

LOS ANTEPROYECTOS PARA LA REFORMA TRIBUTARIA. MÁS SOMBRAS QUE LUCES

FLORIÁN GARCÍA BERRO

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla

Revista Española de Derecho Financiero 163

Julio - Septiembre 2014

Págs. 11 - 39

SUMARIO: PROBLEMÁTICA FUNDAMENTAL DEL SISTEMA TRIBUTARIO Y SENTIDO DE LAS REFORMAS NECESARIAS. LA RESPUESTA DE LOS ANTEPROYECTOS. CONSIDERACIONES FINALES

Abordar el comentario de los principales aspectos de la llamada *reforma tributaria*, así como formular una valoración general de sus consecuencias sobre el conjunto del sistema tributario, plantea a estas alturas la dificultad propia de la escasa distancia existente respecto a la primera versión oficial de los cambios proyectados¹. Cualquier pronunciamiento sobre el contenido de esos cambios corre, pues, cierto riesgo de resultar desvirtuado por modificaciones sobrevenidas durante el proceso legislativo. Algunas de las medidas anunciadas son, de hecho, objeto de un vivo debate social en el momento de redactar estas líneas. También el juicio general, acerca de los efectos de la nueva regulación sobre la estructura del sistema tributario, puede verse más adelante precisado de matizaciones en función del desenlace último del proceso en curso. La circunstancia indicada constituye también por supuesto el mejor estímulo para abordar el comentario

1. El Consejo de Ministros aprobó el 20 de junio pasado, para su sometimiento a información pública, los anteproyectos de las leyes destinadas a modificar la regulación de los principales impuestos estatales y de la LGT, incluyendo el texto completo de una nueva ley del IS. La publicación de los borradores se llevó a efecto el 23 de junio. El presente comentario se termina de redactar durante los últimos días del mes de julio, antes de aprobarse los correspondientes proyectos de Ley para su remisión a las Cortes Generales.

crítico de la regulación en ciernes, pues esta inmediatez respecto a su tramitación permite aportar (o insistir en) ideas susceptibles de influir, al menos en teoría, en el resultado final; por más que se albergue la convicción de que el sentido de los cambios posee desde este primer momento un trazo en sustancia ya irreversible.

Bajo estas premisas, el primer punto que merece ser sujeto a consideración es el propio uso del término *reforma tributaria* para referirse al proceso legislativo en curso. La expresión parece remitir en sentido estricto a una actuación capaz de alterar de manera significativa las relaciones entre los elementos básicos del sistema tributario, o de modificar en sustancia los mecanismos técnicos aplicables para determinar la contribución. En tal sentido, un cambio que implicase una alteración relevante en la jerarquía recaudatoria de los principales tributos o en la contribución relativa de las diversas fuentes de renta, sería ejemplo claro de actuación legislativa digna de la locución *reforma tributaria*. El término, sin embargo, se antoja ancho para el conjunto de modificaciones normativas que se recogen en los anteproyectos recientemente publicados. El análisis detenido de tales cambios revela la intención de producir un simple reajuste en la ordenación de las principales figuras tributarias, con el fin primordial de recuperar el nivel del gravamen sobre la renta existente hace tres años (con los matices que esta afirmación requiere, según se verá más adelante). Ante una actuación de tales características se podrá hablar con propiedad de reforma legislativa, o de reforma de las leyes tributarias, pero resulta equívoco como mínimo referirse a ella como *la reforma tributaria*².

En todo caso, no se pretende aquí exagerar la trascendencia de la cuestión terminológica, pues lo importante ahora es valorar si el sentido de los cambios proyectados es el apropiado teniendo en cuenta las necesidades de nuestro sistema tributario vigente. A tal efecto, lo primero que se precisa es establecer los parámetros con arreglo a los cuales resulta apropiado juzgar la nueva regulación. Por nuestra parte, la perspectiva de análisis que corresponde adoptar frente a un proceso de elaboración de disposiciones legales no puede ser más que jurídica³. Resulta inevitable pues, para valorar una actuación normativa «con rango de

2. De acuerdo con CAYÓN GALIARDO, A.: «La reforma fiscal para la crisis: sus formas y su contenido», en MALVÁREZ PASCUAL, L. A. y RAMÍREZ GÓMEZ, S. (dirs.): *Fiscalidad en tiempos de crisis*, Aranzadi (2014), pág. 118, la denominación reforma tributaria se podría reservar para actuaciones de los poderes públicos que pretendan una alteración de los principios de distribución de las cargas públicas «bien sea porque afecte a los contribuyentes que han de soportarlas; bien altere las proporciones entre el consumo y la renta; su distribución entre las distintas clases de rentas; ante la reforma fiscal verde; etc.»
3. No es ocioso subrayarlo, pues en esta materia siempre se han constatado en particular diferencias notables en función de la disciplina, como consecuencia del diferente enfoque, entre los hacendistas y los especialistas en Derecho Financiero. Resulta por ello patente el desequilibrio de partida en la composición de la Comisión encargada de elaborar el informe para la reforma del sistema tributario español, donde un solo miembro de entre sus nueve integrantes provenía del sector jurídico, frente al resto de componentes, todos ellos especialistas en áreas económicas. El contenido del informe refleja bastante este desequilibrio, con un predominio abrumador de las consideraciones que ponen el énfasis

ley», partir del texto de la Constitución Española. A tal efecto, el desarrollo idóneo de estas consideraciones requiere abordar primero un somero diagnóstico de la situación previa a la nueva regulación, a la luz de los principios constitucionales. Sólo entonces, a la vista de las conclusiones alcanzadas, se podrá comprobar qué nivel de satisfacción ofrece la reforma legal en curso frente a las necesidades sentidas.

PROBLEMÁTICA FUNDAMENTAL DEL SISTEMA TRIBUTARIO Y SENTIDO DE LAS REFORMAS NECESARIAS

Sistema tributario y principios de justicia material de los tributos.—No es ninguna novedad afirmar que el proceso de globalización económica, percibido de manera especialmente intensa en las últimas dos décadas, ha condicionado seriamente el cumplimiento de algunos de los principios proclamados en el art. 31.1 CE, limitando en buena medida su eficacia. Los efectos del fenómeno se han visto por otra parte reforzados en los últimos años a consecuencia de la crisis económica mundial. El legislador (el ejecutivo-legislador muchas veces) se ha sentido forzado a producir normas en materia presupuestaria y tributaria pensando más en las necesidades imperiosas de reequilibrio de cuentas que en el desarrollo de un sistema coherente presidido por unos principios constitucionales de justicia del gasto y del ingreso. Las necesidades financieras, traducidas en obsesión recaudatoria, han provocado una avalancha de medidas tributarias compulsivas, en cuya gestación parece no haberse empleado ningún esfuerzo a enjuiciar su posible influencia negativa en el nivel de satisfacción de los principios tributarios. No puede decirse sin embargo que la crisis haya sido el único factor para explicar esta falta de atención hacia el cumplimiento efectivo de las exigencias de justicia tributaria material.

