas se incluyen las de beneficio de la actividad que se encuentra gravada con un tipo único. El tipo único, en una pretendida neutralidad fiscal para los beneficios empresariales, coincide con el tipo del Impuesto de Sociedades y se grava con recargos similares a los que veremos para el IS. Las pérdidas solo se pueden compensar con rentas de la misma fuente durante 10 años. Las rentas de actividades económicas tributan progresivamente entre el 10,5% (a partir de 12.000 €) y el 33,50% (a partir de 59.600 €) repartido entre 5 tramos⁴⁷⁸.

Se considera que las rentas de actividades económicas está compuesta por una parte retribuidora del trabajo (87%) y otra que retribuye directamente el capital (13%) de manera que se aplica el sistema dual a cada parte de renta con el tipo que le corresponde⁴⁷⁹, de manera que el beneficio de la actividad también se convierte en dual para evitar el perjuicio que supondría incluirlo por completo homologado a la retribución del trabajo.

Los dividendos tienen un sistema de tributación similar al de Suecia y allí se analizan. En cuanto a la plusvalía por transmisión de acciones la tributación es a un tipo reducido del 28%.

En cuanto las IIC ocurre algo similar a Alemania, que tributan a través de los socios.

La venta del patrimonio empresarial está exenta.

El tipo de impuesto sobre sociedades ha pasado del 25,00% (1995) a 26,00% (2005-8) aunque ha habido ejercicios en los que ha llegado hasta el 29,00% (2000 – 2004). TIE actual 26,94% (2005) con una fuerte caída de 5 puntos en menos de un lustro. Recargos Locales (entre el 16% y 21%) y Religiosos (entre el 1 y 2,25%). El

⁴⁷⁷ PICOS SANCHEZ, F.: “Modelo... *Cit.* pg. 10.

⁴⁷⁸ PAREDES GÓMEZ, R.: “Principales...*Cit.* pg. 16.

⁴⁷⁹ VIDAL MARTI, B.; DE MIGUEL MONTERRUBIO, M.: “Tratamiento ahorro y ganancias patrimoniales tras la reforma del IRPF”. *Carta tributaria* 17/2007, pg. 3.

mantenimiento de un tipo de IRPF alto y un tipo de IS mucho más moderado hace que la diferencia de marginales sea superior al 25%.

El tipo de IVA es el 22%

El impuesto sobre el patrimonio se presenta en Finlandia de forma conjunta para toda la familia e incluye todos los activos, salvo los empresariales y acciones que se valoran por el valor neto contable, las deudas son deducibles. Se aplica unas reducciones y la tributación es muy reducida (0,9% sobre el exceso de 185.000 €)⁴⁸⁰, lo que supone un impuesto prácticamente porcentual.

En cuanto a las sucesiones, recaen sobre las porciones hereditarias de cada heredero, existe unas exenciones por familiares, que es en torno a 3.400 €⁴⁸¹, en cuanto a los tipos están en ambos casos entre el 7% y el 32%⁴⁸².

El planteamiento más curioso en este caso es la división de las rentas de las actividades en una parte que retribuye el trabajo y otra que retribuye el capital, lo que supone adecuar el beneficio de la empresa al tipo dual. Aun así los tipos que hemos visto son muy superiores a los españoles y aun se incrementan más por el sistema de recargos territoriales, que dan nuevamente una progresividad fiscal a los impuestos territorialmente de rango inferior.

1.6. Francia.

Constitucionalmente se rige por una ley fundacional de la V República existente desde 1958⁴⁸³, aunque las reformas de la carta magna son constantes. Meramente orgánica, trata el poder desde arriba hacia las competencias en escalas inferiores. No trata el asunto de Derechos y deberes fundamentales de los ciudadanos. En materia de Derechos de los ciudadanos, en su preámbulo remite al preámbulo de la Constitución de 1946 que a su vez remite a la Declaración de 1789⁴⁸⁴ de Derechos del ciudadano. Ha

⁴⁸⁰ DE PABLOS ESCOBAR, L.: *op. cit.* pg. 39.

⁴⁸¹ DE PABLOS ESCOBAR, L.: *op. cit.* pg. 44.

⁴⁸² LASARTE, J.; ADAME, F.: *op. cit.* pg. 115.

⁴⁸³ ALVAREZ VÉLEZ, M. I. ALCÓN YUSTAS, M. F.: *op. cit.* pg. 309-322

⁴⁸⁴ LE BRAZIDEQ, G.: Los límites a la retroactividad de las normas fiscales en la jurisprudencia constitucional francesa y española, un balance crítico. *Letras Jurídicas*. Vol. 2. Guadalajara. pg. 4.

pasado por ser el país más centralizado de UE, merced al jacobinismo existente, y de hecho tiene un nivel medio de descentralización en los ingresos del 10% y en los gastos no llega al 20%, lo que muestra que es un país muy centralizado.

Tiene una legislación altamente inestable en materia fiscal, objeto de frecuentes reformas en intervalos relativamente cortos sobre un sistema complejo e intrincado, lo que produce mucha inestabilidad, según la opinión de NEUMARK quien no parecen muy favorable a la fiscalidad francesa a juzgar por varios comentarios relativos a la transparencia y eficacia de las Administración Tributaria francesa⁴⁸⁵.

Utiliza El método de evaluación global para determinar el beneficio, sobre todo en las actividades económicas, resultando ser una especialidad de la “mentalidad tributaria” francesa. Opinable el principio de igualdad, pero cómodo en cuanto a la faceta recaudatoria. De este sistema surge lo que en España se conoció por el sistema de módulos.

Desde 2002 la imposición sobre la renta tenía 6 tramos que van desde el 7.5% hasta el 52,75%. En 2009 tiene 5 tramos (5,50% a partir de 5,876€ y hasta 11.720€; 14% hasta 26.030; 30% hasta 69.783€ y el tipo marginal máximo del 40%)⁴⁸⁶.

En cuanto a los intereses tiene un tipo único del 15%, mientras que los dividendos de las acciones y las ganancias patrimoniales van a tipo general⁴⁸⁷ aunque con reducción similar al modelo alemán. En el caso de que estas plusvalías se generen dentro de la actividad habitual tributan al tipo medio de gravamen. Las plusvalías por transmisión de acciones tributan al 24%⁴⁸⁸.

Impuesto sobre la renta con un tipo marginal del 40%. Existe el sistema de Estimación objetiva para actividades agrícolas de pequeña cuantía (inferior a 76.300 €

⁴⁸⁵ NEUMARK, F.: *op. cit.* pg. 390.

⁴⁸⁶ www.capitaltaxconsulting.com/international-tax/european-taxation-issues

⁴⁸⁷ PICOS SÁNCHEZ, F.: “Modelo... *Cit.* pg. 21

⁴⁸⁸ ALBI IBAÑEZ, E.: “El gravamen... *Cit.* pg. 38, donde aclara que en este caso el 8% del tributo que se paga no es en concepto de IRPF, sino como forma de contribución al déficit de la Seguridad Social y contribución social, siendo un sistema de contribuir desde el IRPF para otro tipo de acciones sociales.

durante dos años) se le aplica un rendimiento neto. La tarifa es progresiva con 7 tramos que oscilan entre el 6,83% (a partir de 4.434 €) y el 48,09% (a partir de 48.747 €) en⁴⁸⁹.

Las ganancias de capital de las pequeñas empresas están exentas, pero no pueden deducirse las pérdidas. En el resto de empresas este tipo de ganancias tributan al 27% (16% de impuesto y 11% de seguridad social) en ganancias a largo plazo y el tipo general en las ganancias a corto plazo, aunque se permite el pago diferido en tres años. Las pérdidas se pueden compensar durante 5 años.

Plusvalías de inmuebles están exentas y plusvalías a largo plazo se gravaban a al 19,4% (1996)⁴⁹⁰. Pasando posteriormente al 16% (2003)⁴⁹¹

Existe el Impuesto sobre el Patrimonio que afecta a 395.000 contribuyentes⁴⁹². Se tributa por encima de 720.000 € y están exentos algunos activos de negocios y el capital de ciertos seguros de vida. Los tipos oscilan entre el 0,55 y 1,80%. La cuota máxima conjunta entre IRPF e IP no puede sobrepasar el 85%⁴⁹³.

El tipo a la imposición sobre sociedades, ha pasado del 36,70% (1995) a 33,80% (2005) a 33,33% (2008). Pero ha habido años en que el tipo ha subido llegando a un máximo del 41,70% (1998). TIE actual 32,81% (2005) también retrocediendo desde un máximo superior al 40% (1998). El diferencial entre el máximo de IRPF e IS está en torno al 13%. No permite amortiza ni el fondo de comercio ni las marcas.

El tipo de IVA es el 19,60%

En cuanto al Impuesto sobre sucesiones, los bienes se valoran por el valor de mercado, pero los de carácter empresarial, así como otros mínimos de carácter personal relativamente altos. En cuanto el tipo, oscila entre el 5% y el 60% en casos extremos alejados de parentesco⁴⁹⁴.

⁴⁸⁹ PAREDES GÓMEZ, R.: "Principales... *Cit* pg. 16

⁴⁹⁰ Diario Sesiones del Congreso 20/06/1996

⁴⁹¹ CORDON EZQUERRO, T.: *op. cit.* pg. 2

⁴⁹² DE PABLOS ESCOBAR, L.: *op. cit.* pg. 8.

⁴⁹³ DE PABLOS ESCOBAR, L.: *op. cit.* pg. 39.

⁴⁹⁴ DE PABLOS ESCOBAR, L.: *op. cit.* pg. 45.

Las medidas tomadas para hacer frente a la crisis pasan por aumentar el gravamen de las rentas más altas y los rendimientos de capital. En la línea de incrementar la progresividad fiscal.

Aun manteniendo sistema dual para dividendos, la escala es más amplia y progresiva que la española.

1.7. Grecia.

Su Constitución, próxima a la española, es de 1975⁴⁹⁵. Su sistemática es similar a la nuestra, si bien resalta los Derechos y no entra en las obligaciones, por lo que no aparece una definición de los principios reguladores de la política fiscal. Las finanzas tienen regulación específica (art. 78-80) pero nada aparece sobre los principios rectores, salvo la legalidad de las normas tributarias. En cuanto al sistema fiscal indica que contribuirán proporcionalmente a sus facultades”

Tiene un sistema de 4 tramos en el que el tipo marginal es el 40% aunque se inicia a partir de 23.400€ y lo que existe es una dualidad de escalas dependiendo de si percibe trabajo personal o no, pues en el primer caso puede deducir un 15% como mínimo exento.

Utiliza el modelo global. Permite el sistema de Estimación Objetiva para actividades empresariales y comerciales (aplica unos coeficientes sobre compras que varía según el negocio). Permite la compensación de pérdidas en las actividades económicas durante 5 años. El tipo progresivo oscila entre el 15% (a partir de 11.000 €) y el 40% (a partir de 23.000 €) con 4 tramos de imposición⁴⁹⁶.

Los incrementos de patrimonio están exentos de tributación siempre. Para el caso de la transmisión de todo el patrimonio empresarial existe un tipo reducido.

El tipo en la tributación sobre sociedades ha pasado del 40,00% (1995) a 32,00% (2005) a 25% (2008). Curiosamente es de los países con un TIE superior al tipo nominal 33,21% (2005) tal vez por tener gravámenes complementarios a los del IS. Tiene unos tipos diferenciales para las actividades económicas entre IRPF e IS que apenas

⁴⁹⁵ ALVAREZ VÉLEZ, M. I. ALCÓN YUSTAS, M. F.: *op. cit.* pg. 331-371

⁴⁹⁶ PAREDES GÓMEZ, R.: “Principales... *Cit* pg. 16.

sobrepasa el 5%, producido por un IRPF bajo y un IS alto. No admite la amortización de terrenos⁴⁹⁷.

El tipo de IVA es el 19%, ha subido al 21% y con la crisis se plantea elevarlo nuevamente al 23%. Claramente contrario a cualquier tipo de progresividad fiscal, pues hace recaer los incrementos en el consumo. No ha sido la única medida que se ha tomado con respecto a la crisis, pero todas van en la misma línea por reducción de las pensiones y sueldos, lo que hace que por vía presupuesto también se pierde progresividad fiscal.

El gravamen que recae en las sucesiones lo hace sobre todo el patrimonio que se percibe con una exención por la residencia habitual y familiares por altos importes. En cuanto a los tipos son entre el 1% y 40%⁴⁹⁸ en sucesiones y el 5% y el 40% en donaciones.

No es precisamente un sistema susceptible de ser copiado, se paga demasiado pronto un tipo máximo que es igualatorio, lo que propicia una pérdida de la progresividad al terminar convirtiéndose en un tipo fijo.

1.8. Holanda.

Con una Constitución de 1815⁴⁹⁹, su historia de reformas en esta materia, ni que decir tiene que es enorme. Finalmente en 1983 se transforma por completo, aunque mantenga su vinculación con la primitiva. No reseña las obligaciones de los ciudadanos, de manera que nada aparece sobre principios constitucionales rectores de la política impositiva. Ni que decir que Holanda ha sido defensora de sus leyes internas cuando intentó no aplicar la exención por dividendos cuando estos procedan de acciones de sociedades domiciliadas en otro estado miembro⁵⁰⁰. En cuanto a su nivel de

⁴⁹⁷ SANZ SANZ Y OTROS.: *op. cit.* pg. 111.

⁴⁹⁸ DE PABLOS ESCOBAR, L.: *op. cit.* Pg.46.

⁴⁹⁹ ALVAREZ VÉLEZ, M. I. ALCÓN YUSTAS, M. F.: *op. cit.* pg. 469-493

⁵⁰⁰ CARMONA FERNANDEZ, N.: *op. cit.* pg. 4 comenta la sentencia del TJCE de 24 de junio de 1988 en donde se opone a la normativa que supedita la concesión de una exención la hecho de que los beneficios sean repartidos por una empresa que esté domiciliada en el mismo estado..

descentralización es bajo en el ingreso (3%) y algo mayor en el gasto (25%), algo normal en países pequeños donde el estado puede llegar a todas partes.

Anterior. Rige el modelo sintético.

2009. Este último años los tramos han sido 4, que se elevan hasta el 52% (+ 54.367€) y un tipo mínimo del 33,45% (a partir de 18,218€). La complejidad reside en que su tipo marginal mínimo incluye la cotización a la seguridad social. Las rentas de capital, al igual que ocurre con las ganancias patrimoniales, tributa al 30%⁵⁰¹ salvo cuando la participación en la empresa es superior al 5% que se queda en el 25%⁵⁰². Las plusvalías por transmisión de acciones tributan al 25% cuando se trata de participación sustancial. El IS tributa al 34,5%. Existe también un tipo de IP por la aplicación de una rentabilidad media del 4% a todo el patrimonio del sujeto pasivo y a esa base imponible se le aplica el tipo del 30%.

Utiliza el modelo celular con tres categorías: renta ganada y de la vivienda habitual (tarifa progresiva), ganancias de capital (que incluye también las rentas de las participaciones de control en las empresas y que tributa al 25%) y rentas del ahorro que también incluye una imputación de rentas del 4% para todo el valor del patrimonio (están gravadas con un tipo fijo del 30%)⁵⁰³, curiosamente más alto que las ganancias de capital. Las pérdidas de las actividades económicas se pueden compensar sin límite. El tipo para la renta ganada es del 34,4 % (a partir del primer euro pero incluye la seguridad social) y el 52% (a partir de 51.762 €) existiendo dos tramos intermedios más⁵⁰⁴.

Las plusvalías a largo plazo están exentas de tributación siempre, incluso cuando se trata del patrimonio empresarial.

⁵⁰¹ ALBI IBÁÑEZ, E.: “El gravamen... *Cit.* pg. 28. plantea en sistema holandés de forma completa y este 30% está condicionado al cumplimiento de otras condiciones que están relacionadas con el valor de mercado de las acciones. Lo que demuestra que el mismo sistema se puede complicar hasta donde se quiera.

⁵⁰² PICOS SÁNCHEZ, F.: “Modelo... *Cit.* pg. 21

⁵⁰³ CORDON EZQUERRO, T.: *op. cit.* pg. 2

⁵⁰⁴ PAREDES GÓMEZ, R.: “Principales... *Cit.* pg. 16.

En cuanto al sistema de deducciones permite hacerlo con los intereses de la vivienda principal, algunas primas de seguros de vida, pensiones alimenticias, ayudas a la familia, gastos médicos extraordinarios.

El sistema de imputación comentado hace que por la vía del IRPF se grave el patrimonio con un tipo fijo del 1,2%, lo que no es precisamente un tipo bajo.

El tipo aplicado para las sociedades ha pasado del 35,00% (1995) a 31,50% (2005), a 29,69 (2006) a 25,50% (2008). TIE actual 29,53% (2005) aproximándose a los tipos medios de la CE, pues históricamente ha tenido tipos más altos, no permite amortizar el fondo de comercio y las patentes⁵⁰⁵. Y de hecho el diferencial para actividades en IS no es demasiado elevado, apenas el 15%, pues se mantiene IRPF alto, pero el IS también alto. Tal vez sea un ejemplo de la fiscalidad pensada como generadora de un estado de bienestar que tanto se proclama en España.

No existe ISD en ninguna de sus modalidades.

El tipo de IVA es el 19%

Los tipos son superiores a los españoles desde el primer euro, incluso en las rentas de capital y ganancias patrimoniales se pagaría mucho más por el sistema holandés que en el sistema español. De esta forma la tributación puede que no sea más progresiva, pero seguro que es más alta. Permite deducciones de modo similar a las que hubo en España en las primeras LIRPF.

1.9. Irlanda.

Una Constitución de 1937⁵⁰⁶, modificada multitud de veces en momentos posteriores, muestra su interés en la protección de los más débiles y en una política tuitiva hacia determinados grupos. Sin embargo no define principios materiales del Derecho financiero.

A partir de 2009 en cuanto a la renta existen 2 tramos, uno al 20% y otro al 42% (este tipo se aplica a partir de determinados de renta dependiendo de las circunstancias

⁵⁰⁵ SANZ SANZ Y OTROS.: *op. cit.* pg. 111.

⁵⁰⁶ ALVAREZ VÉLEZ, M. I; ALCÓN YUSTAS, M F.: *op. cit.* pg. 373-406

personales de los sujetos pasivos, en caso de una persona soltera es de 28.000€). Las rentas de capital al 22%, los dividendos de acciones a tipo general y las ganancias patrimoniales al 20%⁵⁰⁷. Existe un mínimo exento con ingresos inferiores a 5.210€ que aumentan por el matrimonio y los hijos.

Aplica el sistema de Estimación Objetiva para las rentas agrícolas (que aplica el rendimiento medio del sector durante los últimos tres años). Las pérdidas se pueden compensar solo con rendimientos procedentes del mismo tipo de actividad sin límite temporal. El tipo de tributación oscila entre el 20% (desde el primer euro) y el 42% (a partir de 29.400 €). Los rendimientos de capital mobiliario se incorporan en la base y se le aplica el tipo medio de gravamen.

El incremento de patrimonio de elementos de la actividad empresarial tributa por el Impuesto sobre Ganancias de Capital que goza de exenciones y disfrutan de un mecanismo corrector de la inflación. El tipo es fijo al 20% (con una exención de 1.270€), también en el caso de plusvalía para transmisión de acciones; salvo cuando es de la totalidad del patrimonio empresarial que está exento.

El tipo para el impuesto sobre sociedades se ha reducido desde el 24% hasta alcanzar el 12,5%. Con los tipos marginales más bajos de Europa para las actividades mantiene un diferencial en torno al 30% debido al tipo tan reducido de IS. No permite la amortización de fondos de comercio⁵⁰⁸.

Afronta la crisis reduciendo el gasto vía presupuesto, pero en nóminas y gastos sociales, lo que produce un efecto claramente regresivo.

La imposición sobre sucesiones tiene varias reducciones dependiendo los bienes y los lazos familiares, que en los casos de familia directa son altos, pero es que el exceso tributa al 22%⁵⁰⁹.

Se nota que Irlanda está dentro de la órbita anglosajona, con imposición inferior a la española. Su baja fiscalidad ha producido un país que no es precisamente al que España se debiera parecer.

⁵⁰⁷ PICOS SÁNCHEZ, F.: “Modelo... *Cit.* pg. 21

⁵⁰⁸ SANZ SANZ, J.F. Y OTROS.: *op. cit.* pg. 111.

⁵⁰⁹ DE PABLOS ESCOBAR, L.: *op. cit.* pg. 42.

1.10. Italia.

La actual Constitución Italiana es de 1947⁵¹⁰. Tal como le ocurre a la Española de 1931 define la nación como república *democrática fundada en el trabajo* y se separa del planteamiento liberal al considerar como obligación de la república eliminar los obstáculos que se opongan a la libertad e igualdad. Impositivamente se destaca el principio de legalidad en su artículo 23. El artículo 53 de esta Constitución es quizás el que más se parece a nuestro artículo 31, lo que hace pensar que es el inspirador de nuestro postulado Constitucional. En ella se hace mención a la progresividad en su artículo 53 que señala: “Todos están obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva. El sistema tributario estará inspirado en criterios de proporcionalidad” Claramente inspira a nuestra Constitución, aunque la redacción, mucho más precisa el artículo 31, precisa los principios materiales de justicia tributaria de forma más concreta que la constitución italiana.

Aun siendo uno de los países centralizados de UE paulatinamente va dejando cierto grado de autonomía en el gasto que está en torno al 25%, aunque la recaudación de los entes intermedios apenas supere el 10%.

En 2009 esta vigente un impuesto con 5 tramos, del 18% al 45% (existe un recargo regional que oscila entre el 0,9 y el 1,48% y otro recargo local de hasta el 0,5%). Hay unos mínimos exentos por rendimientos de trabajo (entre 3.000 y 7.500€), ingresos profesionales (4.500€), pensiones (7.000€) aunque disminuyen con el aumento de la renta.

Las rentas de capital tributan al 12,5% siempre que no se tenga una participación sustancial en la empresa de la que se percibe el dividendo; en otro caso al beneficio percibido se le aplica una exención del 60% (que se eleva al 95% cuando se trata de personas jurídicas) y se tributa por la cantidad resultante a tipo general⁵¹¹ igual tipo se aplica en el caso de plusvalía por transmisión de acciones. Las ganancias de capital de inmuebles tributan en el municipio y las demás van a un tipo general del 27% que se

⁵¹⁰ ALVAREZ VÉLEZ, M. I; ALCÓN YUSTAS, M. F.: *op. cit.* pg. 415-438

⁵¹¹ ALBI IBAÑEZ, E.: “El gravamen... *op. cit.* pg. 28 define lo que se considera participación sustancial, que en caso de cotizadas es el 2% y en no cotizadas el 25%.

reduce hasta el 12,5% cuando existe una participación importante en la empresa⁵¹². El beneficio empresarial se calcula en dos tramos, el ordinario por la estimación de la rentabilidad del 7% sobre el incremento de capital propio de la empresa sobre el ejercicio anterior, beneficio al que se aplica el 19%, la diferencia entre el beneficio real y esa renta estimada tributa por el IS al 37% o al tipo que corresponda de renta sumada a los demás componente⁵¹³.

En Italia existe el Modelo Global. Admite la Estimación Objetiva para los pequeños agricultores (estima un valor de acuerdo a una tabla según el tipo de actividad de que se trate). Las actividades empresariales están gravadas con unos recargos similares a los que gravan las Sociedades. Permite la compensación de pérdidas durante 5 años. El tipo es progresivo, tiene 3 tramos y oscila entre el 23% (a partir del primer euro) y el 39% (a partir de 33.500 €)⁵¹⁴.

Las plusvalías a largo plazo tributan al tipo fijo del 25% (1996), quedando exentas cuando superen los cinco años⁵¹⁵. Los fondos tributan a un tipo reducido fijo del 12,5%⁵¹⁶.

El tipo para la imposición sobre sociedades ha pasado del 52,20% (1995) a 37,30% (2005) a 33% (2006) a 27,50% (2008). TIE actual el 36,31% (2005) manteniendo la tasa más alta de toda Europa, aunque con una disminución de más de 10% en los últimos años. Recargo municipal (0,5%) y otro de tipo regional (entre el 0,9% y el 1,4%), además de existir un impuesto regional adicional (4,25%). No permite la amortización de terrenos⁵¹⁷.

El tipo de IVA es el 18%.

⁵¹² PICOS SÁNCHEZ, F.: "Modelo... *Cit.* pg. 21

⁵¹³ CORDON ESPARZA, T.: *op. cit.* Pg. 8

⁵¹⁴ PAREDES GÓMEZ, R.: "Principales... *Cit.* pg. 16.

⁵¹⁵ HERRERA MOLINA, P.: "Capacidad... *Cit.* pg. 242.

⁵¹⁶ CORDON EZQUERRO, T.: *op. cit.* pg. 2.

⁵¹⁷ SANZ SANZ, J. F. Y OTROS: *op. cit.* pg. 111.

El impuesto sobre sucesiones ha sido derogado a partir del 1 de enero de 2004 y reintroducido a partir de 2006 aunque con unos tipos que oscilan entre el 4% y el 8% tanto para el caso de sucesiones como de donaciones⁵¹⁸.

Para afrontar la crisis, además de medidas de reducción presupuestaria similares a las vistas para otros países sobre sueldos y pensiones, contrarias a la progresividad fiscal, ha quitado deducciones fiscales a actividades empresariales.

Tal vez el más próximo a España en cuanto los tramos y tipos, se nota que está dentro del área de influencia mediterránea. Viendo la evolución posterior de la fiscalidad española parece que es a la italiana a la que más se aproxima y a la que le sigue los pasos.

1.11. Luxemburgo.

Con una de las Constituciones más antiguas de Europa, pues trata de 1868⁵¹⁹, se ha visto en la necesidad de modificarla con posterioridad varias veces. Su estructura es claramente liberal. Reconoce principios rectores en materia tributaria, como son el de legalidad en los artículos 99 y 100, el de igualdad en el artículo 101. Es el país más centralizado de Europa, merced a su tamaño, y el estado se hace cargo de prácticamente todo el ingreso y el 85% del gasto.

La norma general es el modelo Global aunque utiliza el sistema de comparación de patrimonio neto para calcular el beneficio de las actividades económicas. Para que no se produzca diferencia entre persona física y jurídica, las actividades empresariales están sometidas a los mismos recargos que las sociedades. El tipo oscila entre el 8% (a partir de 9.750 €) y el 38% (a partir del 34.500 €) con un amplio abanico de tramos que llega a 17⁵²⁰.

Las ganancias de capital están exentas de tributación hasta 50.000€ siempre que no sean especulativas (6 meses en muebles y 2 años en inmuebles). La transmisión de todo el patrimonio empresarial tributa a tipo reducido que incluso puede quedar exento.

⁵¹⁸ LASARTE, J; ADAME, F.: *op. cit.* pg. 116.

⁵¹⁹ ALVAREZ VÉLEZ, M. I; ALCÓN YUSTAS, M. F.: *op. cit.*... pg. 445-458

⁵²⁰ PAREDES GÓMEZ, R.: "Principales... *Cit.* pg. 16.

El tipo de IS ha pasado del 40,90% (1995) a 30,40% (2005) a 28,60% (2008), aunque el TIE real en el momento actual es el 18,34% (2005), el más bajo de la CE15 aunque con unos tipos nominales que se puede considerar altos, seguramente por la aplicación de deducciones de gran calado. Recargo de tipo municipal (tiene un tipo básico del 3% que se ve incrementado por un coeficiente para cada ciudad) y otro para el Fondo de Empleo.

El tipo de IVA es el 15%

El impuesto sobre el patrimonio tributa por un tipo del 0,5% al que se aplican algunas exenciones por depósitos bancarios y otros tipos de bienes⁵²¹.

El ISD es solo para herencias que no sean en línea recta, los tipos son bajos (entre el 2 y el 15%)⁵²² y en el caso de no residentes no supera nunca el 5%.

La peculiaridad de tributar por el mismo tipo en las actividades empresariales e impuesto de sociedades hace que el sistema sea neutro en este aspecto pero que se pierda progresividad por este tipo de ingresos.

1.12. Portugal

Próxima en el tiempo a la española, la Constitución portuguesa es de 1976⁵²³ su carácter, marcadamente socialista se declara en varios de sus artículos que se ve reformada en 1982 para eliminar estos componentes ilógicos en una constitución pensada para durar.

Excesivamente prolija en artículos contiene un desarrollo del Sistema Financiero en el que describe no solo los principios materiales de justicia tributaria, entre los que se encuentra el de legalidad e igualdad; si no que también detalla los impuestos más importantes (RPF, SD) y la obligación de que los mismos sean progresivos, incluso trata de la imposición al consumo y la obligatoriedad de grabar los consumos de lujo.

Actualmente, en el ejercicio 2009, la tributación sobre la renta tiene 6 tramos desde el 12% al 40% con un mínimo exento por circunstancias personales y familiares,

⁵²¹ DE PABLOS ESCOBAR, L.: *op. cit.* pg. 38

⁵²² DE PABLOS ESCOBAR, L.: *op. cit.* pg. 40.

⁵²³ ALVAREZ VÉLEZ, M. I; ALCÓN YUSTAS, M. F.: *op. cit.* pg. 505-569

los intereses de rentas de capital van al 20% y los dividendos al 25%. Las ganancias patrimoniales van al tipo general, si bien en ocasiones quedan exentas la mitad de las mismas⁵²⁴ con un sistema similar al alemán.

El sistema se ha modificado con posterioridad, manteniendo las escalas y reduciendo el tipo mínimo al 10,5% (a partir de 4.351 €) y el manteniendo el máximo al 40% (a partir de 54.388 €)⁵²⁵, para el cálculo del impuesto se añaden los incrementos de patrimonio que tributan al tipo general.

El sistema de planes de pensiones es similar al de origen anglosajón donde se puede hacer este tipo de inversiones no solo para la jubilación, también para el estudio

Permite el sistema de estimación objetiva para las actividades empresariales y comerciales (empresas dedicadas a ventas 149.639,37 €, profesionales con ingresos inferiores a 99.759,58 €) que aplica un coeficiente sobre ventas. Las pérdidas de las actividades económicas se compensan durante 6 años con rentas de la misma fuente. Las plusvalías en inmuebles están exentas y las de otros activos tributan al 10%, los intereses al 20% y los dividendos al 25%⁵²⁶.

La imposición sobre sociedades ha pasado del 39,60 (1995) a 27,50 (2005) a 26,50% (2008). TIE actual 19,21% (2005), marginal de IRPF el 40% lo que produce un diferencial muy alto a favor de la tributación por IS. El sistema que se utiliza es el de comparación de patrimonios de forma que se tributa por la diferencia entre el patrimonio al final y al principio del ejercicio⁵²⁷.

El tipo de IVA es 20% aumentado recientemente al 21% como forma de incrementar los ingresos del estado frente a la crisis.

El ISD ha sido suprimido el 1 de enero de 2004.

⁵²⁴ PICOS SÁNCHEZ, F.: “Modelo... *Cit* pg. 21

⁵²⁵ PAREDES GÓMEZ, R.: “Principales... *Cit*. pg. 16.

⁵²⁶ CORDON EZQUERRO, T.: *op. cit.* Pg. 2.

⁵²⁷ BRANCO GUIMARAES, V.: “Los efectos sobre la tributación de las sociedades de la introducción de las NIC/NIF en Portugal” *Estudio sobre las normas internacionales de contabilidad y el impuesto sobre sociedades en el ámbito de la Unión Europea*. Ministerio de Economía y Hacienda. 2006. Madrid, pg. 346.

La crisis la afronta aumentando el impuesto a las rentas del trabajo, aunque de forma progresiva. Aumentado de forma más contundente el impuesto de grandes empresas y banca.

Semejante al español, incluso con tipos más bajos. Es destacable la vinculación de Portugal con Reino Unido con quien mantiene una larga tradición y que se nota en materia fiscal por la proximidad entre los tipos que utilizan ambos países y por la similitud en los regímenes de IIC y planes de pensiones, aunque no se exponen completos por ser y prolijos y poco significativos.

1.13. Reino Unido

El peculiar modelo inglés no conoce el constitucionalismo al estilo del resto de Europa, una serie de cartas, actas y demás disposiciones en materia de libertades se supone que son su forma de entender el funcionamiento de los Derechos y libertades. Ni que decir tiene que las normas de carácter fiscal están ausentes de este tipo de escritos, algunos de ellos medievales y la mayoría de época moderna en la que la defensa de los intereses económicos no existía.

Mantiene un escaso sistema descentralizador en cuanto los ingresos (apenas el 5%) y algo mayor en los gastos (en torno al 25%).

Era un ejemplo de continuidad en la política fiscal, hasta se decide crear el impuesto sobre la renta, sobre el sociedades y ganancias de capital⁵²⁸.

En el momento actual su impuesto sobre personas físicas tiene 2 tramos, desde el 20% (hasta 37.000 libras) al 40% aunque existe un subsidio personal por importe de 6.475 libras. Los intereses van a tipo general aunque la tarifa es algo diferente. Los dividendo van desde el 10% (para bases inferiores a 2.440 libras), a partir de ahí tributa al tipo general del 32,50% y las ganancias patrimoniales van también al tipo general⁵²⁹. Lo que supone los tipos más bajos de Europa debido a su tradición anglosajona, aunque mantiene el modelo sintético.

⁵²⁸ NEUMARK, F.: *op. cit.* pg. 390. donde hace algunos comentarios sobre Reino Unido y la modificación cotidiana que se hace en la actualidad.

⁵²⁹ www.capitaltaxconsulting.com/international-tax/european-taxation-issues

Utiliza el modelo global. Las plusvalías están sujetas al tipo general (entre el 10% y el 40%) con un mínimo exento de 6.720 €. El tipo oscila entre el 10% (desde el primer euro) hasta el 40% (a partir de 46.991,97 €) con solo tres tramos de imposición⁵³⁰. El tratamiento de las rentas de capital explícitas es similar al de la tarifa general⁵³¹. Recientemente se ha propuesto crear un escalón más en la tributación para incrementar el tipo máximo de las rentas más altas (aquellas que pasan de 150.000 libras).

Existe un impuesto de ganancias de capital que incluye este tipo de beneficio, incluso cuando proviene de actividades empresariales. La tributación tiene unas reducciones escalonadas a modo de la que funcionó en España entre 1991 y 1998. Se acumulan al resto de las rentas. Las pérdidas solo se pueden compensar con rendimientos de la misma especie.

El tipo de IS ha pasado del 33,00% (1995) a 30,00% (2005) a 28% (2008). TIE actual 31,60% (2005), tal vez el país donde menos ha caído este tipo, pues ha sido creciente hasta 2003 y solo en los últimos años ha perdido un 3% en pro de esa política de convergencia. A sensu contrario el IRPF está bajo por lo que el diferencial es sobre 10 puntos, de los más bajos de Europa.

El tipo de IVA es el 17,50%

En cuanto a la tributación por donaciones y sucesiones, tiene cierto tipo de reducciones y exenciones entre parientes y a donaciones a religiones y partidos políticos. Se tributa por encima de 225.000 libras y el tipo es del 40% mortis causa y 20% inter vivos⁵³², aunque este último ha desaparecido.

Aun siendo un sistema propio, distante del que se aplica en España ha ido adecuándose al sistema continental, se han subido los tipos que alcanzan en algunos casos hasta el 40% lo que le aproxima a los tipos marginales del resto de Europa, tal vez influenciado por su acople en el seno de la CE que le hace necesario compartir las política con los demás estados.

⁵³⁰ PAREDES GÓMEZ, R.: "Principales... *Cit.* pg. 16.

⁵³¹ CORDON EZQUERRO, T.: *op. cit.* pg. 2

⁵³² DE PABLOS ESCOBAR, L.: *op. cit.* pg. 45.

1.14. Suecia

En 1975⁵³³ se aprueba la última Constitución de Suecia. Detallada en Derechos, no incluye las obligaciones en su articulado, por lo tanto no describe principios rectores de política financiera.

Los antecedentes de la tributación sobre la renta en Suecia es que el tipo marginal máximo para una renta sintética era del 72%, aunque existía exenciones para casi todas las rentas de patrimonio y con deducción limitada para los intereses. El tipo para las sociedades era del 52%.

A partir de 1991 se introduce el modelo dual. Salarios 2 tramos de 32% y 52% y mínimo exento. Rentas de capital al 30%. Impuesto de sociedades 30%. A partir de 1993 se separan las rentas de trabajo y actividades a las que se aplica un sistema combinado de los anteriores⁵³⁴.

Actualmente, en 2009 en cuanto a la renta de las personas físicas existen 3 tramos, entre el 30,50% y el 55,50% (incluyendo los impuestos municipales que tributan sobre recargos del impuesto nacional). Las rentas de capital y las ganancias patrimoniales tributan al 30% (algo menor que el tipo mínimo). Planteamiento escandinavo clásico, pero aun así mantiene una presión fiscal elevada.

Aplica el sistema dual (que se convierte en trial, pues separa los beneficios empresariales de las rentas de trabajo y de las rentas procedentes del capital)⁵³⁵. El tipo marginal máximo del trabajo es el 55,5% con un recorrido de 3 tramos⁵³⁶, el tipo único de las rentas de capital es el 30%⁵³⁷ (que incluye un porcentaje del capital invertido en el negocio para considerarlo como renta de capital). Las actividades económicas aplican el mismo tipo de renta progresiva que el trabajo (aunque se distinguen entre rentas activas cuando interviene más el trabajo y rentas pasivas si se basan en el capital y se tienen en cuenta para gravar la seguridad social) y tienen un recargo municipal similar a

⁵³³ ALVAREZ VÉLEZ, M. I; ALCÓN YUSTAS, M. F.: *op. cit.* pg. 613-684

⁵³⁴ CORDON EZQUERRO, T.: *op. cit.* pg. 6

⁵³⁵ CORDON EZQUERRO, T.: *op. cit.* pg. 6.

⁵³⁶ PAREDES GÓMEZ, R.: "Principales... *Cit.* pg. 17.

⁵³⁷ PICOS SANCHEZ, F.: "Modelo... *Cit.* pg. 10

las sociedades. El tipo único coincide aproximadamente con el tipo del Impuesto de Sociedades aunque tiene un sistema de exención parcial un tanto complejo que intenta neutralizar el efecto de la tributación de sociedades⁵³⁸. En cuanto a la plusvalía por transmisión de acciones la tributación es a un tipo reducido del 30%. La compensación de pérdidas se hace sin límite temporal, pero solo con rentas de trabajo o actividad y con un máximo anual (10.875 €).

En lo que respecta a la tributación de las sociedades se ha mantenido un tipo fijo del 28,00% durante los últimos años hasta la bajada en 2009 al 26,30%. TIE actual 26,56% Recargo Municipal (varías según municipios pero la media es del 31,60%) e Impuesto Solidarios (2,5%). Uno de los diferenciales más altos merced al alto tipo de IRPF que hace mucho más interesante la tributación por IS para las actividades empresariales.

El patrimonio es un impuesto sobre la riqueza que tributa al 1,5% sobre las cantidades que excedan de determinado mínimo exento⁵³⁹. El límite máximo de imposición uniendo el patrimonio y la renta con sus recargos no puede superar el 60%, de forma similar a como se actuaba en España en la primera ley de IRPF. Se había derogado en 2007, pero se habla de reimplantarlo⁵⁴⁰.

En cuanto a las sucesiones y donaciones tiene una tributación entre el 10% y el 30%⁵⁴¹.

Como el resto de los países escandinavos, Suecia tiene una tradición de impuestos altos y fuertemente progresivos, capaces de mantener un Estado Social garantista de las necesidades de los menos favorecidos. Aunque el sistema fiscal sueco es similar al español, podemos apreciar que la diferencia está en los porcentajes de aplicación de ese sistema que es mucho más alto que nuestros tipos marginales.

⁵³⁸ ALBI IBAÑEZ, E.: "El gravamen... op. cit. pg. 28 y 29, donde aclara que el sistema es común a los países de Finlandia, Suecia y Noruega y que la filosofía del mismo es dejar exenta una parte para eludir la doble imposición, si bien al tributar a tipo general dependerá del resto de las rentas del contribuyente.

⁵³⁹ DE PABLOS ESCOBAR, L.: *op. cit.* pg. 40.

⁵⁴⁰ LASARTE, J; ADAME, F.: *op. cit.* pg. 103.

⁵⁴¹ LASARTE, J; ADAME, F.: *op. cit.* pg. 117.

1.15. OTROS PAISES EN EL ENTORNO EUROPEO

El resto de los países europeos han ido adaptando sus sistemas fiscales hasta convertirlos en similares a los que hemos expuesto; si bien su tradición jurídica proviene del antiguo sistema de socialismo real. Dado que el recorrido que se va a realizar sobre su imposición es mas laso que el realizado con anterioridad, el análisis lo realizaremos por cada tipo de impuestos, en lugar de hacerlo por entidades territoriales, si bien hay que decir con anterioridad que en todos los casos los tipos aplicables son menores que los que existen en la media de la CE-15, motivo por el que no se han utilizado como referencia para el análisis comparado con la situación que tenemos en España, pues por su trayectoria y su procedencia, nunca serían referencia para un sistema fiscal que busca la justicia en una estructura impositiva que debe mantener unos tipos altos que no se dan en estos casos. Aun así por servir de referencia comparada a lo que supone una situación peor que la nuestra se incluyen en este estudio.

Por lo que respecta a la renta personal existen diferentes casos de acuerdo a los países de que de trata. En Bulgaria, el tipo fijo es del 10%; Chipre entre el 20% y el 30% con una exención de 19,500€; Chequia, tenía una orquilla entre el 15% y el 22%⁵⁴² que ha sustituido por un tipo fijo del 15%; Eslovaquia, tipo fijo del 19% que incluye todo tipo de rentas; Eslovenia, entre el 16% y el 41%; Estonia, tipo fijo del 20%; Hungría entre el 18% y el 36%; Letonia, tipo fijo del 25%; Lituania, el 15% y el 27%; Malta, escalar entre el 15% y el 35% con una cantidad exenta de 3,500€; Polonia progresivo entre el 19% y el 40% (plusvalías y ganancias patrimoniales lo hacen al 19% fijo); Rumania, fijo del 16%. En cuanto a las ganancias de capital están exentas en la República Checa (excepto en fondos de inversión que es del 5%) y Hungría cumpliendo ciertos requisitos y tienen un tipo reducido en Polonia y Eslovaquia (que quedaría exenta siempre que haya permanecido más de 3 años).

En cuanto a la tributación del patrimonio. Solo Hungría está pensando en crear este impuesto, en los demás países no existe. Es curioso comprobar como los países

⁵⁴² Fundación Inverco. *op. cit.* pg. 120.

extracomunitarios (Suiza, Noruega y Liechtenstein) tienen implantado este impuesto aun siendo países de alto nivel de renta que hace que el efecto sea mayor⁵⁴³.

La imposición sobre sociedades también varía de unos países a otros. Los tipos en los países a los que no he hecho referencia en los apartados anteriores, serían difíciles de plantear en España, pues se mueven entre el 10% Bulgaria y Chipre, el 15% de Letonia, el 16 de Rumania, el 19% de Eslovaquia, el 20% de Chequia (en 2005 estaba en 26% lo que significa que va descendiendo) y Lituania, el 21% de Eslovenia y Estonia (que anteriormente también habían tenido tipos en torno al 24%). Únicamente Hungría con un 21,30% tiene un tipo que se aproxima a la media CEE-16 que en la actualidad se encuentra en el 25,90%. Curiosamente en todos los casos, excepto Eslovenia, Letonia y Polonia que ha mantenido un tipo fijo y la excepción de Lituania que lo ha incrementado un 5%, el tipo actual es el resultado de una drástica bajada de este tipo de impuesto entre un 5% y un 10%⁵⁴⁴.