Hace ya cerca de dos décadas que el escenario global en el que actúa y se desenvuelve el sistema tributario, y la vigencia de valores como la libre circulación de capitales, vienen propiciando un proceso de debilitamiento, o de crisis, de los principios tributarios materiales. Particularmente visible se hace esta circunstancia en relación con el principio de progresividad (que, por otra parte, arrastra en su erosión de manera inevitable también la de los principios de capacidad económica e igualdad tributaria). Desde luego, o poco se han tenido en cuenta las exigencias derivadas de este valor constitucional, o muy mal han funcionado los mecanismos para el reparto de la riqueza (y el efecto progresivo de la contribución es uno de los más relevantes) si nos atenemos a los datos estadísticos que proporcionan los organismos internacionales. El informe más reciente de la OCDE en esta materia sigue alertando sobre el ensanchamiento imparable de la brecha entre las rentas del 10 por 100 de la población más pudiente y las del

en la idea de eficiencia sobre las basadas en la necesidad de avanzar en la justicia del sistema. *Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español. Informe*, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Madrid (febrero de 2014).

10 por 100 de los más desfavorecidos⁴. Resultados similares arrojan las últimas cifras estadísticas publicadas por Eurostat⁵. En ellas se pone de manifiesto cómo en nuestro país, en 2011, la desigualdad entre el 20 por 100 de los más ricos y el 20 por 100 de los más pobres sigue avanzando hasta alcanzar los niveles más elevados desde 1995, lo que nos reserva un lugar de dudoso privilegio entre los países con brechas más profundas dentro de la Unión Europea, sólo en mejor posición que Letonia.

Consideraciones acerca del modelo dual de imposición sobre la renta.— Suele afirmarse (nuestro Tribunal Constitucional no pierde la oportunidad de hacerlo) que en la realización efectiva de los principios de justicia material de los tributos corresponde al IRPF un papel preponderante⁶. No obstante, es un hecho difícilmente discutible que el potencial redistributivo del IRPF se ha visto disminuido de forma especialmente intensa desde la última década del siglo XX. Un factor de la máxima relevancia a tal efecto ha sido la consagración del impuesto sobre la renta dual, por cuya virtud el sacrificio relativo exigido a las rentas del trabajo se sitúa muy por encima del nivel de la contribución aplicable a las rentas del capital, las cuales soportan unos tipos de gravamen sensiblemente inferiores.

Ciertamente, la orientación regresiva o inequitativa (usando palabras del TC) del modelo dual no necesariamente supone su incompatibilidad absoluta con los principios de justicia tributaria. De hecho, la STC 19/2012 avaló su validez constitucional, aduciendo en esencia la distinta naturaleza de las fuentes de riqueza, que supuestamente justificarían un tratamiento tributario desigual de las rentas del trabajo y del capital, y rechazando que el esquema dual pugne con el principio de progresividad, dado que ésta se predica del sistema e incluso dentro de un tributo progresivo cabe seleccionar elementos de su presupuesto

4. Los últimos datos publicados por la OCDE confirman esta tendencia, que ya venía dándose con fuerza en los años precedentes. De acuerdo con el citado organismo, en España el 10% más pobre de la población ha visto disminuir sus ingresos en un 14% anual, siendo la mayor caída en la OCDE (la pérdida media entre los hogares de bajos ingresos de la OCDE fue de un 2% anual). Los ingresos del 10% más rico en España disminuyeron alrededor de un 1% al año. Consecuencia de esta situación ha sido el fuerte aumento en la desigualdad de ingresos: en 2010, los ingresos medios del 10% más rico fueron 13 veces más altos que los ingresos medios del decil más pobre. OCDE: *Society at a Glance 2014*. OECD Social indicators, en <http://www.oecd.org/els/societyataglance.htm> (2014).

5. Véase la reseña publicada sobre el particular en el diario *El País* del domingo 29 de junio de 2014.

6. Baste citar aquí por todas la STC 182/1997, de 28 de octubre, donde se señala que «es sobre todo a través del IRPF como se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el art. 31.1 CE, dada su estructura y su hecho imponible», afirmando asimismo que «se trata, indudablemente, de un tributo en el que el principio de capacidad económica y su correlato, el de igualdad y progresividad tributarias, encuentran una más cabal proyección [...]» (FD 9).

para someterlos a una tributación proporcional⁷. Reconociendo la debilidad de tales argumentos⁸, lo cierto es que, bajo determinadas circunstancias, y en función sobre todo del escenario internacional, puede aceptarse que la moderación de la progresividad para las rentas del capital sea útil, como modo de prevenir efectos indeseados en el sistema económico, derivados de la deslocalización de la riqueza. La dimensión internacional de la economía, la libertad de circulación de capitales y la comprensible preocupación de los Estados por no quedarse en posición de desventaja frente a otros con sistemas tributarios más «competitivos», podría justificar este tipo de medidas⁹. No es ocioso señalar que el origen de la imposición dual sobre la renta se encuentra precisamente en el entorno escandinavo. Es decir, en los países que, probablemente, mayor tradición acreditan en el impulso de los mecanismos de redistribución de la riqueza¹⁰.

Ahora bien, siendo cierto lo anterior, no se puede perder de vista nunca que la aplicación de un sistema discriminatorio favorable a las rentas del capital constituye un importante factor de desequilibrio en el reparto equitativo de la contribución, por lo que su utilización debe llevarse a cabo de manera restrictiva, valorando la necesidad real de hacerlo en función de la situación vigente en cada

7. Véase el FD 7 de la sentencia.

8. La sentencia, en opinión de ARRIETA MARTINEZ DE PISÓN, J.: «Otra "nueva" reforma tributaria», *Civitas*, REDE, núm. 160 (2013), justifica de forma desacertada el tratamiento desigual de las rentas «con el escasamente razonado argumento de que las rentas del capital y del trabajo no son susceptibles de comparación a efectos del principio de igualdad».

9. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: «El IRPF y los principios constitucionales de justicia tributaria: una relación controvertida», en *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, volumen II, IEF, Madrid (2008), pág. 1928, afirma en tal sentido que «los vientos que soplan lo hacen para todos los países que se encuentran involucrados en un mismo sistema económico y no puede olvidarse que los principios rectores de la política social y económica del Estado también están constitucionalmente protegidos. Por ello creo que será difícil que la estructura del actual IRPF pueda recibir tacha de inconstitucionalidad». Por su parte, RUIZ-HUERTA, J.; AGÜNDEZ, A.; GARCIMARTÍN, C.; LÓPEZ, J. y RODRÍGUEZ, J.: «Tendencias de reforma fiscal: hacia una fiscalidad europea», *Fundación Alternativas*, Documento de Trabajo núm. 62 (2011), pág. 26, sitúan como causa de primer orden para el desarrollo de este modelo «el proceso de globalización y la correspondiente mayor movilidad de los factores de producción», señalando posteriormente (*ibídem*, pág. 28) que entre los argumentos usualmente empleados para defender su implantación se encuentra «que el tratamiento favorable a las rentas de capital reduce el riesgo de evasión a otras jurisdicciones, debido a la competencia fiscal, y, por tanto, favorece la recaudación».

10. Véase al respecto RUIZ-HUERTA, J.; AGÜNDEZ, A.; GARCIMARTÍN, C.; LÓPEZ, J. y RODRÍGUEZ, J. (ob. cit., pág. 27), donde para poner de manifiesto la aparente paradoja se pregunta, respecto a la fórmula del impuesto dual: «¿cómo es posible que tuviera su origen en unos países nórdicos donde tradicionalmente las cuestiones de equidad han tenido un gran protagonismo en la vida pública? La razón es que presenta una serie de ventajas no desdeñables frente a los esquemas sintéticos y, además, su menor progresividad no siempre es tal». Sin embargo, los propios autores reconocen que el modelo se abandonó pronto en Dinamarca, y en Suecia se observó que el esquema dual había hecho perder al impuesto parte de su capacidad redistributiva, sin reportar una mayor recaudación (págs. 28-30).

momento. Eso incluye considerar cualquier evolución de las circunstancias que ofrezca margen para limitar sus efectos y, llegado el caso, su abandono. En tal sentido, parece dudoso en todo caso que en el momento actual existan razones para retroceder los tímidos pasos avanzados (bien que al empuje de la crisis) hacia un incremento del esfuerzo contributivo exigido a las rentas del ahorro. Sin embargo, tal cosa es lo que se pretende al devolver los tipos de gravamen de dichas rentas al nivel de 2011. Dicho de otro modo, salvo que durante el trienio 2012-2014 se hubiera constatado un repunte significativo de la tendencia a la deslocalización de capitales, directamente achacable al incremento del gravamen fijado para ese período (no a otras causas, como el riesgo de insolvencia del sistema financiero, que en algún momento pudieron provocar un efecto similar), dicho gravamen debería como mínimo mantenerse como está. Devolver los tipos del ahorro a los niveles de 2011 no puede ampararse en las mismas razones que justifican idéntica medida en relación con la renta general. En este punto pues, la modificación prevista en el anteproyecto de reforma de la Ley 35/2006, en cuya virtud se vuelve a situar la tributación del ahorro (de manera definitiva a partir de 2016) en el mismo nivel de 2011, no puede considerarse suficientemente justificada. No obsta a esta valoración el hecho de que se contemple ahora una ligera subida de dos puntos, respecto a 2011, en el tipo aplicable a bases superiores a 50.000 euros, pues en todo caso ello supone aún una rebaja injustificada de cuatro puntos con relación al tipo que actualmente soportan dichas bases.

Posibles actuaciones para paliar el deterioro de los efectos progresivos y redistributivos del sistema.— Desde luego que la vigencia del esquema dual de imposición no es la única causa de que el sistema de ingresos haya venido experimentando en las dos últimas décadas una notable disminución de su carácter progresivo y de su capacidad redistributiva. Así pues, al margen del oportuno debate sobre la conveniencia de recuperar la imposición sintética sobre la renta, o de mantener el modelo dual (con o sin modificaciones de los tipos vigentes), el legislador tiene a su alcance también otro tipo de actuaciones que contribuirían a frenar o contrarrestar de algún modo la deriva señalada.

Un primer recurso a tal efecto sería propiciar cierto desplazamiento de la responsabilidad para un más justo reparto de la riqueza a la otra faceta de la actividad financiera pública, es decir, las políticas de gasto. La conexión inescindible entre los principios de justicia tributaria —de manera especial el de progresividad— y el principio de justicia material del gasto, queda reflejada de manera inequívoca en el mandato del art. 40 CE, cuando éste ordena a los poderes públicos promover la redistribución justa de la riqueza. En este ámbito sin embargo resulta conocida la tendencia restrictiva que, en aras de la consolidación fiscal, se ha impuesto de manera férrea en los últimos tiempos. Como es obvio, dicha circunstancia no impide evidenciar que, si a las limitaciones redistributivas del sistema de ingresos, se suman recortes severos de los gastos destinados a satisfacer servicios fundamentales, el resultado no puede ser otro que la intensificación de la desigualdad (tal y como confirman los informes antes referidos de organis-

mos internacionales), con la consiguiente defraudación del referido postulado constitucional.

De todas formas, en el apartado de los ingresos existen todavía otras posibilidades pendientes de explorar, como la utilización de los impuestos patrimoniales, que contribuirían a mejorar la progresividad de la contribución global si se diseñasen de manera correcta. Una imposición sobre el patrimonio complementaria del gravamen sobre la renta personal puede representar una significativa fuente de ingresos públicos al mismo tiempo que actuar como elemento de equilibrio para favorecer la equidad del sistema impositivo en su conjunto¹¹.

Tampoco puede desdeñarse en este apartado la importancia de potenciar los mecanismos de lucha contra el fraude y la elusión fiscal. No es preciso reiterar las preocupantes cifras de fraude y economía sumergida que se constatan en nuestro país (siempre muy por encima de los registros del entorno europeo). Así pues, un frente de la mayor importancia, cuando se habla de avanzar en el nivel real de justicia del sistema tributario, es la lucha contra el fraude. Empleando la conocida fórmula del Tribunal Constitucional para expresar esta idea, «lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar» (STC 110/1984, de 26 de noviembre, FD 3). Por eso la actuación de los poderes públicos en este plano ha de ser firme, y no sólo contra el fraude directo, sino para combatir aquella modalidad de elusión llevada a cabo con manipulación de las formas jurídicas, y en particular los efectos de la llamada planificación fiscal agresiva. En esta línea, tanta importancia tiene que la Administración disponga de medios para descubrir y regularizar las situaciones de fraude como el establecimiento de fórmulas capaces de favorecer un mayor nivel de cumplimiento espontáneo¹².

Por último, el IRPF sigue conservando un potencial inmenso, mayor en todo caso que cualquier otra modalidad impositiva, para avanzar en la dirección apuntada, si bien para ello sería preciso abordar reformas importantes en la normativa, con la orientación necesaria para dar respuesta a los fines señalados. Resulta imprescindible a tal efecto, sobre todo, lograr una mayor neutralidad del impuesto, para evitar su creciente alejamiento del principio de generalidad.

11. BORRERO MORO, C.: «Los nuevos nichos tributarios en tiempos de crisis. La crisis como oportunidad para la justicia», en MALVÁREZ PASCUAL, L. A. y RAMÍREZ GÓMEZ, S. (dirs.), ob. cit., pág. 146, propone un «impuesto sobre la riqueza patrimonial, verdaderamente reveladora de fuerza económica apta para contribuir». No deben ocultarse sin embargo la realidad de una corriente que, antes que la reforma del IP en el sentido apuntado, proclama la necesidad de su eliminación. El mejor exponente de ello es el propio informe de la Comisión de Expertos. *Comisión de Expertos*, cit., propuesta 54, págs. 240.

12. Al mencionar este tipo de medidas dirigidas a propiciar el cumplimiento voluntario o espontáneo pienso más en la simplificación de las obligaciones fiscales o en la potenciación de mecanismos de cooperación entre la Administración y los contribuyentes, que en otro tipo de medidas sobre cuya eficacia albergo serias dudas, como los sistemas de premios o recompensas, que por ejemplo el informe de la Comisión de Expertos rechaza, después de considerar sus ventajas e inconvenientes. *Comisión de Expertos*, cit., págs. 403 y sigs.

Los problemas de neutralidad del IRPF.— Debe tenerse presente que no sirve de mucho diseñar una escala de tipos del impuesto sobre la renta formalmente muy progresiva si todo el teórico efecto redistributivo derivado de esa configuración se ve neutralizado por la presencia de otros factores. La reciente experiencia del gravamen complementario parece venir a confirmarlo. No es casual la paradoja de que el considerable aumento de los tipos del IRPF en el trienio 2012-2014, pese a haber supuesto un incremento notable en el nivel de progresividad formal del impuesto, haya significado a la postre concentrar todo el peso de la subida en las rentas medias (del trabajo), siendo su incidencia relativa mucho menor en los tramos de renta más altos¹³. Las principales trabas a que se enfrenta el tributo desde este punto de vista son, de una parte, la relativa facilidad de deslocalización de rentas del capital (que viene sirviendo de excusa al tratamiento privilegiado de estas rentas) y, de otra, la apertura en su propia regulación de resquicios injustificados a la planificación fiscal.

A la vista de lo expuesto, el logro de un mayor efecto redistributivo de la riqueza a través del IRPF tiene como premisa inexcusable configurar un IRPF más coherente con el principio de generalidad. Actuación que debería traducirse en definitiva en la eliminación de mecanismos de exclusión o reducción del gravamen que no tengan su fundamento en estrictas razones de capacidad económica. Dicho de otro modo, se trata de cerrar las vías abiertas a la planificación fiscal mediante la utilización de regímenes privilegiados de tributación, posibilidad que, aparte de desdibujar la capacidad económica como fundamento del gravamen, suele estar más fácilmente al alcance de sujetos con un nivel alto de rentas, lo que multiplica sus consecuencias regresivas.

En la línea que se acaba de exponer, la actuación legislativa en curso sobre el ordenamiento tributario debería implicar una profunda revisión y, llegado el caso, el abandono definitivo, de algunos beneficios y fórmulas ventajosas de tributación que, o bien carecen de justificación actual, o son objeto de una regulación visiblemente inadecuada. Los anteproyectos de modificación de leyes tributarias publicados recientemente no responden, o lo hacen de forma a todas luces insuficiente, a las necesidades apuntadas.

Por último, aunque es preciso reconocer también la función de los impuestos sobre la renta y sobre sociedades como instrumentos de política económica (lo que podría justificar determinados incentivos o beneficios dirigidos a fomentar el empleo o la actividad productiva), el legislador debe obrar con suma prudencia y contención al hacer uso de esta posibilidad, limitándose a ofrecer aquellos incentivos fiscales cuya validez esté comprobada como fórmula más idónea para la consecución de los fines extrafiscales que en cada caso se persigan (frente a otras alternativas que no supongan interferir en la carga tributaria).

13. Puede leerse en la prensa en estos días que, de acuerdo con los datos publicados por la AEAT, en el ejercicio 2012 (primero en el que se aplicó el gravamen complementario) las declaraciones de rentas altas experimentaron el mayor descenso relativo. Diario *El País*, miércoles 16 de julio de 2014.

Oportunidad de la reducción de tipos y modo de financiar sus efectos.— Una actuación como la que se viene reclamando, en la línea de eliminar beneficios fiscales, potenciaría el caudal de las fuentes de ingresos tributarios, ayudando así a compensar el posible efecto inverso derivado de la moderación de los tipos de la escala progresiva del IRPF, sobre cuya oportunidad parece existir un básico consenso político y doctrinal. También se percibe cierta unanimidad sobre la conveniencia de incrementar el importe del mínimo vital exento con objeto de acercarlo a las necesidades reales de subsistencia del contribuyente. Las medidas previstas en el anteproyecto de reforma de la LIRPF responden sólo en parte, tanto a la demanda de reducción de tipos como a la necesidad de incrementar el mínimo personal y familiar, tal vez porque no se ven acompañadas como antes se ha dicho de una revisión suficiente de los beneficios fiscales aplicables. Por otra parte, en última instancia, la rebaja derivada de la reducción de tipos (aun menor de lo que se dice) se tiene que traducir en una mucha mayor pérdida recaudatoria para las arcas del Estado. El Gobierno cifró inicialmente el coste de la reforma en unos 7.260 millones de euros, de los cuales 5.000 corresponderían a la «rebaja del IRPF» y 2.260 a la reducción del tipo del IS (aunque más recientemente se han barajado en la prensa cifras sensiblemente superiores, de en torno a 9.000 millones en total)¹⁴. Así pues, comoquiera que no se esperan incrementos significativos de recaudación derivados de las modificaciones previstas en la regulación del IVA o de otros impuestos, para financiar dicho coste el ejecutivo confía en la recuperación de la actividad económica, circunstancia capaz de generar el necesario incremento de la riqueza gravable y, por añadidura, de los ingresos del sistema.