En cuanto a las sucesiones no está establecido en: Bulgaria, Chipre, Eslovenia (existe pero establece exenciones para los cónyuges, hijos o convivientes con los causantes), Eslovaquia, Estonia, Letonia, Lituania (en este caso está cedido a los municipios), Malta, Polonia (tiene un impuesto general para ambos casos, sujeto a un alto sistema de exenciones) y Rumania, lo que prácticamente lo hace inexistente entre todas las recientes incorporaciones a la CE (excepto Hungría que tributa al 10% y República Checa que tiene unos tipos más próximos al resto de la CE con una banda que va desde el 7% al 40% dependiendo del grado de parentesco). Por lo que respecta a las Donaciones no existe nada más que en Bulgaria (aunque con un tipo del 0,4% al 0,8%), República Checa (con un tipo más europeo que oscila entre el 10% y el 30%) y Hungría que solo lo aplica a los bienes inmuebles; Además de en aquellos casos que ya hemos visto en los que se unifican con las sucesiones.

⁵⁴³ LASARTE, J.: ADAME, F.: *op. cit.* pg. 103.

⁵⁴⁴ FERNANDEZ RODRIGUEZ, E Y OTROS: "Presión... europea. *Cit.* pg. 4

Si analizamos los diferentes Impuestos y la forma de aplicación que tienen podemos apreciar que no es fácil establecer una comparación más exhaustiva entre estos países y el sistema tributario español, como ya se indicó en su momento, pues su sistema impositivo difiere del que históricamente se ha venido aplicando en España y porque el camino a recorrer con esa política impositiva no sería la que se puede considerar deseable.

2. LA CONVENIENCIA DE UNA ARMONIZACIÓN FISCAL EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA A LA LUZ DE LA COMPARACIÓN DE LOS SISTEMAS EUROPEOS.

Aun considerando que Europa es nuestro entorno en lo que a materia legal se refiere hay que señalar que existen en ella varias tradiciones jurídicas y fiscales claramente diferenciadas. Por un lado están los países mediterráneos. Existe una zona de influencia alemana que abarca algunos países del este de reciente incorporación a la CE. En temas impositivos los países escandinavos tienen su propia tradición que incluye también a Noruega, escandinava aunque no comunitaria. Finalmente el mundo anglosajón ha mantenido unas peculiaridades propias que son comunes con otros países como EEUU. Los países de nueva incorporación están creando sus propios sistemas impositivos similares a otros existentes en los países próximos, pero ni su importancia económica, ni su distancia con España los hace interesantes en cuanto a su estudio.

Puede parecer paradójico, pero la Unión Europea no tiene armonizados los sistemas de imposición directa⁵⁴⁵, es más, no tiene atribuida competencias al respecto a pesar de los enormes esfuerzos que realizan los tribunales de las comunidades por dotar de coherencia a las normativas internas de los países en cuanto a los tratados bilaterales y al respeto de las normas genéricas reguladoras de los tratados⁵⁴⁶ o los instrumentos de

⁵⁴⁵ AUJEAN, M.: “Entre armonización, coordinación y cooperación reforzada: la política fiscal en la Unión Europea” *Revista Española de Derecho Financiero*. Nº 129 – enero 2006. pg. 6. Comenta que el artículo 93 de la CE no se opone a una armonización en este terreno, aunque ésta se ve dificultada por la norma de la unanimidad en la toma de decisiones del Consejo.

⁵⁴⁶ CARMONA FERNANDEZ, N.: *op. cit.* En este trabajo comenta como los tribunales de justicia de las comunidades europeas realizan una labor de armonización encubierta a través de sus resoluciones por las que se interpreta el principio comunitario de no discriminación. Señala también el proceso armonizador de las legislaciones internas en materia de tributación de no residentes. En concreto en España han sido varias las modificaciones que ha seguido esta legislación, hasta el punto de plantearse en la actualidad

los que se está dotando la Comisión para conseguir ciertos logros en la fiscalidad directa⁵⁴⁷. Incluso en los últimos planteamientos habidos a raíz de la creación de una Constitución Europea, no se ha introducido ninguna referencia a los principios materiales de justicia tributaria⁵⁴⁸, algo por otro lado lógico si tenemos en cuenta que las Constituciones nacionales de los estados (al menos de los de CE-15) no suelen hacer referencia a ellos. Los avances conseguidos en campos de imposición indirecta, como ocurre con el IVA⁵⁴⁹ o como se recomiendan en los demás impuestos indirectos que afectan al consumo⁵⁵⁰, no tienen reflejo en el impuesto más justo que comparte toda Europa, como es el que se aplica sobre la renta de las personas físicas, ni siquiera en el IS, fundamental para evitar la competencia fiscal empresarial, aunque en este caso se van dando pasos hacia la coordinación, si no tanto en materia fiscal, si al menos en el aspecto formal, siendo el avance más importante el nuevo Plan General de Contabilidad (en adelante PGC)⁵⁵¹ donde se ha tenido en cuenta planteamientos armonizados para

como una suerte de beneficio lo que concierne a este tipo de tributación. El autor señala que el problema para superar estas diferencias no es otro que la exigencia del apoyo unánime de todos los estados miembros para adoptar Directivas.

⁵⁴⁷ Véase la COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL CONSEJO, AL PARLAMENTO EUROPEO Y AL COMITÉ ECONOMICO Y SOCIAL EUROPEO de aplicación de medidas contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa dentro de la UE y en relación con terceros países de 12 de diciembre de 2007, que trata de evitar la elusión fiscal de las empresas por medio de la creación de SEC en terceros países y otras actuaciones similares que suponen un fraude impositivo para el estado en que se producen.

Sobre este asunto también trata la COMUNICACIÓN 823 DE LA COMISIÓN AL CONSEJO, AL PARLAMENTO EUROPEO Y AL COMITÉ ECONOMICO Y SOCIAL EUROPEO, sobre la coordinación de los sistemas de imposición directa de los Estados miembros en el mercado interior de 19 de diciembre de 2006, que busca eliminar la discriminación y la doble imposición, evitar la tributación intencionada y los abusos y reducir los costes de cumplimiento de la legislación que entraña estar sujeto a más de un sistema tributario.

⁵⁴⁸ COLLADO YURRITA, M. A.: "La justicia tributaria en la Constitución Europea". *Crónica Tributaria*. Nº 117. 2005, pg 13.

⁵⁴⁹ El artículo 93 CE posterior al Acta Única Europea en su nueva redacción dice "... en la medida en que esta armonización es necesaria para asegurar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior en el plazo previsto en el artículo 14".

⁵⁵⁰ del Comité Económico y Social sobre el tema "Política fiscal en la Unión Europea — Prioridades para los próximos años" Diario Oficial nº C 048 de 21/02/2002, apartado 2.4.3. p. 0073, donde se recoge que los impuestos indirectos pueden ser un obstáculo inmediato a la libre circulación de mercancías y terminar falseando la competencia, por lo que el tratado en su artículo 93 plantea la armonización de estos impuestos y ya existen directivas que trabajan en esta línea, como ocurre con la DIRECTIVA 2008/118/CE del CONSEJO de 16 de diciembre.

⁵⁵¹ Ley 16/2007, de 4 de julio, y Reales Decretos 1514/2007 y 1515/2007, que aprueban, respectivamente, el Plan General de Contabilidad y el Plan General de Contabilidad para las pequeñas y medianas empresas.

elaborar la información que se ofrece de acuerdo a esta nueva normativa y para utilizar los mismos criterios que son de común utilización en el resto de los países de Europa. Este proceso, necesario a todas luces, al ser el PGC el modelo utilizado para el cálculo del IS, supone que su formulación sea fundamental para la liquidación del mismo. En cuanto al tiempo utilizado para dar este paso hasta la incorporación, hay que reconocer que se ha hecho en un plazo relativamente breve, apenas cinco años, pues parten de las Directivas contables, en aquellos aspectos en que resultaran incompatibles con las Normas Internacionales de Contabilidad y las Normas Internacionales de Información Financiera, fundamentalmente en cuanto a la utilización del valor razonable como principio de aplicación contable, como en Reglamentos del Consejo y del Parlamento Europeo, principalmente el de 7 de junio de 2002, que establece la directa aplicación en los Estados miembros de las NIC/NIIF publicadas en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas. No obstante, esta aplicación directa se produce exclusivamente para las cuentas consolidadas de las empresas cotizadas pero el gran acierto ha sido desarrollarla y homogeneizarla para todo tipo de empresas que a partir de ese momento deben presentar sus modelos de cuentas en el nuevo formato⁵⁵².

Ha sido la legislación impositiva sobre los beneficios de las sociedades, la existencia de empresas vinculadas radicadas en estados diferentes, los establecimientos permanentes de las empresas en otros estados y la situación fiscal de todas estas situaciones las que están haciendo progresar la unificación de la imposición directa, y las que han provocado que determinadas sentencias del TJCE hayan indicado determinadas actitudes contrarias al principio de los tratados⁵⁵³. Precisamente es la capacidad combativa de estas sociedades y la importancia relativa que puede tener estas situaciones las que han hecho progresar las normativas internas hacia unos criterios coherentes y armonizados. Desde este punto de partida (que empieza en 1998) se han

⁵⁵² GARCIA-ROZADO GONZALEZ, B.: "Tratamiento fiscal de los Instrumentos financieros tras la reforma contable" *Carta Tributaria*. CISS. pg. 1 y 2

⁵⁵³ CARMONA FERNANDEZ, N.: *op. cit.* pg. 4. Comenta en concreto la sentencia del Caso Saint Gobain (C-307/97) en donde se dictamina en contra de la diferencia de trato fiscal entre las sociedades no residentes y las sucursales, aunque por otro lado existan ventajas para las sucursales en relación con las sociedades residentes. El estado alemán tiene que ofrecer las mismas ventajas fiscales a los establecimientos permanentes que a las sociedades nacionales.

ido revisando las legislaciones nacionales y creando normas referentes a la Tributación de los no Residentes y de armonización de los impuestos de sociedades de los estados.

Dejar como competencia intransferible de los países la tributación directa supone complicar una situación que en otro caso simplificaría la política tributaria de toda la Unión. Esta situación ha provocado, como bien señala Carmona Fernández⁵⁵⁴, que las legislaciones internas jueguen a la doble baraja de establecer medidas antiabuso por un lado, mientras que intentan atraer inversores, por otro, a través de regímenes fiscales privilegiados. Solo por medio de la jurisprudencia al uso en el tribunal de las Comunidades Europeas se ha conseguido concretar unos principios comunes como son “los sacros principios de libre circulación de capitales y trabajadores, libre prestación de servicios y libertad de establecimiento”⁵⁵⁵ tendente a evitar la discriminación por razón de nacionalidad y el trato fiscal diferente, pudiendo reclamarse sobre estas situación incluso en los tribunales de los propios estados, aunque normalmente afecta principalmente a sociedades. La aplicación de los principios de “capacidad contributiva” y de “coherencia del sistema fiscal” han sido las líneas maestras sobre las que se ha basado esta jurisprudencia⁵⁵⁶, aunque en casos como el español el segundo principio no sea de aplicación interna.

Otro de los campos en los que se ha hablado de armonización, provocado por la necesidad de no discriminación dependiendo del país, es sobre el tratamiento fiscal de los planes de pensiones. La coexistencia de regímenes en los que se dejan o no exentas las contribuciones y gravados o no los beneficios, da lugar que el traslado de esa masa de capital de un país a otro suponga una tributación diferente que puede perjudicar en la medida de que quien ha tributado en la creación del Plan, tenga que hacerlo también en el rescate y viceversa, con lo que se crea un perjuicio que se está intentando evitar, la solución es precisamente la armonización en este campo para que todos los países apliquen el mismo régimen fiscal, si bien se trata de un impuesto directo que es competencia directa de los estados.

⁵⁵⁴ CARMONA FERNANDEZ, N.: *op. cit.* pg. 2. No se trata de unificar la legislación sobre el particular, pero al menos que las normas fiscales de los estados se aproximen lo suficiente a unos principios modelo que tengan validez para todos.

⁵⁵⁵ CARMONA FERNANDEZ, N.: *op. cit.* pg. 8

⁵⁵⁶ CARMONA FERNANDEZ, N.: *op. cit.* pg. 10.

Es un dictamen el que ha iniciado la andadura ante tal situación. La Comisión reconoce que una minoría de Estados no concede exoneraciones fiscales para las contribuciones de empresarios y trabajadores a planes de pensiones en otros países. No cabe duda de que ello plantea problemas, por lo que la Comisión intentará encontrar soluciones dentro del marco jurídico existente. El CES comparte la preocupación de la Comisión y ha emitido un dictamen al respecto⁵⁵⁷, dictamen que se basa en principios de igualdad pues lo que se pretende es eliminar la doble imposición en los casos en que los estados eligen sistemas diferentes de tributación de los Planes de Pensiones, por lo que las conclusiones es que estos instrumentos de ahorro han de ser deducibles en todos los estados miembros, el tratamiento fiscal ha de ser homogéneo y sería deseable que se desarrollasen instituciones paneuropeas de Planes de Pensiones..

Toda esta prudencia legislativa, al menos en el caso de España, ha dado lugar a que desde la aparición de la Legislación sobre Tributación de los no Residentes (RNR), éstos “gozan de un estatuto fiscal marcadamente ventajoso”⁵⁵⁸ Pues se les aplican tipos fijos, más en consonancia con lo que es el IS que con el IRPF. Tipo que durante mucho tiempo ha sido el 15% y que en la actualidad es el 18%, por asimilación a las rentas de capital vigente en España.

La exposición anterior se encuentra, en el momento actual, en dificultades, cada vez son más las voces que reclaman que aumente la coordinación fiscal como forma evitar los desmanes en que pueden incurrir determinados países. El camino es hacia la unión política como garantía de la unión monetaria, única manera de mantener una política monetaria común que funcione. No puedo obviar las fórmulas que se ha *inventado* la Comisión para armonizar la fiscalidad empresarial por la vía de la aplicación de la competencia en materia de ayudas al Estado, lo que permite la aplicación de los Códigos de Conducta para que se evite la competencia desleal por esta vía⁵⁵⁹.

⁵⁵⁷ Dictamen del Comité Económico y Social sobre el tema "Política fiscal en la Unión Europa — Prioridades para los próximos años" Diario Oficial n° C 048 de 21/02/2002 p. 0077.

⁵⁵⁸ CARMONA FERNANDEZ, N.: *op. cit.* pg. 1.

⁵⁵⁹ CALDERON CARRERO, J. M.: “Una introducción al Derecho Comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario” *Revista Española de Derecho Financiero*. 132-diciembre 2006. pg. 721

La actual situación de crisis, con efectos diferentes en los distintos países, va a ser un revulsivo hacia la coordinación de políticas fiscales. No tiene sentido que cada estado miembro busque la salvación individual, cuando la política monetaria es común y la divisa de cada estado puede verse perjudicada por las actuaciones de otros. El mejor camino para la defensa de la moneda única y la política monetaria común va a ser la armonización de las leyes, que empezará siendo económica pero que necesariamente acabará siendo fiscal también.

3. EL PARADIGMA LIBERAL: ESTADOS UNIDOS.

Aun saliéndose de lo que podemos considerar nuestro entorno y nuestra cultura fiscal, es necesario conocer el planteamiento impositivo estadounidense aunque sea someramente por la gran influencia que ejerce en todo el área occidental y porque los problemas que se detectan y las soluciones que se aportan en muchos casos son paralelas. Ante todo varía la filosofía con la que se tributa, pues se entiende el pago como una intromisión en la esfera privada del individuo, en su concepción del Derecho de propiedad. No se admite que los demás tributen menos que nosotros, aun estando en un sistema impositivo bajo. Pero ante todo prima el principio de confianza de que nadie va a defraudar a hacienda. De hecho esta actitud está penada desde el primer dólar, incluso con la cárcel⁵⁶⁰.

Frente a lo que ocurre en la CE, que tiene armonizados exclusivamente un Impuesto Indirecto como es el IVA, en Estados Unidos los principales impuestos directos, como son el de Renta de las Personas Físicas y el de Sociedades están armonizados a nivel Federal⁵⁶¹. El IRPF de forma general tiene una escala progresiva y se puede hacer de cuatro tipos (conjunta, separada, realizada por solteros o por padres de familia) en donde el tipo marginal máximo del 35% que se aplica a partir de 122.000 € aproximadamente (\$ 159.550) en declaraciones separadas. Aunque para conocer el impuesto real a pagar existe un impuesto medio alternativo en donde se consideran los mínimos fiscales y determinadas deducciones por gastos que pueden hacerse de una

⁵⁶⁰ ROZAS VALDÉS, J. A.: “La simplificación de las bases imponibles en los EE.UU.”. *Crónica Tributaria*, nº 120. pg. 164

⁵⁶¹ AUJEAN, M.: op. cit. pg. 6 y 7.

forma global o por determinados tipos de gastos. El IRPF también se aplica en determinados estados como forma de contribución estatal aunque con unos tipos bajos⁵⁶².

En las actividades empresariales es común la utilización de métodos indiciarios para limitar la deducción de gastos, aunque estos métodos se aplican a todo tipo de rentas. Existe una diferencia entre la determinación del beneficio empresarial y fiscal, al variar los parámetros a los que se acoge, el sistema mercantil funciona con un principio de prudencia, mientras que el sistema fiscal tiene reglas diferentes⁵⁶³.

Los rendimientos de capital mobiliario tributan al 15% en el caso de las empresas estadounidenses o asimiladas (que trabajen a través de compañías de aquel país o con naciones con las existan tragados de doble imposición). En caso de plusvalías por este tipo de operaciones a más de un año, tributan al 5%⁵⁶⁴. Existe una exención para determinados bonos cuando son para solventar fines públicos y están emitidos por los municipios o los estados.

Los planes de ahorro, en su momento funcionaban como IIC que pueden ser para la jubilación y también para educación, de manera que los intereses que producen estas aportaciones no tributan siempre que se dedique a los fines para los que están creados. Ahora se han unificado todos estos planes de ahorro en uno solo que se denomina Lifetime Saving Account (LSA) en la aportación no están exentas, pero los beneficios y las prestaciones quedan exentas. La evolución que está teniendo el sistema es a crear cada vez mayor cantidad de fondos de este tipo (educación, empleo, sanidad,...) con unas normas similares en cuanto a tributaciones y exenciones encaminadas a incrementar los fondos generados por particulares.

⁵⁶² En California es el 9,30% y en Nueva York el 7,70% que se ve aumentado con un 4,45% en la ciudad de Nueva York, lo que da lugar a que en esta ciudad se pueda llegar a tributar por un 47,15% que no está tan alejado de lo que se tributa en Europa.

⁵⁶³ ROZAS VALDÉS, J. A.: *op. cit* pg 161

⁵⁶⁴ ALBI IBAÑEZ, E.: "El gravamen... *Cit.* pg. 29, realmente debe haber mantenido las acciones más de 241 días antes de la percepción del dividendo y proceder las acciones de empresas que coticen en bolsa o que pertenezcan a empresas residentes en países con los que existan tratados de información reconocidos por el Departamento del Tesoro.

Los incrementos de patrimonio tributan por un tipo fijo que es el 15%, aunque si el tipo medio efectivo del sujeto pasivo es inferior a este 15% se le aplica un tipo único del 5% (la previsión es que suba al 20% y 10% respectivamente).

Por lo que respecta al Impuesto de Sucesiones (Transmisiones hereditarias se denomina) que incluye a las donaciones, y que en Estados Unidos combina el valor acumulado de las transferencias que el individuo ha recibido a lo largo de su vida quedó suspendido en 2001⁵⁶⁵. En la actualidad es un impuesto debatido del que se ha dicho que debería desaparecer, pero lo único que se ha hecho ha sido aumentar paulatinamente su mínimo exento⁵⁶⁶, también están exentas todas las transmisiones que se hagan los cónyuges. Los tipos son altos y en otros momentos han llegado a ser del 50% aunque en la actualidad se están reduciendo.

Por lo que respecta a la tributación de las empresas, la mayoría de los estados han desarrollado un sistema propio, si bien son similares la mayoría de ellos, pues nadie se ha atrevido a contradecir el impuesto federal existente. Por norma se prorratean los ingresos según los estados en que se obtienen, al igual que ocurre con aquellas empresas extranjeras que obtienen recursos en EEUU. Existen varios métodos para conocer la consecución de la renta en cada estado (contabilidad separada, prorrateo,...)⁵⁶⁷

4. EL CONOCIMIENTO DEL DERECHO COMPARADO COMO EXPERIENCIA PARA LA APLICACIÓN AL CASO ESPAÑOL.

En el análisis que se pretende hacer en este capítulo se puede comprobar que los sistemas de tributación de la renta personal, así como de los demás impuestos que rigen en los diferentes países de la CE, que conviven en la actualidad, son muy variados y si nos remontamos a los que han existido a lo largo de la segunda mitad del siglo XX aun se amplía algo más.

Si para encontrar el sistema idóneo para España se trata de copiar lo que se hacen en otros países, cualquier sistema que elijamos siempre encontrara homologación

⁵⁶⁵ ROZAS VALDÉS, J. A.: *op. cit.* pg. 160

⁵⁶⁶ DE PABLOS ESCOBAR, L.: *op. cit.* pg. 43.

⁵⁶⁷ LUCAS MAS, M. O.: “La tributación multiestatal de sociedades en Estados Unidos” *Crónica Tributaria*. 122-2007 pg 143 y ss.

en otro país comunitario, lo determinante es saber si es el que mejor se adapta a nuestra nación, a sus características y al nivel de desarrollo que hasta ahora ha tenido nuestro estado de bienestar, que es en definitiva el que España quiso darse cuando aprueba la Constitución que rige en la actualidad y es la que lo reconoce. Se puede enunciar como característica común a Europa el que los países ricos (escandinavos y grandes países comunitarios) tienen una presión fiscal mayor. Los países en desarrollo (procedentes de la antigua Europa del este) tienen una presión fiscal menor, en un intento de aumentar sus actividades productivas y proporcionar más renta disponible para fomentar el consumo.

Es una realidad que la presión fiscal en Europa está descendiendo desde hace algunos años. Pero también es una realidad que son naciones cuya presión fiscal se ha mantenido muy elevada durante medio siglo. El tiempo que ha necesitado para dotarse de un estado de bienestar, donde el ciudadano tiene derecho a una variada cantidad de servicios que paga el Estado. Servicios que han necesitado una enorme cantidad de recursos públicos durante el periodo en que se han ido estableciendo y que han estado aparejados con una alta presión fiscal, tal y como puede verse en los cuadros que se acompañan a continuación. Esta estructura de bienestar, una vez creada requiere un esfuerzo menor para su mantenimiento, lo que permite reducir la presión fiscal de una (bajada de los tipos marginales) u otra forma (aplicación de un sistema dual). Aun así recordemos que un país como Dinamarca, pionero en la implantación del sistema dual, ya lo ha abandonado⁵⁶⁸ por un sistema más perfecto con mayor variedad de tipos impositivos, sobre todo para los diferentes sistemas de ahorro. Pero es que además estos países han mantenido tipos marginales mucho más altos que España, y lo que es peor, en el modelo dual, el tipo por el que tributa las rentas de capital es mayor que el que inicialmente ha escogido España.

En el caso español se ha buscado el atajo. Si inicialmente se planteó un sistema fiscal con una tributación máxima en IRPF del 56% y un tipo fijo para sociedades en el 35%, en la actualidad se ha reducido hasta el 43% y el 25%, como norma general, los tipos mencionados. Una reducción lineal de más de diez puntos y porcentual de veinticinco. La justificación a esta reducción de tipos (además de la desaparición del

⁵⁶⁸ CORDON EZQUERRO, T.: *op. cit.* pg. 5.

Impuesto sobre Patrimonio o la reducción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) viene avalada por lo que se está haciendo en otros lugares de Europa.

La diferencia con esos países estriba en las estructuras que ellos tienen y de las que España aun carece. Su sistema sanitario, la enseñanza pública de todos los niveles, las infraestructuras en comunicaciones, incluso los sistemas de protección social están más consolidados que en España, donde aun están en construcción. Nosotros implantamos un sistema impositivo moderno con dos décadas de retraso con respecto a los otros países europeos, por tanto copiar los planteamientos que tienen en la actualidad en cuanto a los impuestos directos es un completo error.

Durante dos ejercicios la Hacienda Pública española ha tenido superávit, consecuencia, sobre todo de la excelente situación económica que momentáneamente hemos atravesado. Esta situación, meramente coyuntural, ha provocado la bajada de impuestos (en caso del IS desde el 30% para la pequeña empresa al 25%) y una nueva ley de IRPF que modifica la tributación de las rentas del ahorro (pero solo la que se materializa en beneficios de capital mobiliario), para las que se aplica un tipo fijo relativamente bajo. Este tipo de rentas las consiguen quienes pueden tener un nivel de ahorro alto, que como norma provienen de una renta elevada. El beneficio marginal que obtienen por este ahorro, ya no se suma a esa renta elevada a la hora de tributar, como se hacía en las anteriores leyes, con unos ingresos sustanciosos para la Hacienda Pública. Se le aplica un tipo que es una tercera parte del de la renta productiva, perdiéndose todo ese tramo de imposición, a lo que hay que sumar la pérdida por el IS (que también es un impuesto por el que solo tributaban grandes patrimonios generalmente emparentados con grandes rentas).

Los defensores del sistema dual se han salido con la suya consiguiendo la implantación de esta nueva forma de tributación, concretando los parámetros de la última reforma: bajada del tipo marginal, reducción del tipo de IS, reducción de los tramos de IRPF, la renta de capital tiene tipos muy próximos al IS, en consecuencia todas las rentas reducen su carga fiscal⁵⁶⁹.

⁵⁶⁹ CORDON EZQUERRO, T.: *op. cit.* pg. 7.

El problema que causa esta bajada impositiva es que, ahora en un momento de crisis, donde todos los impuestos bajan en su recaudación, con independencia de quien sea su gestor y de su progresividad o no. La solución solo pasa por incrementar nuevamente los impuestos recientemente reducidos, aumentar otro tipo de impuestos (el IVA⁵⁷⁰, ú otros menos notorios como ocurre con los impuestos especiales) o poner en peligro los logros sociales conseguidos hasta ahora y la continuidad de las inversiones que se vienen realizando. Otra forma es aumentando el déficit (que es lo que ocurre en la actualidad a pesar de los intentos en contra).

No haber sabido comprender que nuestra situación no es la misma que la de los países que han optado por un sistema dual ha hecho que lleguemos a la situación actual en la que se establece una fórmula que está dedicada a generar mayor ahorro, pero también a reducir los impuestos. Hay que plantearse si esa es la solución tributaria más correcta para España, y aun más, si lo es en el momento actual, que ya no es el mismo que cuando se diseña la última ley de IRPF.

Lo que es innegable es que la coordinación fiscal entre los países de la Unión Europea, aunque no sea una legalidad, es una realidad y que los tipos han ido aproximándose, sobre todo en lo concerniente a las rentas de capital y a los beneficios empresariales⁵⁷¹, situación que se acelerado desde la entrada de los nuevos países a la CEE 15 para convertirse en CEE 25⁵⁷². Es por este motivo que hay que recurrir a normas de Derecho comparado para conocer tratamientos concretos de la tributación de las rentas de capital, incrementos de patrimonio e impuesto sobre capital en otras naciones europeas, sin perjuicio de que este tipo de normas estén enmarcado en una legislación general imposible de reproducir completa pero de la que se da alguna

⁵⁷⁰ En la actualidad son varios los gobiernos, a semejanza del gobierno español, los que han decidido, o están estudiando la subida del tipo de IVA y se comentará en cada uno de ellos.

⁵⁷¹ FERNANDEZ RODRÍGUEZ, E. Y OTROS: “La presión... europea”. *Cit.* pg. 1 y ss. Señala los principios básicos que han inspirado las legislaciones internas de los países en la búsqueda de esta convergencia: coordinación internacional, competitividad y neutralidad.

⁵⁷² FERNANDEZ RODRÍGUEZ E. Y OTROS: “La presión... europea” *Cit.* pg. 4. donde aparece una tabla en que se aprecia la diferencia entre los tipos legales de los países de la CEE 15 y la de las nuevas incorporaciones con una media superior al 10% de diferencial en el impuesto sobre el beneficio de las sociedades, si bien algunos de estos países tienen impuestos complementarios a este tipo de beneficios. Lo que es una evidencia es que los países más próximos a los recién incorporados, como son Alemania, Grecia, Austria o Italia han sufrido una mayor reducción del tipo impositivo al ser más alta la competencia que viene de los nuevos países.

pincelada que puede ser significativa y nos ayudan a entender por qué la evolución impositiva en España ha sido la que ha sido.

Por otro lado cuando hablamos de presión fiscal no es suficiente con comparar los impuestos que existen en todos los países de forma semejante (IRPF, IS,...) hay que tener en cuenta que en algunos de ellos, como se dirá en cada caso concreto, cuentan con recargos por los motivos más diversos, desde cantonales hasta religiosos y que inciden en la progresividad de forma diferente de lo que ocurre en España⁵⁷³.

Como podremos comprobar los sistemas actuales de tributación son muy variados en lo que al IRPF se refiere, todas las opciones posibles existen. Si de copiar lo que se hace en otros países se trata, el sistema que elijamos tendrá siempre una homologación en otro país comunitario. Pero la característica común es que los países ricos (escandinavos y grandes países comunitarios) tienen una presión fiscal mayor, mientras que los países en desarrollo (procedentes de la antigua Europa del este) tienen una presión fiscal menor en un intento de aumentar sus actividades productivas y proporcionar más renta disponible para fomentar el consumo, sin embargo los Derechos individuales en estos casos son menores. En el fondo es un problema de elección: mayores impuestos y mayores derechos, o al contrario, menores derechos, menores impuestos. Pero llama poderosamente la atención, que países con una fiscalidad alta durante décadas, que son los que están más preparados para poder reducir la misma, optan por mantener esta presión fiscal elevada, mientras que el planteamiento que se hace en España es reducir la presión fiscal aun sabiendo que las coberturas y las prestaciones sociales están muy lejos de las que se prestan en los países antes mencionados. Esto no es una cuestión baladí, pues tenemos una norma marco como es la Constitución que obliga a actuar de cierta forma, garantizar los Derechos, tal como se plantea en ella, supone mantener esta presión fiscal alta y para ello es necesario copiar de aquellos países donde la misma está a ese alto nivel.

En cuanto a las actividades empresariales, suele ocurrir que en muchos países no se admite las sociedades personalistas, lo que obliga a incorporar sus beneficios en la

⁵⁷³ PAREDES GOMEZ, R.: Principales características del gravamen del beneficio PYME en otros países de la Unión Europea”. *Documento 2/2006*. Instituto de Estudios Fiscales Realiza un estudio completo de los países europeos, el tipo de tributación, los impuestos complementarios y los recargos que pagan, así como la tributación de diferentes formas de beneficios.

renta del sujeto pasivo. Como norma el tipo de IRPF marginal oscila entre un 10% y un 29% más que el tipo del IS, lo que significa que los impuestos se han reducido para las sociedades, pero no tanto para el IRPF, demostrando que no importa la neutralidad fiscal dependiendo del tipo de empresa que se elija y que la imposición en uno u otro caso tiene un fundamento jurídico y fiscal diferente. No se pretende que exista neutralidad, se tributar por el beneficio en renta, añadido al que ya ha soportado en sociedades. Las sociedades por otro lado tienen una tributación menor de forma que pueden optar por realizar mayores inversiones (aumentando los impuestos que gravan las mismas), realizar más gasto (que también está sujeto a impuestos) o repartir dividendos (engrosando el impuesto sobre los mismos).

Llama la atención comprobar que en un campo del Derecho público, como es el Derecho financiero, donde debería existir la armonización legal (nos encontramos ante un campo de Derecho público, algo que no ocurre en los campos de Derecho privado), sin embargo no existen apenas avances en esta materia, sobre todo por la testarudez de los estados que no permiten las injerencias de tipo fiscal; Jacques Delors pensaba que la unión europea no estaba completa, pues no es suficiente con la unión monetaria y económica, hace falta la unión presupuestaria y fiscal. En estos momentos de crisis es complicado tener una moneda sin presupuesto, sin estado concreto. Habiendo convertido la armonización fiscal en un tema tabú, aunque con el tiempo se ha hecho algún avance⁵⁷⁴ encaminado a acabar con la competencia fiscal entre los países. Se está discutiendo el proyecto CCCTB (*Common Consolidated Corporate Tax Base*) que precisamente intenta facilitar el desenvolvimiento de la sociedades multinacionales con base en varios Estados para que puedan actuar a escala intracomunitaria con un único corpus legislativo para determinar la base imponible del impuesto de sociedades. Pero en los únicos aspectos en que se está avanzando es en determinar la base imponible que se obtiene en cada estado, dejando a criterio de esos mismos estados cual es el tipo de gravamen por el que han de tributar.

⁵⁷⁴ Se habla de Gobernanza económica, según Borrel, en definitiva se trata de que se aproximen los tipos de impuesto de sociedades para que desaparezca la competencia fiscal, que se aproximen las edades de jubilación de los trabajadores. En otro caso los beneficios fiscales de unos los tendrán que pagar los otros y este es un camino de desintegración.

Dirigido, el proyecto CCCTB hacia la consecución de un procedimiento armónico para la determinación de las bases imponibles, hemos de suponer que habrá de traer consigo una simplificación de los mecanismos fiscales comunitarios en materia de sociedades, un abaratamiento de los costes que, en materia de gestión del conocimiento, han de soportar los grupos de empresas afincados en la Unión Europea y, en definitiva, como resultado de la homogeneización de los procedimientos de determinación de la base imponible, una mejora de la transparencia a la hora de ofrecer públicamente las cuentas de resultados. Si a esto se añade que los Estados de la Unión Europea conservarían la posibilidad de competir libremente, entre ellos y frente a otros países extracomunitarios, mediante la rebaja de los tipos de gravamen, no parece que se planteen grandes dudas en cuanto a la conveniencia de desarrollar el CCCTB como propuesta legislativa en un futuro inmediato. No faltan, sin embargo, como en cualquier proyecto de esta índole, las voces discordantes (así, *Petition Against Creating a common consolidated corporate tax base in the EU*, Lithuanian Free Market Institute).

Como se ha puesto de manifiesto en multitud de ocasiones, no solo son los aspectos de Derecho privado en los que los países comunitarios no están dispuestos a permitir la intromisión comunitaria, que hasta cierto punto tiene lógica jurídica, pues se tratan de naciones con tradiciones jurídicas diferentes y en los que las instituciones jurídicas se han generado de formas muy diferentes. En los aspectos fiscales parece que tampoco se sienten muy cómodos cuando de armonizar legislación se trata. En el transcurso de las últimas décadas, en los que la armonización ha estado en el debate comunitario, tan solo se han conseguido acuerdos que se puedan denominar como tales en cuanto a lo referente a evitar la doble imposición de los dividendos en las empresas matriz y filiales establecidas en países diferentes de la unión europea, que ha dado lugar a una directiva al respecto⁵⁷⁵.

En cuanto a la materia que nos ocupa en este trabajo, sobre la forma de entender la progresividad fiscal en los diferentes estados europeos y la presión fiscal que existe en los mismos es interesante realizar un cuadro resumen en el que se pueda comparara

⁵⁷⁵ Directiva 90/435/CEE, actualizada por la Directiva 2003/49/CEE que armoniza el régimen de fusiones, escisiones y aportaciones de activos entre sociedades radicadas en estados miembros diferentes de la Unión Europea.

las presiones fiscales de los diferentes países comunitarios a lo largo de los últimos años⁵⁷⁶.

	1990	2000	2003	2005	2006	2007	2008
ALEMANIA	34,80	37,20	36,20	34,80	35,60	36,20	39,30
AUSTRIA	28,50	31,10	43,00	30,80	30,60	41,90	42,80
BELGICA	42,00	44,90	45,80	44,80	44,50	44,40	44,30
DINAMARCA	46,50	49,40	49,00	50,70	49,10	48,90	48,20
ESPAÑA	32,50	34,20	35,80	35,80	36,60	37,20	37,80
FINLANDIA	43,50	47,20	44,90	43,90	43,50	43,00	43,10
FRANCIA	42,00	44,40	44,20	43,90	43,50	43,60	42,80
GRECIA	26,20	34,10		31,30	31,30	34,40	
HOLANDA	42,90	39,70	38,80	38,80	39,30	38,00	38,80
IRLANDA	33,10	31,70	30,00	30,60	31,90	32,20	29,30
ITALIA	37,80	42,30	43,30	40,90	42,10	43,30	42,80
LUXEMBURGO	35,70	39,10	41,60	37,80	35,90	36,90	
PORTUGAL	27,70	34,10		34,70	35,70	36,60	37,60
REINO UNIDO	36,10	37,10	35,30	36,30	37,10	36,60	37,30
SUECIA	52,20	51,80	50,80	49,50	49,10	48,20	47,10

En cursiva datos de presión fiscal superiores a la española

Lógicamente acumula la suma de los impuestos directos e indirectos de cada nación. Pero a los efectos de este estudio demuestra que la presión fiscal española no es alta, dentro del entorno en que nos encontramos, solo los países de tradición anglosajona mantienen una presión inferior a la española, pues incluso casos como Luxemburgo, considerado un paraíso fiscal, mantiene una presión fiscal global próxima a la nuestra. Incluso entre los países de reciente incorporación a la CE-27 (37,1), donde

⁵⁷⁶ INSTITUTO ESTUDIOS ECONOMICOS. Los datos referidos a los países europeos de esta tabla están obtenidos del anuario del País 2009, pg. 245, que utiliza los datos de “Statistics in Focus” 43/2009. Los datos para España proceden de la misma fuente de EL PAIS de 30/09/2009 sobre previsión de impuestos para ese año, aunque los resultados son muy parecidos a los datos del anuario. Por lo que respecta a los datos correspondientes a 2008 están obtenidos de la web RTVE.es del 28 de junio de 2010.

la media de la presión fiscal es inferior (33,3) a la de CE-15 (40,2), hay alguno como Eslovenia que con un 39,10 tiene una presión fiscal superior a la española. Analicemos la siguiente tabla⁵⁷⁷

	IRPF	IS	OT DIR	IVA	OT IND	S.S.
ALEMANIA	22,7	3,5	1,6	16,1	15,5	40,6
AUSTRIA	23,2	5,7	2,6	18,3	15,8	34,4
BELGICA	27,3	8,4	2,9	16,0	15,0	30,4
BULGARIA	7,9	10,5	1,7	36,3	18,1	25,5
CHIPRE	12,5	15,0	2,1	28,5	20,5	21,4
CHEQUIA	11,7	9,9	2,8	18,2	12,7	44,7
DINAMARCA	49,9	8,8	2,8	20,9	15,5	2,1
ESLOVAQUIA	8,5	9,7	2,2	25,4	14,2	40,0
ESLOVENIA	15,0	7,7	0,3	22,2	18,2	36,6
ESPAÑA	19,4	11,6	2,3	17,5	15,9	33,3
ESTONIA	18,2	4,9	0,0	29,6	14,4	32,9
FRANCIA	18,0	6,5	3,3	16,5	18,5	37,2
FINLANDIA	30,4	7,7	2,2	19,9	12,0	27,8
GRECIA	14,8	8,5	2,4	22,6	16,4	35,3
HOLANDA	17,4	9,3	3,8	18,9	14,6	36,0
HUNGRIA	18,1	6,3	0,9	20,4	20,7	33,6
IRLANDA	22,4	11,8	6,9	24,2	19,8	14,9
ITALIA	25,5	7,1	1,7	14,9	20,7	30,1
LETONIA	19,8	7,5	0,6	28,2	15,1	28,8
LITUANIA	23,1	9,4	0,1	25,9	12,9	28,6
LUXEMBURGO	21,1	13,9	2,0	15,3	19,8	27,9
MALTA	20,1	13,3	2,5	23,9	21,7	18,5
POLONIA	13,6	7,1	1,5	18,2	23,5	36,1
PORTUGAL	15,2	8,3	1,0	24,7	19,1	31,7
REINO UNIDO	28,2	10,4	8,1	18,0	17,2	18,1
RUMANIA	10,0	9,9	1,5	27,7	16,7	34,2
SUECIA	31,6	7,4	1,4	18,5	16,3	24,8

⁵⁷⁷ DELGADO RIVERO, F. J.: “La estructura tributaria europea. Un estudio comparado”. *Crónica Tributaria* 133-2009. pg. 92.

Una vez analizada la presión fiscal de cada país, es interesante comprobar el peso específico de cada impuesto (se consideran IRPF, IS, IVA y SS, los demás se agrupan en otros directos y resto que corresponde a todos los demás)⁵⁷⁸.

Este cuadro es suficiente aclaratorio para ver determinados ratios que nos interesa destacar: el IRPF, que es el principal impuesto progresivo (los demás impuestos progresivos están en el apartado de otros progresivos que es escasamente significativo) es proporcionalmente bajo en España (en cursiva aquellas naciones que tienen un IRPF proporcional mayor que el nuestro); El IS que es un impuesto pagado por las unidades productivas en España es anormalmente alto en comparación con la CE-15 que prefiere permitir el beneficio de la empresa y cobrar por el reparto de dividendo; La seguridad social española es relativamente alta comparada con los países CE-15, si bien depende del sistema de financiación de la protección social y del volumen de ésta, el saber si la misma es mayor o menor que en otros países.

Otro asunto como es el grado de descentralización intermedio tanto en el gasto como en el ingreso, también está avanzando en todas las naciones de forma similar que ocurre en España. La descentralización de los gastos está entre el 20% y el 40%, mientras que la de los ingresos va algo más retrasada, demostrando la verdadera autonomía financiera, que está en casi nada en países como Holanda y en el 30% en países como Alemania⁵⁷⁹. Estos sistemas de descentralización tienen el inconveniente de que si previamente no se ha utilizado un planteamiento de solidaridad pueden ser problemáticos para la cohesión territorial al permitir que haya quien mejore su situación comparativa con respecto a las demás regiones.

Comentaba al principio de este trabajo la tradición de las diferentes políticas sociales combinadas con las fiscales. Desde esta perspectiva podemos hablar de varias tradiciones: Existen países de tradición socialdemócrata (Suecia, Dinamarca, Noruega, Finlandia, Austria) que han aumentado los impuestos en la década de los noventa y en los que las políticas sociales se han diseñado en base a los Derechos de los ciudadanos. Existe países de tradición Cristianodemócrata (Bélgica, Alemania, Holanda, Francia,

⁵⁷⁸ DELGADO RIVERO, F. J.: “La estructura tributaria europea. Un estudio comparado”. *Crónica Tributaria* 133-2009. pg. 92.

⁵⁷⁹ PEREZ GONZALEZ, P; CANTARERO PRIETO, D.: “Descentralización fiscal y crecimiento económico en las regiones españolas”. *Papeles de Trabajo* 5/06. Instituto de Estudios Fiscales. pg. 10

Suiza, Italia) donde la presión fiscal también ha subido y el planteamiento social ha ido encaminado a las modificaciones que se han generado en el mercado de trabajo, sobre todo por el acceso de la mujer. Por último existen países de tradición liberal (Gran Bretaña, Irlanda, Japón, EEUU) que no ha subido los impuestos en los años noventa y en los que existe una asistencia social residual⁵⁸⁰.

⁵⁸⁰ PATON GARCIA, G.: “Las políticas fiscales y el Estado de Bienestar”. *Crónica Tributaria*. Nº 121 pg. 99 y ss.

Ramón Soler Belda
TESIS DOCTORAL
La evolución del principio constitucional de progresividad en el Ordenamiento Tributario

CAPÍTULO SÉPTIMO

LA QUIEBRA DEL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD FISCAL Y POSIBLES VIAS DE REVITALIZACION DEL MISMO.

1. ESTADO DE LA CUESTIÓN.

Desde que se promulga la Constitución y con ella las diferentes leyes que han ido levantando el entramado impositivo, debemos considerar que objetivamente nuestro sistema fiscal ha sido adecuadamente progresivo, pero no se puede obviar que cada vez lo es menos. La presión fiscal no ha parado de subir en todo este tiempo, pese a ellos, los impuestos progresivos han visto reducida su aplicación, además de minorarse su tipo marginal y aplicarse cada vez a menos supuestos. Esta subida de la presión fiscal supone que la misma corresponde al incremento de tipos en el resto del sistema impositivo. Obviamente solo podemos concluir de que se ha reducido la progresividad fiscal y se ha aumentado la presión fiscal a consta de incrementar los impuestos a los que no se aplica la misma.

En la línea que propugnan los Principios Materiales de Justicia Tributaria, el debate en torno a como deben tratarse los principios constitucionales es inexistente. La Constitución se ha convertido en intocable, al menos esto parece quedar fuera de duda, pues no se aprecia la voluntad política necesaria para modificarla. Pero no se trata de mantener la letra de una ley si no se ve acompañada por el espíritu que la creó.

Tomemos como ejemplo lo legislado en su día, en nuestro país referente al principio de renta mundial⁵⁸¹, de manera que todos los ingresos han de unificarse a la hora de aplicar el tipo impositivo que corresponde a cada sujeto pasivo. Esto contradice en parte el planteamiento que existe en la CE donde se ha tratado el principio de la fuente, para que las rentas tributen por el origen del que proceden. Para ellos existen las

⁵⁸¹ SOLER ROCH, M. T.: *Presente y futuro de la imposición directa en España*. Lex Nova, Valladolid 1997. A lo largo de esta obra el autor trata el problema de la residencia para quedar sujeto al poder tributario del Estado.

normas para evitar la doble imposición⁵⁸², entre las que se encuentra la posibilidad de que al tributo que existe por la renta universal pueda deducirse la cantidad pagada en el extranjero, que es una fórmula mucho más indicada que la segregación de rentas, al menos si tenemos en cuenta los principios materiales tributarios de nuestro sistema⁵⁸³. Pues precisamente en regulaciones como ésta es en lo que se ha basado nuestra doctrina más reciente para buscar fórmulas que acaben con la universalidad a la hora de tributar en un impuesto como es el IRPF.

Vamos a analizar las leyes de presupuesto de los últimos años:

	2005		2006		2007		2008		2009		2010		2011	
TOTAL INGRESOS	153.535		177.709		179.964		159.688		151.809		124.398		119.990	
PROGRESIVOS *	48.096	31,33%	54.799	30,84%	56.188	31,22%	55.470	34,74%	55.755	36,73%	42.702	34,33%	35.568	29,79%
Imp. Directos	85.247		104.171		102.356		85.788		81.718		65.284		54.116	
IRPF general *	48.066		54.741		56.116		55.386		55.699		42.633		35.494	
IRPF especial	3.337		5.888		8.277		6.774		6.925					
ISD *	10		19		30		38		52		62		72	
IP *	20		39		42		46		4		7		2	
IRNR	1.512		1.809		2.636		2.500		2.688		2.398		2.540	
IS	32.302		41.675		35.255		21.044		16.350		20.184		16.008	
Imp. Indirectos	68.288		73.538		77.608		73.900		70.091		59.114		65.274	
IVA interno	47.811		51.977		54.825		51.173		48.026		38.075		33.147	
Imp Especiales	17.705		18.679		19.572		19.659		19.340		21.039		32.127	
Otros Impuestos	2.772		2.882		3.211		3.068		2.725					

Elaboración propia a partir de los informes de Impuestos de la AEAT y Presupuestos Generales de Estado (cursiva)

Se aprecia que la imposición directa se mantiene debido a que el IRPF es un impuesto ciertamente estable (frente a la destacable caída de IS e IVA), sobre todo en

⁵⁸² La directiva 90/435/CEE recomienda buscar formulas para evitar la doble imposición, al tener que contar con la legislación de cada estado plantea la posibilidad de realizar una doble tributación, de manera que se paga por el origen de la renta.

⁵⁸³ GONZALEZ ORTIZ, D.: “La directiva 90/435/CEE desde la perspectiva de los principios Constitucionales de justicia tributaria”. *Noticias de la Unión Europea*, nº 255. CISS, Mayo 2005, pg. 91 y ss.

un momento en que la bajada generalizada de impuestos es la nota característica. Aun así teniendo en cuenta la aportación de los impuestos progresivos al total de los ingresos presupuestarios, podemos constatar que están en torno al 30% lo que no puede considerarse como un porcentaje excesivo, sobre todo si tenemos en cuenta que el resto del sistema fiscal, correspondiente a los impuestos locales y autonómicos, no son precisamente progresivos y no se incluyen en este cuadro. Además tenemos que tener en cuenta que una parte del IRPF, las llamadas rentas del ahorro, en lo que corresponde a la recaudación de los años 2010-11, no aparecen desglosadas, como ocurre en los ejercicios anteriores y aunque no es fácil hacer el cálculo de las mismas, pero puede ser en torno al 10% del volumen del IRPF (según los datos calculados orientativamente del Informe Anual de Recaudación Tributaria de 2004, anterior al nuevo sistema de tributación por rentas del ahorro y por comparación con los datos correspondientes a los ejercicios ya cerrados), lo que supone que la caída de la progresividad fiscal ha sido alta en los últimos años, quedando claro que la tendencia es a sustituir la imposición indirecta por imposición directa, disminuyendo, consecuentemente, los impuestos progresivos.

Habría también que hacer un análisis sobre progresividad dentro del impuesto, pues hasta ahora hemos visto el volumen de impuestos de tipo progresivo. En este caso podríamos constatar que la progresividad fiscal intraimpositiva es cada vez menor, a pesar de que, como advertimos al inicio de este estudio, la presión fiscal global es más alta ahora que en los años ochenta⁵⁸⁴. El mero hecho de la reducción de tramos, de la bajada del tipo marginal en IRPF (56%, 52%, 46% y 43% en las diferentes LIRPF) ya supone una disminución de esa progresividad aun tratándose de impuestos progresivos. No se puede obviar que el IRPF, en su filosofía, en su estructura, y lo que es más interesante aun, en su legalidad constitucional, puede considerarse como el impuesto más justo, pues tiene una característica que pocos impuestos comparten con la intensidad que se da en este caso, como es la progresividad, además de estar diseñado

⁵⁸⁴ SEVILLA, J.: “La Ideología en los Impuestos” *Mercados, El Mundo*. 26 de Septiembre de 2010, pg 4, comenta que “decidir hasta donde debe llegar la progresividad del sistema tributario afecta al grado de compromiso con la equidad que se tenga, heredado de la importancia relativa que se atribuya a este principio de articulación social” y efectivamente este tipo de compromiso ha ido disminuyendo en las últimas décadas formulado como una disminución de la progresividad por la disminución de los tipos máximos que se aplican en la escala de IRPF.

de una forma tan flexible que busca una horma concreta para cada declarante, fenómeno que se ve acrecentado por la importancia del mismo, pues su recaudación supone una parte fundamental de la imposición en España. Frente a otros impuestos directos (IS) que son porcentuales fijos, o los indirectos, que siempre son fijos (IVA, ITP, locales, especiales) aun con la modulación de los diferentes tipos. Lo que hace que sea el que mejor cumple los principios que la Constitución señala al sistema impositivo en un Estado social y democrático de Derecho en su articulación jurídica de redistribución de la riqueza⁵⁸⁵. Como ya señalé en otro capítulo, opina PEREZ ROYO, la progresividad en los impuestos en que se aplica, debe ser amplia, para que la misma no se reduzca a la letra de la ley sino que sea efectiva en la práctica⁵⁸⁶.

Añadamos además la generación de un nuevo concepto, aparecido a partir de la última reforma del IRPF, como es el de “rentas del ahorro”, que al tributar a tipo fijo anula la progresividad de estas rentas (aunque la importancia de las mismas dentro de la totalidad del IRPF sea relativamente pequeña). Añadamos la supresión del IP y la situación “concomitante” en que se encuentra el ISD (se aplica solo en algunas Comunidades Autónomas y de forma diferente, buscando la exención de determinados tipos de bienes). Todo ello supone un recorte en las posibilidades de progresividad de forma verdaderamente alarmante.

Son muchos los argumentos que se están dando en el necesario debate sobre esta materia, todos ellos fundamentados pero ciertamente rebatibles si se plantean desde otra opción, entre otros motivos por el imperativo mandato constitucional expreso al respecto, que nos obliga a la consecución de un estado social.

2. MOTIVOS PARA MODIFICAR EL SISTEMA PROGRESIVO

Al plantearse la reforma última del IRPF, aunque principalmente se afectaban a las rentas de capital, ya se planteaba la necesidad de que el principio de progresividad,

⁵⁸⁵ LOPEZ ESPADAFOR, C. M.: *La no confiscatoriedad...* Cit. pg. 105. Es interesante la reflexión en este sentido sobre el equilibrio que debe existir entre impuestos directos e indirectos al considerar más justos aquellos, precisamente por el factor de la progresividad de que carecen éstos. Como se ha comentado la minoración de la presión fiscal directa es a costa del aumento de la presión fiscal indirecta, sobre todo cuando en general ha habido un aumento de la presión fiscal.

⁵⁸⁶ PEREZ ROYO, F.: *op. cit.* pg. 42.

tanto desde su punto de vista positivo como doctrinal debía ser objeto de una profunda revisión en cuanto a su significado, definición, procedimientos de aplicación y mediación. Este postulado era necesario para que la reforma de las rentas de capital fuese positiva.

La falta de contundencia de uno solo de los motivos que se invocaban para hacer la reforma ha obligado a buscar otros muchos, de manera que la combinación de todos ellos parece que afianza la necesidad de una modificación de un sistema que se ha mantenido durante treinta años como adecuado al planteamiento constitucional. Entre los argumentos los hay de toda clase de personas, ideologías, saberes científicos,... lo que añade contundencia a esta reforma.

2.1. Cambios en países de nuestro entorno. Cada reforma que se ha hecho en el marco de los países europeos ha sido para introducir modificaciones en las rentas de capital con intención de adaptarlos al proceso de globalización económica y libertad de movimiento de capitales. En unos casos se ha optado por el modelo dual y en otro por establecer deducciones, bonificaciones e incluso exenciones, que llegaban a suprimir la tributación de estas rentas. En la mayoría de las ocasiones son países con Constituciones proclives a los Derechos de los ciudadanos, pero que no regulan los deberes de los mismos y menos aun los principios que rigen la legislación fiscal, tal y como hace nuestra Constitución. Tal vez eso le permita actuar de forma legal en cuanto a modificaciones hacia sistemas cada vez menos progresivos, pues la facilidad de la reforma de Leyes Ordinarias no tiene nada que ver con la complejidad que cualquier Constitución exige para su cambio. En España la constitucionalización de la progresividad no debía permitir que se puedan modificar alegremente las leyes sin tener en cuenta este principio. Por ello la doctrina se han acogido a criterios que facilitan este cambio de criterio sin necesidad de modificaciones constitucionales y elaborando planteamientos que inciden sobre el mantenimiento del principio, pues ya se ha reiterado con anterioridad, se trata de la progresividad de todo el sistema globalmente con lo que mientras se mantenga la misma se intenta decir que existe cumplimiento en la constitucionalidad del sistema.

Ya comentaba en otro lugar de este trabajo que la ardiente defensa que de este principio, como uno de los principales baluartes del Estado Social, se había perdido, dando paso a un tipo de argumentación más meliflua, donde se admite la existencia del mismo, pero se intenta combinar con otras propuestas que no pueden solapar la importancia de un principio constitucional.

Además de lo dicho, de fácil aplicación para el IRPF tenemos casos como el del ISD que también ha sido modificado por voluntad de las Comunidades Autónomas que han reducido su aplicación hasta la práctica desaparición del mismo y en este caso no tiene parangón en la CE donde se mantiene un impuesto similar y con porcentajes más altos. Como ya se comentaba en otro lugar de este trabajo, siempre se puede utilizar el argumento de la legislación comparada, pero parece que solo se hace cuando interesa a quien utiliza este recurso desde un ámbito ideológico, pues en casos como este no se emplea este argumento.

2.2. Aparición del modelo extensivo. Iniciado en los países anglosajones en los ochenta, intenta reducir la imposición por medio de la reducción formal de la progresividad de las tarifas, disminuyendo los tipos marginales máximo y mínimo, así como el número de tramos. La base imponible se expande al suprimirse las exenciones, reducciones y bonificaciones. Para ello se acude a principios de neutralidad y eficiencia, perfectos desconocidos entre los principios informadores de nuestro Derecho tributario⁵⁸⁷. Curiosamente este modelo ha ido imponiéndose paulatinamente en España a pesar de la distancia histórica que mantiene nuestro Derecho tributario con el de origen anglosajón, aun así son varios los estudios que lo ven con buenos ojos como sistema aplicable a nuestro IRPF⁵⁸⁸ al justificarse por la vía de la doctrina comparada lo que este impuesto ha establecido: aplanamiento de las tarifas y reducción de los tipos marginales máximos. Tras la publicación de la escala de la última ley de IRPF, si nos fijamos en los tipos diferenciales de cotización entre los mínimos y los máximos

⁵⁸⁷ CORDON ESPARZA, T.: *op. cit.* pg. 1.

⁵⁸⁸ DIAZ DE SARRALDE, S.; PICOS SANCHEZ, F.; MORENO SAEZ, A.; TORREJON SANZ, L.; ANTIQUEIRA PEREZ, M.: “La Reforma del IRPF de 2007: Una evaluación de sus efectos” *Papeles de Trabajo* 26/06 INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. pg. 8 donde hacen una exposición de la evolución de la *Fundamental Tax Reform* en dos sentidos: reducción de los tipos de gravamen (*comprehensive taxation*) y la exención de las rentas del ahorro (*expenditure taxation*).

podemos comprobar que estos van desde un 24% para la primera escala, al 43% para la superior. Esto supone una orquilla de 19% entre lo que se paga por abajo (una vez que se inicia la obligación de pago) y lo que paga quienes más tienen. Ridícula si la comparamos con las precedentes que llegaron a superar el 40%. Porque recordemos que no solo hay impuestos progresivos, también existen grados de la misma y en este caso lo que fácilmente se deduce es que ha habido una reducción de ella.

2.3. Fin del tratamiento diferenciado. En algunos países, y entre ellos se ha contado España, se daba un tratamiento a las rentas de capital diferente al de las ganancias patrimoniales, siendo éste último mucho más ventajoso. El problema es que no todo el mundo tenía capacidad para hacer una previsión fiscal de manera que se beneficiase de ese tratamiento favorable. Se ha tomado como un sistema de privilegio basado en la posibilidad o no de acceder a ese tratamiento diferenciado. Unificando la tributación de todo lo que queda fuera de las rentas de hacer (trabajo y actividades) se acaba con el privilegio⁵⁸⁹. Aunque el planteamiento es cierto, no trata de beneficiar a los pequeños contribuyentes, sino que consigue extender los privilegios obtenidos para los grandes contribuyentes a quienes no tienen medios para actuar de forma planificada. Pero es que además este sistema sigue siendo ventajoso, sobre todo, para los grandes contribuyentes; pues el privilegio se mantiene y extiende hasta el punto de que lo es para quien en otro caso pagaría un marginal mayor, pero es un perjuicio para quien puede que no tuviera que pagar por elevación de los mínimos exentos, pues a pesar de tener rentas del ahorro no tiene capacidad contributiva suficiente para pagar IRPF.

2.4. Elasticidad en la oferta del capital. La mayor elasticidad de la oferta de capital frente a la oferta de trabajo hace que requiera una rentabilidad mayor el capital para que tras la tributación el beneficio tenga que ser apreciable. Esto obliga a bajar los tributos que gravan al capital, con la intención de atraer capital foráneo. El aumento de la presión fiscal sobre el capital puede dar como resultado un impuesto implícito sobre el trabajo por la vía de la menor retribución del mismo al tener que aumentarse la

⁵⁸⁹ CORDON ESPARZA, T.: *op. cit.* pg. 3

retribución del capital. Para resolver este problema y que los capitales, en un mundo globalizado, no salgan a buscar una mejor retribución que supondría perder esa recaudación es completamente necesario reducir la presión fiscal sobre el capital. Aclararía que esta explicación vale para el gran capital, que es el que tiene facilidad para cambiar de residencia o actuar a través de paraísos fiscales; el pequeño ahorrador lo hace en un banco local que necesariamente está sometido a la tributación que marca el país en el que se encuentra ubicado, además que su fuente de renta raramente es el ahorro y en todo caso no tiene una importancia tan trascendente para decidir sobre el cambio de domicilio fiscal de su ahorro, por eso no cabe plantear que este es un beneficio que se le concede a este tipo de contribuyentes, pues alternativamente no tienen capacidad de actuación diferenciada. La especificidad fiscal que supone conocer los detalles técnicos de las rentas del ahorro hace difícil que el pequeño inversor tenga un asesoramiento adecuado para buscar sistemas alternativos más rentables. Si confía en el intermediario financiero que le controla las inversiones, que por norma es del estado nacional propio, le recomendará productos sujetos a la normativa de su residencia. La excepción a esta norma es mínima y la movilidad de su ahorro está por encima de los posibles beneficios fiscales que cada país esté dispuesto a ofrecer, salvo que se hagan leyes discriminatorias para un tipo u otro de beneficio de capital, lo que sería la diversidad dentro de la dualidad, que de alguna forma se está produciendo con la aparición de las nuevas sociedades exentas en el ahorro.

2.5. Equiparar las rentas de actividades al impuesto de sociedades. No todos los sistemas duales son iguales, uno de ellos plantea el sistema de barrera, en el que se distingue las rentas por su procedencia. Las de trabajo tienen una tarifa general. Las de actividades aplican el tipo del impuesto de sociedades⁵⁹⁰ y además existe el tipo bajo para las rentas de capital. El planteamiento es que de esta forma se genera renta progresivamente, pues normalmente el empresario reinvierte los beneficios obtenidos en las actividades empresariales, que serán mayores por la menor tributación y por lo tanto se anima a la reinversión. Este sistema, que puede parecer más lógico, sobre todo

⁵⁹⁰ PAREDES GOMEZ, R.: “Principales... Cit. pg. 54. hace una comparativa entre los tipos globales del IS y los máximos del IRPF. Donde se aprecia la diferencia entre ambos y como se mantiene un porcentaje relativamente alto, algo contrario al planteamiento teórico comentado.

cuando en España el IS tributa por un tipo único cada vez menor, no es el que se ha optado para su aplicación por el legislador a efectos de beneficio en IRPF. Entre mirar los intereses del especulador a través de las rentas de capital o del productor a través de las rentas de las actividades económicas, se ha visto más interesante proteger a las primeras que a las segundas.

2.6. Reducir el endeudamiento. La alta progresividad del sistema y los tipos marginales altos, hacían que por la deducción de intereses hubiera quien mantuviese un fuerte endeudamiento, aunque solo fuese por motivos fiscales. Así conseguía un ahorro producido por el endeudamiento y abrir la brecha entre la progresividad formal y la progresividad real obtenida. De esta forma los efectos eran negativos desde el punto de vista de la neutralidad y la eficiencia (términos económicos, cada vez más usados en el lenguaje fiscal, pero como tales han de estar sometidos a los principios jurídicos. Por otro lado el endeudamiento, que supone deducir fiscalmente como gasto de la actividad, es para alguien en beneficio, que supone un pago de impuestos, con lo que el diferencial de ahorro fiscal no es tan impactante como se quiere hacer parecer en este caso). Generalmente quien hacía este tipo de operación tenía activos improductivos para cubrir la deuda en caso necesario. Tal vez el problema es que consumía recursos crediticios que podían ser necesarios para otros casos, aunque como se ha visto en los últimos tiempos, el exceso crediticio es tan peligroso como la falta de crédito. En esta materia estamos en manos de los agentes financieros, que, o son regulados, o tenemos que fiarnos de su sensatez a la hora de dar créditos.

2.7. Planteamiento de un tipo único. Idea apadrinada por Miguel Sebastián, quien la copia de Sir Antony Akinsson, y que aparece Diario el País de 3/11/2007, aunque ya anteriormente se había inclinado hacía este modelo impositivo y lo había defendido En el mismo diario el 10 de noviembre de 2004. Es importante recordar que Miguel Sebastián fue ministro de Industria por el PSOE y que como tal se supone defensor de planteamientos socialmente progresistas. Akinsson concluye que como los tipos altos solo son declarados por los asalariados y sin embargo las deducciones importantes (vivienda, planes de pensiones) benefician a quienes de por si son grandes

contribuyentes aunque no declaren todo lo que gana. Por eso considera más justo un tipo único de renta que en su caso establece en el 30% con un mínimo, que sería el denominado mínimo vital. Cuanto más nos alejemos de ese mínimo mayor será la tributación que tendrá un tope máximo en el 30% demasiado bajo para unos grandes contribuyentes acostumbrados a tipos superiores al 40%. Parece poco aconsejable este planteamiento, al menos desde un punto de vista de la justicia fiscal, pues para evitar el beneficio de algunos, se prefiere el perjuicio de todos (excepto a los de rentas tan bajas que quedan por bajo del mínimo vital). Demasiado drástico. Para ello es preferible limitar los beneficios fiscales a un tipo de rentas determinadas o a un tope de las mismas, pues de esta forma se incrementa la progresividad fiscal a favor de las rentas bajas, que en definitiva es la pretensión del legislador.

2.8. Aplicación patrimonial en el IRPF. La última reforma de la ley ha dado especial importancia a la renta procedente de los inmuebles, ya sea por la vía de los ingresos de capital inmobiliario, ya sea por la fórmula de imputación de rentas por la posesión de inmuebles. Aunque en el espíritu de la ley ya se venía recogiendo la necesidad de incluir estas rentas a efectos de tributación en IRPF. De alguna manera se ha querido paliar el efecto de la desaparición del IP con el aumento del control de las rentas inmobiliarias. Lo que supone una falta de igualdad en cuanto a la tributación, pues se penaliza a estas rentas con respecto a las demás, ya que si el patrimonio está conformado con otro tipo de bienes no tiene porque ser declarado fiscalmente. Incluso con la normativa actual es posible que en muchos casos la recaudación fiscal que se obtiene de ese inmueble en concreto sea mayor al tributar por el IRPF que si lo hace por IP, pues recordemos que este impuesto tenía una exención genérica que hace que la gran mayoría de estos inmuebles queden exentos. Además al adoptar la progresividad del propio IRPF puede ser más progresivo y seguro que en la mayoría de los casos, es superior de lo que se tributaría por otro impuesto⁵⁹¹. Sin embargo no es entendible la falta de igualdad al no entrar en esta tributación otro tipo de bienes patrimoniales susceptibles de valoración

⁵⁹¹ POZUELO ANTONI, F.: “El futuro de la imposición patrimonial en España. *Alcabala*. nº 31 enero 2003. Ya entonces aventuraba que la ampliación del modelo extensivo daría como resultado que los inmuebles pudiesen tributar por esta vía y eso hacía innecesario el IP que tiene su razón de ser en la tributación de los mismos.

económica y que también componen el patrimonio al igual que los inmuebles, como puede ser el caso de los depósitos bancarios, valores, fondos de inversión, vehículos u otros artículos inventariados y conocidos del sujeto pasivo. Nuevamente se ve la sobretributación de los inmuebles comentada en otro lugar de este trabajo.

3. JUSTIFICACIÓN DE LA REFORMA DE LAS RENTAS DEL AHORRO.

El importante cambio ya analizado, acaecido en la tributación de las rentas de ahorro y ganancias de capital han venido justificadas por diversos motivos, que al igual que hemos comentado antes, requiere la suma de todos ellos para darle contundencia a la necesidad de esta modificación. Desde que se plantea hacer una reforma en este sentido hay que presuponer que se están conculcando los principios que hasta ese momento regían la imposición: la igualdad tributaria que se basa en tributar por igual cuando se tienen circunstancias iguales, desaparece ahora, pues se convierte en igualdad formal; la capacidad contributiva no se tiene en cuenta a la hora de aplicar las diferentes escalas del tributo, que quedan unificadas y que decir de la Progresividad Fiscal, al desaparecer de una parte del impuesto se ve aun más reducida dentro del sistema tributario en general. Por eso el legislador ha dado algunos motivos para esta reforma, que pasamos a describir pormenorizadamente.

3.1. La equidad. Intenta evitar las diferencias en el tratamiento de las rentas procedentes del ahorro existentes hasta el momento dependiendo de los instrumentos en los que se materializa. De esta forma se busca que las diferencias de presión fiscal de los instrumentos financieros terminen por distorsionarla. La denominada rentabilidad financiero-fiscal mide una rentabilidad ajena a las características intrínsecas del producto comercializado. Se intenta resolver de esta forma las prácticas del sistema financiero de vender productos que ellos no han creado y que se basan en la situación personal de cada inversor, a los que se les puede ofrecer mayor ahorro, precisamente por su tipo impositivo mayor. Este argumento puede valer para una parte de la población que efectivamente consigue un ahorro con esta fórmula, pero por otro lado no es válida para aquella otra parte que no tiene esta capacidad de ahorro y a quien también se dirigen los principios tributarios. Todos los posicionamientos fiscales tiene unos

beneficiarios y unos perjudicados, pero en nuestro sistema la protección que se busca debe ser para quienes tienen rentas más bajas, tal y como se planteó cuando se dicta la Constitución; y que se obvia con leyes como las actuales reformas en la imposición de las personas física que afectan al IRPF e IP.

3.2. La neutralidad. De esta manera se incrementa la neutralidad fiscal de los diferentes productos y se favorece la productividad y la competencia. Se piensa que si todas las inversiones producen el mismo tipo de interés y tienen la misma fiscalidad la opción será apostar por la más productiva. Es complejo entrar en este análisis, pero generalmente el inversor, además de criterios de rentabilidad financiero-fiscal tiene un alto componente subjetivo que le hace apostar por aquello que conoce o que le merece confianza o que simplemente es tradicional en determinados territorios o grupos sociales. Solo en los casos de grandes inversores, que pueden tener un asesoramiento desapasionado y profesional, puede haber prioridad que le lleve hacia la neutralidad. Recordemos que una de las inversiones más frecuentes en España son la vivienda y todo tipo de inmuebles, que en muchos casos no es precisamente la más rentable, pero en la que actúa un efecto psicológico como es la seguridad en la inversión, aun cuando los problemas que plantea son mayores que en el caso de las demás inversiones (falta de liquidez, complejidad de transmisión, alta fiscalidad para los cambios de titularidad) aun así, todos esos inconvenientes no son óbice para que se haya mantenido como una de las inversiones preferentes aun cuando la rentabilidad que ofrece está sometida al tipo general. No podemos obviar la inversión como una forma de adquirir estatus social: el campo, el olivo, las acciones,... forman parte de una forma de entender la posición social de quien tiene estos bienes como una forma de ostentación.

3.3. El crecimiento. Esta neutralidad mejora la posición de nuestro país en el entorno internacional de libre circulación de capitales. Todo lo que suponga reducción de la presión fiscal significa aumentar el ahorro y por ende la inversión. Esto es lo que favorece el tipo único del 18% incrementado recientemente al 19% (Aunque para este caso no se ha explicado si por ello hay una pérdida de competitividad y por lo tanto de crecimiento, siguiendo el argumento que se ha dado para este caso). El planteamiento

realizado cuando se preparaba la última ley de IRPF podía ser creíble, pero teniendo en cuenta lo ocurrido desde la aparición de la Ley donde la liquidez se ha volatilizado; el crecimiento ha menguado hasta convertirse en decrecimiento neto, nuestra posición en el entorno ha pasado a ser pésima, por calificarla de alguna forma; la inversión ha sido inexistente y el ahorro ha crecido, pero no por el efecto del crecimiento, todo lo contrario, por el pánico que se ha apoderado de todo tipo de inversor. No hace falta decir nada más para comprender que este argumento ha quedado totalmente superado en el poco tiempo transcurrido desde la creación de la ley. Demostrado que el ahorro puede venir provocado por muchas causas.

3.4. Competitividad. Dada la libertad de circulación de capitales, el tener un tipo fiscal moderado para las rentas del ahorro permite mejorar la comparación internacional de nuestro sistema fiscal y animar a los inversores a obtener rentas de ahorro en nuestro país⁵⁹². Estamos ante un término propio del mundo económico, planteable en otras disciplinas e incluso en otras ramas del Derecho (laboral,...) pero que nunca había tenido cabida en el sistema impositivo, ni se encuentra entre los principios secundarios que se analizan en el estudio pormenorizado de éstos. La fiscalidad ha estado en función de las necesidades nacionales o, en el peor de los casos, de las recomendaciones de las directivas CE para homogeneizar la fiscalidad. Además podemos ver que es un planteamiento peligroso pues por esa vía se llega a la anulación total de la tributación como forma extrema de competitividad fiscal. En la actualidad lo que se recomienda es que la forma de dismantelar las barreras del mercado interior es profundizando en la armonización fiscal del IS⁵⁹³ que podría ser un impuesto a reducir como forma de incrementar la competitividad laboral aunque iría en detrimento de la tributación de otros impuestos, como sería la imposición sobre la renta. Aunque sea una utopía la armonización de los impuestos directos en general actuaría a favor de la mejora de la competitividad, pues el inversor sabría que la presión fiscal que va a soportar es la

⁵⁹² DIAZ DE SARRALDE, S.; PICOS SANCHEZ, F.; MORENO SAEZ, A.; TORREJON SANZ, L.; ANTQUEIRA PEREZ, M.: “La Reforma... *Cit. pg. 26.* Aprovecha las conclusiones para referirse a la homogeneidad de la tributación de las rentas de capital que se vuelven muy competitivas dentro del concepto internacional.

⁵⁹³ LASARTE, J; ADAME, F.: *op. cit. pg. 129.*

misma en todos los estados y se movería por otro tipo de intereses diferentes a la fiscalidad. Por otro lado, la movilidad de fondos de inversión procedente de los países CE hace que sean ellos quienes inviertan, en lugar de los particulares como ocurría hasta ahora y la capacidad de análisis de éstos le hace actuar en función de otros parámetros además de los tipos de interés.

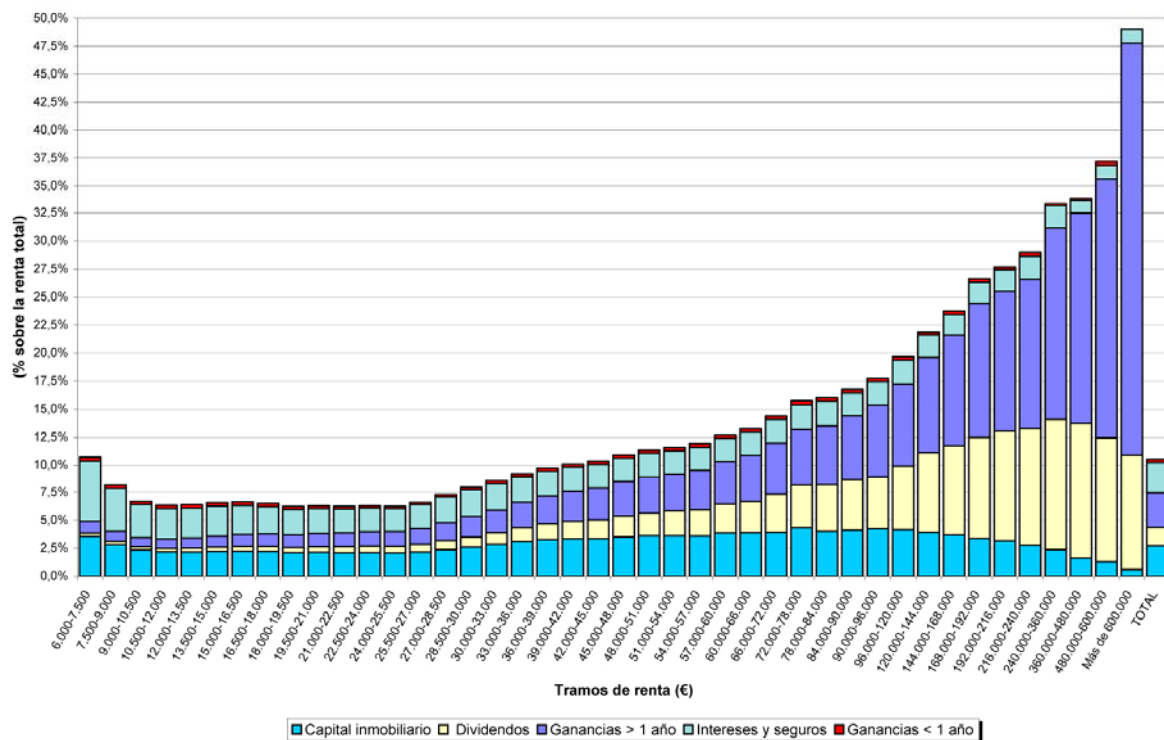
3.5. Tributación homogénea del ahorro. Tal y como lo justifica el Ministro de Economía, Sr. Solbes en la sesión de 29 de marzo de 2006, ante la comisión de Economía y Hacienda⁵⁹⁴. Pero esta homogeneización no produce efectos positivos, pues solo sirve para reducir los ingresos que por rentas de capital tiene el estado. No se puede olvidar que se deja fuera del ahorro a quienes han buscado sus ingresos ahorrando en inmuebles, que tienen una tributación sujeta a escala progresiva (Ya se comentó que dentro de nuestro sistema impositivo había una terna de bienes sujetos a una mayor imposición que el resto, uno de ellos eran los inmuebles y este es uno de los casos paradigmáticos de la mayor presión fiscal de los mismos. Si quien ahorra en inmuebles los arrienda, para obtener una rentabilidad, tributa a tipo general, si quien ahorra en activos financieros obtiene una rentabilidad estará gravado al tipo especial del ahorro). Salvo que consideremos como renta del ahorro la inversión especulativa pensada para comprar y vender inmuebles, algo que si ha sido posible durante algún tiempo, en la actualidad es implantable.

Como forma de analizar la capacidad de generar rentas del ahorro en cada una de las escalas de renta, la forma más eficaz de ver gráficamente su importancia es a través de estudios realizados con respecto al mismo. Existe un cuadro realizado por el MEH que aunque es antiguo, de 2005, y va referida a la renta de 2002, es un claro ejemplo de lo dicho hasta ahora en los diferentes apartados de este trabajo referente a las rentas del ahorro y en lo que aun queda por decir al respecto. Del contenido del mismo se pueden obtener ciertas conclusiones que muestran lo que ya se viene comentando, las rentas del ahorro tiene mayor incidencia en las rentas altas y el tipo de renta varia también en función de la renta global. Las ganancias patrimoniales, que fueron las primeras favorecidas con el beneficio fiscal, se obtienen a partir de

⁵⁹⁴ BOC nº 534 VIII legislatura, pg. 7.

determinados niveles de ingresos, mientras que el capital inmobiliario genera proporcionalmente más rentas en quienes tienen ingresos inferiores, pues estamos actuando en una situación en la que la tributación es homogénea. La nueva fiscalidad provoca una caída en los apartados de dividendos, ganancias a más de un año e intereses, incrementando el porcentaje de participación en el ahorro del capital inmobiliario, en claro perjuicio de las rentas bajas. Para entender mejor esta situación es interesante ver el siguiente cuadro⁵⁹⁵:

ESTRUCTURA DE LAS RENTAS DEL AHORRO POR NIVELES DE RENTA (IRPF 2002)



mientras que a las rentas altas le estamos haciendo un regalo fiscal, al ver reducida la misma del 43% hasta ese 19%.

En cuanto a la forma en que se producen estas rentas del ahorro, los intereses suponen un porcentaje importante de este ahorro para los contribuyentes de rentas bajas, se reducen conforme las rentas aumentan hasta niveles ridículos. Esa reducción va en beneficio de los dividendos de sociedades y sobre todo de las ganancias patrimoniales, que se han convertido en la estrella de este tipo de tributación, merced a los fondos de inversión que alcanzan en ese momento el nivel de suscripción más alto.

En cuanto a las formas de ahorro en rentas bajas es significativo el rendimiento de capital inmobiliario es muy importante (se aproxima a la mitad de estas rentas) que se obtiene por la vía de arrendamiento de inmuebles, en muchos casos heredados. Curiosamente este tipo de renta ha quedado excluida de lo que se ha denominado rentas del ahorro para tributar por el tipo general que siempre es más alto. Conforme crece la renta del sujeto pasivo, la importancia de los arrendamientos en el total del ahorro es menor. Situación que beneficia a quienes no tienen este tipo de rentas que, curiosamente, son quienes mas cobran. Por lo tanto si aplicásemos la fiscalidad en el ahorro total de todo el arco impositivo podríamos descubrir que el sistema es regresivo por la tributación de las rentas de los inmuebles.

Las ganancias patrimoniales a más de un año, moderadas en las rentas bajas, se disparan conforme sube el nivel de renta, claro efecto de la Ley 40/1998 que permite tributar al tipo fijo del 15% este tipo de rentas, frente al tipo medio de cualquier otra renta de capital. Se demuestra como la planificación fiscal se da sobre todo en las rentas altas, que tras unos años de rodaje de la ley habían desviado parte importante de las rentas de capital hacia las ganancias de capital, en detrimento de las rentas inmobiliarias y las que corresponden a intereses. En la actualidad al generalizarse los tipos bajos a todo tipo de rentas del ahorro, es posible que se hayan igualado la fuente de las que se consiguen, si bien por la deducción de 1.500€ cuando proceden de los dividendos, seguro que lo que han aumentado son estos dividendos, sobre todo los que proceden de sociedades formadas por los propios trabajadores, que ven una fórmula de retribución a través de este procedimiento que quedan exentos cuando se incluye en el IRPF.

4. RETROCESO EN LA PROGRESIVIDAD FISCAL ESPAÑOLA.

Una vez conocidos los motivos teóricos para las últimas modificaciones en el campo fiscal, analizaremos las consecuencias concretas en nuestra legislación tributaria en cada uno de los impuestos.

4.1. En el IRPF. Nuestras leyes reguladoras del impuesto sobre la renta han dado pasos contrarios a lo que supone la progresividad. Cuando se crea se hace una escala de pluralidad de tramos (lo que acentúa la progresividad); se aplica un tipo marginal del 56%, pese a la prohibición del carácter confiscatorio y se aplica a las rentas plurianuales un tipo medio de gravamen del resto de la renta regular, lo que supone una situación de progresividad efectiva, donde el beneficio de los “incrementos de patrimonio” están en consonancia con el tipo medio real del sujeto pasivo

Cuando aparece la Ley 18/1991, aunque mantiene el tipo marginal máximo, introduce coeficientes de abatimiento para las ganancias patrimoniales, el denominado premio de antigüedad, que hace que a los 5, 7 u 11 años, queden exentas las ganancias de capital dependiendo de si son mobiliarias, de otro tipo o inmobiliarias, lo que supone un primer retroceso en la progresividad con respecto al impuesto originario.

La Ley 40/1998, reduce el tipo marginal máximo al 48% y fija el tipo para las ganancias patrimoniales a largo plazo en el 20%, acabando con el abatimiento por el transcurso del tiempo empleado anteriormente y que generalmente es beneficioso para el especulador y perjudicial para el ahorrador a largo plazo o para quienes heredan bienes, pues en ese caso, aun siendo a largísimo plazo, ven como su situación empeora. Tanto es así que hasta la misma ley lo reconoce y a través de una disposición adicional permite que quienes hayan comprado con anterioridad puedan acogerse a este sistema si le resulta más beneficioso, algo que se planteaba porque era normal que ocurriese, sobre todo cuando se superaban los plazos máximos que se daban para los diferentes tipos de bienes que quedaban exentos con el sistema antiguo. La opción en ese caso es clara.

La Ley 46/2002, reduce el tipo marginal máximo al 45% y fija el tipo para las ganancias patrimoniales a largo plazo en el 15%, coincidente con el tipo mínimo de la escala del impuesto. Este planteamiento impositivo hace que sea más interesante la

especulación que el ahorro productivo. Quien deposita capital en el sistema financiero buscando el interés, o alquila inmuebles, tributa a su tipo medio, que en la generalidad de estos casos es alto, mientras quien compra especulativamente, tributa al tipo fijo del 15%, tipo sensiblemente reducido para quien tiene unas rentas altas. En este momento se continúa aplicando los tipos de abatimiento como opción para quien cumpliera determinados requisitos.

Por último, la Ley 26/2006. Fija el tipo marginal máximo al 43%, reduce los tramos a 4 y hace tributar la mayor parte de las rentas de capital y de las ganancias patrimoniales al 18%⁵⁹⁶. Genera un nuevo concepto, como es “rentas del ahorro” en las que se incluye las rentas de capital mobiliario y las de otros activos financieros, a los que se le aplica el mismo tratamiento fiscal que a las ganancias patrimoniales, en detrimento de las rentas de capital procedentes de arrendamiento de inmuebles. Acaba con los tipos de abatimiento que pudieran ser susceptibles de aplicarse en determinados casos.

En cuanto a las otras causas de retrocesión de la progresividad, podemos citar la excesiva atención que se le presta a los casos de minusvalía, atrayendo a la renta y al patrimonio de las personas que le rodean, lo que ha supuesto una fórmula de reducción de la fiscalidad sobre esas personas para aportarlas a la renta y el patrimonio de una persona con fiscalidad reducida. Desde las ayudas iniciales a quienes se encontraban en esta situación, hasta el planteamiento actual hay un salto considerable que en muchos casos carece de justificación⁵⁹⁷. Se supone que es el Estado Social quien ha de preocuparse de estas situaciones de necesidades especiales. El planteamiento es evidente que está pensado para el ahorro de quien da, más que para el bienestar de quien recibe.

⁵⁹⁶ Modificado para los ejercicios de 2010 y posteriores al 19%.

⁵⁹⁷ RODRIGUEZ MARQUEZ, J; RUIZ HIDALGO, C.: *op. cit.* pg. 27 y ss. donde expone los beneficios fiscales en estos casos, muy lejanos a los de la situación actual donde además pueden ser perceptores de rentas e ingresos que en su día tributarán favorablemente y que en la actualidad gozan con una deducción también favorable.

Algunas de estas justificaciones han venido por parte de la doctrina, como es el análisis realizado por VIDAL MARTÍ y otros autores⁵⁹⁸ que comentan porque se excluye las rentas procedentes de los inmuebles (aunque este sea otra forma de capital e indudablemente del ahorro) y la del capital de quienes realizan actividades empresariales o profesionales, que en muchos casos puede llegar a ser muy elevado. La justificación es la supuesta neutralidad de la fiscalidad del ahorro, como bien se dice en el artículo mencionado⁵⁹⁹, olvidando en todo momento que la política fiscal debe ser justa para el contribuyente, pero también debe aunar los legítimos intereses de la administración que no puede perjudicarse por este motivo, pues este perjuicio no deja de ser una forma de perjudicar a otro tipo de contribuyentes. En definitiva la reducción de un tipo de imposición nos afecta a todos, bien porque supone el aumento de otro tipo de impuestos, donde seguramente somos nosotros contribuyente, o bien porque se pierden opciones de inversión y gasto público, lo que directamente también nos termina perjudicando.