Las «recomendaciones» provenientes del exterior y el «Informe Lagares».— Cuanto se viene exponiendo hasta ahora resulta, en principio, sólo de la reflexión personal de quien esto escribe sobre la dirección que debería guiar el inminente cambio normativo (aunque sea una reflexión inspirada en muchos aspectos en la opinión de otros, y compartida en su enfoque en buena medida con otros muchos). Ahora bien, para tener una visión cabal del marco donde se desenvuelve el vigente proceso legislativo conviene también recordar que éste viene precedido de un conjunto de recomendaciones dirigidas a nuestro país desde el Fondo Monetario Internacional, la OCDE y la Comisión Europea. Sus grandes líneas están muy alejadas del diagnóstico que se acaba de hacer, y se resumen en la necesidad de aumentar la imposición sobre el consumo y los impuestos medioambientales, endureciendo también el gravamen de la propiedad inmobiliaria, y la oportunidad de rebajar la imposición directa y las cotizaciones sociales, primando siempre como objetivo la consolidación fiscal. Aunque en apariencia los cambios anunciados no responden a algunas de las principales medidas demandadas por estos organismos internacionales, el peso de estas recomendaciones resulta in-

14. La cifra de 7.260 millones de euros fue la que inicialmente se presentó en Bruselas a finales del mes de abril de este año. Sin embargo, recientemente se ha podido leer en la prensa que la estimación se ha revisado al alza, hasta los 9.000 millones en total (vid. Diario *Expansión* del lunes 23 de junio de 2014).

dudable como condicionante para el legislador nacional. Por eso el Gobierno de España se ha visto obligado a explicar las razones que le permitirían desatender algunas de las propuestas señaladas y a ofrecer unas cuentas alternativas que avalen el mantenimiento, pese a ello, de los avances exigidos por Bruselas hacia la reducción del déficit. De manera resumida, el factor sobre el que se asienta la posición del Gobierno es la expectativa de una mayor recaudación derivada del crecimiento de la actividad productiva en los próximos meses.

Finalmente, el Informe de la *Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español* contiene también como es sabido un extenso catálogo de propuestas de cambios¹⁵. Una parte de ellas ha sido tenida en cuenta al redactar los anteproyectos de nuevas normas. No en vano, la redacción del informe se efectuó por encargo del Gobierno que, para orientar la labor de la comisión, fijó de antemano unas directrices básicas¹⁶. Así se constata en particular en relación con algunas de las rebajas sustanciales reclamadas en la tributación de las rentas del capital (reducción significativa de los tipos aplicables respecto a los actuales, retorno de las plusvalías especulativas a la base del ahorro, eliminación de las restricciones a la compensación entre sus distintos componentes). Los anteproyectos de junio también asumen otra serie de propuestas de cambios puntuales en la regulación del IRPF (la supresión de la exención de los dividendos, la limitación de la exención aplicable a las indemnizaciones por despido, el paso del beneficio por aportaciones a partidos políticos de la base a la cuota, la fijación en el 30 por 100 del porcentaje de reducción aplicable a los rendimientos irregulares, etc.), así como en el ámbito del IS (simplificación de coeficientes de amortización, supresión de supuestos de libertad de amortización, mantenimiento de la limitación de gastos financieros y fijación de límites nuevos a las deducciones por deterioro, modificaciones en el tratamiento de la doble imposición mediante la exención de las rentas afectadas, etc.). Otras propuestas quedan en el aire, ya sea porque se refieren a una parte de la estructura del sistema que no se ve afectada de momento por los cambios en curso (los tributos cedidos), o por otras razones, entre las que cabe intuir como más determinantes las consideraciones de oportunidad política (así, en relación con propuestas como la generalización del sistema de copago de los servicios públicos o el gravamen de la propiedad de la vivienda habitual en el IRPF, o las reducciones en las cotizaciones sociales, y los cambios en el IVA que implicarían el aumento sustancial del número de operaciones sujetas al tipo general).

Cambios en la regulación tributaria sobre cuya necesidad existe un consenso general previo.— Por último, las necesidades de nuestro sistema tributario, con ocasión de su anunciada reforma, han sido objeto de frecuente debate en los últimos

15. También conocido como «Informe Lagares». *Comisión de Expertos...*, cit.

16. El resultado de la reforma propuesta debía ser un sistema sencillo, capaz de asegurar la suficiencia de ingresos, favoreciendo el crecimiento económico, la creación de empleo y la internacionalización de las empresas, así como del desarrollo social, y en particular la protección de la familia y los discapacitados y el estímulo del ahorro. *Comisión de Expertos...*, cit., págs. 37-38.

meses, dando lugar a que se puedan conocer al respecto múltiples puntos de vista expresados en diversos foros y divulgados por los más variados cauces. Existen algunos puntos de la reforma sobre cuya orientación se constata un mínimo consenso general previo. Pueden citarse como más significativas en tal sentido tres demandas que, en términos generales al menos —otra cosa puede ser su reflejo posterior en letra pequeña—, concitan cierta unanimidad de los distintos expertos y grupos de opinión:

- Supresión de una buena parte de los beneficios fiscales existentes, tanto en la imposición sobre la renta de las personas físicas como en la tributación de las sociedades¹⁷. En muchos de los casos esta necesidad se señala como premisa de una también necesaria reducción de los tipos nominales de los impuestos sobre la renta (IRPF e IS) y del incremento de los mínimos de subsistencia en el IRPF¹⁸.
- Un mayor esfuerzo en el combate frente a las conductas constitutivas de fraude y elusión fiscal. Es natural la preocupación generalizada en esta materia a la vista de las cifras estimadas de fraude y economía sumergida¹⁹.
- La simplificación de la regulación, tanto para facilitar su cumplimiento como para satisfacer exigencias básicas de seguridad jurídica²⁰.

LA RESPUESTA DE LOS ANTEPROYECTOS

A la vista del diagnóstico precedente y de las actuaciones necesarias que de él se siguen para la mejora sustancial del sistema tributario, cabe concluir que la reforma legislativa, tal y como se encuentra planteada en dichos textos, resulta

17. Como pone de relieve CAYÓN GALIARDO, A. (ob. cit., págs. 138-139), comparten esta preocupación el partido gobernante y el principal partido de la oposición. Se señala asimismo la necesidad de actuar para la eliminación de beneficios fiscales en el documento de AEDAF: *Propuestas AEDAF a la reforma del sistema tributario*, AEDAF (enero de 2014), con referencia por ejemplo a las exenciones de rentas en el IRPF (pág. 33), y a las desgravaciones fiscales para los sujetos pasivos del IS (págs. 10-11), aunque se echa de menos una mayor concreción de los sobre los supuestos que deberían verse afectados por este tipo de medidas. También se formula una demanda semejante en el Informe de Cavero, T.: «Tanto tienes ¿tanto pagas? Fiscalidad justa para una sociedad más equitativa», *Oxfam Intermón*, Informe núm. 35 (mayo de 2014), pág. 47 entre otras.