Por otro lado tenemos casos en donde se pone de manifiesto que la equidad no se consigue con la dualidad, así opina ALBI IBAÑEZ “pues si de lo que se trata es de que las rentas netas de cada ahorrador sean iguales, por la vía del tipo fijo no se consigue. Es más, el tratamiento diferenciado en los impuestos es el camino de entrada de ventajas

⁵⁹⁸ VIDAL MARTI, B. y DE MIGUEL MONTEERRUBIO, M.: “Tratamiento... *Cit.* pg. 3. En este texto se realizan el siguiente comentario “la opción adoptada en la reforma es la introducción de un modelo dual limitado a determinadas rentas: de un lado, las derivadas del ahorro financiero (intereses, dividendos y operaciones de seguros y capitalización) y de otro, las ganancias patrimoniales derivadas de una transmisión, con independencia del plazo. Por tanto no incorpora: la tributación de los rendimientos de capital inmobiliario (aunque sí las ganancias derivadas de la transmisión de inmuebles, que en su inmensa mayoría ya se incluían con anterioridad en la base liquidable especial), pues la existencia de incentivos al arrendador podía generar situaciones de arbitraje fiscal entre el arrendador particular y el empresarial y podían darse supuestos de perjuicio en arrendadores de rentas bajas. Tampoco un criterio de separación de las rentas de actividades económicas, por la dificultad de reparto anteriormente mencionada, vinculada a que casi un 60% de nuestras actividades económicas están en estimación objetiva”.

⁵⁹⁹ VIDAL MARTI, B. y DE MIGUEL MONTEERRUBIO, M.: “Tratamiento... *Cit.* pg. 7. En cuanto a esta supuesta neutralidad opinan que “El objetivo básico de su adopción es alcanzar un mayor grado de neutralidad en el tratamiento del ahorro financiero, intentando reducir el peso que el componente fiscal tiene en las decisiones de inversión. Se desea lograr que la asignación de inversiones se efectúe en función de la combinación de rentabilidad, riesgo y liquidez que prefiera cada inversor, intentando evitar que las diferencias en el tratamiento fiscal de distintos instrumentos distorsionen su rentabilidad real, puesto que ello determina un marco tributario inestable en el que las diferencias en la tributación se utilizan como un valor añadido para favorecer la comercialización o mantener la cautividad de los diferentes productos (como ocurre con la denominada rentabilidad financiero-fiscal que mide una rentabilidad por completo ajena a las características intrínsecas del producto que se pretende comercializar). Y aunque esta decisión no garantiza una neutralidad absoluta entre los distintos instrumentos, sin duda mejora la situación existente en la actualidad”.

fiscales que nada tiene que ver con la eficacia y la equidad”⁶⁰⁰, termina concluyendo que el nuevo sistema dual ofrece escasa neutralidad fiscal en cuanto a la tributación del capital. Distorsiona la colocación del ahorro, simplemente por la demostración a través de modelos matemáticos que una inversión estándar en bolsa soporta un gravamen muy superior al correspondiente a otras rentas del ahorro financiero⁶⁰¹. En definitiva, el planteamiento es más complejo que el que se ha hecho el legislador, cuando de competir en neutralidad fiscal se trata en el caso de las rentas provenientes de las actividades económicas. Tal vez el problema es que el autor al ser economista no tiene un enfoque jurídico del tema, pero quienes actúan desde un planteamiento legalista tampoco tienen capacidad para saber si la pretendida neutralidad se da en estos casos.

4.2. En el desaparecido Impuesto sobre el Patrimonio. El caso del Impuesto sobre el Patrimonio es diferente, pues desde hace tiempo se ha querido suprimir y hasta que no se ha conseguido no se ha dejado de buscar argumentos que apoyasen su inaplicación. Aunque realmente permanece vivo y en una coyuntura desfavorable es muy posible su resurrección, aunque sea con cambios con respecto al que hasta ahora se conocía. Como se expuso en el Seminario Internacional para la armonización y coordinación fiscal de la Unión Europea, “La supresión de la imposición patrimonial en el seno de los países de la Unión Europea es una realidad... Pero eso no significa que una medida de tal calibre esté plenamente justificada...”⁶⁰². Dentro de las posibilidades normativas que tenía, como impuesto cedido que era, había supuesto que determinadas Comunidades Autónomas variaran los tramos o los tipos impositivos de estos tramos, pero nada de eso iba contra la justicia de este principio.

En cuanto a la Ley 44/1977 de medidas urgentes de reforma fiscal, incluye todo el patrimonio del sujeto pasivo con una cantidad concreta exenta. En aquella época el planteamiento progresivo era fortísimo, incluso como para proponer que se hiciese una

⁶⁰⁰ ALBI IBÁÑEZ, E.: “El gravamen... Cit. pg. 42 y 43. donde comenta que la neutralidad no es tan fácil como poner un mismo tipo de gravamen a todas las rentas de capital.

⁶⁰¹ ALBI IBÁÑEZ, E.: “El gravamen... Cit. pg. 54, donde hace un análisis de cual es el mayor interés de un accionista a la hora de percibir dividendos, intereses u otra forma de retribución dependiendo de su nivel de renta; igualmente trata el ahorro fiscal que se tienen cuando se tributa como persona física siempre que el beneficio no sea muy alto.

⁶⁰² LASARTE, J.: ADAME, F.: *op. cit.* pg. 104

progresividad conjunta en los impuestos IRPF e IP, propuesto por varios grupos de la cámara⁶⁰³; la finalidad de esta progresividad es que no se superase el 56%, que de alguna manera se convierte en un tipo máximo de facto al que podríamos considerar el límite de la confiscatoriedad. Algo que contrasta con la banalización que con posterioridad ha habido de este impuesto.

La Ley 19/1991, se replantea este impuesto y deja exento del IP el valor de la vivienda habitual, el ajuar, los bienes afectos a actividades y otras inversiones en planes de pensiones. Además plantea exenciones en Empresa Familiar y en participaciones en sociedad compuestas principalmente por miembros de una unidad familiar. De esta forma se reduce enormemente el número de declarantes y dentro de éstos se reduce los bienes por los que se tributa. Las reducciones han sido muy drásticas, sobre todo cuando por otro lado se habla de la facilidad para eludir impuestos por parte de quienes tienen actividades económicas sujetas a IRPF. Incluir el valor de este patrimonio a efectos del cálculo de la base liquidable sería acertado, pues es otra forma de acentuar la progresividad. Máxime cuando hablamos de un impuesto con una tarifa reducida, que podría aplicar coeficientes correctores para ese tipo de bienes.

La Ley 4/2008, no hace desaparecer el IP pero se aplica una bonificación del 100% para los sujetos pasivos por obligación real o personal de contribuir⁶⁰⁴. La utilización de este impuesto como norma de valoración a los efectos de otros impuestos, ha obligado a mantener su literalidad como texto a fin de poder interpretar estas leyes impositivas, hasta tanto se regulen de forma autónoma. Ya se ha comentado que en la situación actual cabe la posibilidad de su reaparición, pero sería necesario que se replantease el sistema de bienes exentos, que en la actualidad son demasiados, así como la unificación de las normas de valoración.

La homogeneidad en los tributos ha sido la principal causa de la desaparición de la tributación patrimonial, cuando la lucha de los estados de la Unión es que no se apliquen normas que obliguen a la armonización en la imposición directa. Se ha hablado

⁶⁰³ BOC 27/1981 de 25 de marzo, pg. 22. En donde el portavoz del PSOE Sr. Barón expone “Fue otro Grupo Parlamentario, concretamente el Partido Comunista, el que propuso el tema de los dos sistemas de declaración. Nosotros lo teníamos en estudio, pero nos parece que es una vía interesante. Y hay un tema en el que nosotros y otros grupos parlamentarios hemos insistido mucho, que es el de la progresividad conjunta”.

⁶⁰⁴ ALBI IBAÑEZ, E.: “El gravamen... Cit. pg. 53

también de la mayor incidencia en las clases medias que en las grandes fortunas y la plurimposición que se monta con IRPF e ISD. Frente a ello los argumentos sobre la voluntad constitucional han tenido poco éxito, lo que desdibuja el sistema de prioridad legal además de omitir el principio material de progresividad.

4.3. En el impuesto sobre sucesiones y donaciones. Este impuesto tiene la consideración de impuesto complementario del IRPF de manera que ambos son excluyentes⁶⁰⁵. Realmente lo que aparece con la sucesión es una ganancia patrimonial (incremento de patrimonio) producida por la aportación de bienes a un contribuyente por el fallecimiento de una persona. El sistema para el cálculo de la progresividad es interesante, pues se fundamenta en situaciones personales que reducen la imposición de acuerdo a la proximidad al difunto. Aun así se han ido creando exenciones que privilegian a los grandes patrimonios y que hace que dependiendo del tipo de bienes pueda estar sometido a una tributación menor un patrimonio mayor, que decir que va totalmente contra la progresividad del sistema. Esto ocurre tanto si es patrimonio unipersonal, como sociedad, en el caso de una actividad productiva de la que al menos un miembro de la unidad familiar obtenga su principal fuente de renta produce una fuerte reducción en la tributación de este impuesto a toda la familia, pues es un patrimonio empresarial.

Por otro lado su aplicación práctica, cedida a las Comunidades Autónomas, ha dado lugar a la búsqueda de subterfugios para eludir el mismo, encontrándonos que en el caso de Valencia, Madrid, Aragón, Baleares o Murcia ha quedado prácticamente eliminado al obtener una bonificación del 99%. Frente a ello otras comunidades mantienen este impuesto, lo que provoca un interés por las grandes fortunas para cambiar el lugar de residencia por este motivo, que a su vez puede provocar desajustes en el resto de la imposición directa progresiva, ya que normalmente quien tiene gran patrimonio y al fallecer genera un amplio ISD, en vida suele tener un impuesto elevado de IRPF, de manera que se provoca un desplazamiento del volumen de renta a favor de

⁶⁰⁵ ALBI IBAÑEZ, E.: “Sistema... op. cit pg. 267. Plantea en ISD como un impuesto directo y de naturaleza subjetiva al entender las condiciones particulares del sujeto pasivo que recibe la donación.

esas comunidades que mejora la cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas.

Si ya dijimos que la desaparición de Derecho del IP había actuado en contra de la progresividad, la desaparición de hecho del ISD ha sido otro paso más en esta línea. Nuevamente se ignora el mandato constitucional de un sistema fiscal progresivo. En este caso además no es alegable la realidad del resto de los países de la Unión Europea, pues como se verá en su momento correspondiente en la mayoría de ellos existe este tipo de imposición y con valores superiores, en la mayoría de los casos, a los que se dan en la legislación española.

4.4. Impuesto de sociedades. Puede decirse que en el IS existe cierto tipo de progresividad a raíz de crear dos tipos impositivos, el de grandes empresas y el de PYMES (limitado hasta un volumen de ingresos a partir de los cuales tributa tipo normal). Esta progresividad solo afecta en cuanto a los resultados brutos, pues existen unas deducciones (aunque cada vez menores) que permite que las grandes empresas puedan reducir su tipo impositivo (las deducciones en IS vienen en un capítulo específico de la declaración, ya que su causa no proviene de la misma ley en la mayoría de los casos. Muchas de ellas corresponden a acontecimientos localizados y de los que solo se pueden aprovechar empresas locales o las grandes empresas que pueden trabajar en esos entornos. Existe también regulaciones especiales como ocurre con la ley del mecenazgo, pensada para empresas con grandes beneficios que consiguen reducir la cuota por este sistema), hasta el punto que puede quedar por debajo del tipo normal para las PYMES⁶⁰⁶. Es cierto que estamos ante medidas de política fiscal, pero que no afectan de igual manera a todas las empresas, pues están pensadas para las grandes corporaciones, con actividad en todo el territorio nacional que intervienen en eventos de carácter internacional a los que solo determinadas empresas locales tienen acceso. Recientemente por Ley de acompañamiento de presupuestos⁶⁰⁷ se ha creado una

⁶⁰⁶ PAREDES GOMEZ, R.: *Neutralidad...* Cit. pg. 51 realiza un cuadro donde compara los TME globales de las empresas españolas por tramos de ingreso. Paradójicamente éstos van subiendo desde el 25,3% en las más bajas, hasta el 27,3% en las que ingresan en torno a 6.000.000 €, a partir de ahí el tipo se reduce hasta alcanzar en las más altas estudiadas el 18,4%, el más bajo analizado.

⁶⁰⁷ Ley 26/2009 de Presupuestos Generales del Estado, artículos 67 y 72

reducción por mantenimiento y creación de empleo que deja el tipo impositivo en el 20% para las empresas que cumplan determinados requisitos, que produce una regresividad fiscal, quien más gana menos tributa y a cambio las exigencias son mínimas en cuanto al motivo de la reducción, lo que ataca a principios como la igualdad, proporcionalidad y capacidad económica. Todo un monumento a la inconsistencia de una política tributaria exenta de cualquier miramiento hacia la justicia.

En cuanto a la distinción entre IS e IRPF de actividades empresariales, quedó claro que el mayor factor diferenciador viene dado por el tipo impositivo que en IRPF es variable y en IS es fijo, aunque también hay otros factores que hacen que varíe la declaración por uno u otro sistema: los plazo de compensación de pérdidas, el diferente tipo de gravamen de las ganancias de capital, el tratamiento de las plusvalías,... lo que determina que sea complejo analizar la bondad de tributar por uno u otro sistema.

Se ha hablado de la búsqueda de la neutralidad en el planteamiento del ahorro y tal vez sea más interesante su búsqueda en el planteamiento de la actividad económica, pues aquí si que es interesante que no se perjudique a quien realizando una actividad económica no tiene capacidad para discernir por que sistema puede resultarle más rentable. Nadie duda que si el beneficio es escaso, tributar por IRPF es mas interesante; si se puede acoger a módulos, seguro que la tributación es más favorable, pero en cuanto el beneficio sube por encima de determinados límites, frente al tipo fijo que plantea el IS, el IRPF tiene un tipo marginal que rápidamente mejora al que tiene el IS. Lo que ha hecho que en determinados países se haya planteado la igualación de estos tipos, de manera que la elección del sistema de tributación no afecta a la cantidad a pagar de impuesto a través de un sistema modular en el que las actividades de este tipo tributen por el mismo tipo impositivo que el Impuesto de Sociedades.

4.5. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Estamos ante un impuesto complementario del IVA que tiene tipo fijo, pero en el que ha ido admitiendo una serie de circunstancias de carácter personal que hace que en determinadas ocasiones se vea reducido, aunque no por motivos de renta, sino por

cuestiones personales donde los ingresos no se tienen en cuenta, con lo que la progresividad existe pero de forma independiente de la capacidad contributiva, al actuar en forma de bonificación para casos determinados. Ahora con motivo de la crisis se están planteando fórmulas para reducir las operaciones societarias, si bien no es este el principal problema que suele encontrar una sociedad para su funcionamiento.

4.6. En el Impuesto sobre el Valor Añadido. Planteado en su momento como un impuesto que afecta a todo tipo de consumo, salvo algunas operaciones exentas (ciertas operaciones bancarias, correos, operaciones entre particulares, transmisión de todo el patrimonio empresarial, educación, sanidad,...) se caracteriza por tener diferentes tipos: el normal que afecta a la generalidad de los bienes, y dos reducidos (reducido y superreducido) que permite que determinados bienes de primera necesidad tributen por tipos menores, aunque los países no puede elegir a que tipo de bienes se le aplican la reducción, ya que vienen determinados por La Directiva 92/77/CEE, de 19 de octubre que los enumeran, exhaustivamente. Sin embargo esta enumeración permite que solo parte de esos bienes o servicios tributen de forma preferencial y que otra parte tenga una tributación a tipo normal.

Es cierto que cuando se genera la primera relación de productos y a que tipo tributaba se creo una norma que se ha mantenido durante los últimos 25 años y que apenas se ha cambiado, pero que podía ser sometida a revisión de manera que se convirtiese en un impuesto que produjese mayor recaudación y que aumentase la progresividad. Entre paréntesis aparecen diferentes opciones que podían ser tenidas en cuenta como base para la modificación de los tipos de IVA de la Directiva mencionada:

Tributa a tipo reducido los productos alimenticios para consumo humano o animal, con exclusión de las bebidas alcohólicas. Que permite que la alimentación básica tribute a tipo superreducido, la complementaria a tipo reducido como hasta ahora y que podría plantear una alimentación de lujo (embutido y latas de alta gama, marisco,...) que lo haga a IVA normal por tratarse de productos no necesarios.

Los productos farmacéuticos con fines médicos o veterinarios, incluidos los contraceptivos y los productos de higiene femenina. Que puede variar al reducido o superreducido dependiendo los productos, pero que en caso de productos con finalidad

cosmética no debieran aplicarse como reducido, mientras que determinados productos de limpieza que se pueden considerar como de higiene, podrían verse beneficiados del IVA reducido

También está incluido entre los bienes sujetos a IVA reducido los equipos médicos. Donde actualmente se incluyen las gafas con corrección visual, que podría incluir solo determinado tipo de monturas ya que en la actualidad se tratan más como complemento de moda que como aparato corrector de deficiencias sanitarias.

Otro de los servicios sujeto a IVA reducido es el transporte de personas y de sus equipajes. Solo en clase popular, excluyendo las clases de lujo, pues no tiene sentido que determinados medios de transporte tengan varios tipos de clase con unas diferencias económicas sustanciales que no se vean acompañados de un IVA acorde con su coste.

Los libros, periódicos y revistas, que no sean íntegra o predominantemente material publicitario gozan del beneficio de IVA reducido, que en España es superreducido, aunque esto no obliga a que sean todos, pudiendo tributar a tipo normal las ediciones de lujo, revistas profesionales o dedicadas a actividades intrascendentes de alto coste.

El suministro, construcción, renovación y transformación de viviendas proporcionadas en el marco de una política social. Que puede amparar solo a las VPO y dejar el mercado libre a tipo normal, produciendo una diferenciación de precios apreciable.

El alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines y la restauración. Que puede reducirse hasta una determinada categoría y a tipo normal a las categorías superiores.

La prestación de la asistencia sanitaria y dental. Lo que significa que se puede cobrar IVA por estos servicios desarrollados de forma particular, algo que ahora no se hace. Incluso cabe la posibilidad de reintroducir el IVA en la sanidad privada, tanto como elemento de control como forma de recaudación.

Inicialmente el problema tecnológico era determinante para que todos los bienes de determinados epígrafes tributasen necesariamente por un tipo u otro, la informática aun era precaria y apenas había medios para controlar la complejidad de este sistema.

En la actualidad, hasta el más mínimo negocio funciona con un programa informático. Es más, aquellos casos de empresas de reducida dimensión tienen la posibilidad de tributar en recargo de equivalencia (pagar un porcentaje mayor de IVA a cambio de no tener obligaciones por este motivo) e incluso el sistema de Módulos en el que se paga una cantidad por unos parámetros objetivos que le eximen del control de este impuesto.

Analizando la bolsa de la compra que desde el INE se establece para los diferentes tipos de productos de acuerdo a los niveles de renta de los españoles. Datos que son de uso cotidiano para establecer el IPC, podemos encontrar que entre las rentas más bajas tienen un alto porcentaje de productos a tipos reducidos, lo que reduce enormemente el tipo medio de IVA que pagan por los mismos; sobre todo frente a lo que, por tener rentas mas elevadas, adquieren mayor cantidad de productos a tipo normal.

Siendo un impuesto susceptible de ser progresivo como hemos podido ver, su capacidad de ir en esa línea no se ha utilizado desde la aparición del mismo. Lo que demuestra que el interés por dotar de progresividad al sistema no existe ni en los casos en que puede resultar más fácil.

4.7. Impuestos Especiales. No son impuestos susceptibles de progresividad fiscal, por lo que apenas ha habido cambios desde su aparición. Recaen sobre el consumo de determinados productos de forma porcentual fija. En este caso cabría una modulación que permitiese la devolución en los sectores más afectados y que dependen económicamente de estos productos.

4.8. Impuestos Municipales. La ley da unos parámetros para que los mismos puedan ser progresivos, quedando a la imaginación y el conocimiento de la legislación en cada municipio para su aplicación y la modulación de esos parámetros. Sabiendo que este tipo de actuación supone crear un impuesto de máximos que en todo caso puede ser reducido y conociendo la situación financiera actual de muchos municipios; es fácil pensar que la modulación no exista en la búsqueda de esos tipos máximos necesarios para mejorar su recaudación.

5. REVITALIZACION DE LA PROGRESIVIDAD FISCAL

Entiendo que ha quedado claro que nuestro concepto de justicia tributaria pasa por el cumplimiento de los principios materiales que la Constitución presupone. Si en algún momento ha podido existir alguna duda de su vigencia, nuevamente se han vuelto a plantear en la LGT de 2003 cuando señala en su artículo 3 que nuestro sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad y progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad. Pero es que además esta Ley en su artículo 2.1. párrafo segundo, indica que los tributos... podrán servir como instrumento de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en La Constitución⁶⁰⁸.

Nuevamente un cuarto de siglo después de promulgada nuestra Carta Magna se vuelve a definir los principios que han de regirla y nuevamente entre ellos encontramos la Progresividad Fiscal como de obligada aplicación a la hora de hablar de los tributos y necesaria para la consecución de los fines de la misma.

Esto nos obliga a insistir en la necesaria revitalización de este principio, maltratado por todos los sectores jurídicos por la dificultad que supone su concreción a ciertos casos concretos. Por ello es necesario volver al inicio de esta historia, mirar el sistema fiscal como lo vieron los padres de La Constitución y revisar todo lo hecho hasta ahora que ha ido en contra de la aplicación de este principio.

Se que el planteamiento teórico es más fácil de enunciar que la aplicación práctica del mismo, pero si nuestra organización social quiere progresar en la línea enunciada constitucionalmente, si se pretende que la igualdad sea efectiva y el acceso de todos a los servicios esenciales, un Derecho, es necesario replantear nuestro sistema fiscal y la virtualidad que en el mismo debe tener La Progresividad.

⁶⁰⁸ YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: “La Justicia impositiva en la LGT”. *Tratado sobre la Ley General Tributaria*. Tomo I, Aranzadi. Pamplona 2010. pg. 143 y ss. Donde se hace un recorrido por lo que se debe entender como justicia en el campo tributario y como para ello son necesarios unos principios fundamentados que en este caso están perfectamente delimitados y conviene recordarlos.

5.1. LA PROGRESIVIDAD COMO PRINCIPIO OBLIGATORIO.

La Progresividad fiscal se configura como uno de los principios de Justicia tributaria reconocido por nuestra Constitución, más aun, es la aportación más novedosa que nuestra ley fundamental hace con respecto al funcionamiento de nuestro sistema impositivo. Tanto que es el principio que le da su característica fundamental, la que otorga a la conformación del estado resultante tras la Constitución de la categoría de Estado Social. Ni que decir tiene que este trabajo es el producto de un apasionado interés por este principio y de la necesidad de volver al tratamiento que tuvo en los primeros momentos de aprobada La Constitución, cuando los comentarios que se realizaban sobre él eran igual de apasionados que los que aquí se vierten⁶⁰⁹. Recuperar no solo el entusiasmo, también la mejor forma de aplicarlo, es lo que se quiere plasmar en este estudio. Por eso no sólo vale con obtener conclusiones como las que se desarrollan en este apartado. Además requiere un planteamiento impositivo concreto que en su momento oportuno aparece como propuesta y que actúa como una forma de concreción práctica de lo que sin ser todavía, puede llegar a ser.

Sobre el resto de los principios, ya he comentado que como se vio en el análisis histórico, ya estaban en vigor en el estado liberal, pues fueron asumido por planteamientos más conservadores y se mantuvieron a lo largo del tiempo, incluso por el estado corporativo que supone una dictadura. Los principios son los mismos, pero la fundamentación jurídica que han tenido desde entonces tiene diferente legitimación y se reinterpretan de forma distinta.

La progresividad modula al resto de los principios materiales y da una nueva visión de ellos: hace aparecer el verdadero sentido de la capacidad económica y contributiva, que no es igual para todos y se refleja precisamente en planteamientos fiscales progresivos. El hecho imponible necesita capacidad contributiva, el sujeto imponible debe ser titular de capacidad económica, la graduación de esta capacidad es donde se aplica la progresividad, en la medida que esa capacidad es mayor.

⁶⁰⁹ CAZORLA PRIETO, L.M.: *Derecho Financiero y Tributario*. Aranzadi. Pamplona 2000. pg. 111 aboga porque ha de aplicarse a cada tributo cuando no sea atentatorio a su estructura, esencia y finalidad. Siempre que se pueda aplicar la progresividad en un tributo es obligatorio hacerlo.

Da una nueva visión de la igualdad, pues para que el trato fiscal sea igualitario no basta con recaudar por igual a todos, el tratamiento ha de ser igual en casos iguales y esa igualdad viene determinada por la capacidad económica que es la que puede exigir a unos que paguen una cantidad mayor que a otros.

Refuerza la generalidad pues todos contribuyen aunque lo hagan de forma diferente, quien más tiene en función de esa capacidad y quien menos tiene con la suya propia, pero sobre la base de que todos tienen la obligación de pagar. La generalidad es previa a la progresividad, impuestos para todos los que sufran el hecho imponible, el quantum es lo que varía de acuerdo a situaciones personales y ahí es donde interviene la Progresividad.

La novedad que la progresividad fiscal supone hizo que el constituyente plantease un principio limitador de lo que podría suponer la aplicación radical de la misma. Para ello se enuncia la no confiscatoriedad, que solo encuentra su razón de ser en el límite que se pone a una imposición progresiva para que no sea excesivamente onerosa. Falsa alarma, pues con el paso del tiempo se ha ido desactivando el peligro que podría suponer una excesiva progresividad, todo lo contrario, cada vez es menor la progresividad de los impuestos a los que se le aplica. Tal vez si se plantease en la actualidad una modificación constitucional y en ella se volviese a discutir sobre los principios materiales, es posible que la no confiscatoriedad quedase relegada de ese lugar de preeminencia que tiene en la actualidad aunque en la aprobación de la LGT se haya seguido manteniendo con su carácter inicial.

Como moduladora de un nuevo planteamiento económico, que afecta a la médula de la estructura social, debe inspirar nuestra política fiscal y ser buscada en aquellos impuestos en que sea posible su aplicación, por encima de otros criterios y principios más o menos compartidos por la doctrina o las legislaciones de otros países. La justicia del propio sistema viene configurada por la aplicación de este principio que determina la diferencia de nuestro sistema social democrático de Derecho con un sistema liberal. Se trata de redistribuir la riqueza por medio del planteamiento tributario y presupuestario, que entiende que el objetivo de la fiscalidad ha de ser la búsqueda de la solidaridad. Todos no somos iguales, pero por esta vía podemos acercarnos en nuestra situación económica personal.

Frente a lo que ocurre con los demás principios, aplicables a todos y cada uno de los tributos, la progresividad fiscal no tiene esta característica, pues no es aplicable a cada tributo en concreto, solo es inspiradora del Derecho tributario en su faceta de elaboración de los diferentes impuestos. Esto supone una complejidad añadida a la hora de su aplicación, pues no goza del automatismo que puede darse en los demás principios. Su observación es especialmente compleja, en tanto que su no observación pasa totalmente desapercibida.

La no exigencia de su aplicación, por otro lado imposible, a todos los impuestos en concreto no significa que se prescinda de ella en aquellos en que es posible su puesta en práctica, ni que se busque la misma en los que más dificultad plantean para ellos. Ya se ha comentado que los impuestos indirectos siempre son porcentuales o fijos, pues desconocen la situación personal del contribuyente; se basan en la capacidad impositiva del hecho que los motiva (quien tiene un vehículo, se le presupone capacidad contributiva para pagar un impuesto, para pagar el coste de la imposición sobre hidrocarburos. A quien tiene una casa se sobreentiende que puede pagar las contribuciones que la gravan,...) pero si puede modularse para que estos impuestos no sean solo proporcionales, si no que empleen la progresividad en la medida en que los datos muestren una mayor capacidad contributiva (porcentualmente pagar más que proporcionalmente por los metros de una construcción, o por los caballos de un vehículo). Se pueden generar impuestos que no afecten a todos, que recaigan sobre quienes realizan determinadas actividades o poseen determinados bienes, de esa forma se estará aumentando la presión fiscal y por ende la progresividad de aquella parte de la sociedad que puede sufragar esos impuestos, de esta forma se estará incrementando la progresividad total del sistema.

Donde no existe motivo para que se abandone la progresividad es en aquellos impuestos que hasta ahora han sido progresivos, en concreto todos los impuestos directos, en donde es posible determinar la capacidad económica y que ésta sea tomada en cuenta a la hora de ser sometidos a tributación los diferentes hechos imponible. Más aun, cabe exigir que se mantenga esa progresividad e incluso que se incremente en la aplicación de las tarifas básicas, permitiendo la modulación de esa progresividad por

variaciones concretas de la situación personal del contribuyente e la medida que aumenta o disminuye su capacidad económica.

Hasta ahora, lo que ha venido ocurriendo ha sido lo contrario. La creación de un sistema dual⁶¹⁰, como cauce para establecer la neutralidad, no es el camino correcto si lo comparamos con el que se había utilizado con anterioridad. El resultado ha demostrado los efectos perversos que puede tener este sistema; pues para los pequeños contribuyentes puede suponer pagar más por los beneficios del ahorro de lo que le correspondería por el sistema convencional, siempre que no se abuse del tipo de gravamen y se acuda a un tipo mayor en el salto de la escala que en la imposición que se ha gravado al ahorro (la última reforma legal ha hecho que el inicio de contribución, tras el mínimo exento, se haga en el 18% lo que iguala al tipo aplicable para los rendimientos del ahorro, en un intento de no perjudicar a quien obtiene estas rentas) Mientras que para quien paga el tipo marginal máximo, el coste fiscal que soporta con el sistema dual es ridículo comparado con el que podía soportar en el sistema anterior. Al no existir un premio por antigüedad, lo que aparece es el fomento de la especulación que se ve privilegiado con respecto de las rentas obtenidas por el trabajo o por las actividades productivas. Si se analiza el recorrido de nuestra legislación fiscal (las múltiples discusiones sobre las diferentes leyes de IRPF que se han analizado en otro apartado de este trabajo corroboran lo dicho, hasta el punto de que a cada modificación que se hacía de la progresividad le acompañaba la oposición de quienes no estaban de acuerdo con ella) se puede apreciar que no era este el sentido que se le había dado a las leyes fiscales desde el momento en que se modifica el sistema tributario con la llegada del estado democrático, por lo que ha sido necesario un cambio de mentalidad en el legislador para poder crear esta ley. La pregunta está en ¿este cambio de mentalidad es acorde con nuestra Constitución? A esta cuestión es a la que se le quiere dar respuesta en esta reflexión, para ello nos ha hecho falta plantear diversas certezas que nos encontramos en la actualidad y que responden a otros tantos problemas que el sistema fiscal se ha encargado de desentrañar durante los últimos decenios.

⁶¹⁰ Iniciado en la LIRPF de 1998, ha avanzado en este sentido con las modificaciones de este impuesto ocurridas por las leyes de 2004 y 2007.

5.2. LA PRESION FISCAL RELATIVA EN ESPAÑA.-

No es cierto que la presión fiscal española sea de las más altas de Europa. Posiblemente haya sido la que más rápidamente ha crecido en las últimas décadas; pero esto es lógico si tenemos en cuenta que hasta la reforma fiscal iniciada en 1979, la presión fiscal era con mucho la más baja del continente, por lo que el punto de partida cuando se hace la reforma fiscal es muy inferior al de otras naciones. Aunque las leyes tributarias del primer momento⁶¹¹ tenían unos tipos relativamente altos, la falta de control sobre lo declarado, la no regulación de otros tipos de impuestos aparecidos con posterioridad, hace que la presión fiscal nominal fuese alta, pero la presión fiscal efectiva no lo fuese tanto.

Pasar en dos décadas de una presión ridícula a otra que no difiere demasiado de la media europea, supone un recorrido muy doloroso por la rapidez con la que se produce. Aun hoy estamos por debajo de varios países próximos, si bien las diferencias son mínimas.

Si recordamos el cuadro expuesto anteriormente donde se analizaba la evolución de la presión fiscal en los diferentes países de la CE-15, podemos obtener algunas conclusiones que pasamos a exponer. En cuanto al incremento de la presión fiscal, mientras que en el lapsus de 2000 a 2008 apenas a pasado del 34,2% al 37,8%, en total algo más de un 3%. Que aunque es superior al incremento producido en cualquier país europeo, está por debajo de la que soporta Francia (6,2% más), Italia (6,1% más), por no hablar de los países escandinavos que tiene una presión fiscal superior a 10 puntos porcentuales.

La comparación de presiones fiscales es compleja, pues tratada solo desde la perspectiva de un impuesto produce efectos distorsionantes. Es necesario conjuntar todo el sistema impositivo al que hay que añadir otro tipo de cargas, como pueden ser los recargos para cotización de los trabajadores, el sistema de exenciones y bonificaciones o los impuestos religiosos que se aplican en algunos países, para con todo ello conseguir una media ponderada de la presión fiscal de un estado determinado. En el cuadro elaborado los datos están obtenidos de diferentes fuentes y es posible que entre ellas

⁶¹¹ Nos referimos a los impuestos IRPF, IS, IP, ITP e ISD

existan diferencias en cuanto a la procedencia de los datos y que produzcan distorsiones en cuanto a los resultados globalizados de presión media de cada uno de los países. Aun así puede comprobarse como los países de tradición nórdica, los de ascendencia alemana y los componentes del Benelux, con cierta proximidad a Francia, todos ellos mantienen presiones fiscales superiores a la Española, pues dentro de su conciencia fiscal estos tipos pueden considerarse normales y aunque nuestro país está aumentando esta presión, también los otros países mantienen esta presión al alza. Solo el hecho de que el impuesto sobre el consumo sea en torno a tres puntos superior en Europa que en España, hace que la presión fiscal que soportamos sea de las menores de nuestro entorno.

Pero aun más, desde hace dos décadas se habla de la “Agenda para el Post-Bienestar” en los países desarrollados, donde se pretende una mayor demanda de servicios públicos de mejor calidad, y una relación fluida entre la Administración y los ciudadanos. Para ello es necesario mantener, cuando no incrementar esta presión fiscal que garantice la viabilidad del sistema⁶¹², pues no podemos considerar que en la actualidad las coberturas sociales que se dan en España estén al mismo nivel que las que existen en los países de mayor trayectoria democrática.

5.3. EL SISTEMA DUAL NO SE APLICA EN TODAS LAS LEGISLACIONES FISCALES DE EUROPA.

Es normal que cuando se quiere aplicar una novedad legislativa que ya tiene un recorrido en la práctica y en la legislación de otro país, se acuda a ella para justificar lo que se hace, e intentar mostrar los efectos positivos de esta actitud. Igualmente cuando esto ocurre es raro que se comente que en otros casos están utilizando otros sistemas, pues sería introducir un elemento distorsionador que complicaría la comprensión que se le quiere dar al sistema que proponemos. Basta con cantar las excelencias de quienes tienen implantada la norma que buscamos para que automáticamente esas excelencias se vayan a trasponer en cuanto se aplique esa norma en nuestro país.

⁶¹² PEREZ GONZALEZ, P; CANTARERO PRIETO, D.: op. cit. pg 12.

El sistema dual no es un invento de nuestro legislador, sino que es una aplicación de lo que se realiza en otros sistemas impositivos (como se ha comentado en el estudio de los diversos países son varios los que lo tienen implantado de una u otra forma, aunque ninguno coincide plenamente en como se piensa aplicar en España) e incluso se ha abandonado en algunos de ellos (Dinamarca es tal vez el caso prototípico, pues fue el inventor de este sistema y con el tiempo ha decidido abandonarlo para utilizar el sistema global). Aunque en el estudio comparado que he realizado sobre los países de la CE-15 ya se habla de ello, a modo de resumen diferenciaré las diferentes posturas:

Países que tienen un sistema dual: Austria tiene un sistema dual limitado a los rendimientos bancarios. Finlandia tiene en la actualidad el sistema dual. Holanda en la actualidad utiliza un sistema dual. Irlanda tiene un sistema dual propio con varios tipos fijos para casos concretos. Italia está avanzando hacia el sistema dual o algo parecido al mantener tributaciones específicas para casos específicos. Portugal tiene un sistema global con excepciones a las que aplica tipos fijos. Suecia aplica un sistema que ha pasado de dual a trial.

Países que han abandonado el sistema dual. Alemania ha tenido este sistema durante algunos años y al final ha terminado por suprimirlo. Dinamarca pasó por el sistema dual, pero ha regresado al global para crear un nuevo sistema propio denominado sintético.

Países que nunca han tenido el sistema dual: Bélgica ha permanecido fiel al sistema global. Francia tiene un sistema peculiar que se define como de evaluación global, aunque tiene tipos diferentes para hechos imponible diferentes, el sistema es muy cambiante y varía con frecuencia. Grecia utiliza el método global. Luxemburgo aplica el sistema global. Reino Unido, aun teniendo el sistema impositivo más bajo, utiliza el sistema global con alguna excepción.

Como puede apreciarse existen casos de lo más variado y dentro de la clasificación en que los hemos incluido también se puede hacer subclasificaciones hasta la individualización, aunque no es ese el motivo de este apartado. En Europa la variedad de sistemas es amplia y todos ellos están suficientemente contrastados como para poder argumentar sobre la bondad de los mismos; incluso de la combinación de lo conocido

puede darse lugar a otros sistemas nuevos, donde la neutralidad en lugar de aplicarse al ahorro se busque en las actividades económicas, más necesarias de protección por su capacidad de generar riqueza.

5.4. EL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL ANTE EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD.

La justificación es la supuesta neutralidad de la fiscalidad del ahorro proviene de la doctrina⁶¹³ que intenta aplicar lo que se está haciendo en otros países, olvidando en todo momento que la política fiscal debe ser justa para el contribuyente, pero también debe aunar los legítimos intereses de la administración que no puede perjudicarse por este motivo, pues este perjuicio no deja de ser una forma de perjudicar a otro tipo de contribuyentes. En definitiva la reducción de un tipo de imposición nos afecta a todos, bien porque supone el aumento de otro tipo de impuestos, donde seguramente somos nosotros contribuyente, o bien porque se pierden opciones de inversión y gasto público, lo que directamente también nos termina perjudicando.

Pero además debe ser ajustada jurídicamente a nuestras normas constitucionales, y entre los principios que debe cumplir las normas tributarias no se encuentra la neutralidad. Máxime cuando esa supuesta neutralidad declarada no se le presume y no tiene sentido que se invoque. Es una recreación de la doctrina los supuestos beneficios de la neutralidad, dando lugar a comentarios más o menos laudatorios de la aplicación de la misma. Se ha dicho que se consigue con ella un tratamiento competitivo del ahorro

⁶¹³ VIDAL MARTI, B. y DE MIGUEL MONTEERRUBIO, M.: *op. cit.* pg. 7. En cuanto a esta supuesta neutralidad opinan que “El objetivo básico de su adopción es alcanzar un mayor grado de neutralidad en el tratamiento del ahorro financiero, intentando reducir el peso que el componente fiscal tiene en las decisiones de inversión. Se desea lograr que la asignación de inversiones se efectúe en función de la combinación de rentabilidad, riesgo y liquidez que prefiera cada inversor, intentando evitar que las diferencias en el tratamiento fiscal de distintos instrumentos distorsionen su rentabilidad real, puesto que ello determina un marco tributario inestable en el que las diferencias en la tributación se utilizan como un valor añadido para favorecer la comercialización o mantener la cautividad de los diferentes productos (como ocurre con la denominada rentabilidad financiero-fiscal que mide una rentabilidad por completo ajena a las características intrínsecas del producto que se pretende comercializar). Y aunque esta decisión no garantiza una neutralidad absoluta entre los distintos instrumentos, sin duda mejora la situación existente en la actualidad”.

que da como resultado transparencia, competitividad y eficiencia económica, su aplicación consigue no condicionar las decisiones de inversión de los contribuyentes⁶¹⁴.

Igualmente, otro sector de la doctrina se opuso a la aplicación de este sistema⁶¹⁵ aunque sus voces apenas se han oído ante el clamor a favor de la defensa de la tributación dual para las rentas del ahorro.

A senso contrario podemos hablar de otros postulados como son los que se refieren a la equidad horizontal⁶¹⁶, muy en boga entre los tratadistas y que se pueden convertir en un buen argumento a favor para el mantenimiento de la progresividad cuando se pretende que todos los que tengan rentas similares antes de impuestos, la sigan manteniendo con posterioridad. Para conseguir la Equidad Horizontal es necesario que el sistema de tributación sea sintético para que todas las rentas tengan el mismo valor. Contrario a lo que supone la equidad en las rentas del ahorro, que pretende que esa equidad horizontal solo se tenga en cuenta en este tipo de renta. No es entendible que sea justo que quien tiene una cantidad de renta si procede del ahorro tribute por un tipo fijo y si procede del resto de las actividades, tribute por otro mayor.

En cuanto a otra posibilidad de neutralidad, también comentada a lo largo de este estudio, es la que afecta a las actividades económicas, que se ven con posibilidad de tributar por diferentes sistemas alternativos en los que el resultado puede ser diferente y la forma de pago y cantidad, también. Esto si que es mucho más perjudicial para el sistema fiscal y es contrario a los principios de capacidad económica e igualdad, al suponer que resultados similares puedan provocar diferentes cuotas impositivas.

5.5. LA REDUCCIÓN DE LA TRIBUTACIÓN EN EL AHORRO.

Con la reforma prevista de la Ley de IRPF las declaraciones de la Ministra de Economía es que hay unos 100.000 contribuyentes con rentas del ahorro superiores a

⁶¹⁴ DELMÁS GONZÁLEZ, F. J.: op. cit. pg. 5 y 6. La defensa que realiza la hace, no desde la posibilidad de un sistema que trate por igual todos los componentes del ahorro, sino que se dedica a reseñar en que casos el sistema anterior no trataba igual a todas las rentas de capital, privilegiando unas sobre otras.

⁶¹⁵ DURÁN SINDREU, ANTONIO.: "IRPF ¿una reforma progresista y de izquierdas? *Expansión* 22 septiembre 2006.

⁶¹⁶ PERROTE, I.: "Redistribución, inequidad vertical y horizontal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1982-98)". *Papeles de Trabajo* 12/06 INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, pg. 33.

60.000 € (dato facilitado por EL PAIS del domingo, 27 septiembre de 2009 en su página 24, donde el periodista Miguel Jiménez comenta este dato facilitado en rueda de prensa por la ministra). Se trata de rentas que en situaciones normales tributarían a un tipo superior al 43% y que con la nueva ley lo hará al 18%. Lo que supone una pérdida de la diferencia. Los contribuyentes que tienen ingresos de rentas del ahorro, disponen a su vez de rentas por los demás conceptos, en la mayoría de los casos de la misma cantidad o mayor. Con el sistema sintético toda la renta tributa por el mismo tipo, ahora que el tramo máximo apenas está sobre los 60.000 € supone que toda la renta del ahorro iría a tipo máximo, por lo que el diferencial supone una pérdida para las arcas del estado, pérdida que se da a cambio de nada, pues la consecuencia es que la tributación media en este caso sea en torno al 30%.