18. Cfr. *Comisión de Expertos...*, cit., pág. 5.

19. Cfr. CAYÓN GALIARDO, A., ob. cit., págs. 139-140. Véase asimismo en este sentido OPIHE (Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado): *Reforma fiscal española y «agujeros negros» del fraude. Propuestas y recomendaciones* (2014), págs. 17-18. (<http://cd00.epimg.net/descargables/2014/06/11/cbe5f088aac3c0b3bb3d143f604dee7f.pdf>).

Una decidida apuesta por la lucha contra el fraude como prioridad de cualquier actuación en materia tributaria, en Cavero, T., ob. cit., págs. 31 y sigs. Cfr. asimismo el informe *Comisión de Expertos...*, cit., en especial págs. 389 y sigs.

20. Cfr. CAYÓN GALIARDO, A., ob. cit., pág. 137. CAVERO, T., ob. cit., pág. 57, entre otras. AEDAF, cit., en relación con el IS en pág. 22. *Comisión de Expertos...*, cit., pág. 78.

poco satisfactoria. A continuación se irán desgranando las principales razones que sustentan este juicio.

IRPF y beneficios fiscales.— La primera impresión que suscita el conjunto de los cambios normativos reflejados en los anteproyectos de junio, es que su futura aprobación no implicaría una actuación suficiente en la línea de suprimir ventajas y beneficios tributarios. Esto explica en parte que la pregonada *rebaja tributaria* (en particular en el IRPF, mediante la disminución de tipos y el incremento de las cuantías del mínimo personal y familiar) no tenga un alcance tan significativo como en principio pudiera parecer. Vayamos por partes.

En primer lugar, las medidas proyectadas sólo suponen la limitación o supresión de un número muy reducido de los beneficios existentes ahora, y no afectan en sustancia a los principales supuestos, es decir, aquéllos que representan un mayor coste en términos de menor recaudación. Así por ejemplo la nueva regulación mantiene de manera muy similar la regulación del beneficio por aportaciones a sistemas de previsión, con una ligera rebaja de los límites anuales. Esta menor cifra máxima de aportaciones susceptibles de reducción, sin embargo, no parece que vaya a suponer una disminución significativa del coste que el citado beneficio tiene para las arcas públicas²¹, sobre todo porque como el propio Gobierno se encarga de subrayar, son muy raros los casos de contribuyentes con aportaciones actuales por encima de los límites fijados en la nueva regulación²². La situación ahora se ve potenciada además, de acuerdo con las medidas proyectadas, mediante la introducción de un supuesto más de exención de rentas del ahorro [el nuevo art. 7.ñ) LIRPF], aplicable a los rendimientos que procedan de los nuevos Planes Individuales de Ahorro a Largo Plazo (que bajo ciertos requisitos podrán instrumentarse mediante cuentas financieras o seguros de vida).

Otra de las partidas de mayor coste entre los beneficios fiscales aplicables en el IRPF está representada por las reducciones en el rendimiento neto derivado del arrendamiento de vivienda. En esta materia los cambios proyectados suponen también una insuficiente limitación del beneficio, que pasa del 60 al 50 por 100, eliminándose la posibilidad actual de eximir del impuesto el 100 por 100 cuando el arrendatario de la vivienda es menor de 30 años. Una limitación a todas luces, como la anterior, insuficiente. Téngase en cuenta que el coste estimado de este beneficio para la Hacienda estatal en el año 2014 es de 479,51 millones de euros, lo que pone de manifiesto su relevancia como factor reductor de los ingresos.

Por otra parte, aunque se trate de supuestos de menor importancia cuantitativa, es también significativo, por lo que podría haber tenido de simbólico, que no se haya eliminado de manera definitiva el beneficio aplicable por aportaciones

21. Téngase en cuenta que el beneficio representa una de las mayores partidas dentro de la Memoria de Beneficios Fiscales de los Presupuestos Generales del Estado Cfr. *Memoria de Beneficios Fiscales 2014*, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. (http://www.sepg.pap.minhap.gob.es/Presup/PGE2014proyecto/MaestroDocumentos/PGE-ROM/N_14_A_A_1B.htm).

22. Así se evidenciaba en *Comisión de Expertos...*, cit., pág. 139.

económicas a partidos políticos y colectivos similares con fines electorales. No puede considerarse suficiente la novedad de su traslado de la base a la cuota²³, lo que supondrá sólo cierta reducción de su coste. En el mismo sentido, se puede considerar también incompleta la actuación que se acomete sobre el sistema de módulos, pues tras amagar con suprimirlo se ha optado en último término por mantenerlo, por más que sea con una importante reducción cuantitativa de la cifra máxima de ingresos, que pasa de 450.000 a 150.000 euros anuales²⁴. Por lo demás, el tope de 75.000 euros que a partir de ahora se impondría para los ingresos facturados a otros empresarios, aunque implica una reducción considerable respecto a la situación vigente, mantiene un resquicio todavía no desdeñable al fraude que siempre se ha asociado a este régimen, por la posibilidad que ofrece de facilitar facturas que reduzcan las bases del cliente sin incrementar a cambio las del vendedor.

Otras veces, las exenciones actuales ni siquiera se modifican para introducir, como en los casos anteriores, alguna restricción. Así sucede por ejemplo con las primas del seguro privado de enfermedad, que se mantienen excluidas del concepto de rendimiento en especie del trabajo (hasta 500 euros anuales por asegurado), y se siguen considerando gasto deducible de los titulares de actividades económicas.

Un caso aparte es el tratamiento de los rendimientos irregulares. Aunque no se suela hablar de él como un auténtico beneficio fiscal, el análisis riguroso de su configuración pone de manifiesto en cambio que se trata de uno de los más importantes que pueden aplicarse, con especial incidencia práctica en el ámbito de los rendimientos del trabajo²⁵. La simpleza del mecanismo, al consistir en una simple reducción porcentual del rendimiento (siempre igual, con independencia de su cuantía y de su periodo de generación, así como del importe de otras rentas de carácter anual), lo hace inapropiado para responder a la finalidad de exclusivo carácter técnico que justifica un régimen específico para estas rentas. Como es sabido, la existencia de un tratamiento especial de las rentas irregulares debería obedecer únicamente a la necesidad de contener el excesivo aumento del tipo que se origina al gravar unos rendimientos correspondientes a varios ejercicios con una escala progresiva concebida para aplicarse a rentas anuales. De acuerdo con este fundamento (se ha de insistir en que se trata del *único* fundamento válido

23. Aceptando así el cambio sugerido en *Comisión de Expertos...*, cit., pág. 149.

24. Se hace referencia aquí al sistema de módulos entre los beneficios fiscales, aun no teniendo esa naturaleza en sentido estricto, tanto por lo que toda opción tributaria tiene de beneficio, como porque una parte de su coste recaudatorio (aunque sólo sea el correspondiente a la reducción general del 5 por 100 de sus rendimientos), aparece contemplada en las sucesivas memorias de beneficios fiscales de los Presupuestos Generales del Estado de los últimos años.