Uno de los objetivos de nuestras leyes impositivas, sobre todo las que afectan al IRPF, donde es fácil buscar la elusión de las mismas, debe ser la lucha contra el fraude, la búsqueda de aquellas rentas que quedan fuera de tributación. Precisamente este era uno de los argumentos para reducir las rentas del ahorro, buscar la forma de que el mismo se declare, algo más fácil de conseguir si los tipos son bajos y estables.

5.6. EL HECHO DE QUE EL VOLUMEN DE RENTAS DE ACTIVIDADES ECONOMICAS SEA MAYOR QUE EL QUE SE DECLARA.

No es demasiado entendible que en muchos casos un empresario no llegue al nivel de renta de quien trabaja por cuenta ajena, es normal que declare que gana menos que su propio trabajador. Esto es lo que encontramos cuando se acude a muchas actividades económicas donde existen trabajadores y se tributa por el empresario en IRPF. Solo es necesario comparar los datos que aportan las casillas del rendimiento neto de la actividad, con los que aporta el modelo 190 de los trabajadores para darnos cuenta que esto ocurre con demasiada frecuencia. Si realmente fuera así el empresario optaría por reducir el número de trabajadores para realizar la actividad él mismo y tener ese plus de ganancias que ahora está en manos de sus empleados. Nadie sacrifica de esa forma parte de su beneficio.

Vasta con analizar los gastos declarados para comprobar que en muchos casos son gastos no necesarios para la actividad que se deducen y que difícilmente soportarían

un mero control de ingresos y gastos. En este caso lo que falla es el sistema de comprobación de las rentas declaradas, sin necesidad de llegar hasta la inspección.

Se ha hablado mucho de la bajada de la importancia relativa de las actividades dentro del IRPF⁶¹⁷, pero esto requiere un análisis plural. Salvo para los casos de actividades que necesariamente han de tributar por IRPF (concesiones de profesionales, concesiones administrativas,...) ha sido importante el trasvase de actividades desde IRPF a IS, con un efecto doble: no solo se pierde una actividad empresarial, además se genera una nueva actividad del trabajo por la que declara el administrador o titular de la misma que hasta ahora lo hacía como persona física, pero es que además la pequeña capacidad de ahorro de este empresario, que también tributaba por IRPF ahora integra la base imponible del IS, perdiéndose también este ingreso en IRPF. Esto además supone que el ahorro que produce esa actividad, así como la patrimonialización de la misma se hace a nombre de la sociedad, que fiscalmente tienen ciertas ventajas: tributa por un tipo fijo no muy alto; no tiene imputación de rentas para los inmuebles, tiene un largo periodo para compensar las pérdidas,... que la hace sumamente ventajosa. Esta situación es comprobable y ha sacado del sistema a muchas personas que han pasado de esta forma a tributar como trabajadores por cuenta ajena, pero eso no puede dejar aparte la problemática sobre la retribución a los trabajadores, superior a lo que gana el empresario, ya comentada.

5.7. LOS MODULOS COMO FUENTE DE ECONOMIA OCULTA.

Desde que aparece la primera Ley de IRPF se generó un sistema de estimación objetiva, que buscaba la fórmula para incluir al máximo de personas en el cauce de la declaración, para ello no había más remedio que buscar un sistema que facilitara la declaración y fuese económico. Desde el primer año de la declaración ya se sabía que el

⁶¹⁷ AYALA CAÑÓN, L; ONRUBIA FERNANDEZ, J; RODADO RUIZ, M. C.: “El tratamiento de las fuentes de renta en el IRPF y su influencia en la desigualdad y la redistribución”. *Papeles de Trabajo* 25/06. INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, pg. 36. señala que entre los años 1992 y 1998 se produjo un incremento dentro del IRPF en las rentas del trabajo desde el 75,72% al 79,11%; las rentas de capital se redujeron desde el 12,33% al 10,36% y las rentas de actividades pasaron desde el 12,50% al 10,30%. Es necesario ver como se ha incrementado en ese mismo periodo el IS, tanto en declarantes como en cantidades a pagar, para reafirmar que son muchas las actividades que abandonado n el formato de persona física para acogerse al de sociedad.

sistema era un fracaso en cuanto a los planteamientos de justicia fiscal⁶¹⁸. Pero la bondad del sistema se ha hecho patente, pues en otro caso habría cambiado su forma de tributación todos los que desde un primer momento acudieron a módulos.

En la actualidad las cosas no han cambiado demasiado, las actividades en módulos, al no necesitar demostrar los gastos en los que incurren, se han convertido en una fuente de generación de economía sumergida importante, pues a nadie interesa pagar un IVA que se pierde como mayor gasto, ni declarar un ingreso que consiste en entregar una factura que nadie puede deducir. Más aun, al tener un tipo fijo de tributación con independencia de la facturación real, supone que en muchos casos sea creadores de facturas falsas, que sí suponen un documento de desgravación para quienes la reciben. Es fácil encontrar la connivencia entre emisor y receptor en este caso para que la transacción aparezca como realizada, creándose un semillero de gasto deducible que no lleva aparejado ingreso.

Se ha comentado en diferentes estudios sobre la posibilidad de eliminar la estimación objetiva. A partir de la Recomendación de la Comisión Europea de 1994 relativa al régimen fiscal de las pequeñas y medianas empresas (94/390/CE) se criticaba este método porque no dotaba a la empresa de unos instrumentos de gestión que pudieran ser necesarios para el desarrollo del negocio. Pero es que además el sistema actual no cumple con el principio de neutralidad, tan aireado como para hacer una reforma de todo el IRPF para su aplicación en rentas del ahorro. El resultado de aplicar este régimen produce un efecto distorsionador de determinar una tributación efectiva distinta a la que resultaría de aplicar el método EDS. Pero es que además no tiene fácil solución, por eso en muchos países CE se ha eliminado y en otros tan solo se ha dejado para pequeñas empresas agrícolas. El planteamiento que hace la profesora PAREDES GOMEZ⁶¹⁹, que ha estudiado el efecto de este método y comparado con los otros métodos en IRPF y en IS, es avanzar paulatinamente hacia su desaparición, mantenerlo solo para empresas que vendan a consumidores finales y para el sector agrícola que necesitarían un periodo más dilatado. En definitiva, hay que buscar la forma de gravar rentas reales y para ello sería necesario dotar a las empresas de sistemas de prácticas

⁶¹⁸ BOC, N° 27 de 1981 de la Comisión de Hacienda, pg. 16. plantea *“luego esta estimación objetiva singular está mal hecha; la evasión es perfectamente legal en este sentido.*

⁶¹⁹ PAREDES GOMEZ, R.: *Neutralidad...* Cit. pg. 32.

contables mínimas que permitan la aplicación de métodos de EDS donde no se requiere la rigidez de una contabilidad adecuada al C de Com. y al PGC, de manera que permite un control del beneficio real sin la complejidad de una técnica pensada para estructuras empresariales más complejas. Es suficiente con detallar las excepciones que no son permisibles en el caso de personas físicas con respecto a lo que ocurre en el IS.

5.8. LA ACTUAL ESTRUCTURA DEL SISTEMA TERRITORIAL FRENTE A LA JUSTICIA Y A LA EQUIDAD

Si a todo lo anterior, unimos la nueva política de financiación de las Comunidades Autónomas, la situación se hace más complicada, pues la cesión de un tramo del IRPF hace que las comunidades con menos recaudación, consigan menos recursos, que solo es posible nivelarlos con un sistema de solidaridad que haga que se tengan en cuenta estos principios, más cercanos a los Derechos de los ciudadanos que al planteamiento estricto de justicia tributaria⁶²⁰. Recordemos que paulatinamente el nivel de gasto del sector público ha ido pasando desde el escalón nacional hacia el autonómico sin que se haya aumentado el local que se mantiene en el 13,10%. Pero el autonómico ha pasado desde el 12,60% en 1985 hasta el 33,40% en 2003⁶²¹ aunque la descentralización de los ingresos, se mantiene en el mismo año en torno al 20%, lo que supone que un tercio del gasto global del sector público está territorializado, con lo que no entre en ningún planteamiento de solidaridad. Solo con una reasignación eficaz y responsable de la distribución del gasto estatal puede mantenerse un sistema que tienda a la igualdad social. Estamos en un grado de descentralización fiscal similar al de los países federales, pero crecer en esa línea más todavía no necesariamente tiene que resultar beneficioso.

El sistema se intenta solucionar con un Fondo de Suficiencia que no se define claramente y que cada vez está más desnutrido, en palabras de del profesor LAGO

⁶²⁰ EL PAIS. Pg. 13 del suplemento de NEGOCIOS del 4 de enero de 2009, en el que Carmen Alcaide comenta que solo puede crearse un sistema justo cuando las comunidades autónomas más ricas aporten más.

⁶²¹ PEREZ GONZALEZ, P; CANTARERO PRIETO, D.: op. cit. pg. 9.

MONTERO⁶²², se crean otros fondos para equilibrar la financiación de las regiones pobres y que en la actualidad no cumplen el cometido con el que se crearon para que fueran fondos de solidaridad interterritorial. Se supone que para el cálculo de las distorsiones que se den entre las comunidades se tendrá en cuenta la recaudación teórica de los tributos cedidos, que suele ser muy inferior a la real y que se reparte de forma desigual (en EL PAIS del 10 enero 2009, comenta Ángel de la Fuente que no se aborda con realismo la financiación de las Comunidades Autónomas si no se tiene en cuenta todos los ingresos reales de cada comunidad a la hora de establecer fondos de compensación y solidaridad). La multitud de criterios que se va a utilizar es solo una forma de que todos estén beneficiados por alguno de ellos.

Lo cierto es que existe una tendencia al incremento de las diferencias interterritoriales acompañado por el proceso de descentralización del Estado Español, habiendo saltado las alertas en cuanto a la necesidad de salvaguardar la equidad territorial en los servicios públicos, así como en las prestaciones básicas que percibe el ciudadano. Tengamos en cuenta que la responsabilidad de los servicios públicos de carácter redistributivo (sanidad, educación, asistencia social, cultura,...) está en manos de los niveles subcentrales de gobierno⁶²³

El nuevo margen de autonomía fiscal (ya se habla de nuevos tramos para el IRPF en la parte cedida a las comunidades autónomas, que variará dependiendo de cada una de ellas) que permite tarifas diferentes en comunidades autónomas distintas corre el peligro de provocar diferentes grados de presión fiscal dependiendo donde nos situemos de la geografía española. Curiosamente estas variaciones solo se van a utilizar en el tramo más alto del IRPF por lo que la diferencia de presión fiscal puede determinar que grupos de grandes contribuyentes escapen de esta presión trasladando su residencia a la comunidad con tipos marginales inferiores. A ello hemos de unir lo dicho para el ISD que ya encuentra diferencias sustanciales entre diferentes comunidades autonómicas, sobre todo cuando se trata de herencias de grandes contribuyentes. Este traslado de los grandes contribuyentes hacia determinadas Comunidades a otras por motivos fiscales produce un mayor desequilibrio regional al existir un sistema de reparto entre los

⁶²² LAGO MONTERO, J. M.: “La grieta del sistema de financiación autonómica ¿hacia un confederalismo fiscal insolidario? *Revista Técnica tributaria* nº 82 julio-septiembre 2008, pg 82

⁶²³ PEREZ GONZALEZ, P; CANTARERO PRIETO, D.: op. cit. pg. 12.

impuestos recaudados que hace que las comunidades receptoras de esos grandes contribuyentes tengan mayor capacidad de generación de recursos; el resultado es el crecimiento de la brecha fiscal entre comunidades.

Por último el grado de prestación servicios como el del endeudamiento de cada comunidad autónoma es diferente. Dependiendo de la política fiscal y de la capacidad de captar recursos por la vía de la cesión de tributos. De esta forma el sistema de solidaridad y de justicia fiscal del que hablábamos al inicio de este trabajo, se pierde. Quien no tiene capacidad para generar recursos fiscales tiene menos posibilidad de buscar la igualdad a través de la asignación presupuestaria, aumentándose de esta forma la brecha fiscal ya existente.

5.9. LA NECESIDAD DE IMPUESTOS QUE GRAVAN EL PATRIMONIO.

Tras tres décadas demostrando su eficacia se ha planteado hacer desaparecer el IP, además del ISD que está languideciendo en un camino que conduce a la desaparición. Al no ser un impuesto de mucha capacidad recaudatoria (está en manos de las Comunidades Autónomas, por lo que los 2.121 millones de euros de la última recaudación a de dividirse entre todas ellas, por lo que la importancia en el computo global de los tributos cedidos no es significativa y este ha sido su peor enemigo, su control y recaudación hace que gran parte de la tributación del mismo se quede en ello. Argumento creíble si no fuese porque la estructura recaudatoria ya está montada y el gasto para el control consignado en el presupuesto, ahora falta el ingreso, produciéndose una pérdida importante por esta vía. Algo similar ocurre con el ISD que no genera recursos excesivos en ningún caso, pero por eso no pierde su capacidad redistribuidora que, entre otras cosas, es el motivo por el que se creó, además de ser parte del sistema progresivo con el que se estructuran los impuestos atendiendo a la exigencia constitucional. Tal vez su futuro dependa de que se varíe su finalidad, dejando de ser un instrumento exclusivo de control y se cambie la forma de recaudación, como mantiene Laura de Pablos, profesora de la Complutense que opina, en un informe que ha realizado para el Instituto de Estudios Fiscales que ambos impuestos “deberían ser objeto de una profunda revisión que culminase en reforma que mejorase considerablemente su funcionalidad. Además debe contar con el interés de los gestores”

pues con el sistema actual se ha perdido el interés por estos tributos que gravan la riqueza de forma mínima.

5.10. RENTAS NO DECLARADAS Y CONTROL FISCAL.

Tal vez la principal de las carencias que el sistema actual tiene es que las rentas declaradas son fácilmente fiscalizables y sobre ellas los mecanismos de comprobación e inspección han mostrado su eficacia. Pero el problema aparece cuando se trata de rentas no declaradas, difíciles de controlar, donde los valores reales y de transacción son desconocidos y donde la inspección ha demostrado su dificultad para intervenir, precisamente por su supuesta opacidad. Esta situación ha dado lugar a situaciones de injusticia; quien actúa formalmente de manera correcta se encuentra que en cualquier momento puede ser inspeccionado y por diferencias de valores aflorar un aumento de su obligación de contribuir y la sanción que lleva aparejada toda actuación en materia fiscal. Mientras tanto, quien se dedica a actividades similares actuando opacamente, no solo hace una competencia desleal que cercena el beneficio de quien actúa correctamente, sino que raramente se ve inquietado por una administración tributaria que no tiene forma de comprobar esta ocultación, o en muchos casos no la ejerce. El problema, al menos de forma parcial, es el que se intenta resolver con la propuesta realizada en este estudio, utilizando el impuesto como sistema de control, actuando conforme se hace en otros países, se consigue un método de estimación de la renta que permite aflorar incrementos de patrimonio no declarados. Existe más capacidad recaudadora por esta vía de la búsqueda del fraude que por el aumento de la presión fiscal, que nuevamente recaería sobre los que ya pagan. Fueron los Inspectores de Hacienda a través de su Organización Profesional los que dijeron que “se está eliminando un instrumento muy útil para poder descubrir las variaciones anormales de patrimonio que se suele producir cuando se ponen bienes a nombre de testaferros, y esa circunstancia se produce tanto en caso de delito fiscal, como en los relativos a delitos de blanqueo de capitales o de corrupción urbanística”⁶²⁴. Actuaciones adecuadas que obliguen a los propietarios de bienes a haber declarado previamente el beneficio necesario para su adquisición, daría lugar a multitud de casos de inspección en el que la

⁶²⁴ LASARTE, J; ADAME, F.: op. cit. pg 107.

actuación sería obligar a declarar renta suficiente para poder adquirir el bien que se comprueba como suyo.

5.11. LA PROBLEMÁTICA TRIBUTACIÓN DE LOS SISTEMAS DE PREVISION SOCIAL.

Todo lo que afecta a modificaciones en la base supone un ahorro fiscal que tributa de forma diferente dependiendo de los niveles de renta. Por tanto los sistemas de previsión social que en todo caso suponen para quien la impone, una exención temporal de esas rentas (si es el mismo beneficiario) o definitiva (cuando se trata de beneficiarios con problemas de minusvalía o discapacidad).

El ahorro actual en los sistemas de previsión social reduce la progresividad en unos porcentajes muy superiores al pago que habrá que hacer por ellos una vez llegado el momento del cobro. Reducción que es superior cuanto mayor es la suma de las restantes rentas del aportante. Lo que hace que sea un sistema perfectamente adecuado para quien tiene grandes ingresos, pero horriblemente perjudicial para quien teniendo ingresos reducidos, quiere hacer un esfuerzo de ahorro y aporta a este sistema, consiguiendo una reducción limitada.

Al parecer el sistema no convence a nadie, pues si desde la postura de la progresividad se le puede hacer críticas, también desde la postura de la equidad hay aspectos criticables⁶²⁵. Si bien en ese caso el planteamiento es que todas las rentas dedicadas a ahorro puedan quedar exentas como las de los sistemas de previsión social. Todo lo contrario que aquí se plantea que supone que se tribute por tipo medio.

Tal vez la peor sospecha que se cierne sobre este tipo de deducciones es que con ellas se dismantela el estado social y se prefiere las soluciones individuales para la protección social de los necesitados que la actuación del Estado en ella. Quien tiene recursos tendrá protección particular, quien no los tiene se verá abocado a la protección de un Estado carente de recursos para dársela. Esta sospecha va contra la idea de Estado

⁶²⁵ DIAZ DE SARRALDE, S; PICOS SANCHEZ, F; MORENO SAEZ, A; TORREJON SANZ, L; ANTIQUEIRA PEREZ, M.: "La Reforma... op. cit. pg. 27 que apuesta por la creación de una cuenta ahorro protección exenta que podría colocarse en cualquier producto financiero.

Social, donde todos contribuyen para la protección de quien la necesita, generando una sociedad en la que la protección se obtiene de forma particular y por ende no llega a todos. Nada más lejano al espíritu de la Constitución.

6.- HACIA UN NUEVO MODELO DE PROGRESIVIDAD FISCAL EN LOS IMPUESTOS DIRECTOS DE CARÁCTER PERSONAL

6.1. UN NUEVO PLANTEAMIENTO IMPOSITIVO DIRECTO.

Es opinión extendida que nuestra Constitución debe ser reformada para corregir las deficiencias que el transcurso del tiempo ha hecho aparecer, la superación de muchas de las situaciones previas permite eliminar aspectos constituyentes y mejorar aspectos funcionales de la estructura del estado, por no decir de la necesidad de nuevas regulaciones de determinados aspectos formulados de forma muy general cuando se redactó la carta magna y necesitan una adecuación al tiempo que viene. No ha sido posible en España que las constituciones en general sean muy duraderas, por ello el aspecto temporal se ha tomado como uno de los más importantes para definir la eficacia de una constitución. Eso hace que plantearse este tema se haya convertido en un tabú y que sea preferible mantenerla tal y como está. Tal vez la fórmula no la pueda ofrecer lo que ocurre en otros países, donde la norma marco se mantiene, pero las modificaciones han sido tantas como a lo largo de su historia han sido necesarias y así han conseguido constituciones centenarias pero adaptadas a los tiempos en que ha desarrollado su eficacia.

Si esta modificación no se hace es precisamente por veneración al propio texto constitucional⁶²⁶, pues existe una necesidad histórica de que la Constitución permanezca, sobre todo para dejar de ser un país con un alto número de Constituciones

⁶²⁶ RUBIO LLORENTE, F.: “Los retos de los hijos de la Constitución”. EL PAIS 2 de diciembre de 2008. Plantea que nuestra Constitución ha cambiado por la vía de la legislación de desarrollo que altera el sentido de sus preceptos o los priva de su fuerza

de efímera duración. Parece que tener una carta magna con *pedigrí* da seriedad política al país y a su sistema democrático. De alguna forma esto es una ventaja, pues cualquier reforma debiera ser para mejorarla, aunque el auténtico peligro es que los cambios que se realicen sirvan para todo lo contrario y termine siendo un texto peor del que tenemos en la actualidad si utilizamos como escala de mejora los Derechos y deberes ciudadanos. Hay que pensar que con todo lo acontecido en las tres últimas décadas lo más probable es que planteamientos como el Estado Social no soportasen esa reforma y el resultado diese lugar a la pérdida de los valores más significativos, que son los que caracterizan a esta forma de organización que en ese trabajo se defiende enconadamente. Es cierto que no es fácil una modificación sustancial de la Constitución, pues de alguna forma supone abrir un periodo constituyente que se iniciaría con un apoyo de la cámara a la reforma, la disolución de la misma, la convocatoria de elecciones, la aprobación de la nueva constitución que habría de ser sometida a referéndum⁶²⁷; pero no es menos cierto que cada vez nuestra legislación se ve más forzada por las obligaciones que como nación hemos asumido ante la comunidad internacional, y que son precisamente estos compromisos los que pueden desembocar algún día en la modificación de la Constitución. Y es cierto que tras el tiempo transcurrido hay desarrollos, como el autonómico, que bien podría reducir su extensión, toda vez que está ya ejecutado, cuando otros aspectos, como el régimen local, necesitan ser desarrollados fuera de ella por la poca importancia que se le dio en su redacción, tal vez porque al ser el municipio una parte de la organización administrativa claramente identificable, no se pensó que necesitara una regulación que con posterioridad se ha echado en falta.

La realidad es que, como opina RUBIO LLORENTE, la Constitución se puede cambiar también por la vía legislativa contraria a sus principios inspiradores; como en no pocas ocasiones hemos visto en los últimos años con respecto cuestiones de todo tipo entre las que podemos encontrar algunas que afectan al planteamiento fiscal, preocupantes sobre todo cuando se trata de las que más afectan a la justicia tributaria como es el principio de Progresividad Fiscal.

⁶²⁷ De acuerdo al Título X de la misma, donde se regula la reforma constitucional, para el caso que tratamos, que afecta al título I sería necesario este procedimiento complejo. Lo que de alguna forma salvaguarda que se vaya a hacer, pues necesitaría un apoyo de al menos los dos grandes partidos mayoritarios para que la reforma pudiera ser efectiva.

Plantear en un trabajo de estas características una nueva estructura tributaria completa es realmente una utopía. Equilibrar las fórmulas impositivas de las tres administraciones territoriales de manera que no se perjudiquen con respecto al sistema actual, puede parecer tarea fácil; pero si tenemos en cuenta las necesidades del contribuyente, se antoja imposible, sobre todo, cuando la estructura actual parece que es admitida por todas las administraciones (Estado, Comunidades Autónomas y municipios) a pesar de que en la situación que atravesamos se han vuelto a reabrir debates que parecían estar perfectamente cerrados, en torno a las competencias, transferencias, valoración de las mismas y dotación económica, que podrían haberse evitado en aras a terminar con un perpetuo tira y afloja que impide centrarse en el problema real de la solidaridad, que está en los ciudadanos marginados y no en los territorios, carentes de Derechos personales. Ya en la situación actual los sistemas compensatorios y fondos de solidaridad se muestran ineficaces para aproximar la situación económica de los españoles y en la espiral de no redistribución actual el problema tiende a agravarse. Es claro que en esta materia existe un conflicto de competencia; es cuestión de analizar como se han resuelto este tipo de conflictos constitucionalmente a lo largo de las últimas décadas, y aunque desde la perspectiva de la progresividad fiscal que estamos tratando sería preferible que privase el principio de solidaridad, los acontecimientos demuestran que en la Jurisprudencia del TC el principio de autonomía vence como prioridad a cualquier otro, por lo que desde ese punto de vista es imposible cualquier tipo de arreglo. Es necesario recalcar que frente al principio fundamental de solidaridad, el principio de autonomía es un mero principio organizador a su servicio que además lo limita por ser inferior en rango; y esta solidaridad se demuestra por la aplicación de la progresividad fiscal.

En el aspecto personal, el contribuyente tiene asumida la estructura del sistema impositivo (sabe cuando tiene que pagar el IBI, el IRPF y el IVTM; que el IVA es un porcentaje determinado susceptible de no pagarse en algunos casos), que determinados productos llevan el impuesto incluido en el precio (seguros, carburantes, electricidad,...) además de conocer los gravámenes de los grandes grupos impositivos, lo que se podría denominar las tres V de la tributación (vivienda, vehículo, vicio) y posiblemente no admitiese de buen grado cualquier cambio, que, aunque redujese la presión fiscal en alguno de ellos, terminase por afectar a la de todo el colectivo. Nuevos

impuestos requieren complejos estudios para ver su eficacia recaudadora, actividad más propia de la economía que del derecho, por lo que se limita el campo a modular los que existen de forma que sobre ellos se hagan las alteraciones fiscales posibles. Realmente el ciudadano es permisivo con el tratamiento que se le dé a los impuestos existentes, pues su capacidad de análisis no le permite la sutileza de entender que ha cambiado con respecto al anterior, ni cuando sube, ni cuando baja. Tal vez por ello es mas interesante mantener los impuestos existentes, aumentar los tipos de los mismos en la medida que la ley lo permita y de forma progresiva cuando el impuesto en cuestión lo admita; a cualquier otra opción de imposición con nuevos hechos económicos sujetos a gravamen que por muy bajos que estos fuesen no deja de ser un nuevo impuesto socialmente repudiable.

Si no se sabe lo que se quiere hacer, mejor no tocarlo. Las últimas modificaciones demuestran que en ocasiones se consiguen efectos perversos por indeseados, al querer modificar o suprimir uno de los impuestos existentes. Plantear aumentar la escala del IRPF cuando se había reducido apenas hace tres años, plantearse una opción para tributar las grandes fortunas, cuando se ha suprimido un IP que en el fondo no dejaba de ser eso. Reducir el pago de IS para aquellas empresas que mantienen empleo, cuando si en esa situación consiguen grandes beneficios es porque la situación crítica de la economía no les afecta y ese premio se convierte de alguna forma en un castigo para las demás. Anunciar que determinados logros sociales (baja por paternidad, dependencia,...) tienen recortes presupuestarios. Estos ejemplos demuestran que para reducir los impuestos hay que ser muy prudente, porque para aumentarlos hace falta ser muy valiente y no siempre es posible encontrar apoyos políticos para ello.

Como síntesis cabe recrear otras muchas propuestas que podrían ir en el mismo sentido que la que aquí se expone, que es utilizar el IRPF para que tenga una finalidad múltiple. Por un lado puede servir como IP, una vez que ha desaparecido el actual; de hecho ya se utiliza esta opción al tributar las imputaciones fiscales de rentas inmobiliarias. Igualmente se podría reseñar todos los elementos patrimoniales de los sujetos pasivos, a los simples efectos de control de los mismos. De esta forma no se paga más necesariamente, pero sirve para controlar hechos imposables de difícil sujeción en la actualidad, como es el aumento de la capacidad impositiva por

incrementos de patrimonio que habitualmente no han tributado. Anualmente el sujeto pasivo tiene un saldo patrimonial que debe ser la suma del saldo previo, más los ingresos del ejercicio, menos la renta consumida. Las distorsiones en los ingresos son fácilmente atribuibles a aumentos del patrimonio o a rentas no declaradas.

El que este planteamiento se base en el IRPF tiene sentido. Es nuestro impuesto más conocido, el que más recauda, pero además es el que mejor recoge el espíritu constitucional, pues si de buscar la capacidad tributaria se trata, está claro que éste la capta de manera clarividente; si lo que nos interesa es la generalidad e igualdad, ningún impuesto la desarrolla mejor que el IRPF, y si de progresividad hablamos, no cabe duda que este impuesto es el paradigma de esa, tan difícil, tarea que es conseguir unos impuestos que procuren fomentar la igualdad entre todos los españoles, en concreto la igualdad tributaria que se regula en el artículo 31.1. Por ello, el mejor ejemplo que se puede dar del entendimiento de lo que debe ser este principio vertebral de la columna, pero no de cada vértebra, es recrear una figura impositiva que logre mejorar los esfuerzos hechos hasta ahora y evitar lo que consideramos fallos de la misma.

En cuanto a la forma de gestión de los impuestos, si nos paramos a comprobar la actitud que gana adeptos, dentro de las encuestas de opinión de los contribuyentes, son los tributos compartidos y las competencias compartidas⁶²⁸ lo que entienden que es más interesante para gestionar los tributos; aunque habría que ver que grado de conocimiento del funcionamiento tributario tienen esos ciudadanos. Si analizamos cual es su forma de ver las cosas, tal vez por ahí esté el futuro, no importa tanto quien sea el titular de los impuestos, como que la asignación a la administración correspondiente se haga de forma concreta (tal y como ocurre actualmente con el IRPF) y con esta asignación que cada Comunidad Autónoma haga frente a las necesidades del ciudadano según su competencia, si bien es necesario entender que debe existir una lealtad institucional que

⁶²⁸ VV.AA. "Opiniones y actitudes de los españoles... estudio realizado de forma oficial para conocer este estado de opinión y que se realiza anualmente desde hace algunos años. En el mismo se pregunta sobre la mejor forma de distribución presupuestaria de los impuestos. En ella aparece la competencia compartida como la preferida por el 37% de los contribuyentes; aunque a la mayoría le es indiferente de quien sea la competencia, incluso baja quienes creen que debe haber una agencia tributaria por cada comunidad autónoma, mientras que aumenta la opinión de que es mejor una estructura autonómica de la AEAT general

hasta el momento no se ha dado con toda la contundencia que sería necesaria, o en otro caso, como propone el profesor MARTIN REBOLLO⁶²⁹, acudir al instrumento previsto en el artículo 150.3 de nuestra Constitución, para armonizar el sistema cuando lo exija el interés general. Esta solución permite que no sea tan importante quien sea el competente del impuesto, como el Derecho que tiene la Administración tributaria en general para su recaudación con independencia de como se gestione. Tal vez, desde este planteamiento sea el momento de pensar en una administración tributaria única, que comparta en la misma la fiscalidad de los diferentes ámbitos administrativos y que pueda coordinar de forma eficiente todos los impuestos que pagan los ciudadanos y conocer los desfases fiscales que se producen en la actualidad para intentar resolverlos.

Todo esto significa que un impuesto como el IRPF, que constituye la espina dorsal de nuestro sistema impositivo, puede ser reformado para adoptarlo a una tributación más justa por ser más progresiva. Aunque el planteamiento es más ambicioso, sería refundir todos los impuestos directos de carácter personal y con tarifa progresiva, en uno solo modificando el IRPF de manera que incluya la tributación por IP, y porqué no, la del ISD. Creando un solo impuesto progresivo, como ya ha apuntado algún autor⁶³⁰. Este sistema tendría como ventaja la racionalidad que ha de presidir todo sistema impositivo y que, según Sainz de Bujanda, “solo puede ser racional y justo si se adecua a las normas fundamentales y primarias del ordenamiento positivo”⁶³¹. De alguna forma eso mismo es lo que se pretende hacer en este caso con la búsqueda de un solo impuesto directo de carácter progresivo, ser fiel a los mandatos constitucionales en cuanto a los principios que lo inspiran.

Como hemos visto en el análisis precedente, resulta complejo aplicar un tipo progresivo a los restantes impuestos, en unos casos, como ocurre con los impuestos indirectos, por la dificultad de individualizar al propio sujeto pasivo (IVA; Alcohol, Hidrocarburos,...) o sustituyen a otro impuesto indirecto (ITPAJD), en otros porque

⁶²⁹ MARTÍN REBOLLO, L.: “Sobre ‘el estado’ del Estado de las autonomías. *Abogados*. Nº 66. Abril 2011. pg. 18.

⁶³⁰ HERRERA MOLINA, P.: *Capacidad...* Cit. pg 374, donde alude a esta posibilidad y remite a una obra de Checa González donde se desiste de esta posibilidad por la dificultad que supone. Dificultad que va disminuyendo conforme la informática avanza y automatiza los cálculos.

⁶³¹ SAINZ DE BUJANDA, F.: “*La contribución territorial urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales*. Consejo General de Cámaras de la Propiedad Urbana de Valencia. Citado por LOPEZ ESPADAFOR en “Revisión Crítica... Op. cit. pg 28.

perjudica a la estructura y la actividad económica (IS), en otros casos porque su gestión sería compleja (impuestos locales). De manera que la posibilidad de mantener un sistema fiscal progresivo queda circunscrito a unos impuestos determinados, que lo son en la actualidad o a los que pudieran sustituirlos en su día. Ya al plantearse el mínimo exento Stuart Mill opinaba que quienes no tienen ingresos suficientes no deben pagar impuestos de ningún tipo⁶³².

Una alternativa muy extendida es incrementar los tipos de IVA, que además puede modular la progresividad del sistema a través de la aplicación de los diferentes tipos y la redistribución de los mismos de acuerdo a las nuevas necesidades. Posiblemente España sea el país, entre los grandes de la CEE, que más bajo tiene este impuesto (hay que hacer constar que la redacción de este trabajo es anterior a la subida del IVA planteada en julio de 2010, incluso anterior a la ley en que se discute y se aprueba, por ello, para no cambiar el hilo argumental de este trabajo se mantiene su redacción original, si bien se deja constancia de este detalle) como se puede comprobar por el análisis comparativo con la fiscalidad en otros países de la CEE. Para mantener esta situación, fuertemente debatida y que a buen seguro va a suponer cambios en un futuro más o menos próximo, necesita mantener una recaudación más alta en otros impuestos. Por justicia esa subida le corresponde al IRPF por ser un impuesto directo y progresivo.

El otro gran impuesto, el IS no puede incrementarse, en todo caso debe ser reducido, pues sus modificaciones al alza desincentivan la productividad. La bajada del IS aumenta la capitalización de las empresas, que puede optar por reinvertirlo o por repartir dividendos, que gravados convenientemente puede suponer mayor recaudación en la imposición de IRPF. En el fondo no se puede perder la perspectiva de que el IS no deja de ser un pago a cuenta de IRPF vía capitalización de la empresa que se divide entre los socios a modo de dividendo. Los fondos de la sociedad son depositados por los

⁶³² STUART MILL, J.: *Principios de economía política*. Fondo de Cultura Económica. México. 1951. pg. 690. Situación posible en los sistemas impositivos de otras épocas, pero implantable con los sistemas impositivos actuales es imposible disociar en los impuestos indirectos que gravan el consumo la parte de coste del producto de la del impuesto, que en muchos casos son una sucesión de impuestos en cascada (labores de tabaco, carburantes, juego, ...) que gravan el producto y no se puede delegar en quien lo comercializa para determinar quien tiene derecho a no contribuir por este motivo y quienes sí. Para ello ya se ha creado un tipo de IVA reducido y superreducido para bienes de primera necesidad que solo se ven gravados por unas cantidades mínimas, lo que desde esta perspectiva parece sumamente justo.

accionistas (o partícipes sociales) que esperan obtener un rendimiento de este depósito. Si se vuelve a un sistema totalmente progresivo, los dividendos que se distribuyen aumentan el tributo que por IRPF hace el perceptor del dividendo. Esto permite reducir el IS, que permite un mayor beneficio empresarial, una mayor distribución de dividendos y una mayor renta, que por norma general tendrá un tipo mayor en su liquidación.

Son todos estos motivos lo que obliga a plantear un nuevo sistema de IRPF en particular, enmarcado en un sistema impositivo diferente. Para ello es necesario articular unos parámetros mínimos por los que se rige un sistema impositivo que pretende regular los impuestos directos, para lo que deben estar claramente definidos de manera que cualquiera pueda entender que se pretende con dicho sistema.

Al hablar de los principios, también hablábamos de los objetivos de la estructura financiera española, que en definitiva es la creación de un sistema fiscal racional. Un sistema capaz de cubrir las necesidades financieras de los diferentes entes territoriales, cada vez más exigentes y tendentes a la creación de mayores coberturas sociales, con impuestos, que al menos sean justos, y esa categoría de justicia en un estado “Social” necesariamente requiere la progresividad fiscal, al menos en los impuestos directos que es en los que tienen en cuenta la persona del contribuyente. Circunstancia difícil de precisar en el resto de los hechos impositivos sujetos a gravamen, aunque algo se puede hacer al respecto y también se va a comentar que hacer con ellos.

En el sistema actual, los impuestos directos que pueden considerarse obligatorios, al menos a criterio propio⁶³³ son: IRPF, IP, IS, ISD, ITPAJD. Este sistema se conforma con una panoplia de impuestos indirectos, entre los que destaca el IVA, pero que también abarca a otra gran cantidad de figuras impositivas como son las que afectan a determinados productos, las de carácter local,... difíciles de relacionar de forma completa, pero que en muchas ocasiones, dada su nimia transcendencia tributaria, pueden ser eludidos sin problemas a efectos de estudio.

Tras el análisis de la importancia que tiene un sistema fiscal progresivo para conseguir el tipo de justicia tributaria que enmarca la Constitución, analicemos lo

⁶³³ NEUMARK, F.: *op. cit.* pg. 418. Curiosamente coincide con las líneas básicas que este tratadista alemán planteó para los impuestos obligatorios.

ocurrido durante su tiempo de vigencia para concluir si los fines pretendidos en su día se han conseguido.

Evidentemente, si la presión fiscal en general ha crecido en las últimas décadas, este aumento no ha sido precisamente por el incremento de la progresividad. No se ha hecho desde la perspectiva de una imposición redistributiva, solo desde una necesidad recaudatoria. Nada más evidente que la reducción del IRPF en la Ley de 2007 o la desaparición del IP, ambos fuertemente progresivos, en un momento en que la situación económica permitía este tipo de actuaciones; y ahora que las necesidades impositivas crecen al bajar la recaudación de determinados impuestos (IVA, IS, ITPAJD, determinados medios de transporte,...) la solución no pasa por desandar lo andado y mantener la progresividad del sistema, sino que se incrementa un impuesto como el IVA, se crean algunas tasas nuevas y se aumenta los tipos fijos de las rentas del ahorro a efectos del IRPF, incrementos poco progresivos si los comparamos con las bajadas mencionadas anteriormente.

Esta actitud impositiva hace que aunque tenemos una presión fiscal inferior a la de otros países europeos, como ya hemos visto, nuestro sistema sea más injusto, pues para que la recaudación sea la suficiente para equilibrar el presupuesto, la baja presión de los tramos superiores, necesariamente se suple con otra más elevada en los tramos más bajos. Más lacerante aun al ver de donde venimos y a donde hemos llegado. Nuestro sistema altamente progresivo en sus inicios, ha ido perdiendo esta característica en el camino recorrido desde entonces.

La coyuntura concreta del momento en que nos encontramos no hace prever la posibilidad de minorar la presión fiscal; más aun el déficit para 2009 en la zona OCDE se sitúa en una media del 8,8% (en el primer trimestre de 2010 esta previsión para la zona Euro está en 4,8% lo que supone una reducción en la previsión del déficit en Europa, aunque la tendencia en España se mantiene alta), mientras que para España se estima en el 9,6%⁶³⁴. Como se ha llegado a esta situación y como puede ser superada, pues la alternativa es el aumento de los impuestos (camino que parece no se va a tomar a tenor de la regulación que la Ley 26/2009 hace en su artículo 72 de la reducción del

⁶³⁴ INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONOMICOS, Nota del 1 de julio 2009 “OCDE: ESPAÑA FIGURA ENTRE LOS CUATRO PAISES CON MAYOR DEFICIT PUBLICO EN 2009. Los datos de referencia pertenecen a *OECD Economic Outlook* nº 85, *preliminary edición*.”

beneficio para el IRPF por el solo hecho de mantener empleo o el artículo 77 hace del IS por la misma cuestión y que se piensa mantener para los dos próximos ejercicio, produciendo una reducción de los ingresos por estos impuestos) o la bajada de las prestaciones sociales, que por ahora ha comenzado con la rebaja del sueldo a los funcionarios, los pensionistas y la desaparición de prestaciones sociales tipo al “cheque bebé”, aunque posteriormente se ha suprimido el permiso de paternidad, entre otras medidas que afectan a los beneficios sociales.

No está de más recordar lo dicho en el inicio de este trabajo sobre la regulación del Derecho administrativo en Europa, se habló en su día de una “Europa de mercaderes” pues solo interesaba la libertad en el movimiento del dinero. Esto ha producido demasiados desajustes por la falta de control de la administración, los desajustes están producidos por la falta de regulación producida por la liberalización. Ya sabemos que los mercados no se regulan solos y que en circunstancias de este tipo quien no actúa correctamente privatiza los beneficios, pero obliga a los estados ha hacer frente a las pérdidas con los impuestos de los pobre⁶³⁵. Hay que profundizar en la Europa de los juristas, al menos cuando tratamos de temas tributarios, donde el Derecho tenga más importancia de la que tiene en la actualidad, que abarque más campos, que se armonice en las ramas que son claramente de Derecho público, que los controles que se hagan sean comunes para todos los estados miembros y que las legislaciones que se apliquen tengan unos principios inspiradores únicos. Todavía queda todo el campo del Derecho privado para mantener las peculiaridades legislativas que con tanto celo se reclaman.

En este aspecto de la armonización, lo que se haga con el Derecho Financiero es de suma importancia, la atracción de capitales ha sido el motivo para que no haya habido armonización en determinados impuestos; la atracción de empresas inversoras ha producido la reducción de determinados impuestos para conseguir la deslocalización desde sus zonas de origen hacia zonas emergentes; la facilitación de la actividad ha sido

⁶³⁵ SORIANO GARCIA, J. E.: *op. cit.* pg. 93. Comenta que las reformas son las que han de evitar la crisis y eso lo comenta con respecto a la política de competencia, analizar el sistema de las ayudas y la motivación de las mismas y explicar al ciudadano como es posible que tengan que ser los pobres los que salgan en auxilio de los ricos a través de los impuestos que pagan ellos.

la que ha producido la falta de control en sectores tan potencialmente peligrosos como el financiero. Cambiar es necesario para que una crisis como la actual no vuelva a ocurrir. Aplicar el Derecho financiero con justicia supone tener modelos sociales similares y actuar impositivamente de forma progresiva debe ser una obligación del sistema fiscal de cada estado miembro de la CE. La situación actual es producto de una regulación económica y una falta de la misma en el aspecto jurídico, un cambio de planteamiento evita repetir esta mala experiencia.

Por ello para España y conociendo su legislación es por lo que he diseñado un impuesto globalizador de los impuestos directos de manera que el mismo agudice los controles que hasta la actualidad existen sobre la obtención de la renta y el ahorro vía patrimonio que tienen los contribuyentes.

6.2. VIABILIDAD DE UN IMPUESTO UNICO SOBRE RENTA, SUCESIONES Y PATRIMONIO.

Cuando se plantea el sistema fiscal en España la liquidación de los impuestos es relativamente simple. En ese momento la informática estaba aun en estado embrionario y el sistema habitual de cumplimentación era manual. Los formularios estaban pensados para ser rellenados de forma sencilla, donde cualquiera, con simples operaciones básicas podía liquidar los impuestos.

La aparición de los sistemas informáticos, hasta la práctica desaparición de los formularios en papel; ha determinado que los cálculos se puedan complicar. Entre otras cosas por que el uso del programa esta a la altura de cualquier usuario de informática y la cumplimentación de la declaración de IRPF se hace en cualquier entidad financiera u oficina de la Agencia Tributaria, incluso un usuario puede tener acceso al programa y si lo estima rellenar su propia declaración.

Todo esto vale para una declaración simplificada, pues es mucho más complejo cuando de una declaración ordinaria se trata. No tanto por los cálculos, como por el conocimiento del lugar adecuado de la declaración dependiendo del tipo de rendimiento de que se trate. Ni que decir tiene que si de IP o ISD se trata la complicación aumenta

por la infrecuencia de su cumplimentación y la complejidad en si de las normas del impuesto y del propio modelo.

Precisamente esa facilidad de cálculo es lo que permite pensar en un sistema combinado de los diferentes tipos de impuestos de acuerdo a normas de progresividad. Sería necesario que en cualquier caso tenga en cuenta varios factores:

Riqueza imponible: Se considera como ingresos sujetos a imposición todos los obtenidos a lo largo del ejercicio, con independencia de la fuente. Pueden proceder de la renta o de la sucesión por actos inter vivos (donación) o mortis causa (herencia)

Mecanismo de control: Con un sistema en el que se integre además de la renta, los bienes que componen el patrimonio del sujeto pasivo, se controla la propia renta de manera que el aumento de patrimonio de un ejercicio a otro ha de ser proporcional a la renta que se declara o corresponder con la entrada de bienes de forma gratuita que de esta manera puede ser fiscalizada.

Mantenimiento de los valores: los valores patrimoniales deben permanecer permanentes, sirviendo de base para el cálculo de las ganancias que proporcionan en caso de enajenación. De esta forma existe seguridad en cuanto a los importes que se declaran por los bienes que se poseen.

Modulación de la cuota por medio de deducciones. Resulta más interesante para el sujeto pasivo que las modificaciones personales se hagan de esta forma, de manera que una deducción por hijos o por minusvalía, al igual que pasa con los donativos y la vivienda, se pueda hacer en la cuota. Realizarla en la base supone ahorro sobre todo para quien tiene rentas altas, mientras que quien no tiene que pagar no puede aplicar esas deducciones.

Devolución de las cantidades negativas resultantes de la minoración de la cuota de las deducciones, aun cuando no haya retenciones para ello. De esta forma se acaba con la imposibilidad de deducir cuando la cuota es cero, ya que solo quien tiene cuota positiva aplica estas deducciones y por tanto la progresividad fiscal. Este sistema produce el mismo efecto en todos los contribuyentes con independencia de la renta que declaren (esta novedad ya se está aplicando desde que reducción por hijo de madre trabajadora se puede devolver aun cuando no exista cuota para ello. Esto supone la

aplicación del impuesto como forma de devolución de compensaciones fiscales. Al igual que se ha procedido en este caso se puede hacer en todos los demás. En el fondo no deja de ser una deducción de la cuota con la posibilidad de que se devuelva aun sin cuota retenida para ello). Con este procedimiento las deducciones en la cuota no sería ilusorias para las rentas bajas tal y como ha venido ocurriendo hasta ahora que no se podía seguir deduciendo cuando la renta era 0.

Para concretar el formato de este tipo de impuesto, aun sin señalar datos numéricos concretos, analicemos cada impuesto actual de los que han de componer el nuevo Impuesto progresivo sobre las rentas y patrimonio personales.

6.2.1. **IRPF.** Plantear un nuevo IRPF requiere un modelo concreto. Desde el punto de mira de la Progresividad Fiscal, el modelo ideal en aquel en que todas las rentas se acumulan, con independencia del origen de las mismas para conseguir una base imponible única. La actual distinción entre rentas normales y rentas del ahorro, o cualquier otro sistema de imposición dual o trial, suele ser beneficioso principalmente para quienes tienen altas rentas (que ven como su ahorro tributa por debajo de las demás rentas) o pueden elegir por donde generan el beneficio y perjudica a quienes tienen rentas bajas (que pagan por su ahorro más que por el resto de sus rentas) o no tienen la capacidad de elección del tipo de renta que quieren obtener, aunque sea por desconocimiento. Bien podemos señalar como próximo al ideal de progresividad algún modelo de los que hasta ahora han existido en nuestro país, sin duda sería el que diseñó la primera ley de IRPF, si bien tendría algunas variaciones producto de la experiencia de los últimos años.

Un sistema sintético, en el que se consiga una base imponible acumulada, a la que se le aplica una escala progresiva con multitud de tramos para terminar en un tipo marginal alto. Donde las rentas irregulares, las ganancias de capital, las plusvalías, tengan un sistema de tributación progresivo. Donde el control del patrimonio nos permita comprobar la renta que debe declarar el sujeto pasivo acorde con el incremento patrimonial existente en cada ejercicio. Que en Sucesiones y Donaciones y en Patrimonio permita aplicar la progresividad fiscal de forma combinada teniendo en cuenta la renta normal del sujeto pasivo como base para el tipo imponible a aplicar. Para

ser más explícitos daremos algunas de las características que debe tener este nuevo sistema

Aumentar el número de declarantes. La obligación de contribuir por el IRPF, un impuesto directo y personal, tiene un valor simbólico en cuanto obligación de primera magnitud necesaria para respaldar los derechos sociales como comentaba JORDI SEVILLA en un artículo de “Mercados – dominical de economía de El Mundo de 26 de septiembre de 2010 a propósito de la ideología de los impuestos, que “facilitar la gestión dejando fuera de la obligación de declarar de muchos ciudadanos es excluirlos de la consideración constitucional de contribuyentes”. De hecho así fue entendida en las primeras leyes de renta, donde los aspectos formales en cuanto a la obtención de los impresos, distribuidos por los estancos; los modelos, uno simplificado para la gran mayoría de los contribuyentes y otro ordinario para los casos más complejos; la simplicidad, el modelo simplificado estaba al alcance de cualquier ciudadano; la facilidad de pago, cualquier entidad bancaria permitía el pago de la declaración. Todos estos argumentos para que la conciencia de que contribuir era un deber ciudadano se fue extendiendo en la sociedad.

Las fórmulas tendentes a evitar que se tenga que presentar declaración solo contribuyen al analfabetismo fiscal y político, al pasotismo ciudadano y la insolidaridad social. El modelo obligatorio de declaración es perfecto para recuperar la atención de la ciudadanía a necesidades tan elementales como la de contribuir para poder ofrecer servicios sociales y comunitarios de forma pública. Con esta medida se incrementa la conciencia fiscal, se le enseña al ciudadano que también tiene deberes, se le da una idea clara de cual es su aportación para mantener ese estado del bienestar del que disfruta y de camino se le muestra que declarar no significa necesariamente pagar, y que la cantidad que paga es un porcentaje mínimo de la cantidad que gana.

Si miramos las encuestas realizadas a los contribuyentes sobre determinados temas básicos, como son la opinión sobre el cumplimiento fiscal, vemos que han empeorado, si hace quince años la opinión sobre el cumplimiento se situaba en el 71%, en ese plazo se ha reducido por debajo del 40%. Y los que cumplen lo hacen: o porque no les queda más remedio, o porque existe un fuerte control de inspección. Algo similar ocurre con la opinión del fraude fiscal, aumenta la opinión de que actualmente es

mayor, sobre todo por lo que respecta a los empresarios, pero lo peor de todo es que en más del 40% de los casos, para los opinantes tiene justificación que esto ocurra⁶³⁶. Todo esto demuestra que existe un retroceso alarmante en la conciencia fiscal, incrementar la misma puede pasar por diferentes lugares, uno de ellos es obligar a cumplimentar la declaración como forma de conocimiento de la misma.

Los sistemas en los que no es obligatorio declarar, si además ocurre como en el nuestro en que los ingresos están sometidos a retención, en muchas ocasiones perjudican al pequeño contribuyente que pierde las cantidades retenidas (retención mínima en trabajo, retenciones de capital en sus diferentes facetas) que no se devuelven de oficio y que obligan a presentar un modelo para pedir la devolución. La incultura tributaria unida a la desconfianza de la ignorancia hace que los pequeños contribuyentes no presenten este documento “por si acaso” que además en muchos casos encuentra a una administración interesada en que esto sea así. Algo que raramente ocurre en el caso de grandes contribuyentes que se encuentran mejor asesorados. Incluso en algunas ocasiones la obligación de declarar no se cumple por la extendida idea de quien solo tiene rendimientos del trabajo no debe declarar, algo que va a depender del número de pagadores que haya tenido el sujeto pasivo y del resto de las rentas, lo que provoca un alto número de sanciones que de otra forma serían evitables. Es curioso comprobar como estudios realizados desde el punto de vista pedagógico referidos a los impuestos, insisten en esta materia para conseguir una formación cívica del ciudadano y la creación de un espíritu crítico. Ya en 1960 en *Tratado de Política Fiscal* de M. Laure y en 1968 en *Principios de Pedagogía Sistemática* de V. García de La Hoz se insiste en la necesidad de generar una capacidad crítica en los pequeños para que tuviesen sus propias ideas ante fenómenos tan importantes desde el punto de vista político-social como son los impuestos, máxime cuando esos estudios se realizan en un momento en que socialmente no se fomenta este tipo de conciencia ciudadana, paradójicamente cuando debe ampliarse este tipo de conocimientos, se busca un sistema que lo que tiende es a reducirlos, y el cambio de gobierno no desanda el camino recorrido, confirmando con su actitud lo mal hecho.

⁶³⁶ VV.AA. “Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2009” ya comentada en donde aparecen cuadros y gráficos comparativos con

En el estudio realizado por el profesor argentino AQUINO⁶³⁷, aunque referido a Argentina, da unas claves que pueden valer para España. Ve las causas de la evasión fiscal en: Carencia de conciencia tributaria, sistema poco transparente, administración poco flexible y bajo riesgo de ser detectado. Lo más importante es la falta de conciencia que está promovida por la falta de educación y la idiosincrasia del pueblo. Desgraciadamente estos extremos afectan a España, ha habido una bajada en la conciencia fiscal, en la educación y ha aumentado la sensación de que quien elude la imposición es un héroe. Es necesario reconducir esta situación y la primera medida a tomar es aumentar el número de declarantes y de las obligaciones que aumenten la pedagogía fiscal.

Todavía se mantienen tabúes fiscales como quien nunca ha declarado no está controlado por Hacienda, algo que si pudo ocurrir en otro momento ahora no es así. Los sistemas han evolucionado para evitar este tipo de contingencias.

Declarar por los importes brutos. Esta forma, empleada en la primera ley de IRPF permitía conocer la agregación de todas las masas económicas que se declaraban: rendimientos de trabajo, rendimientos de capital, rendimientos brutos de actividades económicas. Magnitudes que debían coincidir con las que declaraban en la fuente y comprobar el grado de cumplimiento fiscal.

La creación de mínimos exentos, deducciones en la base, coeficientes correctores, y otros mecanismos similares, ha servido para perder este tipo de control, pues las bases no son brutas, sino que se ponderan por estos índices. Volviendo a la declaración de importes brutos se puede mejorar el control del fraude y comparar las magnitudes que aporta el sistema impositivo con otras que se pueden obtener con datos facilitados por el INE. Este control sirve para detectar el volumen de fraude fiscal y buscar su corrección. La codificación de las casillas de declaración facilita el control de estas magnitudes agregadas, que sumadas con las del IS debe dar el Producto Interior Bruto. El número de declaraciones de grandes contribuyentes debe coincidir con los datos que de ese tipo de personas se tiene por otros medios. La base imponible total de todos los declarantes debe ser el Producto Nacional Bruto de la nación.

⁶³⁷ AQUINO, M. A.: “La evasión Fiscal: origen y medidas de acción para combatirlas”. *Doc. 3/08 INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES*. Pg. 9 y 10.

De acuerdo a la última reforma legal parece que el camino emprendido es ese y que nuevamente se tiene en cuenta toda la renta bruta del sujeto pasivo, a la que se quita los gastos para saber la renta neta a la que se aplica el tipo impositivo.

Tributar por el sistema global. Este sistema unifica todo los tipos de renta para tributar por un tipo único que refuerza de esta forma la progresividad del IRPF. Aunque la aparición del modelo celular (cada tipo de beneficio tiene una tributación diferente) u el modelo dual (separa las rentas de capital del resto de rentas) va aumentando su influencia y ha hecho que ciertos países se planteen su aplicación. “La vinculación inevitable entre globalización y desfiscalización de las rentas de capital... reconoce la carga ideológica de los impuestos” opina JORDI SEVILLA en su artículo sobre la Ideología de los impuestos de la separata de “El Mundo” del 26 de septiembre de 2010. Realmente es así, argumentos para establecer un tipo de tributación dual siempre los habrá, pero detrás de ellos hay una defensa de determinadas posturas contrarias a la fiscalidad de las rentas de capital.

Actualmente no está tan extendido como pueda parecer el sistema dual. Desde la introducción en España de este sistema (en la ley de 1998, ampliado en la reciente Ley de 2006), lo que pone en duda muchas de las justificaciones (siempre interesadas) que se han querido hacer de la normativa aplicada en otras legislaciones europeas, pero que en definitiva son una justificación de nuestras propias contradicciones e intereses.

No podemos olvidar lo dicho en cuanto a los países con mayor historia en la sociedad de bienestar, la aplicación de modelos duales o celulares se ha conseguido después de décadas de modelos progresivos y alta presión fiscal. Cuando el sistema social de protección se puede considerar completado es cuando la recaudación es excesiva y cabe la bajada de los impuestos. En el caso español haría falta varias décadas para llegar al nivel óptimo que permita esta bajada impositiva. Antes de ello hay que plantear que infraestructuras, que servicios queremos dar a nuestra sociedad y cuando todos ellos estén completos y solo se trate de su mantenimiento, podremos pensar en sistemas de beneficio social para determinado tipo de rentas

Paradójicamente ha sido la socialdemocracia la que ha mantenido la presión social alta en toda Europa para conseguir esos mínimos que aquí se reclaman, y si embargo ha sido la que más ha contribuido en España para que los tipos marginales

bajen. Recordemos que se debe a los gobiernos del PSOE las mayores bajadas en los tipos marginales y la profundización de las reformas en contra de la progresividad que había hecho con anterioridad el PP, cuando sus planteamientos políticos defendidos en la palestra parlamentaria decían todo lo contrario. Se supone que este papel de reducción de la presión fiscal le corresponde a la derecha, más próxima a planteamientos liberales que abogan por esta reducción de impuestos.

Aumentar el número de tramos. Nuestra legislación ha reducido excesivamente los tramos del IRPF hasta dejarlos limitados a cuatro. Esto obliga a crear saltos que en muchos casos son injustos por excesivos pues o incluyen en los tramos cantidades muy amplias o inmediatamente se está en el tipo marginal máximo con unos ingresos relativamente pequeños, de hecho nuestro último tipo de la escala en la actualidad es de 53.407,20 € cantidad que es fácil de obtener para muchos empresarios y profesionales y para trabajadores de nivel superior, que por este motivo podemos considerar que tienen la consideración de ricos al tributar por el tipo máximo. No tiene sentido pasar de no pagar nada a un tipo marginal del 24%, que rápidamente salta al 28%, por lo que cantidades no muy altas de renta producen pago de cierta consideración, inentendibles para la mayoría de los contribuyentes. Volver a un sistema de al menos ocho escalas que tengan saltos de menor cantidad y que empiecen desde porcentajes más bajos, devuelve a la imposición una progresividad más efectiva entre rentas que no deben agruparse en el mismo salto y a la que por otro lado está acostumbrado el contribuyente español.

Desaparición del mínimo exento. Es indiferente que se considere un mínimo exento o que se inicie la tributación a partir de determinada cantidad. Pero a efectos de control global de lo ganado por el sujeto pasivo y estadísticos para la economía nacional no es indiferente; incluir toda la renta sirve de partida para control del posible salto patrimonial que el contribuyente pueda dar de un ejercicio a otro. Que no existe obligación de declarar hasta una cantidad mínima, que no se comience a tributar hasta una cantidad determinada, no significa que a la hora de considerar la base imponible del sujeto pasivo no se tenga en cuenta desde el primer euro que ingresa. Esta cantidad es necesaria precisamente para saber si tiene medio suficiente de vida a partir de un mínimo vital o si puede haber una previsible ocultación de bienes difícil de detectar si

los mínimos exentos no cuentan. Los impuestos deben servir también para una función estadística importante: el conocimiento de las rentas globales acumuladas, esta situación no es fácil de calcular cuando la base imponible se reduce por efecto de cantidades excluidas de tributación, perdiéndose de esta forma un dato fundamental para conformar la renta de cada contribuyente y las medias de todos ellos. Estadísticamente también interesa saber cual es la renta de las familias a efectos de cálculo de la riqueza familiar y evolución de calidad de vida, para ello necesitamos conocer la renta completa.

En este aspecto la última ley de IRPF ha optado nuevamente por iniciar la base imponible en 0 e ir aumentando la cantidad exenta de acuerdo a las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo, dato que sirve para conocer la base imponible total del mismo⁶³⁸. A efectos fiscales y a pesar de las aseveraciones de la exposición de motivos de la ley, el efecto menospreciador en la valoración de estas circunstancias es el mismo, los hijos y demás circunstancias familiares de los declarantes de rentas bajas deducen menos que los que perciben rentas superiores⁶³⁹. La cantidad exenta para quien tiene un tipo marginal de 15% le produce un ahorro fiscal en ese importe; para quien tiene un tipo marginal de 43%, será ésta porcentaje el que se ahorra por tener un hijo.

Consideración del mínimo vital. Que puede modularse dependiendo de las circunstancias familiares y personales que se tomen. Se adicionan mínimos de manera que el sujeto pasivo no comienza a tributar a partir de ese mínimo vital personalizado que se ha tenido en cuenta para su declaración concreta. El mínimo vital es un listón movable por el que se comienza a declarar de acuerdo a las circunstancias personales del sujeto pasivo, pero toda la banda que va hasta que empieza a pagar es base imponible exenta modulada de forma personal, pero nunca familiar. Es preferible que exista una

⁶³⁸ SANCHEZ BLAZQUEZ, V. M.: “El nuevo sistema de mínimo personal y familiar en la Ley Española del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y los Principios Constitucionales y Tributarios”. *Nueva Fiscalidad*. Nº 4. Julio-Agosto 2009. pg. 21 y ss.

⁶³⁹ En uno de los primeros párrafos del preámbulo de la Ley 35/2006 se hace el siguiente planteamiento con respecto a la configuración de la renta exenta: “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 flexible 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. Esta estructura supone que los contribuyentes no tributan por las primeras unidades monetarias que obtienen y que destinan a cubrir las necesidades vitales, de forma que contribuyentes con iguales circunstancias personales y familiares logran el mismo ahorro, con lo que se mejora la progresividad del impuesto. La introducción de una cuantía a la que es de aplicación un tipo cero permite alcanzar el mismo efecto de equidad que se produce con la aplicación de las deducciones en la cuota”

renta exenta para todo contribuyente individual y otra cantidad de renta exenta para la unidad familiar que iguale a todos los contribuyentes y la apreciación de circunstancias variables por el motivo que sea se lleve a deducciones en la cuota.

Aumentar el mínimo vital. Aun tenemos un mínimo vital exento bajo, (9.000 tras la nueva ley de 2006), aunque se ha intentado tapar con la obligación de declarar al ajustar las retenciones a los ingresos para que quien no declara piense que no paga. Un mínimo que corresponde a unos ingresos brutos mensuales de 750 €, cantidad a todas luces insuficiente para comenzar a pagar un 15% del marginal (que es el primer tipo de la escala del nuevo impuesto en vigor). El aumento del mínimo exento consigue el efecto de aumentar el consumo y el propio consumo ya conlleva la obligación de pagar impuestos indirectos (IVA, impuestos especiales), con lo que la recaudación aumenta por esta vía indirecta en una proporción mayor de la que se pierde por la vía directa (en un entorno del IVA normal al 20% y el primer tramo del IRPF al 12% es preferible subir el mínimo vital para que el sujeto pasivo tribute por IVA). El resultado es una mayor progresividad fiscal (en IRPF) con una reducción no tan importante de impuestos. Se puede mantener este mínimo exento, siempre que el primer tramo de pago no sea superior a un tipo del 6% (argumento sobre el aumento del número de escalas), aunque aumentar hasta 10.000 € o 12.000 € la cantidad por la que se empieza a pagar no produce un efecto fiscal negativo, sobre todo si se aumenta el tipo máximo que compensa sobradamente lo que por otro lado se pierde.

No solo los planteamientos progresistas inciden sobre esta necesidad de dejar fuera de gravamen una cantidad mínima que permita vivir, también las teorías más liberales, como la que el propio Adam Smith representa, admiten que la economía política encuentra su finalidad en suministrar a los contribuyentes suficientes medios para poder subsistir⁶⁴⁰. Con independencia de las necesidades que el estado tiene de recaudar para poder hacer frente a las obligaciones que él mismo se impone.

Incluso en la actualidad las modernas teorías sobre el mínimo exento son partidarias de aumentarlo de manera que cubran las cantidades que por impuestos

⁶⁴⁰ ADAM SMITH.: *Investigación de la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones*. Orbis. Barcelona. 1983. Pg. 161 del tomo II.

indirectos pagan quienes no llegan a este mínimo⁶⁴¹. El planteamiento es claro, si lo que se quiere dejar fuera de gravamen es 10.000€ y el tipo medio de IVA puede ser el 10% (más bajo en productos de primera necesidad y más caro en los otros), eso obliga a dejar exentos la cantidad de 11.111€, para cubrir el coste de este impuesto; el impuesto que pagaría en este caso por IVA el sujeto pasivo sería 1.111€ y la cantidad que le quedaría como mínimo vital es de 10.000€, lo que se había calculado en un principio.

Mayor problema plantea este mínimo exento cuando se trata de su dimensión familiar pues como ya aparece en la doctrina italiana hay que contar con el grupo de personas que rodean a quien no llega a ese mínimo, tal como opina D'Amati que luego continua en España MARTINEZ LAGO. Pero en el juego de la deducción por descendientes, ascendientes y otras deducciones específicas en la cuota se puede conseguir el efecto deseado sobre la realidad de la unidad familiar, sin detrimento de que la escala de la deducción conjunta tenga un mínimo exento mayor. Si planteamos la posibilidad de que el sobrante de las deducciones en cuota pueda ser devuelto aun cuando no haya retención para ello, estamos posibilitando que este tipo de circunstancias accesorias sean realmente igualatorias: a quien tiene cuota se le reduce de la misma y a quien no tiene adquiere un Derecho de devolución de la cantidad que podría deducir.

Desde el punto de vista de la Progresividad Fiscal, cualquier variación en esta línea: aumento de la exención por abajo y subida del tipo máximo por arriba, supone una mejora real en dicha progresividad en el sentido que nuestra Constitución reconoce a este principio informador.

Eliminación de las rentas no declaradas. Dentro del actual IRPF se ha generado unos nichos de no declaración que cada vez tiene menos sentido⁶⁴². Por un lado está determinadas pensiones que pueden ser gravadas teniendo en cuenta las características personales del sujeto pasivo. Existe la exención de las indemnizaciones por despido en determinada cantidad, que debería gravarse como una renta plurianual

⁶⁴¹ NEUMARK, F.: op. cit. quien en su obra propone que se incremente este mínimo exento (*Theorie und praxis der modernen einkommensbesteuerung*) para cubrir el impuesto sobre el consumo, llegando a proponer que se devuelva este impuesto (*Principios de la imposición*)

⁶⁴² AYALA CAÑON, L; ONRUBIA FERNANDES, J; RODADO RUIZ, M.C.: op. cit. pg. 10. que comenta esta situación como una fuente de discriminación de renta dependiendo de la vía por la que se obtiene los ingresos.

con un tipo medio. Abundan los premios de diferente tipo, unos proceden de juego puro y duro y otros corresponden a actividades artísticas y científicas, que están exentos de gravamen. En todos los casos existe una discriminación positiva que no tiene demasiada lógica desde un punto de vista de justicia tributaria que debía ser añadidos al catálogo de ingresos computables desde el punto de vista del IRPF, bien como ingresos ordinarios, o en otros casos como ingresos plurianuales tributantes al tipo medio de gravamen, pues en todos los casos supone una quiebra del principio de progresividad, indeseable con la idea que nuestra Constitución tiene del mismo.

Exencionar solo mínimos de rentas activas. Si establecemos la diferencia entre rentas activas (trabajo y actividades económicas) y rentas pasivas, o como hemos denominado a lo largo de este trabajo, rentas de capital. El mínimo exento solo debe afectar a las primeras. Todos tenemos el deber de trabajar (el artículo 35.1 lo establece como deber en su enunciado, de manera que es el cumplimiento de este deber el que permite el derecho al mínimo exento del que aquí se habla) como parte de nuestra contribución a la economía nacional y ese trabajo el que debe quedar exento al ser la contribución que se exige de todos. La teoría de reintegración de capital-hombre habla de la remuneración del factor trabajo, pues solo la renta neta puede ser objeto de tributación, o sea, la riqueza que queda después de deducir los gastos que reintegran las fuentes productivas.⁶⁴³ Esta deducción no debe producirse para quienes viven del capital, pues siempre tienen la posibilidad de trabajar. Si sus rentas se lo permiten y prefieren no hacerlo, lo que no pueden tener son los mismos beneficios de quienes ya han excluido esa posibilidad precisamente por trabajar. Quien viva de las rentas y además busque una renta activa, ya sabe que por esta tendrá Derecho a ese mínimo exento, en otro caso estará obligado a declarar por sus ingresos patrimoniales por toda la

⁶⁴³ CENCERRADO MILLAN, E.: *El Concepto de mínimo exento*. Marcial Pons 1999. pg. 14 y ss. Trata este concepto como aportación de EMILIO GIARDINA, en su obra de 1961 *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, que exige que se respete la renta mínima para vivir de quien vive de su trabajo. Este principio ya fue anunciado por BENVENUTO GRIZIOTTI en *Principios de política, derecho y Ciencia de la Hacienda* 1958. que opinaba que no solo estamos ante un principio social, también lo es económico, pues diezmando las rentas mínimas se repercutiría el impuesto necesario para mantener a estas familias sobre los demás contribuyentes. La recuperación del ciclo productivo requiere mantener el factor trabajo, pues además de la prioritaria función social que representa, ayuda a garantizar el consumo mínimo indispensable para que la economía no entre en recesión. En la misma línea opina ANTONIO PESENTI *La attività finanziaria nella Costituzione* 1958 que opina que el coste mínimo de producción humana no presenta capacidad contributiva, sino que también es un dato de mercado que donde no existe hay que crearlo a través del gasto público (pensiones, desempleo) para garantizar la existencia de un mínimo consumo. De esta manera además se apoya la justicia social.

recaudación que obtenga, pues el estado debe amparar necesidades, nunca caprichos de quienes no cumplen con las obligaciones de carácter laboral o de otro tipo como ocurre en este caso.

Pero es que este planteamiento del mínimo exento tiene antecedentes desde Stuart Mill que con su teoría del sacrificio ya enunciaba que el esfuerzo no es el mismo para quien tiene grandes rentas que pequeñas⁶⁴⁴. Incluso tiene su fundamento en la función asistencial del estado como se ha comentado en otro lugar de este trabajo, pues el sentido del impuesto es recaudar de quien tiene para colaborar con quien carece, no tiene sentido cobrar por impuestos lo que después no va a quedar más remedio que dárselos como ayudas⁶⁴⁵. Pues no en vano existe una estrecha conexión entre las rentas mínimas y los mínimos asistenciales, de manera que a quien se le tiene que ayudar por no tener un mínimo de ingresos no se le puede pedir impuestos.

Inclusión en IRPF las ayudas de cualquier tipo. Quien percibe una ayuda está percibiendo una renta, lo que obliga que a efectos de declaración deba incluirla en su base imponible. En los últimos años ha habido varios tipos de ayudas de esta procedencia (cheque bebé, libros gratuitos, ordenadores, becas,...) que en la generalidad de los casos han quedado exentas de gravamen y que deberían tributar. Dentro del modelo de IRPF existen apartados para incluir este tipo de ingresos de capital mobiliario que debe ser el lugar correcto para su inclusión en IRPF. Esta inclusión (ya sea de 100 o 2.500 euros) hace justicia al hacer tributar a la misma por el tipo real de

⁶⁴⁴ CENCERRADO MILLAN, E.: *op. cit.* pg. 19 y ss., hace referencia a la obra de JOHN STUART MILL *Principios de Economía política* donde defiende la posibilidad de dejar exento este mínimo en consonancia con BENTHAM partidario también de exencionar un mínimo necesario para la vida. Esta antigua teoría ha sido también apoyada por GIARDINA y MAURO FASIANI *Principios de ciencia de la Hacienda* que opina que no se puede permitir que un sujeto muera por la obligación de contribuir en los costes de producción de los servicios públicos, en la misma línea LUIGI VITTORIO BERLINI *el Impuesto justo* que estima que el mínimo exento se ha impuesto en la conciencia económico-social por razón de conveniencia sobre todo por la sensación de injusticia en que se incurriría si se obligase a repartir el gasto proporcional entre todos los contribuyentes sin tener en consideración la renta. CESARE COSCIANI *Istituzioni di Scienza Della Finanze* comenta que es la cantidad que puede aportar una persona en estas circunstancias es marginal para el coste de los servicios y muy importante para su supervivencia.

⁶⁴⁵ CENCERRADO MILLAN, E.: *op. cit.* pg. 22, donde comenta los argumentos que se basan en la función asistencial del estado, pues es obligación suya ayudar a quien no tiene lo suficiente para vivir, como dice JULIO BANACLOCHE PEREZ *Manual de economía financiera* si gravamos la renta de quien solo tiene lo necesario para vivir es indudable que el impuesto que pague habrá de devolvérselo por la vía del subsidio.

quien la percibe, que por supuesto no es igual en todos los contribuyentes, con lo que la ayuda se convierte en mayor para quien más tiene.

Devolución de la cantidad liquidada. Cuando no haya retenciones suficientes para deducir las cantidades a que tiene Derecho el sujeto pasivo, se podrá presentar la declaración negativa y obtener la devolución de las cantidades que en otro caso le hubiera correspondido. Es sumamente injusto que existan deducciones que se aplican a quienes tienen renta y que no puedan aplicarse a quienes carecen de ella, esta actitud es totalmente contraria a la progresividad fiscal, es más supone regresividad fiscal, pues beneficia solo a quienes tienen que pagar a partir de cierta cantidad. Si la deducción es un Derecho y la cuota íntegra no llega al mínimo para aplicarla, debería provocar una declaración negativa con Derecho a devolución, incluso de oficio a quienes son acreedoras de pequeñas cantidades, que además en muchos casos se ven incrementadas con deducciones o bonificaciones que no se pueden aplicar por falta de cuota sobre la que operar. Al menos debe realizarse una comunicación como la que actualmente reciben los sujetos pasivos en forma de borrador.

Aumentar el tipo máximo de gravamen. La bajada del tipo marginal desde el 56% al 43% ha sido argumentada como una necesidad de evitar que las grandes rentas eludiesen su tributación nacional (es curioso que en tan solo tres años de la aplicación de la nueva ley con el tipo máximo de gravamen, se esté planteando la posibilidad de crear 2 escalones más para las rentas más altas que tributarían entre un 1% y un 2% más que las rentas sujetas al tipo máximo actual). Esa bajada ha supuesto que para evitar doble imposición, haya habido que reducir el IS. Después ha dado paso a la pérdida de la progresividad de determinados tipos de rentas (las denominadas rentas del ahorro). Lo que no ha dejado de ser un beneficio para los grandes contribuyentes por doble vía: reducción del tipo máximo y privilegio en determinados rendimientos que no se producen en rentas bajas.

En los países en los que el estado de bienestar es una realidad, han estado durante años manteniendo una presión fiscal superior a la que hemos conocido en España. Cuando la organización estatal de servicios sociales ha estado completa es cuando se ha planteado reducir los impuestos, pues solo se trata de mantener los servicios.

El problema es que en España, con las infraestructuras básicas sin completar (aun quedan muchas autovías, trenes de alta velocidad, polígonos industriales,...) los servicios aun sin terminar de concretarse (ley de dependencia, protección a mujeres maltratadas,...) y por lo tanto de valorarse, no se puede reducir los impuestos, so pena de que lo que queda por hacer se abandone en su ejecución. Todavía es momento de pensar en crear una infraestructura más completa que la que existe en la actualidad, cuando podamos estar satisfechos de la misma, se podrá valorar el coste de mantenimiento y es cuando será el momento de reducir la presión fiscal, pero no antes.

No son pocas las opiniones que van en esta línea, sobre todo cuando en un momento de crisis se buscan medidas que permitan aumentar la recaudación, como ha ocurrido con la posibilidad de crear un impuesto sobre las grandes fortunas, cuando tenemos un IRPF que puede servir para esa finalidad. Sería suficiente con crear una escala al 50% por encima de 150.000 € o de la cantidad que se estime de renta que es una gran fortuna. En la actualidad son más de 100.000 contribuyentes los que están por encima de esta cantidad, lo que supone que aun habría un salto más de un 7% sobre el exceso para quienes ya la están declarando y que seguramente la tienen que mantener en un futuro. El sistema por el que se ha optado es por crear dos nuevos tramos para las rentas a nivel nacional, uno que va desde los 120.000 € a 175.000 € con un gravamen del 44% y otro a partir de 175.000 € sujeto a gravamen del 45%. Aunque la situación se complica si tenemos en cuenta el tramo (el 50% de lo recaudado actualmente) que se ha cedido a las autonomías y donde existe un margen de actuación para estas comunidades, lo que ha provocado que Andalucía haya creado 3 tramos con importes que van desde el 44% (para rentas superiores a 80.000 €) al 46% (para rentas superiores a 120.000 €) a las que hay que añadir el incremento estatal que hace que la escala llegue hasta el 48%. Llegando en Cataluña hasta el 49% para quien gane más de 175.000 €. Como puede verse se ha quebrado el tipo de tributación que existía a escala nacional creando variaciones en la imposición dependiendo del lugar de residencia. Pero además, si se trata de tener en cuenta no solo la renta, sino que se quiere considerar el patrimonio el planteamiento necesita que los valores de ambas magnitudes aparezcan reflejadas en algún sitio. Con el tipo de impuesto que aquí se propone, así sucede, se juntan los valores de la renta y los del patrimonio, lo que permite hacer tipos combinados de ambos elementos si de gravar a las grandes fortunas se trata.

Se ha argumentado que en caso de subir la imposición serían muchos los que deslocalizarían su renta para llevarla a otros países, esto es posible en el caso del IS donde la actividad se puede trasladar en busca de mejores impuestos, pero en el caso del IRPF se trata de trabajadores con grandes ingresos obligados a pagar lo que se les exija. No podemos obviar que este tipo de medidas se han tomado en Gran Bretaña, que es una de las naciones menos proclive a este tipo de subidas y en la actualidad tiene un tipo marginal del 50% por encima de las 150.000 libras (170.000 €)

Establecer los gastos deducibles de acuerdo con los gastos reales en todo tipo de ingresos. Existe una práctica de reducir unos gastos de difícil justificación, tanto en rendimiento del trabajo, como en rendimiento de actividades en estimación directa simplificada. Si el gasto existe debe poderse demostrar y si se demuestra se deduce. En otro caso se da un beneficio a quien no tiene dicho gasto que encuentra la posibilidad de deducirlo, con respecto a quien lo tiene, incluso por importe mayor de la cantidad que hoy deduce y que no puede incluirlo en su declaración porque no se le permite (pensemos en gasto de desplazamiento, manutención, vestuario, elementos complementarios, ...) que incluso podría dar lugar a un tipo de trabajador por cuenta ajena en cuanto a los ingresos y con deducción de gastos, que no tiene porque ser necesariamente empresario de la actividad a la que se dedica, como de hecho ocurre en la actualidad.

Aumentar las actividades en estimación directa (utilizar el módulo como sistema marginal). El sistema de módulos se creó para las actividades de pequeña relevancia económica, difícil control o facilidad para su declarante. Sin embargo los límites para su aplicación son excesivos (no es entendible que cientos de miles de euros de ingresos no permita contratar un asesoramiento externo para llevar un control de ingresos y gastos). Quien tiene trabajadores, solo por este hecho ya requiere un asesoramiento, por lo tanto debe tener capacidad para organizar una actividad empresarial, o al menos capacidad para controlarla. Reducir los módulos solo requiere reducir los máximos para que una actividad pueda estar en módulos, tanto en el volumen de ingresos o en los parámetros para su aplicación, como reducir el tipo de actividades que puede tributar por este régimen (no permitiéndolo en las que sean de comercio menor y determinados servicios). Nuestra Ley obliga que para el caso de que

un empresario tenga una actividad en estimación directa, el resto de actividades también estén en este sistema, en la actualidad esta obligación no se cumple cuando la segunda actividad se corresponde con la agricultura, que siempre suele estar en módulos; quien recurre a este sistema demuestra que se puede llevar perfectamente un control en estimación directa y que por razones obvias se prefieren los módulos aun suponiendo un beneficio discriminatorio con el resto de ingresos⁶⁴⁶. Esto no significa que no existan parámetros de cada actividad para conocer la rentabilidad previsible de las mismas de manera que quien tenga beneficios notoriamente inferiores a los que son normales en el sector, pueda ser inspeccionado para comprobar sobre la realidad de esa declaración. También desde los postulantes del sistema dual para los rendimientos del ahorro tampoco son partidarios del mantenimiento del sistema de módulos⁶⁴⁷.

Está comprobado que las actividades sujetas a módulos tienen muchos elementos distorsionadores que acucian a buscar la forma de suprimirlos o al menos que se reduzcan a su mínima expresión:

Solo se elijen en caso de ser beneficiosas para el sujeto pasivo, de manera que quien no llega al beneficio presunto que el módulo indica opta por la estimación directa. La práctica totalidad de quienes se dedican a módulos tienen unos beneficios superiores a los que por el módulo les corresponde. Tal vez la forma de evitar que sean mayoría los contribuyentes que funcionan por módulos sea aumentando éstos. El resultado sería bueno para la recaudación y en otro caso sacaría a muchos contribuyentes de un sistema de módulo para llevarlo a una estimación directa mucho más clara.

Son una enorme fuente de fraude. Para que se va a pagar un impuesto como el IVA que grava las operaciones comerciales si el resultado final es indiferente al no poder deducir la cantidad del coste de los bienes adquiridos. Los productos si son imprescindibles se adquieren, pero se busca la posibilidad de que no vayan gravados con un impuesto que no proporciona un ahorro fiscal (como ocurre con las facturas que

⁶⁴⁶ AYALA CAÑÓN, L y otros: *op. cit.* pg. 11 comenta que es un elemento de discriminación en el IRPF con respecto a la tributación por ingresos del trabajo.

⁶⁴⁷ DIAZ DE SARRALDE, S; PICOS SANCHEZ, F; MORENO SAEZ, A; TORREJON SANZ; L; ANTIQUEIRA PEREZ, M.: "La Reforma... *Cit.* pg. 27 lo acusa de introducir una serie de anomalías frente al sistema general de estimación directa.

se desgravan en la estimación directa). Esto mismo es aplicable a la mano de obra y al Derecho que tiene el trabajador de estar incluido en el régimen correspondiente de Seguridad Social.

Es un sistema desincentivador de las inversiones. Si el beneficio que obtengo es el mismo haga o no estas inversiones, tengo que plantear cual es el plus de productividad que consigo con ese mayor gasto. Normalmente se llega a la conclusión que los gastos no producen beneficios proporcionales a la actividad por lo que no merece realizar estos gastos que a estos efectos son inocuos.

Los motivos en cuanto al grado de conocimiento y cultura que en su día “obligaron” a generar el régimen de módulos, han desaparecido, en la actualidad el nivel de ilustración medio ha subido, además todo este tipo de operaciones las realizan personas especializadas que saben de su actividad y a las que no le importa pagar cuando la factura es un gasto deducible.

Solo en caso de actividades agrícolas muy marginales, como puede ocurrir con la agricultura tradicional en la que los sujetos pasivos tienen otras actividades pero conservan pequeñas fincas a su nombre donde ellos se hacen las faenas pertinentes para su explotación, solo en estos casos tendría sentido mantener el sistema de módulos limitado a unos ingresos de pequeña cuantía y solamente cuando no concorra otra actividad de tipo empresarial, ni como persona física, ni como sociedad.

Generan sujetos pasivos irresponsables, inconscientes de su obligación de contribuir impositivamente. Se degrada su papel como ciudadano al aplicarle unas normas tuitivas innecesarias en la mayoría de los casos.

Crea sistemas perversos de elusión fiscal. Conviviendo una sociedad familiar con actividades en módulos, permite deducir los gastos por la sociedad y los miembros de la misma tributar por módulos con la consabida reducción de unos gastos que no tienen.

Muchas actividades de módulos son auténticas tapaderas para generar gastos en actividades económicas rentables que ven como de esta manera se reduce la cantidad a pagar por beneficio (IRPF e IS) y por IVA al tener facturas justificativas de gasto que luego no tienen control desde el emisor, ni supone mayor tributación para él.

Desaparición del gravamen por módulos de los rendimientos en actividades económicas. El beneficio de la actividad ha de determinarse siempre por un método que genere un beneficio neto. Si utilizamos un método de comparación de patrimonios, el patrimonio que tenga cada sujeto pasivo al final del periodo impositivo ha de ser el que tenga al inicio del mismo, más el que haya podido agregar a través del remanente de renta que le haya sobrado tras el consumo normal del ejercicio. De esta forma no puede aplicarse un módulo que determine un beneficio neto, pues podría dar lugar a un incremento de patrimonio que no ha sido sometido a gravamen por el IRPF. O explicado de otra forma, podría generar actividades en módulos que solo sirvan para hacer aparecer patrimonio por unos supuestos beneficios producidos por estas actividades que quedarían impunemente fuera del sistema de gravamen al haber tributado por el mínimo que el módulo representa.

Por último, no podemos olvidar que cuando aparecen las primeras leyes de renta no existe un sistema de módulos, todos los rendimientos se calculan por lo que se denominó Estimación objetiva singular que no deja de ser una variante de lo que en la actualidad es estimación directa simplificada. Si aquel contribuyente fue capaz de entenderse con ese sistema, no debemos suponer que el contribuyente actual sea capaz de lo mismo.

Acabar con la distinción de bienes afectos a actividades. La diferente tributación de un bien por ser particular o afecto a la actividad ha hecho necesaria esta distinción para conocer su tributación, en ocasiones es fácil de precisar (como ocurre con los inmuebles) pero en muchos casos se vuelve subjetiva. Es clara la explicación que aporta López Espadafor⁶⁴⁸, donde contradice la actitud que mantiene Pérez Royo⁶⁴⁹ y apoya la que mantiene Martín Queralt que plantea que los bienes afectos deben tributar de acuerdo a su afectación a pesar de la resolución del TEAC de 29 de enero de 1992 admitía que los depósitos bancarios son siempre rendimientos de capital mobiliario. Lo que demuestra claramente la subjetividad que late en esta diferenciación más técnica que real. Normalmente los rendimientos procedentes de activos financieros

⁶⁴⁸ LOPEZ ESPADAFOR. C. M.: Las deducciones... Cit. pg. 91 a 97.

⁶⁴⁹ PEREZ ROYO. F.: *op. cit.* A lo largo de esta obra expone que son siempre rendimientos de capital mobiliario los beneficios obtenidos por la participación en empresas, con independencia de su afectación. Precisamente por la dificultad que supone distinguir un tipo y otro.

se declaran como tal, con independencia de la afectación o no del bien. Igual ocurre cuando se trata de participaciones empresariales necesarias para la actividad (es común que determinadas empresas exijan ser socios de las mismas para poder comercializar sus productos y que el beneficio que obtienen sea repartido con posterioridad por la vía de dividendos a los propios socios, ejemplo de este tipo de empresas es AIHADESA, Industriales Heladeros de Alicante, claro ejemplo de afectación que sin embargo se declara en su espacio correspondiente y no en referente a la actividad económica). Pero es que es todavía más confuso cuando se trata de bienes compartidos, ya sean cuantas bancarias, acciones, inmuebles. Para eso la mejor solución es que desaparezca esta distinción y para que sea neutra la tributación tras la desaparición la única fórmula es que todo rendimiento se someta a un tipo progresivo. Fue precisamente el cambio de la Ley para dar premio por antigüedad en las inversiones hechas de modo particular y no las que se hacen de modo empresarial lo que dio lugar a esta farragosa distinción.