25. Existen excepciones significativas, como el uso de la expresión *beneficio fiscal* que el ATC 245/2009, de 29 de septiembre (FD 4, último párrafo), aplica a este régimen, sintomática de que bajo la apariencia de un mecanismo técnico para modular la progresividad de las rentas plurianuales se esconde una auténtica exención parcial de los rendimientos que adoptan unas determinadas formas.

del régimen) en ningún caso se puede justificar que el resultado de la aplicación de la norma sea una rebaja del tipo medio aplicable a la totalidad de las rentas, por comparación con el tipo medio que se aplicaría si se tuvieran en cuenta sólo las rentas regulares. Este efecto es, sin embargo, el que la reducción porcentual vigente provoca en un número (como mínimo) muy significativo de los casos. Y aunque el anteproyecto prevé disminuir el porcentaje de la reducción desde el 40 por 100 actual al 30 por 100 a partir del próximo ejercicio, este cambio no altera en sustancia la situación expuesta²⁶.

En resumidas cuentas, la aplicación del régimen actual de los rendimientos irregulares introduce una dinámica regresiva, cuyos efectos además se agudizan en la práctica, pues actúa como un instrumento de planificación fiscal más fácilmente al alcance de sujetos con unas rentas ya de por sí superiores a la media. La mención aquí de la norma como beneficio fiscal (cuyo régimen está previsto mantener en esencia) resulta pues absolutamente pertinente, a fin de evidenciar que también en esta materia se ha perdido la oportunidad de eliminar un indeseable mecanismo de distorsión en el reparto de la carga tributaria por el IRPF. El proceso legislativo en curso se debería aprovechar para sustituir el sistema actual de reducción por uno basado en la anualización de las rentas irregulares a efectos de contener el efecto de la progresividad.

Sin abandonar el apartado de beneficios fiscales dentro del IRPF es preciso reconocer que el anteproyecto de modificación de la Ley 35/2006 contempla la eliminación o la restricción sustancial de dos exenciones ciertamente significativas. La primera de ellas es la exención aplicable a los rendimientos derivados de la participación en beneficios de entidades con un límite de 1.500 euros anuales. El problema en este caso es que la norma actual constituye un mecanismo dirigido a neutralizar la doble imposición de los dividendos y de otras participaciones en beneficios sociales, por lo que su existencia en principio sí se encuentra justificada en abstracto desde un estricto punto de vista técnico-tributario. Desde luego es preciso reconocer que la corrección de la doble imposición mediante la simple exclusión del gravamen de los dividendos (como ocurre hasta ahora), resulta inadecuada para satisfacer los fines que reclaman un tratamiento singular de estas rentas. Pero eliminar sin más la exención vigente sin sustituirla por un sistema alternativo para atenuar la doble imposición (el sistema vigente hasta 2006 constituiría un buen modelo a tal efecto²⁷) supone aceptar que ésta se produzca con todo su rigor y en todos los casos. Por lo demás, no debe perderse de vista que la medida tendrá un efecto especialmente oneroso para un considerable segmento de pequeños ahorradores.

26. Un análisis más extenso, con algunos ejemplos reveladores, se puede encontrar en mi trabajo «Técnica normativa e IRPE Aproximación crítica y propuestas de mejora», en CUBERO TRUYO, A. (dir.), *ob. cit.*, págs. 269-270. La conclusión es la inconstitucionalidad del régimen.

27. Con las necesarias adaptaciones para hacerlo compatible con el Derecho de la UE. Cfr. GARCÍA NOVOA, C.: «La influencia de la fiscalidad en las distintas formas de inversión bursátil», Informe, *Documentos IEF*, núm. 6 (2006), pág. 48.

El otro supuesto objeto de una fuerte restricción conforme al anteproyecto es la exención de las indemnizaciones por despido o cese del trabajador. Puede decirse de hecho que la medida se ha convertido en centro del mayor debate mediático sobre la reforma tributaria, por el frecuente rechazo suscitado. Al respecto sin embargo se debe estar de acuerdo en la necesidad de revisar la regulación vigente. Téngase en cuenta que la exención en su origen se justificaba por el supuesto papel que la indemnización cumpliría como compensación del daño padecido en el derecho al trabajo, o en la fuerza laboral del perceptor, como consecuencia del despido o cese. Sin embargo, en esta consideración influyó sobre todo una inercia que provenía de regulaciones anteriores, y que a nadie sedujo revisar hasta ahora sin duda por los costes políticos que podía llevar aparejados cualquier restricción del beneficio (el revuelo mediático provocado ahora es buena prueba de ello)²⁸. Lo cierto no obstante es que quien pierde su empleo no ve inmediatamente menoscabada por esa sola razón su capacidad o su fuerza laboral, como pone en evidencia la posibilidad teórica de incorporarse de inmediato a un nuevo puesto de trabajo. No parece discutible que, en tal caso (dicho sea como mera hipótesis, sin desconocer las dificultades prácticas de que eso ocurra) sería difícil encontrar razones para dispensar un tratamiento tributario privilegiado a las cantidades percibidas por razón del cese en el empleo anterior. La pérdida del puesto de trabajo sólo resulta digna de una protección especial por parte del Estado en cuanto aparece seguida del transcurso de un período más o menos prolongado de desempleo. Ahora bien, por eso mismo la exención tributaria de la indemnización constituye un mecanismo inadecuado para cumplir esa función protectora, ya que no permite diferenciar el tratamiento aplicable atendiendo a la duración del período, más o menos prolongado, de paro subsiguiente. El cauce idóneo pues para dispensar la necesaria protección a las situaciones derivadas de la pérdida del puesto de trabajo es el que brinda el sistema de la prestación pública por desempleo.

Bajo la perspectiva expuesta, resulta exagerada la avalancha de críticas que ha recibido este aspecto de la nueva regulación (hasta el punto de que ya se ha anunciado una sustancial *marcha atrás* en el Proyecto de Ley que se ha de aprobar en fechas próximas). Máxime cuando el anteproyecto mantiene la exención para la parte de la indemnización que no exceda de 2.000 euros por cada año de servicio prestado, lo que supone aproximadamente preservar del gravamen las indemnizaciones percibidas por todos los trabajadores cuyo salario no exceda significativamente de 20.000 euros anuales²⁹.