Las deducciones realizarlas en la cuota, ya que esta es forma idónea para que la disminución fiscal que supone una deducción sea igual para todos los sujetos pasivos. Un hijo deduce lo mismo para quien tiene altos ingresos que para quien los tiene más reducidos. En caso de insuficiencia de cuota el resultado es 0. Es aquí donde se canalizan la incentivación de las actividades que desde el estado se consideran dignas de tener una ayuda fiscal.

Por otro lado para obtener la devolución debería ser necesario presentar declaración. De esta forma se incentiva el conocimiento de las obligaciones y los Derechos fiscales, se concientia a los ciudadanos de la necesidad de conocer y presentar declaraciones de renta, aunque solo sea con el fin de obtener este tipo de beneficios.

Como acertadamente indica López Espadafor⁶⁵⁰ en la Ley de 1978 las deducciones en la cuota adolecían de un gran desorden en los momentos, elementos y componentes de la cuota. Pero su simplicidad hizo que todo el mundo supiera que se podía deducir (vivienda, gastos sanitarios, seguros,...) y fue un revulsivo magnífico

⁶⁵⁰ LOPEZ ESPADAFOR. C. M.: *Las Deducciones...* Cit. Es cierto que tanto en la nomenclatura (conceptos como cuota diferencial, cuota íntegra, cuota líquida, no estaban claros en la ley); como en la forma de regular el concepto de cuota (esta falta de claridad hizo que muchas de estas funciones se regularan en ordenes ministeriales aclaratorias de la forma de declarar). Pero la simplicidad de funcionamiento del impuesto hizo que fuese el que mejor recuerdan todos los que han pasado por los determinados IRPF que ha habido desde entonces.

para esas actividades. Son deducciones que permiten incentivar determinadas actividades económicas y controlar a otras (caso de las sanitarias, que al estar exentas de IVA, incluso en el caso de que se hagan de forma privada, tiene un tipo de control muy relajado). Incluso puede aplicarse un sistema de deducción en la cuota en proporción de la base imponible (alquiler de vivienda) o solo en aquellos casos en que dicha base sea inferior a determinada cantidad, perdiéndola en caso de que la supere, incrementándose de esta forma la progresividad fiscal al ser las deducciones aplicables solo a rentas hasta un determinado volumen.

Otros autores⁶⁵¹ dudan que la forma de cálculo del mínimo vital, incluyendo las circunstancias familiares y personales, puedan ser constitucionales, precisamente por no respetar la igualdad en la deducción de todos los declarantes, de manera que los hijos de quienes tienen rentas altas permiten más deducción de quienes las tienen más bajas.

Crear las ayudas fiscales desde el IRPF. Se ha discutido mucho sobre lo perjudicial que resulta que a quien no tiene que pagar además le salga una cuota negativa. Esto se daba frecuentemente cuando el grueso de las deducciones iban en la cuota, de manera que cuando ésta quedaba reducida a 0 no se podía seguir deduciendo. En estos casos estamos ante una declaración en sí injusta, pues hay quien tiene unos ingresos moderados, una cuota baja y unas deducciones, que puede ser por hijos o por adquisición de una modesta vivienda, no deducibles por insuficiencia de cuota. Esta es la gente, que como norma va a necesitar ayuda y este puede ser el lugar para regularla.

Considerar, dependiendo del volumen de familia, de la composición de la renta, del número de miembros de la unidad familiar que trabajan o que se encuentran en circunstancias especiales,... que por esta vía se pueden introducir las ayudas sociales, sería un avance con lo que se ha planteado hasta ahora para que en determinados casos se hagan ayudas lineales que benefician a todo por igual de forma injusta (ingresos por nacimiento, ayuda para libros, minoración de 400 € en las retenciones). De esta manera

⁶⁵¹ JOSE ANTONIO SANCHEZ GALIANA, hace un comentario en la introducción de la obra de JOSE MANUEL GALLEGU PERAGÓN reseñada en otro lugar de este trabajo, en su página XVII, a propósito de esta cuestión con respecto a la Ley 40/1998 precisamente porque el mínimo vital atendiendo a las circunstancias familiares y personales es dudosa la bondad de la reforma, sobre todo si lo consideramos desde el punto de vista de la progresividad, que en este caso se vuelve inversa y perjudica a quienes menos renta tienen, pues es menor la deducción fiscal que obtendrían por sus hijos.

el IRPF se convertiría en una especie de paga extra para las rentas modestas y las ayudas de todo tipo podrían canalizarse a través de este impuesto para su control.

Tributación de beneficios empresariales por IS. Es evidente que el tipo aplicable al IS tiende a disminuir en clara convergencia con la política europea. Esto lo hace cada vez más atractivo para la actividad económica, que salvo aquellas obligadas a realizarse como persona física por el carácter profesional, por tratarse de una concesión o de escasa relevancia permite convertir el IS en la espina dorsal de la actividad empresarial. Su mayor control y su técnica más perfecta de llevanza de una actividad hace que esta sea la forma ideal para este tipo de actividades.

Por eso el paso de la mayoría de las actividades de persona física a sociedad, hace que se pierda la progresividad fiscal en los beneficios empresariales. Si además no aplicamos esta progresividad a los dividendos obtenidos, podemos hacer que la renta de los sujetos pasivos dedicados a estas actividades tributen prácticamente a un tipo fijo por percibir sus retribuciones como reparto de dividendos en lugar de como rendimientos del trabajo. Aunque sea por incumplimiento del precio de mercado como valor de las relaciones entre socio y sociedad, actuales operaciones vinculadas.

Para ello es necesario un sistema que convine el patrimonio (titularidad de las participaciones sociales) con la renta (dividendos percibidos por esas participaciones sociales, rendimientos del trabajo de esas participaciones sociales) para evitar fricciones en este precio de mercado.

La paradoja se da cuando una pequeña sociedad está compuesta por socios trabajadores y capitalistas. Si sobrevaloramos el trabajo, el beneficio se va por esta vía, la tributación se hace progresiva, la sociedad tributa menos por IS y el reparto de dividendos es posible que desaparezca. Si, por contrario, primamos el capital, aumenta el beneficio de la empresa que paga a tipo fijo, aumentan los dividendos, que con este planteamiento se vuelven progresivos y se iguala al caso anterior.

Otro de los problemas que se ha detectado, y que ha pretendido corregir la nueva ley de IRPF con el sistema dual, es la doble tributación de los dividendos de las sociedades, sobre todo cuando se trata de sociedades familiares. De acuerdo a la teoría actual, la sociedad tributa al 25%, reparte dividendo, que tributa al 18% y el tipo total es el 43%, tipo máximo de renta. Todo esto está bien, salvo por la minoración promedio

del tipo de IS, que reduce el tipo efectivo por debajo del mismo; la exención por beneficios que existe en el actual IRPF, que hace que existan varios medios de eludir esta sobreimposición. Existen varios estudios referentes a este tema y las conclusiones han ido evolucionando desde la no integración, hacia la existencia de un sistema celular⁶⁵². Personalmente opino que la sociedad debe mantener su capacidad económica dedicando el beneficio a la reinversión, en ese caso no existe distribución. Se paga el trabajo y se tributa por el trabajo, y si los socios quieren distribuir por beneficios que tributen por ello al tipo efectivo que le corresponda.

Actualmente nos encontramos con la aparición del sistema de operaciones vinculadas, que precisamente en sociedades unipersonales de tipo profesional puede suponer la atribución de todo el beneficio al socio como retribución de su actividad, lo que en la práctica supone resucitar la transparencia fiscal, algo que no se prevé en la legislación. Como muy atinadamente comenta el profesor LASARTE “no se puede sustituir criterios interpretativos para cubrir las deficiencias normativas”, quien actúa en una economía de opción y elije tributar por sociedades, está claro que inicialmente va a ahorrar impuestos, pero posteriormente, cuando realice reparto de dividendos tendrá que tributar por IRPF tras haberlo hecho por IS, por lo que la presión fiscal a la que se verá sometido será la misma y solo conseguirá el diferimiento del impuesto hasta tanto pague como sociedad.

Obligación de tributar en IRPF para las actividades en concesión. Como excepción a la norma de que las actividades económicas de todo tipo tributen por IS para conseguir una fiscalidad más beneficiosa que permita obtener un ahorro con la rebaja de la imposición. Aquellas actividades, que se otorgan a una persona física en régimen de concesión de carácter profesional (Registradores, farmacéuticos, notarios...) o empresarial (Estanco, Loterías,...) deberían tributar por IRPF (a tipo máximo si así le

⁶⁵² GIL MACIA, L.: “Alternativas de integración IRPF-IS para evitar la doble imposición de dividendos en el contexto actual. *Documento 9/07*. INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES pg. 7 y 8. Aun tratándose de un estudio económico tiene una introducción excelente donde aparece la evolución de este planteamiento desde el informe VAN DER TEMPEL de 1969, partidario de la no integración; pasando por la imputación parcial que se propugnaba desde varias directivas, hasta el INFORME RUDING que es favorable a los sistemas celulares (donde cada tipo de rendimiento tributa de forma diferente). Las recientes sentencias que menciona sobre esta materia son contrarias a la no integración por conculcar el principio de libre circulación de capitales que supone la poliritributación de los rendimientos de las sociedades.

corresponde) para que sea toda la sociedad la beneficiaria de esta concesión limitada que principalmente produce un beneficio económico a aquellos sobre los que recae el privilegio de ser titulares de esta actividad. Si en algún caso el beneficio es de poca cuantía la tributación será baja en ese caso, pero en la generalidad de los casos en que el beneficio es elevado, la tributación también ha de serlo.

Eliminar las imputaciones de renta por la tenencia de inmuebles. Una vez que el impuesto abarca no solo al IRPF, sino también al Patrimonio, no debería ser necesario hacer imputaciones sobre bienes inmuebles pues ya computan a efectos de pago sobre el IP si es que el sujeto pasivo tiene esta obligación por superar los límites mínimos exigibles en IP, que es mucho más justo, ya que nos encontramos ante un patrimonio y no una renta, además de ser menos discriminatorio, pues si el patrimonio se compone de otro tipo de bienes es necesario darle un trato similar al que tiene la imputación por inmuebles y que con nuestro actual sistema queda exento.

Control de las ganancias patrimoniales. Al plantearse la inclusión de los bienes del patrimonio en la declaración, incluso en el caso en que se minoran por amortizaciones, cuando se enajenan se sabe con claridad que importe es el que se obtiene por la vía de la ganancia patrimonial. En caso de que los bienes se puedan amortizar (por dedicarlos a actividades que producen renta) será automática la deducción como gasto de la minoración del valor del bien en cuestión. Cuando se produce la enajenación ya contamos en la última declaración con el valor real de adquisición a efectos del cálculo de la ganancia patrimonial. Operar tras la venta para aplicar la tributación se convierte en este caso en una acción automática.

Ajustar el efecto perverso en las aportaciones a fines de interés social. La enorme variedad de productos surgidos desde la creación de los planes de pensiones, ha distorsionado enormemente los efectos tributarios en IRPF hasta el punto de llegar a neutralizar la progresividad en la medida en que un sujeto pasivo sea capaz de ahorrar una parte importante de su base imponible. En el fondo estamos hablando de una opción para ricos, ya que los pobres si pueden ahorrar, ven como con ello apenas reducen la tributación personal.

Se puede plantear que las reducciones no se hagan sobre la base imponible, sino sobre la cuota de manera que el beneficio obtenido sea similar para todo tipo de sujetos pasivos y se consiga que la progresividad fiscal se mantenga.

6.2.2.- Aplicación al Impuesto sobre patrimonio. Este impuesto, con un carácter más controlador que meramente recaudador, tiene una finalidad múltiple, pero la más importante no es la impositiva. De lo que se trata es de que dentro del IRPF exista una relación de bienes propiedad del sujeto pasivo a los que se les de una valoración lógica. El precio más cierto es el de adquisición, pues es el valor de cambio que tiene en el momento en que los adquiere.

En esta relación estarían: inmuebles, activos financieros, Derechos consolidados de cobro, saldos de cuentas bancarias, acciones y participaciones en el valor de empresas, vehículos registrados (disminuidos por la amortización que produce el uso de los mismos), otros elementos de valor económico que el sujeto tenga asegurados (para ello habría una concatenación de los elementos, el momento en que se adquieren y el valor por el que se hace que debe coincidir con el que inicialmente se le da a efectos del seguro). Ahora se está planteando un nuevo impuesto que se intenta que sea para la tributación de las grandes fortunas, como he comentado al tratar de las modificaciones del IRPF, para que este impuesto sea lo más justo posible debería contar con los datos patrimoniales, pues la fortuna no se determina solo por lo que se gana, influye también lo que se tiene, aunque esté infrarentabilizado, pues las posibilidades fiscales del diferimiento de los ingresos hace que no sea tan fácil el control del patrimonio real de un contribuyente exclusivamente desde la renta para determinar su fortuna. Un modelo único de tributación y control facilitaría este nuevo impuesto, que muy bien puede ser un desarrollo del que aquí se propone en sus escalas más altas.

En esta línea es paradójico que nuestro actual IRPF a efectos de determinadas deducciones obligue a comprobar la diferencia de patrimonio del sujeto pasivo entre el inicio y el final del periodo impositivo para saber si es posible dicha deducción⁶⁵³,

⁶⁵³ **Artículo 70. Comprobación de la situación patrimonial** 1. La aplicación de la deducción por inversión en vivienda y de la deducción por cuenta ahorro-empresa requerirá que el importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el período de la imposición exceda del valor que arroja su comprobación al comienzo del mismo al menos en la cuantía de las inversiones realizadas, sin computar

incluso señala como, aun a sabiendas que esta operación es difícil salvo que conozcamos la globalidad del patrimonio del sujeto pasivo por algún sistema, que hasta ahora era el IP desaparecido y que con el nuevo sistema sería los datos aportados en el apartado de patrimonio.

De acuerdo a estas premisas el funcionamiento de este impuesto tendría en cuenta:

Inclusión de los importes del patrimonio neto del sujeto pasivo. Se trata de incluir los costes de compra o adquisición a título gratuito de los bienes productos de inversión ó ahorro: cuentas de banco, productos financieros, acciones y participaciones en sociedades, viviendas e inmuebles, vehículos, seguros de vida de capitalización y rescate, planes de pensiones... y cualquier otro elemento que forme parte del patrimonio del sujeto pasivo. A esta adicción de datos se verá disminuida por las deudas que pueda tener de todo tipo el sujeto pasivo y que sean demostrables.

De esta manera se puede controlar el patrimonio del sujeto pasivo y lo que es más importante la capacidad que tiene para obtener un incremento de patrimonio durante un ejercicio conectado con la renta que declara. Es de suponer que para que haya una alteración patrimonial al alza es necesario que el sujeto pasivo tenga ingresos que justifiquen un gasto normal y una capacidad de ahorro por el importe por el que se ha visto alterado el patrimonio, salvo que exista un incremento de patrimonio procedente de otra transmisión. Los incrementos no justificados de patrimonio son frecuentes y escapan al control de hacienda por no llevar un inventario de este tipo de bienes.

También tiene la ventaja de saber cual es el coste de adquisición en el momento de producirse la enajenación, algo que en la actualidad causa demasiados problemas por no tener un archivo concreto de datos históricos. El valor declarado en este apartado será el que se utiliza a efectos de transmisión en el momento en que esta se produzca. Si al coste neto hay que añadirle los impuestos, gastos accesorios y gastos financieros, se hará en el momento en que se adquieren los bienes.

los intereses y demás gastos de financiación.

2. A estos efectos, no se computarán los incrementos o disminuciones de valor experimentados durante el período impositivo por los elementos patrimoniales que al final del mismo sigan formando parte del patrimonio del contribuyente.

Realmente mientras un bien está en poder del sujeto pasivo no existe alteración en el patrimonio del mismo, que solo lo hace cuando ese bien es enajenado y se sustituye por otro. Manteniendo el valor de adquisición como el real por el que ha de declararse se acaba con el problema de las valoraciones que ha existido hasta la actualidad a efectos del valor de los bienes⁶⁵⁴. Cada inmueble tendrá el valor sustitutorio que el sujeto pasivo a pagado por él; las acciones se valoran a precio de adquisición por el mismo motivo, y así con todos los bienes, incluso los heredados, a los que habrá de dárseles un valor de mercado a efectos de sucesiones y en él se mantienen hasta su enajenación. Precisamente será ésta la que determine cual es el beneficio obtenido y el IRPF que se paga por ese valor, que lógicamente es mayor cuanto menor sea el coste de adquisición previa, en ese momento se recupera la diferencia de lo no pagado en IP, en el momento en que florece la diferencia de valor.

Existen sentencias del TC que hablan de la diferencia que existe entre la valoración de los bienes cuando es a efectos de renta o a efectos de patrimonio, sin embargo entiendo que es preferible mantener la estabilidad del precio de compra, pues la capacidad del sujeto pasivo es la misma y en caso de valores patrimoniales bajos, serán compensados con incrementos mayores cuando se produzca la enajenación. La verdadera tributación estaría en las ganancias patrimoniales, no en el valor variable de unos bienes a fin de recaudar algo más por este impuesto.

Aplicación de cuota al patrimonio dependiendo de circunstancias subjetivas. La unificación de los impuestos de patrimonio e ISD permite que la tributación de estos impuestos esté coordinada con la Renta. A mayor renta mayor capacidad imponible y mayor cuota para estos impuestos. Quienes por tener unos años altos de renta y generan un patrimonio considerable, pasan por periodos de escasez no tienen que ser condenados a pagar un impuesto sobre el patrimonio elevado. Quienes por recibir una herencia tienen un incremento de patrimonio (que generalmente será en bienes no liquidables) deben tributar por un tipo medio diferente dependiendo de cual

⁶⁵⁴ LOPEZ ESPADAFOR, C. M.: “*Revisión Crítica...*” Cit. pg. 17 y ss. Comenta el complejo sistema de valoración de bienes al tener que elegirse entre una terna de valores que en muchos casos no es fácil de determinar. Critica que el mismo bien pueda tener valores diferentes. Pero es que de inicio es así, no es igual el coste de unas acciones que el de otras, siendo la misma cantidad, el patrimonio que ha sido necesario desprenderse para adquirirlas es el que en su día se pagó por ellas, la manifestación de riqueza se produce cuando se enajena y el valor aumenta, en ese momento se grava la renta y se inicia una valoración patrimonial más alta.

sea su capacidad fiscal, que no se la da el capital que recibe por sucesión, que se la da su renta normal, con la que tiene que confluir a la hora de calcular el tipo aplicable a ese incremento patrimonial mortis causa.

El impuesto de patrimonio se tendrá en cuenta de acuerdo a los siguientes parámetros:

Gravar el patrimonio que sobrepase determinada cantidad. Al igual que ocurre en la actualidad quedará como cantidad exenta de gravamen un mínimo, con independencia de la renta del sujeto pasivo, aunque este mínimo puede estar en función de esa renta.

Aplicar una tarifa, dependiendo de la renta del sujeto pasivo. De esta forma se combina la progresividad de la renta, con la progresividad del patrimonio. A partir de cierto nivel de patrimonio se paga una cantidad que va en función de ese exceso y de un tipo combinado, producto de calcular el tipo que tiene para IRPF (puede ser 1/100 de lo declarado por este impuesto, de manera que se hace progresivo), o incluso cabe una tarifa de salto de acuerdo a una escala (hasta 150.000 € 1/100 del tipo de IRPF, desde 150.000 a 500.000 un 2/100 del tipo IRPF, a partir de 500.000 un 4/100 del tipo IRPF). El resultado es que se combinen ambas progresividades.

Concretar el valor de los bienes en caso de ganancias patrimoniales. En caso de adquisición será el valor de compra, en caso de sucesión o donación el que se declare a tal efecto. Las amortizaciones deducidas se tendrán en cuenta en cuanto a la disminución del valor a efectos de ganancias patrimoniales. Los bienes se valoran por el precio de adquisición, pueden depreciarse cuando a efectos de IRPF interese (actividades económicas, arrendamiento de inmuebles, desgaste normal de los bienes en uso,...) en ese caso es el valor disminuido el que ha de tomarse en cuenta a efectos de transmisión en el caso de ganancias de capital. Los aumentos de valor que se produzcan sin materialización para el contribuyente, bien sea por subir la cotización de unas acciones, o el importe de unos fondos, o el valor catastral de un inmueble, no tendrán efectos hasta tanto no se consoliden por la enajenación del bien. Esta es la única forma para que el control por diferencia de patrimonios sea posible.

Determinar el importe mínimo a declarar en IRPF dependiendo del incremento de patrimonio que el contribuyente haya declarado en dos ejercicios consecutivos. El

mínimo vital será la cantidad exigible además del incremento de patrimonio, como renta mínima a declarar. Se ha comentado que existe en determinados países un sistema de valoración fiscal consistente en la comparación de patrimonios, en este caso de lo que se trata es que el incremento del mismo sea al menos la renta declarada a la que hay que adicionar el mínimo exento. Esta sería la verdadera función de control que se realiza desde este impuesto que impide los incrementos sin declarar de forma automática, sin necesidad de inspección que los ponga al descubierto.

Aplicación del sistema de comparación de patrimonios. Que exista obligación de declarar el patrimonio de los declarantes tiene una misión de control más que con fines tributarios. Si consideramos un mínimo vital por tipo de unidad familiar, solo aquellas personas que superen ese mínimo tendrán capacidad de ahorro, o de reintegro de deudas. Lo que permite controlar de forma cómoda los Incrementos Injustificados de Patrimonio que en la actualidad se detectan de forma esporádica y que de esa forma se automatizaría, pues el aumento de patrimonio, salvo que tenga justificación, puede determinar la renta de sujeto pasivo.

Incorporación del patrimonio de los descendientes sin recursos al patrimonio de los progenitores. Todos somos conscientes que en ocasiones aparece un bien patrimonial a nombre de quien no tiene bienes para ello. La única posibilidad de que esto ocurra es por donación, lo que obligaría a tributar por dicho impuesto, o por adquisición por parte de los progenitores, lo que obliga a imputarlo a los mismos. Es posible que en algunos casos provenga de origen ilícito, aunque esto sea difícil de probar; pero si, en la medida en que aparece, se obliga a tributar por el mismo, no solo se estará sobre el rastro de un ilícito sino que además se impide que se cometa una injusticia fiscal, pues se obliga a su propietario a declarar como si lo hubiera adquirido de forma lícita.

Impuesto del Patrimonio como control y no como recaudación. La diferencia de planteamiento principal que recae sobre este impuesto es que su interés está más en que sirva como una forma de control del IRPF, por eso no se valora tanto la realidad de ese patrimonio, como el precio que el sujeto pasivo a pagado por él. Esto que puede conculcar el principio de igualdad y de capacidad económica no lo es tanto en cuanto la tributación a la que se somete es sensiblemente reducida. Donde aumenta la capacidad

de este impuesto es cuando a través de su control se pone de manifiesto Incrementos Injustificados de Patrimonio que pueden hacerse tributar por IRPF y a tipos normalmente altos y que en la actualidad en muchos casos pasan desapercibidos en las declaraciones de IRPF.

6.2.3. Aplicación al Impuesto sucesiones y donaciones. Contra este impuesto se ha abierto una argumentación que propugna su desaparición y entre los motivos que se aluden está el de la falta de su cumplimentación tributaria debido al alto grado de evasión y elusión fiscal que sufre⁶⁵⁵. En lugar de analizar de qué forma se puede evitar esta situación se busca la forma de eliminarlo. El planteamiento que aquí se hace es incluir sus datos entre los del IRPF en cuanto a variación del patrimonio dentro del ejercicio.

La imposición que se ha realizado sobre este impuesto ha sido progresiva dentro de la cantidad que se obtiene, pero no ha tenido en cuenta la capacidad económica previa del sujeto pasivo, salvo si el patrimonio es superior a una cifra determinada o no, que es mucho mayor para quien tiene patrimonio previo que a quien carece de él. Precisamente concatenando los datos de patrimonio en el modelo único de IRPF, IP e ISD se puede ver la porción relativa de lo que se recibe por ISD, la renta normal del sujeto pasivo (a fin de que la tributación tenga en cuenta sus ingresos normales) y el patrimonio de que es propietario. Conjugando estos tres datos puede hacerse una estimación más justa que manteniendo aislada la cantidad

Aunque legislado por Ley estatal, el estar cedido íntegramente a las Comunidades Autónomas ha supuesto que la preocupación por el mismo haya descendido enormemente y a nadie le haya preocupado lo que ocurre en cada una de ellas con respecto a su recaudación. La eliminación de este Impuesto sería imposible en tanto no se arbitrara una nueva figura jurídica que lo incluyese en cualquier otro de los existentes. Como muy bien comenta Francisco Pozuelo Antoni⁶⁵⁶, el IRPF no grava la peculiar forma de renta que supone los bienes adquiridos por Sucesión o Donación por lo tanto es necesario que exista una figura impositiva de este tipo para que la puesta de

⁶⁵⁵ DE PABLOS ESCOBAR, L.: *op. cit.* pg. 34.

⁶⁵⁶ POZUELO ANTONI, F.: *op. cit.* pg. 26.

manifiesto de una mayor capacidad contributiva, que supone la recepción de una herencia, quede gravada convenientemente.

La posibilidad de incorporar este impuesto al IRPF, donde se controlarían los bienes que entran en la esfera del sujeto pasivo, tal y como ya se ha propuesto para el IP tiene una serie de ventajas:

Se puede coordinar la progresividad del IRPF con la de este impuesto, de manera que se tribute por el patrimonio previo y por la renta del Sujeto Pasivo. Esta combinación de impuestos incide, no solo en la progresividad, también lo hace en la justicia tributaria y en la coherencia del sistema, pues no solo se puede modificar el tipo por la cantidad que se recibe por esta transmisión, también se puede combinar con la renta del sujeto pasivo y el patrimonio previo real del mismo.

Se coordina la pérdida de patrimonio de quien fallece o dona, con el incremento de quien recibe este patrimonio. Aun en caso de herencia yacente, la atribución de la misma puede ser imputada desde el primer día. El valor de los bienes se atribuyen directamente al sujeto pasivo, que puede ser que por la adicción de los mismos, esté obligado a tributar por IP, pues el devengo de todos los impuestos sería como hasta ahora el último día del año.

Se amplían los plazos de declaración al menos a seis meses, pues el IRPF se declara el 30 de junio y en él habría de incluirse los bienes adquiridos por transmisión onerosa en el ejercicio precedente, sin perjuicio de que pueda crearse un sistema de retenciones a cuenta o ingresos por autoliquidación a efectos de disponer de determinadas cantidades líquidas de la masa de la herencia, necesarias para la percepción de la donación ó herencia, que lo haría a cuenta del impuesto único que se presenta.

No es inconveniente que el ISD sea de recaudación autonómica, pues dentro del Impuesto General de la Renta y el Patrimonio, pasaría a engrosar las cantidades que han de percibir las comunidades autónomas, tal como en la actualidad aparece la división entre cantidades correspondientes a la hacienda estatal y las correspondientes a la hacienda autonómica.

La capacidad de inspección de estos impuestos se mejoraría, pues puede realizarse de todos ellos conjuntamente, de manera que al estar subordinado el tipo impositivo del IP y del ISD al tipo que se paga en IRPF, en caso de inspección que incrementa el primero, automáticamente puede producirse la subida de los otros.

6.3. OTROS IMPUESTOS QUE AYUDAN AL CONTROL PATRIMONIAL.

La enorme colaboración administrativa generada en torno a las actividades económicas patrimoniales y financieras, realizada tanto a través de los registros, de los órganos administrativos, como a través de los notarios o de la banca, permite tener un control total sobre el patrimonio de todas las personas y ello coadyuva a conocer mejor, tanto el patrimonio, como las rentas no declaradas que es en definitiva lo que más daño le hace al sistema fiscal español. Para ello podemos contar con los datos que aportan otros impuestos, que automáticamente pueden pasar a engrosar los datos que la administración comunica a los sujetos pasivos a fin de que puedan cumplimentar sus declaraciones fiscales y de paso conocer el control que sobre los mismos tiene la hacienda pública.

Impuesto sobre sociedades. Una vez que el IRPF es progresivo y acumulativo de todas las rentas, lo que se haga en IS es indiferente. Se puede liquidar al tipo fijo que se estime más procedente, e incluso buscar la forma de aumentar las deducciones y bonificaciones en la fórmula en que se estime. Las alternativas siempre tributarán de forma progresiva y la optimización de esta progresividad corresponde a quienes llevan la planificación fiscal de la actividad.

Analicemos como influye en la progresividad la forma de reparto:

Si se aumenta la percepción por trabajo, pagará menos por sociedades pero tributará más por un IRPF progresivo.

Si realiza reparto de dividendos, éstos engrosarán un IRPF progresivo, pero disminuirá el valor patrimonial de las acciones. En caso de que no reparta dividendos se incrementa el valor patrimonial de esta participación y pueda que se vea obligado a tributar por ello. Lo que es necesario en este caso es planificar fiscalmente la

distribución de los dividendos de manera que no perjudique excesivamente la tributación realizada por acumulación de dividendos en un solo ejercicio.

Lo verdaderamente importante del IS es que nos permite saber el valor contable de las participaciones sociales (valor asignado en el momento de la adquisición), así como el valor capitalizable de las mismas (división de los fondos propios de la sociedad por el porcentaje de participación de cada socio) interesante en el momento de la enajenación de las mismas para saber el beneficio o la pérdida que le ha producido.

Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. A través de este impuesto conocemos quienes efectúan transmisiones, lo que supone la baja de ese bien en el patrimonio del sujeto pasivo, pero a la vez es un hecho imponible sujeto a ganancias o pérdidas patrimoniales. Es necesaria la suficiente coordinación fiscal entre las diferentes administraciones de manera que todas estas variaciones aparezcan directamente en la declaración de IRPF del sujeto pasivo enajenante.

Impuesto sobre bienes inmuebles. El IBI se puede convertir en un impuesto automático que se integra en la base del IRPF de cada sujeto pasivo. El valor no tiene que ser el que se de para tributar por IRPF, pero las transmisiones declaradas en un impuesto se traspasan automáticamente al otro. Cabría plantear la tributación del IBI a través del nuevo impuesto de IRPF de manera que se tuviese en cuenta el valor a efectos de patrimonio de los bienes de que es titular el sujeto pasivo y que el tipo que se pagara (que tendría la condición de Impuesto Municipal recaudado por el Estado, tal y como ocurre con el tramo autonómico) variase en función del resto de los ingresos del sujeto pasivo. De esta forma se puede dar una cierta progresividad fiscal a este impuesto municipal que grava el patrimonio de los contribuyentes, haciendo que pasase a ser un impuesto subjetivo (dependiendo de la situación fiscal del contribuyente) cuando en la actualidad es un impuesto objetivo (se tributa por el valor y localización del bien) algo normal en los impuestos indirectos.

Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica. Uno de los principales componentes de muchos patrimonios, y lo que es más significativo aun, de los componentes mayores de gasto de multitud de personas físicas, es el vehículo, que en la actualidad están alcanzando valores demasiado elevados. Dichos valores escapan a

tributación en muchos casos por falta de control sobre este tipo de gasto. La inclusión directamente del valor declarado por el vendedor del automóvil en la base de patrimonio del sujeto pasivo, o el declarado por ITP en el caso de segunda transmisión, supone una forma de recaudar cantidades que en la actualidad escapan a la tributación por la vía de integrarlas en la base del IRPF como incremento de patrimonio irregular por la cantidad no aplazada en la compra, siempre que no se justifique con los ingresos normales del sujeto pasivo.

Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. La denominada plusvalía que se convierte en este caso en un impuesto de control de la transmisión que ha de coordinarse con lo que declara quien tributa por ITP al efectuar la compra y que además debe de estar claramente reflejada dentro del IRPF en la tributación de la ganancia patrimonial para quien ha vendido el bien, a fin de que se pueda calcular correctamente este incremento de patrimonio.

Además de todo esto, mantener el control bancario, tal y como se hace en la actualidad es necesario para conocer en que casos el movimiento del dinero no se corresponde con las rentas o con la actividad del sujeto pasivo.

Ramón Soler Belda
TESIS DOCTORAL
La evolución del principio constitucional de progresividad en el Ordenamiento Tributario

CONCLUSIONES

La idea de justicia que tiene nuestra sociedad actualmente es producto de su propia evolución social plasmada en unas leyes que indican como ha de actuar el ciudadano, tanto en sus obligaciones, como en sus derechos. Para llegar hasta aquí se ha recorrido un largo camino, que aunque ha sido diferente en cada rama del Derecho, tiene en común haber sido paralelo a la adaptación a la mentalidad de la época. El paso de súbdito a ciudadano y el reconocimiento legal de esta situación, ha supuesto un enorme cambio en la forma de pensar, tanto del gobernante como del gobernado para adaptarla a la mentalidad que este cambio conlleva.

En la materia que nos trata, el Derecho Tributario, hemos visto la evolución del concepto de justicia y la concreción de ese concepto de acuerdo a principios materiales que lo sustentan jurídicamente. Entre ellos encontramos el principio de progresividad fiscal, que es de los últimos que se han incorporado a la relación de principios que conforman la idea de justicia en lo que al tributo se refiere. La enunciación de este principio supone una superación del planteamiento anterior donde la generalidad y la igualdad y posteriormente la capacidad económica, habían conformado los principios por los que debían recaudarse los tributos. Este esquema clásico, procedente del constitucionalismo liberal decimonónico y mantenido por los posteriores sistemas de gobierno, ha sido superado y obliga a actuar de acuerdo a unos planteamientos diferentes, producto de este principio.

La incorporación de un nuevo principio ha supuesto una evolución del sistema anterior, con la superación del planteamiento impositivo clásico. Hace falta que en el momento legislativo en esta materia se tenga en cuenta esta característica de nuestro sistema tributario; y lo cierto es que hasta ahora así venía planteándose el legislador en aquellos tributos directos de carácter personal, en un reconocimiento de la dificultad que implica la aplicación de la progresividad a los impuestos indirectos.

Lo que es constatable en los últimos tiempos es un retroceso en la aplicación de este principio, de manera que nuestras últimas leyes buscan el desarrollo de la justicia

tributaria obviando la aplicación de la progresividad, que ha quedado como un planteamiento marginal, aplicable sobre la generalidad del sistema tributario, lo que no obliga a plantearlo sobre cada tributo individualizadamente. Cualquier aplicación de la progresividad en los tributos hace que el sistema sea progresivo y, por ello, que se cumpla esta condición.

Tal vez el principal problema es su novedad como principio. Cuando aparece la Constitución de 1978, el Derecho Financiero ya tiene carta de naturaleza jurídica y los principios que han de informarlo ya han sido estudiados y concretados por los tratadistas que han conformado la entonces casi nueva rama del Derecho, que de alguna forma ya se veían plasmados en la Ley General Tributaria de 1963. La aparición de un principio nuevo hace que la mayoría de ellos intenten adaptarlo a su esquema, que ya está prefijado. Como hemos visto una parte de la doctrina lo admite como una aplicación del principio de igualdad, de una igualdad claramente definida en la dogmática tributaria, que había conseguido superar a la igualdad formal del constitucionalismo liberal. Otros piensan que es una forma de explicar y aplicar la capacidad contributiva, aquella que refleja lo que puede pagar cada ciudadano de acuerdo a su riqueza y sus ingresos. Los más atrevidos lo relacionan con una actitud política, lo que supone alejarse de las otras opiniones ideológicas que no tienen tan claro que la progresividad sea un principio material autónomo. Por último, casi todos han entendido que se complementa con la no confiscatoriedad, para impedir que el impuesto pueda llegar a este extremo.

El legislador constituyente tuvo una visión más profunda de la idea de justicia, tal vez influido por esas ideas políticas venidas de la praxis europea, que después no se ha visto arropada por la doctrina y la jurisprudencia, tal y como hubiera sido necesario para conformar un sistema diferente al actual. En su momento, el legislador, elabora una Constitución en la que define a España como “Estado Social y Democrático de Derecho”, donde la solidaridad que supone el Estado Social se convierte en el primer factor a tener en cuenta. Convierte la organización territorial en un Estado Autonómico, donde las particularidades territoriales han de estar reconocidas, pero dentro del Estado Social. Para la consecución de este organigrama social y territorial, instaura la justicia, que dentro del ámbito del Derecho Financiero se instrumentaliza de dos formas: primero

recaudando a través del Derecho Tributario y después distribuyendo por la vía de aplicación del presupuesto. Ninguna de ambas funciones está exenta de una fuerte carga ideológica. Se ha dicho en multitud de ocasiones, sobre todo desde ámbitos académicos conservadores, que la política social se puede hacer desde el gasto público, siempre que el gasto público sea tan elevado que dé margen para actuar en campos como los servicios sociales, pues si la recaudación es baja y además no se aplica con normas progresivas, escasamente va a procurar ingresos para cubrir los gastos obligados, como para que queden recursos para dedicarlos a políticas sociales o que fomenten la igualdad. Por eso el legislador constituyente plantea que el primer paso para la solidaridad sea la progresividad, con independencia de como luego se actúe dentro del campo de Derecho Presupuestario.

Esta clarividencia legislativa no tuvo su correlato en la doctrina a la que, como hemos apuntado, le faltó generosidad o decisión para interpretar estos principios; su visión, anclada en un recorrido anterior, que ellos consideraban inalterable, no concebía un cambio de esta magnitud, cuando además entendían que lo que se quería plasmar ya estaba suficientemente defendido con la aplicación de la capacidad contributiva. El apoyo de las opiniones de unos sobre lo que ya habían dicho previamente otros, dio como resultado un planteamiento más conservador que el que inspiraba la Constitución en la interpretación de lo que supone una nueva concepción de la forma en que han de funcionar los tributos. Tal vez porque sea más fácil adherirse a una corriente contrastada, pocas voces discordantes ha habido sobre el interés que la progresividad fiscal podía despertar en cuanto una nueva forma de elaborar los tributos, buscando tener en cuenta este principio.

Cuando el papel de intérprete de este principio constitucional pasa a la Jurisprudencia, la aplicación del mismo no salió mejor parada, pues con el apoyo de los fundamentos doctrinales, se destacaron los principios de igualdad y capacidad económica como aplicables al tributo y quedó la progresividad como inspiradora del sistema, ciñéndose literalmente a la letra de la Constitución, lo que en la práctica ha supuesto su olvido y la falta de necesidad de aplicación al tributo en concreto, lo que ha permitido que la misma haya retrocedido, tanto en extensión, por número de tributos, como en profundidad dentro de los propios tributos.

Igual de poco útil en tal sentido ha sido la preponderancia del Estado Autonómico sobre el Estado Social, que en muchas ocasiones ha dificultado la efectividad de este último; la novedad que supone la organización autonómica primó sobre la, supuesta, normalidad de la existencia de un Estado social. De esta forma se ha conseguido que la solidaridad no haya plasmado todos sus efectos, pues la evolución en la cesión de tributos hace que la posibilidad de aplicar los recursos económicos generados, beneficien especialmente a unos territorios frente a otros, sin que los fondos equilibradores pensados para conseguir la aplicación legal de la solidaridad, hayan servido para lograr ese equilibrio. Ha primado la autonomía sobre la solidaridad, cuando en la estructura normativa constitucional tampoco debía ser así. Lo que no debiera serlo, se ha convertido en un problema legal que ha conseguido aumentar la brecha social interterritorial, situación que no tiene amparo legal en la actual Constitución y que precisamente debería de resolverse volviendo a la aplicación de principios tan claros como la Progresividad en la recaudación y Solidaridad en el reparto.

Pero en cuanto a la estricta posibilidad de aplicación del principio de progresividad fiscal, para ello es necesario plantear esencialmente la justicia en el proceso del ingreso público que se efectúa vía impuestos, tal y como queda claramente fijado en la Constitución. En este momento se busca prioritariamente la igualdad, que no deja de ser el principal objetivo de la justicia, y es más fácil hacerlo a través de la faceta recaudadora que supone el Derecho Tributario. Siempre que se habla de impuestos hay que dar respuesta a algunas preguntas: ¿cuánto se paga?, ¿quién lo paga?, ¿sobre que se realiza la presión fiscal? y ¿como se paga? Dar respuesta a estas preguntas es el sentido del Derecho Tributario y por supuesto de la respuesta que se dé nos aproximaremos más o menos a un sentido determinado de justicia.

Ése es precisamente el principal fundamento a tener en cuenta. Nuestra Constitución no considera cualquier planteamiento de justicia, exige que sea uno concreto. Toda ella tiende a dotar al Estado de un papel moderador de las diferencias que la realidad crea dentro de la sociedad. Diferencias salariales, de acceso a los servicios mínimos, de conocimiento,... No es que el Estado pueda hacer gran cosa, pues la economía, la dinámica social tiene su propio funcionamiento, aunque siempre cabe que se busque la forma de equilibrar, en parte, los desequilibrios existentes, tanto

naturales, como sociales. Una forma de iniciar ese equilibrio es exigiendo que quien más obtiene de la sociedad esté más obligado con ella. Para ello es fundamental la imposición y no basta un sistema que propugne la generalidad y la igualdad entendida de forma tradicional, pues si todos pagan los mismos impuestos estamos cumpliendo con estos preceptos. Podemos mejorar algo teniendo en cuenta la capacidad tributaria, pues quienes no adquieran determinados bienes no pagarán los tributos que los gravan. Es necesario, además, que exista un elemento globalizador de la situación personal de cada contribuyente, que además de decirnos que realiza un hecho que demuestra su capacidad tributaria para ello, nos diga cual es su capacidad económica global y que sobre ella pueda aplicarse determinado tipo de imposición. Eso es lo que quiere nuestro constituyente cuando señala que nuestro sistema fiscal actúa de acuerdo a principios de progresividad.

No se trata, en el caso español, de un planteamiento arbitrario o caprichoso, se trata de un planteamiento necesario pues así lo quiere la Constitución; algo que no ocurre en la generalidad de las cartas fundamentales del resto de los Estados que no suelen desarrollar los principios de actuación a la hora de plasmar Derechos y obligaciones, por lo que el desarrollo ulterior queda a conveniencia de redacción de leyes mutables por los cambios políticos. Aun así, se puede apreciar que la progresividad se aplica en todos los países europeos y en los más desarrollados lo hace con mayor contundencia que en el resto, siendo en muchos casos este nivel de desarrollo producto de la aplicación de esta progresividad, y eso teniendo en cuenta que no están obligados a ello por una norma de rango constitucional. En el caso español nuestro constituyente es claro, quiere impuestos iguales y para todos, donde se aplique la capacidad impositiva de quien los paga, pero que además actúe progresivamente sobre quien más tiene, como forma de nivelar desigualdades sociales.

Es evidente que nadie ha negado la necesaria aplicación de este principio, ni la doctrina, ni la jurisprudencia, ni siquiera el propio legislador lo ha intentado erradicarlo de la ley, pero se ha seguido un planteamiento de mínimos: todo el sistema es progresivo en el momento en que un impuesto sea progresivo. El análisis realizado a lo largo de este trabajo demuestra que si en un momento inicial la progresividad fiscal fue admitida con agrado e incluso se creyó en ella como forma para superar las diferencias

sociales, sobre todo por parte del legislador de las primeras leyes de impuestos en concreto. Con el tiempo ni la doctrina, ni la jurisprudencia ha sabido o han querido darle la importancia que debiera tener y ubicarla en situación de igualdad con respecto a los otros principios constitucionalizados.

La novedad que la progresividad supone como planteamiento jurídico de la igualdad tributaria y la complejidad de su aplicación, cuando de impuestos concretos se trata, ha dado lugar a que mas que un principio autónomo se ha considerado como una proyección del principio de igualdad o de capacidad contributiva, o se le ha buscado un contrapeso como la no confiscatoriedad, de manera que por si sola no se le ha querido encontrar su propia razón de ser, cuando es precisamente la máxima expresión de la solidaridad que requiere un estado para convertirse en “Estado Social” como nuestra Constitución propugna.

En el caso de la doctrina es evidente la importancia de voces como la de Sainz de Bujanda, que tras ser el diseñador de la disciplina financiera dentro del campo del Derecho, nunca admitió la progresividad fiscal como principio autónomo, solo como una forma de enfocar la igualdad y la capacidad tributaria, de manera que no era necesario ni siquiera mencionarla para que la bondad de sus efectos se viesen reflejados en la ley, tan solo hacía falta dar la misma visión de progresividad que él tenía. Este posicionamiento ha marcado a la doctrina en general, que con diferentes matizaciones ha terminado opinando de forma similar.

Dentro del Tribunal Constitucional, desde sus primeras sentencias ha ido en la línea de entender que es una característica del sistema y no de los impuestos en concreto. Apoyando de alguna forma lo que la doctrina venía diciendo desde hacía tiempo. Llegando, incluso a tachar de inconstitucionales leyes que podían haber ayudado en la progresividad del sistema (como ocurrió con los recargos municipales), lo que ha supuesto que la aplicación de la misma haya quedado afectada y en la actualidad pueda considerarse como un principio material de segundo orden, frente a la capacidad económica o la igualdad. Al amparo de esta visión se ha legislado en un sentido tendente a obviar esta progresividad, consecuentemente han aparecido leyes que la limitan, e incluso la hacen desaparecer, aplicadas sobre tributos en la que es posible su aplicación y están pensados para ello.

Lo que se plantea en esta tesis es buscar la aplicación del principio desde un postulado de máximos. Busquemos la progresividad allí donde se encuentre. Cambiemos el sistema fiscal si es necesario, pero entendamos que la contribución de quien más puede no puede ser igual de la de quien menos tiene. Que el peso de los impuestos progresivos puede ser mayor que el del resto de los impuestos. Que aquellos aumenten en detrimentos de éstos; justo lo contrario de lo que ha pasado en el sistema impositivo español. El esquematismo con el que se trabaja en el Derecho tributario, donde la división entre impuestos directos e indirectos, supone a su vez una división que afecta a otros elementos de la imposición, hace que la progresividad solo se haya visto como posible en determinados impuestos. En un momento posterior se trató como principio configurador del sistema impositivo, más que de la imposición en concreto. Desde esa premisa los impuestos progresivos desaparecen y sobre la tributación indirecta nos vamos a un sistema proporcional. Aun así no importa, mientras quede un atisbo de progresividad, ésta impregna a todo el sistema que cumple con el mandato constitucional. Pero sólo lo hace con un mandato secundario, como es la característica del sistema impositivo. ¿Pero realmente cumple con el objetivo de la creación de un estado social? Tal vez la dificultad esté en definir como debe ser este Estado que anhela la Constitución. La realidad es que a nadie escapa que si bien es verdad que el sistema social ha mejorado en los mínimos que ofrece, vía servicios, a quien menos tiene; en su conjunto en la sociedad ha aumentado la brecha social. Las motivaciones son variadas y no pueden achacarse exclusivamente al fenómeno impositivo, pero entre los planteamientos a variar para *que la libertad e igualdad sean reales y efectivas*, también está la opción de mejorar la progresividad, e incluso el sistema el sí, para acudir a una organización impositiva que admita este principio con mayor contundencia.

Nuestra entrada en las Comunidades Europeas, hoy Unión Europea, nos ha demostrado que impuestos como el IVA, el mayor impuesto indirecto por su naturaleza, tienen la capacidad de introducir elementos de progresividad en la imposición indirecta. Es cierto que lo hace de una forma limitada y no diferenciadora del sujeto al que se le aplica el impuesto; pero al actual en función del consumo de productos básicos tendremos una tributación menor o mayor dependiendo de este consumo, está claro que la tendencia tributaria para quienes apenas tiene para subsistir es a pagar por los tipos reducidos, mientras que quienes pueden dedicar mayor cantidad de recursos al

consumo, tributarán por un índice más próximo a los tipos normales. Algo similar ocurre con el planteamiento de impuestos municipales en ciertos países de la CE, donde parte de ellos pueden ser recargos sobre la imposición directa que de esta forma traslada el planteamiento progresivo a una parte de la imposición local al reducirse aquellos impuestos sobre bienes o actividades específicas donde no se tiene en cuenta la situación del sujeto pasivo.

En su día se planteó que determinados impuestos locales pudieran deducirse de la cuota a pagar del IRPF, de manera que el tipo efectivo de gravamen que se pagaba variaba en función de la proporción de este impuesto municipal sobre la tributación global del sujeto pasivo, convirtiéndose de esta forma el impuesto municipal en un impuesto progresivo. Esta aplicación progresiva para los impuestos municipales finalmente decayó, aunque no por ello dejó de demostrar su eficacia como fórmula de aplicación de la progresividad a este tipo de impuestos.

Hubo un momento en que la doble imposición por dividendos se solucionó por aplicación de un sistema de corrección en el IRPF, de esa manera esta modificación era diferente dependiendo de la situación fiscal concreta de cada contribuyente, beneficiando a las rentas bajas y perjudicando a las altas, lo que suponía un incremento de la productividad por esta vía. La aplicación de esta fórmula también ha decaído para sustituirla por un sistema en el que se tributa por un tipo fijo que lo hace menos progresivo al sistema en general.

Diseñando un sistema impositivo que tenga estos parámetros, junto a otros pensados con la misma finalidad, se puede conseguir que la estructura global de la imposición sea más progresiva que en el planteamiento actual de impuestos aislados donde apenas existe relación entre ellos. Precisamente porque la Constitución obliga a que el sistema sea progresivo en su totalidad es por lo que el planteamiento de los diferentes impuestos ha de estar concatenado para que esta progresividad se dé y no estamos pensando en formas abstrusas de actuación, pues como se ha visto en un pasado ya se han empleado.

Es cierto que la dificultad radica en la complejidad que supone esta aplicación aisladamente a cada impuesto, situación que varía cuando se puede combinar varios impuestos tal y como se plantea en este trabajo. Sobre todo cuando en el caso español

tenemos un IRPF sobre el que ya se ha ensayado el deducir impuestos municipales, hacer tributar elementos patrimoniales, combinar progresividades o hacer sistemas celulares. Y en todos los casos se ha visto que funciona. Tal vez admitiendo que este impuesto sea más amplio, aunque haya que permitir mayor aplazamiento de pago, se puede conseguir aumentar la tributación directa en un solo macroimpuesto y reducir otros pequeños impuestos igualitarios, que no dejan de ser la base de la desigualdad en un sistema impositivo.

En la búsqueda de argumentos para dotar de sentido a esta huida de la progresividad ha habido uno fundamental y es el Derecho comparado y dentro de este el propio Derecho de los países comunitarios, que como hemos visto no tienen armonizados sus legislaciones sobre esta materia permitiendo que sea en el país en el que se ha de tributar el que imponga la legislación aplicable y en esa línea fue la Directiva 2003/48/CE cuando plantea en su considerando octavo que hay que *“permitir que los rendimientos del ahorro en forma de intereses pagados en un Estado miembro a los beneficiarios efectivos que son personas físicas residentes fiscales en otro estado miembro, puedan estar sujetos a imposición efectiva de conformidad con la legislación de este último Estado miembro”*, planteamiento que contradice la actual legislación española que ha dado carta de naturaleza a un sistema dual, manifiestamente contrario a nuestra legislación básica y además a las directivas comunitarias sobre el particular que también se convierten en legislación básica. Pero es que como hemos visto, dependiendo de que país, existen mecanismos que tiende a corregir la progresividad por sistemas de aplicación de la imposición local y que en nuestro caso no se está teniendo en cuenta.

Un estudio como el que aquí se presenta cobra especial sentido al aportar una interpretación novedosa del sistema existente. Esa es la principal conclusión de esta tesis, mostrar que combinando los impuestos directos cabe la posibilidad de generar un sistema tributario altamente progresivo que además tienen la característica de controlar la visión dinámica del patrimonio (adquirido o heredado), no como elemento de contribución mientras está latente, sino en el momento en que el mismo genera una rentabilidad que de otra forma escapa muchas veces al control de la fiscalidad.

Concluyamos pues poniendo de manifiesto que actuando de otra forma y en el sentido expuesto, a como se ha hecho en nuestro sistema fiscal, puede conseguirse el propósito de la Constitución en esta materia como es tener un Ordenamiento tributario altamente progresivo, característica que con el tiempo ha ido perdiendo virtualidad práctica.

Ramón Soler Belda
TESIS DOCTORAL
La evolución del principio constitucional de progresividad en el Ordenamiento Tributario

Ramón Soler Belda
TESIS DOCTORAL
La evolución del principio constitucional de progresividad en el Ordenamiento Tributario

RELACION DE SENTENCIAS.

Sentencia TC 27/1981, de 20 de julio.

Sentencia TC 84/1982, de 23 de diciembre.

Sentencia TC 179/1985, de 19 de diciembre.

Sentencia TC 63/1986, de 21 de mayo.

Sentencia TC 37/1987, de 14 de abril.

Sentencia TC 19/1987, de 17 de febrero

Sentencia TC 45/1989, de 20 febrero

Sentencia TC 76/1990, de 26 de abril.

Sentencia TC 150/1990, de 4 de octubre.

Sentencia TC 76/1992, de 14 de junio

Sentencia TC 221/1992, de 11 de diciembre

Sentencia TC 214/1994, de 14 de julio.

Sentencia TC 164/1995, de 13 de noviembre.

Sentencia TC 44/1996, de 14 de marzo.

Sentencia TC 134/1996, de 22 de junio.

Sentencia TC 141/1996, de 16 de septiembre.

Sentencia TC 182/1997, de 20 de octubre

Sentencia TC 14/1998, de 22 enero.

Sentencia TC 194/2000, de 19 de junio

Sentencia TC 46/2000, de 17 de febrero.

Sentencia TC 21/2002, de 26 de enero.

Sentencia TC 96/2002, de 25 de abril.

Sentencia TC 193/2004, de 4 de noviembre.

Sentencia TC 10/2005, de 20 de enero.

Sentencia TC 57/2005, de 14 de marzo.

Sentencia TC 95/2006, de 11 de octubre.

Sentencia TC 13/2007, de 18 de enero.

Sentencia TC 91/2007, de 7 de mayo.

Auto TC 245/2009, de 29 de septiembre

Sentencia del BVerfG alemán de 22 de junio de 1995

BIBLIOGRAFIA.

- ADAME MARTÍNEZ, F. D. y M. A.: “La Sucesión y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Análisis de los argumentos a favor y en contra de su posible supresión”. *Alcábal* nº 31 enero 2003 (pag 91-141).
- AGUAYO AVILÉS, A; BUENO GALLARDO, E.: “observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del artículo 31.1 de la CE. *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*. Dickinson. 2007.
- AGUAYO AVILÉS, A; BUENO GALLARDO, E.: *Comentarios a la Constitución Española. Artículo 31*. Wolters Kluwer España. Madrid. 2009. (pg 861-82).
- ALBI IBÁÑEZ, E. “El gravamen múltiple de los beneficios societarios. Tributación de accionistas”. *Documento 1/07*. Instituto de Estudios Fiscales. 2007.
- ALBI IBÁÑEZ, E.- *Sistema Fiscal Español I*. Ariel Economía. Barcelona 2009.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTAMA, C. Y OTROS: *Comentarios a la Constitución Española de 1978*. EDESA. Madrid 1996.
- ALONSO GONZALEZ, L. M.: *Jurisprudencia constitucional tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales. Marcial Pons. Madrid. 1992.
- ALVAREZ VÉLEZ, M. I.; ALCÓN YSTAS, M. F.: *Las Constituciones de los quince Estados de la Unión Europea*. Dickinson. Madrid 1996.
- ALZAGA VILAAMIL, O.: *Comentario Sistemático de la Constitución Española*. Ediciones del Pino. Madrid. 1978.
- AQUINO, M. A.: “La Evasión Fiscal: origen y medidas de acción para combatirla”. *Documento 13/08* Instituto de Estudios Fiscales. 2008.
- AUJEAN, M.: “Entre armonización, coordinación y cooperación reforzada: la política fiscal en la Unión Europea” *Revista Española de Derecho Financiero*. nº 129 – enero 2006. (pg. 5-20).

- AYALA CAÑÓN, L; ONRUBIA FERNÁNDEZ, J; RODADO RUIZ, M.C.: “El tratamiento de las fuentes de renta en el IRPF y su influencia en la desigualdad y la redistribución” *Papeles de Trabado* 25/06 Instituto de Estudios Fiscales.
- BANACLOCHE PEREZ, J.: Operaciones vinculadas. *Revista Impuestos* nº 15-16, Agosto 2010.
- BERLIRI, A.: *L’Ordinamento Tributario della prima metà del Sec. XIV nell’opera di Bartolo di Sassoferrato*. Dotta A. Giuffrè. Milano 1952.
- BERLIRI, A.: *Principios de Derecho Tributario*. (Traducción de Carlos Palao Taboada). Editorial de Derecho Financiero. Madrid 1974.
- BERLIRI, L. V.: *El impuesto justo*. Instituto de Estudios Fiscales (Traducido por F. V. Arche Domingo). Madrid. 1986, procedente de la Reimpresión de 1975 de la obra original en italiano.
- BLANCO VALDÉS, R. L.: “La constitución de los Derechos”. *Abogados*. nº 52. 2008.
- BLANCO VALDÉS, R. L. *La Construcción de la Libertad*. Alianza Editorial. Madrid. 2010.
- BRANCO GUIMARAES, V.: “Los efectos sobre la tributación de las sociedades de la introducción de las NIC/NIF en Portugal” *Estudio sobre las normas internacionales de contabilidad y el impuesto sobre sociedades en el ámbito de la Unión Europea*. Ministerio de Economía y Hacienda. 2006. (pg. 343-354).
- CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Una introducción al Derecho Comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario” *Revista Española de Derecho Financiero*. 132-diciembre 2006. (pg. 707-750).
- CALVO ORTEGA, R.: “Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero” *Hacienda Pública Española* nº 1. 1970. (pg. 132-149).
- CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero*. Thomson Civitas. Pamplona 2008.

- CARBAJO VASCO, DOMINGO.: “Comentarios a los desarrollos reglamentarios de la Ley 35/2006, de reforma del IRPF. *Carta Tributaria. Monografías*. nº 3. 2007. (pg. 3-33)
- CARMONA FERNÁNDEZ, N.: “La Jurisprudencia platónica del Tribunal de Luxemburgo”. *Carta Tributaria*. nº 8. 2002 (pg. 1-13).
- CASADO OLLERO, G.: “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta” *Revista Española de Derecho Financiero*. nº 34. 1982 (pag 185-236).
- CASADO OLLERO, G; MERINO JARA, R.: “Impuesto Municipal sobre el Incremento del valor de los terrenos: reflexiones sobre la devaluación monetaria a la luz del principio de capacidad económica”. *La Ley*. nº 2. 1988 (pg. 1080-1096).
- CASADO OLLERO, G; MARTÍN QUERALT, J; LOZANO SERRANO, C; TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos. Madrid. 2008.
- CAYÓN GALIARDO, A; MARTÍN QUERALT, J; *Manual de Derecho Tributario. Parte General, 2ª Edición* Thomson-Aranzadi. 2005.
- CAZORLA PRIETO, L. M.: “Los Principios Constitucionales Financieros en el nuevo orden jurídico”. *Revista de Derecho Público*. Nº 80-81. 1980.
- CAZORLA PRIETO, L. M; LASARTE, J.: *Poder tributario y Estado contemporáneo*. Instituto de Estudio Fiscales. Madrid. 1981.
- CAZORLA PRIETO, L. M.: *Las llamadas leyes de acompañamiento de los Presupuestos*. Marcial Pons. Madrid 1998.
- CAZORLA PRIETO, L. M.: *Derecho Financiero y Tributario*. Aranzadi. Pamplona 2000.
- CENCERRADO MILLAN, E.: *El mínimo exento en el sistema tributario Español*. Marcial Pons. MADRID. 1999.
- CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, J; DE DIEGO RUIZ, R; MEJIAS LÓPEZ, M; MESTRE GARCÍA, E; PLAZA ALONSO, A; RUIZ GÓMEZ, E. *Guía de la Ley General Tributaria*. CISS. 2004.

- COLINA GAREA, RAFAEL.- *La función social de la Propiedad Privada en la Constitución Española de 1978*. J. M. Bosch Editor. Madrid. 1997.
- COLLADO YURRITA, M. A.: “La justicia tributaria en la Constitución Europea”. *Crónica Tributaria*. nº 117. 2005 (pg 11-18).
- CORDÓN ESQUERRO, T.- “La tributación de la renta del ahorro en el IRPF, gravamen dual y propuesta de reforma”. *Carta Tributaria* 9/2006. (pg. 3-22).
- CORONAS Y GUINART, J.M.: “La necesaria armonización de la imposición sobre las sucesiones” *Quincena Fiscal*. Julio 1998.
- CORTES DOMINGUEZ, M.: “El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica tributaria” *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. nº 60 1965. pg. 989-97.
- COSCIANI, C.: *Instituzioni di Scienza Della Finanze*. Utet. TORINO 1961.
- CRESPO GARRIDO, M.: *El IRPF Español a través de sus dos siglos de existencia*. Universidad de Alcalá. 2003.
- CHECA GONZÁLEZ, C. y OTROS: *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades*. Marcial Pons. Barcelona. 2000.
- CHICO DE LA CAMARA, P.: STC 193/2004, de 4 de noviembre: Vulneración del principio de igualdad en relación con el de capacidad económica por restricción de la normativa del IAE al prorrateo por trimestres de la deuda tributaria en los supuestos de baja de la actividad. *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. Instituto de Estudios Fiscales. 2004.
- DE PABLOS ESCOBAR, L.: “Incidencias y tipos efectivos del Impuesto sobre Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Papeles de Trabajo. *Instituto de Estudios Fiscales*. nº 4/06. 2006.
- DE VITI DE MARCO, A.: *Principios de Economía Financiera*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1984. Traducción de Julio Banacloche del texto italiano de 1953.
- DELGADO RIVERO, F. J.: “La estructura tributaria europea. Un estudio comparado”. *Crónica Tributaria* 133-2009 (Pg. 83-99)

- DELMÁS GONZÁLEZ, F. J.: “La Tributación del ahorro en el nuevo IRPF”. *Documento 18/2007*. Instituto de Estudios Fiscales. 2007.
- DIAZ DE DE SARRALDE, S; PICOS SÁNCHEZ, F; MORENO SAEZ, A; TORREJÓN SANZ; L; ANTIQUEIRA PEREZ, M: “La Reforma del IRPF de 2007: Una evaluación de sus efectos” *Papeles de Trabajo 26/2006*. Instituto de Estudios Fiscales.
- DIAZ-MORO PARAJA, M; LOPEZ RIVERA, L.: “Análisis de los efectos tributarios derivados de la aplicación de las normas de registro y valoración 10ª a 21ª del nuevo Plan General Contable”. *Carta Tributaria*. nº 21. 2008.
- DURAN SINDREU, A.: “IRPF ¿una reforma progresista o de izquierdas?”. *Expansión*, 22/09/2006, pg. 13.
- ESDALLE, C.: *Spain in the liberal age from constitution to civil war, 1808-1839*. (Traducida por Editorial Crítica). Historia de España de El País. Tomo 17.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Derecho Tributario, Parte General*. Tirant lo Blach. Valencia. 2006.
- ESTEBAN PAUL, A.: “Fiscalidad de cuentas, depósitos, y activos financieros: algunas cuestiones problemáticas”. *Carta Tributaria* nº 16. 2004. (pg. 1-30).
- FALCÓN Y TELLA, R.: *Título I del Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2001.
- FERNÁNDEZ DE BUJAN Y FERNÁNDEZ, A.: “Principios Tributarios, una visión desde el Derecho Romano” *Tratado sobre la Ley General Tributaria*. Tomo I. Aranzadi. 2010. (pg. 111-142).
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, E; MARTÍNEZ ARIAS, A.: “La presión fiscal del Impuesto sobre sociedades por sectores de actividad”. *Crónica Tributaria* nº 127/2005 (pg. 27-57).
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, E. MARTÍNEZ ARIAS, A. ÁLVAREZ GARCÍA, S.: “La presión fiscal por Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea”. *FUCAS (Universidad de Oviedo)* Documento de trabajo 407/2008.

- FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho Financiero Español. Volumen I* Edición Vigésimo cuarta. Marcial Pons. Madrid 2004.
- FUENTES QUINTANA, E.: *Hacienda Pública. I Introducción y presupuesto. II Principio y estructura de la imposición*. Autor. Madrid 1990.
- FUENTES QUINTANA, E.: Introducción a la obra de NEUMARK *Principios de la Imposición*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1994.
- FUENTES VEGA, S.: *El Gasto Público: ejecución y control*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1999.
- FUNDACION INVERCO.- *La Fiscalidad del Ahorro en Europa*. página Web modificada todos los años donde se analiza este tema país a país.
- GALÁN RUIZ, J.:.- “STC 54/2006, de 27 de febrero: Deducción por adquisición de vivienda habitual”. Instituto reestudios Fiscales. 2006.
- GALLEGO PERAGÓN, J. M.: “Consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad de las normas tributarias” *Revista de Estudios Jurídicos*. nº 4/2003 (pg. 59 – 82).
- GALLEGO PERAGÓN, J.M.- *Los Principios Constitucionales de Justicia Tributaria*. Editorial Comares. Granada 2003.
- GARCÍA-AGÚDEZ JIMÉNEZ, J.M.: “El nuevo impuesto Municipal sobre actividades Económicas” *Impuestos*, 1988. Tomo I y II. (pg. 313-336).
- GARCÍA-FRESNEDA GEA, F.: “El impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. *Estudios sobre fiscalidad inmobiliaria y doble imposición interna*. Comares. Granada. 2000. (pg. 497-518).
- GARCÍA-FRESNEDA GEA, F.: “Los antecedentes históricos del Impuesto Sobre Actividades Económicas. *Crónica Tributaria* 127/2008 (pg. 87-107).
- GARCÍA-ROZADO GONZALEZ, B.: “Tratamiento fiscal de los Instrumentos financieros tras la reforma contable” *Carta Tributaria* nº 13. CISS. (pg. 3-24).
- GARCIA MARTIN, J. A.: ”La Constitución y los criterios rectores de distribución de los tributos” *Hacienda y Constitución* Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1979 (pg 361-406)

- GARCÍA VILLAREJO, A, SALAS SÁNCHEZ, J.: *Manual de Hacienda Pública General y de España*. Tecnos. Madrid 1985.
- GIANNINI, A. D.: *istituzione di diritto tributario*. Giufrè. Milano. 1956.
- GIL MACÍA, L.: “Alternativas de integración IRPF-IS para evitar la doble imposición de dividendos en el contexto actual”. *Documento 9/07* Instituto de Estudios Fiscales.
- GÓMEZ-MOURELO, C.: *La Nueva Ley General Tributaria comentada*. Editorial La Ley. Madrid. 2004.
- GONZÁLEZ ORTIZ, D.: “La directiva 90/435/CE desde la perspectiva de los principios constitucionales de justicia tributaria”. *Noticias de la Unión Europea*. Nº 244. CISS. Mayo 2005.
- GONZÁLES RABANAL, M.C.; SAEZ DE JAUREGUI SANZ, L. M.: “La idoneidad de la cuantía de los límites fiscales y financieros, así como de las distintas formas de cobro de las prestaciones en los planes de pensiones: análisis comparativo de la reforma propuesta y de la regulación preexistente” *Documento 2/08* Instituto de Estudios Fiscales.
- GONZALEZ SANCHEZ, M.: “Reflexiones sobre la autonomía o suficiencia financiera de las corporaciones locales según la constitución Española” *Revista de Estudios de la Administración Local y autonómica*. Nº 229. 1986. (pg. 97-118)
- GONZÁLEZ SANCHEZ, M; LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “Las bases de la Política Fiscal y Presupuestaria (I). *Comentarios a la Constitución Socio-Económica de España*. Comares. Granada 2002 (pg. 525-545).
- GOROSPE OVIEDO, J. I.: “STC 255/2004, de 22 de diciembre. Deducibilidad de los pagos entre los miembros de la unidad familiar en el IRPF y aplicación de la deducción variable. Inconstitucionalidad y nulidad de diversos preceptos de la Ley 44/1978 por vulneración del principio de igualdad en la contribución al sostenimiento de los gastos de Estado (art. 31.1 CE)” *Crónica Tributaria*. 103/2007. (pg. 176-184)
- GRAU RUIZ, M. A.: STC 13/2007, de 18 de enero: Constitucionalidad de la determinación de la participación en los ingresos del Estado y de la no previsión de

asignaciones extraordinarias en la Ley de Presupuestos para 1998. *Documentos. Sentencias 2007*. Instituto de Estudios Fiscales.

- GRIZIOTTI, B.: *Principios de política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*. (Traducción de Enrique R. Mata). Editorial Reus. 1958.
- GUTIÉRREZ DEL ALAMO Y MAHOU, J.: *La progresividad Tributaria*. Memoria redactada por el autor para concurrir a las oposiciones a Inspector del Ministerio de Hacienda. 1971.
- HERNÁNDEZ LAVADO, A.: *Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de Naturaleza Urbana*. Lex Nova. Valladolid. 1987.
- HERRERA MOLINA, P. M.: “Una decisión audaz del Tribunal Constitucional Alemán. el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos: análisis de la Sentencia de BVerfG de 22 de junio de 1995 y su relevancia para el ordenamiento español”. *Impuestos*, nº 2 1996. (pg. 1033-39).
- HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*. Marcial Pons. Madrid 1998.
- HINOJOSA TORRALVO, J. J.: “Bases para el análisis de las relaciones entre la Hacienda Pública y los ciudadanos”. *Persona y Estado en el umbral del siglo XXI*. 2001. Facultad de Derecho de Málaga. (pg. 405-418).
- HINOJOSA TORRALVO, J. J.: “Regularizaciones tributarias y exenciones de responsabilidad penal sancionadora” *Tratado sobre la Ley General Tributaria*. Aranzadi. Pamplona. 2010. (pg. 711-732).
- JABALERA RODRÍGUEZ, A.: “Tratamiento tributario de los bienes inmuebles en la Ley reguladora de las Haciendas Locales. *Estudios sobre fiscalidad inmobiliaria y doble imposición interna*. Comares. Granada. 2000. (pg. 167-214).
- JAQUOTOT GARRE, N.- “Tributación de las Instituciones de Inversión Colectiva”. *Carta Tributaria*. Junio 2008.
- KELSEN H.: *Teoría Pura del Derecho*. Traducida por R. J. Vernengo. Editorial Porrúa. México 1993.

- LAGO MONTERO, J. M.: “La grieta del sistema de financiación autonómica ¿hacia un confederalismo fiscal insolidario? *Revista Técnica tributaria* nº 82 julio-septiembre. 2008 (49-102).
- LAMOCA PÉREZ, C.: “Los sistemas de Previsión Social en el IRPF. Comentarios a las previsiones normativas de la nueva Ley y Reglamento” *Carta Tributaria*, nº 14. 2007. (pg. 3-53).
- LAS HERAS, M. A. “Reflexiones en torno a un sistema fiscal alternativo” *Moneda y Crédito* nº 192. 1991. (pg. 163-209).
- LASARTE, J.; ADAME, F. Relator general DI PIETRO: *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*. Centro de Estudios Fiscales. 2010.
- LE BRAZIDEQ, G.: “Los límites a la retroactividad de las normas fiscales en la jurisprudencia constitucional francesa y española, un balance crítico”. *Letras Jurídicas*. Vol. 2. Universidad de Guadalajara – México. 2000.
- LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria” en *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*. Editorial Edersa. MADRID 1980. (pg. 113-180).
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “Problemática del régimen de obligación real de contribuir en el Impuesto sobre el Patrimonio”. *Revista Española de Derecho Financiero*. Nº 130/2006. (pg. 279-301).
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La confluencia entre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y la imposición estatal sobre el Patrimonio”. *Estudios sobre fiscalidad inmobiliaria y doble imposición interna*. Comares. Granada. 2000. (pg. 465-79).
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: *Las deducciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Lex Nova. 2001
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La aplicación de diferentes reglas de valoración para los inmuebles en el Impuesto sobre el Patrimonio y la quiebra del Principio de Igualdad”. *Quincena Fiscal*. nº 12. 2007. (pg. 9-15)

- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: *La no confiscatoriedad en la imposición sobre el consumo*. Publicaciones del Real Colegio de España en Bolonia. 2008.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “Revisión crítica y replanteamiento del Impuesto sobre el Patrimonio en la sociedad Constitucional actual”. *Información Fiscal*, nº 85, Enero Febrero 2008 (pg. 13-42).
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “El valor racionalidad en la cuantía máxima del tributo. *Revista Española de Derecho Financiero*. nº 141. 2009. (pg. 43-84).
- LUCAS MAS, M. O.: “La tributación multiestatal de sociedades en Estados Unidos” *Crónica Tributaria*. nº 122-2007 (137-167).
- LUQUE MATEO, M. A.: “Cuestiones relativas a la suspensión de la ejecutividad de los actos tributarios locales”. *Impuestos*. nº 5. 2004. (pg. 423-450).
- LUQUE MATEO, M. A.: “Las Medidas cautelares para la lucha contra el Fraude Fiscal” *Revista de Información Fiscal*. Abril 2009. (pg. 13-53).
- MARTÍN DELGADO, J. M.: “El control constitucional del principio de capacidad económica” *El Tribunal Constitucional Volumen II*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1981. (pg. 7-27)
- MARTÍN DELGADO, J. M.: *El ciudadano ante la Hacienda Pública*. AEAF. CEDMA. Málaga 1999.
- MARTÍN DELGADO, J. M.: *Derecho financiero y Derechos Fundamentales*. Universidad de Málaga. 2010.
- MARTÍN QUERALT, J.: *El proyecto de Ley Reguladora de Haciendas Locales*. Instituto de Estudios Económicos. Madrid 1988.
- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M.; CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Edición Decimoquinta. Tecnos. Madrid. 2004.
- MARTÍN REBOLLO, L.: “Sobre ‘el estado’ del Estado de las autonomías. *Abogados*. Nº 66. Abril 2011.
- MARTÍNEZ LAGO, M. A.; GARCÍA DE MORA, L.: *Lecciones de Derecho financiero y tributario*. Centro de Estudios Financieros. Madrid. 2002.

- MANZONI, I.: *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*. Giapichelli. Torino 1965, pg. 16
- MELGUIZO SÁNCHEZ, A. “Una Propuesta de Reforma del Fondo de Compensación Interterritorial” *El fondo de Compensación Interterritorial, memoria de un cambio*. Instituto de Estudios Fiscales. 1991.
- MENÉNDEZ MORENO, A. y OTROS: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Editorial Lex Nova. 5ª Edición. Madrid. 2004.
- MERINO JARA, I.: *Impuesto sobre Bienes Inmuebles*. Aranzadi. 2001.
- MILL, JOHN STUART.- *Principios de economía política*. Fondo Cultura Económica. MEXICO. 1943.
- MORENO CASTEJÓN, T.: “El Impuesto Sobre Actividades Económicas, análisis de la nueva Ley de Haciendas Locales”. *Encuentros de la Universidad – corporaciones locales de Galicia*. Santiago de Compostela. 1988.
- MORENO GONZÁLEZ, S. *Constitución y leyes de acompañamiento de presupuesto*. Thomson Aranzadi. 2004.
- MORENO MORENO, M. C.; PAREDES GÓMEZ, R; UTRILLA DE LA HOZ, A.: “Incidencia de la reforma del IRPF sobre la progresividad; una simulación para la comunidad de Madrid. [Http://www.ucm.es/BUCM/cee/doc/9824/9824.htm](http://www.ucm.es/BUCM/cee/doc/9824/9824.htm).
- MORTATI, C.: *Instituzione di diritto publico*. Casa Editrice. Dott Antonio Milani. Padova. 1962.
- MUSGRAVE, R. A. MUSGRAVE, P. B. *Hacienda Pública teórica y aplicada*. 5ª edición. McGraw Hill. Madrid. 1992.
- NEUMARK, F.: *Principios de la Imposición (Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik 1970)* Traducido por José Zamit. Con Introducción de Enrique Fuentes Quintana. Instituto Estudios Fiscales. Madrid. 1994.
- NOCETE CORREA, F. J.: *Los Convenios de doble imposición (Incidencia del Derecho Comunitario)*. Publicaciones del Real Colegio de España en Bolonia. 2008.

- NOVOA HERRERA, G.: “El Principio de capacidad contributiva”. *Derecho & sociedad*, número 27. Madrid. 2006.
- ONTIVEROS BAEZA, E.: “La desigualdad no es rentable”. *El País, negocios*. Domingo 1 de mayo de 2011.
- PABLOS ESCOBAR, L.: “Incidencia y tipos efectivos del Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. *Papeles de trabajo* 4/2006. Instituto de Estudios Fiscales.
- PAREDES GÓMEZ, R.: “Neutralidad fiscal en la elección de la forma jurídica y el tamaño de la empresa” *XII encuentro de economía pública*. Almería. 2006.
- PAREDES GÓMEZ, R.: “Principales características del gravamen del beneficio de la PYME en otros países de la Unión Europea”. *Documento* 2/2006 Instituto de Estudios Fiscales.
- PASCUAL DE PABLOS, P; SERNA BLANCO, L; URKIOLA FERNÁNDEZ, A.: “Los efectos sobre la progresividad efectiva del IRPF de la deducción por aportación a planes de pensiones y mutualidades de previsión social. *Revista Técnica Tributaria*, nº 74 julio-septiembre 2006 (pg. 31-49).
- PATON GARCIA, G. “Las políticas fiscales y el Estado de Bienestar”. *Crónica Tributaria*. nº 121 (pg. 97-112).
- PEREZ DE AYALA, J. L.: “Nuevo argumentos para la rehabilitación de la renta consumida como índice de capacidad contributiva”. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*. nº 128. 1977.
- PEREZ DE AYALA, J. L.: *Fiscalidad y Constitución*. Consejo Superior de Cámaras de Comercio, Industria y Navegación. Madrid. 1986.
- PEREZ DE AYALA, J. L.: PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: *Fundamentos de Derecho Tributario* (6º edición) EDESA 2004.
- PÉREZ GONZÁLEZ, P; CANTARERO PRIETO, D.: “Descentralización fiscal y crecimiento económico en las regiones españolas”. *Papeles de Trabajo* 5/06 Instituto de Estudios Fiscales.

- PÉREZ LARA, J. M.; LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Impuestos y Discapacidad*. Thomson Aranzadi. Pamplona. 2006.
- PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. 12ª edición. Thomson Cívitas. Madrid. 2004.
- PERROTE, A.: “Redistribución, inequidad vertical y horizontal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1982-98)” *Papeles de Trabajo* 12/06 Instituto de Estudios Fiscales.
- PICOS SÁNCHEZ, F.: “El modelo dual de reforma del IRPF: un estudio de viabilidad y los efectos de su aplicación en España”. *Investigaciones* 4. 2004. Instituto de Estudios Fiscales.
- PICOS SÁNCHEZ, F.: “Modelo Dual de IRPF y equidad”. *Papeles de trabajo* 8/2004. Instituto de Estudios Fiscales.
- PLAZA VÁZQUEZ, A. L; VILLAVERDE GÓMEZ, M. B.: *Impuesto sobre el Incremento del Valor de los terrenos de naturaleza urbana*. Thomson Aranzadi. 2005.
- PONT MESTRES, M.: “El principio constitucional de capacidad económica y ordenamiento tributario” *Constitución y normas tributarias* AEAF. Aranzadi. Pamplona 1991. (pg. 153-64)
- PONT MESTRES, M.: *Derechos y Deberes en el procedimiento de Inspección Tributaria*. Marcial Pons. Madrid 2006.
- POZUELO ANTONI, F.: “El futuro de la imposición patrimonial en España”. *Alcabala* nº 31. 2003. (pg. 23-61).
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: “El Sistema Tributario en La Constitución” *Revista Española de Derecho Constitucional*. nº 36. Sept-Dic. 1992. (pg. 9-70).
- RODRIGUEZ BEREIJO, A.: “Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”. *XV Jornadas de estudio. Dirección General del Servicio Jurídico del Estado. El sistema económico en la Constitución Española*. Vol II. Ministerio de Justicia, Secretaría General Técnica. Centro de Publicaciones. Madrid. 1994. (pg. 1281-1348).

- RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: “Una vuelta de tuerca al principio de capacidad económica. *Revista Española de Derecho Financiero*. nº. 142, abril - junio 2009 (379-401).
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.; RUIZ HIDALGO, C.; *La Protección de las personas discapacitadas a través del ordenamiento tributario*. Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales. Madrid. 2004.
- RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, M P.: “La tributación de los rendimientos inmobiliarios obtenidos por no residentes. El Impuesto Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes”. *Carta Tributaria*. nº 19. 2002. (pg. 1-15).
- ROZÁS VALDÉS, J. A.: “La simplificación de las bases imponibles en los EE.UU.” *Crónica Tributaria* nº 120. (157-180).
- RUBIO LLORENTE, F.: “La igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 31, 1991. (pg. 9-36).
- RUBIO LLORENTE, F.: *Los retos de los hijos de la Constitución*. El País 2 diciembre 2008.
- SÁNCHEZ GALIANA, J. A. (Coordinador) Y OTROS. *Estudios sobre doble Fiscalidad inmobiliaria y doble imposición interna*. Comares. Granada 2000.
- SÁNCHEZ GALIANA, C. M.: *La Fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Municipal*. Comares. Granada. 2002.
- SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: “El nuevo sistema de mínimo personal y familiar en la Ley Española del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y los Principios Constitucionales y Tributarios. *Nueva Fiscalidad*. nº 4. Julio-Agosto 2009. (pg. 21-62).
- SAINZ DE ANDINO.- *Exposición a su majestad sobre la situación política del Reino y medios de su restauración*. 22 de julio de 1829.
- SAINZ DE BUJANDA, F.: “Hacienda Pública, Derecho Financiero y Derecho Tributario”. *Hacienda y Derecho Volumen I*. Madrid 1962.

- SAINZ DE BUJANDA, F.: “Reflexiones sobre el sistema de Derecho Tributario español” *Hacienda y Derecho*, Tomo III. Instituto de Estudios Políticos. Madrid 1963
- SAINZ DE BUJANDA, F.: “Introducción al Derecho Financiero de nuestro tiempo” *Hacienda y Derecho*, Tomo I. Instituto de Estudios políticos, Madrid. 1975.
- SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*. Universidad Complutense. Madrid. 1982.
- SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero*. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Tomo I volumen I, Madrid 1977. Tomo I volumen II, Madrid. 1985.
- SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*. Universidad Complutense. MADRID, 1982, 2ª edición y 1990, 8ª edición.
- SANZ SANZ, J. F; ROMERO JORDÁN, D; ÁLVAREZ GARCÍA, S; CHOCARRO GARBAYO, G. UBAGO MARTÍNEZ, Y.: “El IS en la Europa de los 25. Análisis comparado de las principales partidas” *Crónica Tributaria*. nº 114. 2005. (pg. 107-140).
- SAY, J. B.: Tratado de Economía Política o exposición sencilla del modo con que se forman, se distribuyen y se consumen las riquezas. Imprenta de don Fermín Villalpando.1821. Madrid.
- SEBASTIÁN, M.: La eliminación del Impuesto sobre el Patrimonio. *Anuario El País* 2008.
- SIMÓN ACOSTA, E.: *El Derecho Financiero y la ciencia Jurídica*. Publicaciones del Real Colegio de España. Bolonia. 1985.
- SIMÓN ACOSTA; E.: *La Fiscalidad en las Sucesiones y Donaciones*. Lex Nova. Valladolid. 1987.
- SIMÓN ACOSTA, E.: *Las tasas de las entidades locales*. Aranzadi. 1999.
- SMITH, A.: *Investigación de la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones*. Orbis. BARCELONA 1983.

- SOLCHAGA, C.: Introducción a la obra de L. V. BERLIRI. *El impuesto justo*. INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES 1986.
- SOLÉ TURA, J; AJA, E.: *Constituciones y periodos constituyentes en España (1808-1936)*. Siglo XXI. Madrid 1977.
- SOLER ROCH, M. T.: *Presente y futuro de la imposición directa en España*. Lex Nova. Valladolid. 1977.
- SOLER ROCH, M.T.: “Subjetividad tributaria y capacidad económica de las personas integradas en unidades familiares” *Revista Española de Derecho Financiero*. nº 66 Madrid 1990. (pg. 193-220)
- SORIANO GARCÍA, J. E.: “Diez lecciones jurídicas sobre la crisis financiera” *El Notariado del siglo. XXI*. nº 28. Nov-Dic 2009.
- STUARD MILL, J.: *Principios de economía política*. Fondo de Cultura Económica. México. 1951.
- STUARD MILL, J.: *Sobre la libertad*. Aguilar. Edición Digital. Traducido por Josefa Sainz Pulido del original publicado en 1859.
- TOVILLAS MORÁN, J. M.: “La exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de los bienes afectos a actividades económicas” *Fiscal al día* 2º quincena de noviembre de 2000.
- VALLE, V.: *¿Es la hora de la política fiscal?* FUNCAS. 2008.
- VARONA ALAVERN, J. E. “Concepto de tributo y principio de capacidad económica” *Revista Española de Derecho Financiero*. 135. julio-septiembre 2007. (pg. 541-92).
- VÁZQUEZ CANORA, J.: “Los planes de pensiones y su nueva fiscalidad, breve análisis”. *Fiscal al día*. 1ª quincena de diciembre de 1999 (pg. 13-16).
- VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: “Notas sobre el gasto público y contribución a su sostenimiento en la Hacienda Pública” *Revista Española de Derecho Financiero*. nº 3. Civitas 1974 (pg 535-47).

- VIDAL MARTI, B y MIGUEL MONTEERRUBIO, M. DE.: “Tratamiento ahorro y ganancias patrimoniales tras la reforma del IRPF”. *Carta Tributaria* 17/2007 (pg. 3-26).
- VIDART ARAGÓN, J.: “Las ganancias patrimoniales irregulares en el IRPF español” *Carta Tributaria*. Monografías. nº 2. 2003. (pg. 1-35)
- VOGEL, K.: “La Hacienda pública y el Derecho Constitucional” *Hacienda Pública Española* nº. 59 1979. (pg. 15-23)
- VVAA.- “Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2009”. *Documentos 11/10*. Instituto de Estudios Fiscales.
- www.capitaltaxconsulting.com/international-tax/european-taxation-issues.
- YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: “La Justicia impositiva en la LGT”. *Tratado sobre la Ley General Tributaria*. Tomo I, Aranzadi. Pamplona. 2010.