Lo anterior no quiere decir que la medida, tal y como aparece en el anteproyecto, no sea merecedora de objeciones. Existen en ella al menos dos aspectos

28. Cfr. como muestra al respecto el editorial del *Diario Expansión* del martes 29 de julio de 2014.

29. Parece ser, si nos atenemos a las noticias de prensa, que en el Proyecto de inminente aprobación la medida quedará en la fijación de un límite absoluto de 180.000 euros, siguiendo el modelo de las normas vigentes en los territorios forales. Sin embargo, el propio Gobierno reconoce que de esta forma el impacto recaudatorio será inapreciable.

dignos de crítica. El primero es que se contemple la supresión sin más de la exención, sin ofrecer a cambio a los afectados ninguna contrapartida basada en la mayor o menor prolongación de su situación de desempleo posterior al despido. Tal vez fuera adecuado a tal efecto una fórmula que permitiera recuperar el gravamen satisfecho a través de la prestación contributiva por desempleo (convirtiendo de alguna manera el tributo soportado en una contribución finalista), e incluso condicionar la exención a que la indemnización se utilice para financiar la puesta en marcha de una nueva actividad económica por el trabajador afectado. Las alternativas señaladas exigirían ser objeto en todo caso de un estudio más sosegado, pero desde luego responderían mucho mejor en abstracto al único fundamento que puede justificar un tratamiento especial de estas percepciones.

La segunda objeción que cabe oponer a este aspecto de la nueva regulación es el tratamiento transitorio que se contempla para su entrada en vigor. El anteproyecto incluye un nuevo apartado 3 en la disposición transitoria 22ª de la Ley 35/2006, disponiendo que las restricciones previstas a la exención no serán aplicables a despidos o ceses producidos antes del 20 de junio de 2014 o derivados de expedientes de regulación de empleo que estuvieran ya aprobados o de despidos colectivos que hubieran sido comunicados a la autoridad laboral en la citada fecha. Cabe pues entender *sensu contrario* que la futura norma (no se olvide que por ahora no es más que un anteproyecto) se aplicaría con carácter retroactivo en todos los despidos *producidos* a partir del 20 de junio, fecha de presentación del anteproyecto. A quienes perciban indemnizaciones por ceses posteriores a la citada fecha esto les obligará a estar muy atentos ante la evolución del proceso legislativo, pues no habrán soportado retenciones a cuenta (ya que en el momento del pago la indemnización estará exenta, al no haberse promulgado aún la nueva regulación), pero una parte de la cantidad recibida con toda probabilidad deberá destinarse finalmente a satisfacer el impuesto que se establezca con carácter retroactivo. Aunque se adivina que la razón de este adelanto de la vigencia es prevenir los ceses interesados que sin duda podrían enmascararse como forzosos para aprovechar de manera impropia los últimos meses de aplicación del beneficio, debería hilarse más fino para no perjudicar las situaciones de despidos forzosos reales que pueden verse afectados por la inseguridad jurídica que introduce la medida tal y como se encuentra proyectada en este momento.

Rebajas en la tributación de la renta general y de la renta del ahorro sujetas al IRPF.— Otro bloque fundamental de medidas proyectadas en el ámbito del IRPF consiste en la aprobación de nuevas tarifas, con reducción de los tramos de la escala aplicable a la renta general (básicamente rentas del trabajo y de actividades económicas) y aprobación de nuevos tipos para cada tramo, así como el establecimiento también de una nueva escala del ahorro. Novedades que se complementan con la fijación de cifras absolutas más elevadas para el mínimo personal y familiar y para los mínimos familiares. Sobre la base de los cambios apuntados se pregona una rebaja generalizada de la carga tributaria para todos los tramos de renta. Sin embargo, aunque no puede decirse en rigor que la afirmación prece-

dente sea totalmente incorrecta, es preciso poner de relieve algunos matices que obligan a relativizar las conclusiones sobre los efectos de estas medidas.

Lo primero que debe tenerse en cuenta es que los efectos de las novedades previstas se suelen comparar con los resultantes de una escala, la vigente en 2014, cuyos tipos se encuentran en la actualidad anormalmente aumentados con carácter extraordinario y provisional para hacer frente a la situación de especial gravedad del déficit público en los últimos tres años. El gravamen complementario inicialmente previsto para los periodos 2012 y 2013, fue como es sabido objeto de una prórroga limitada al año 2014 por la Ley de Presupuestos Generales del Estado correspondiente a este año. Es decir, en una situación de normalidad, las escalas aplicables retornarían ya en 2015 a los niveles de 2011, sin necesidad de ningún cambio normativo, pues la aplicación de los tipos adicionales correspondientes al gravamen complementario se encuentran previstos en exclusiva para los ejercicios 2012 a 2014 (véase la vigente disposición adicional 35ª de la Ley 35/2006). Por tanto, resultaría engañoso presentar como rebaja impositiva cualquier cambio que sólo supusiera la reinstauración de los tipos que estaban vigentes en 2011.

Bajo este prisma corregido, cabe afirmar que, en contra de lo que se dice, el anteproyecto de modificación del IRPF acarrea en 2015 para buena parte de los contribuyentes una nueva subida de impuestos, pues supone seguir aplicando tipos superiores a los previstos en el texto legal vigente. No hay más que comparar la actual escala general del art. 63 de la Ley con la prevista para 2015 en la nueva disposición adicional 31ª del anteproyecto, lo que permite apreciar por ejemplo que para bases superiores a 34.000 euros se aplicaría en 2015 un tipo marginal del 19,50 por 100, frente al 18,50 por 100 que contempla la norma todavía en vigor. Y algo parecido se constata para bases de entre 60.000 y 120.000 euros, que serían gravadas en la nueva escala estatal al 23,50 por 100, frente al 21,50 por 100 actual. La conclusión es que la pretendida rebaja impositiva en el IRPF para 2015 sólo puede aceptarse en términos generales si, haciendo gala de un optimismo poco justificado, se considera como tal la decadencia del gravamen complementario por el transcurso del tiempo para el que fue establecido. Pero para eso no hacía falta ninguna actuación legislativa expresa, y mucho menos el boato de una *voceada reforma tributaria*.

En cuanto al período impositivo 2016, la modificación de la escala prevista en el nuevo art. 63 sí vendría a suponer una reducción de los tipos actualmente vigentes para la renta general (con alguna ligera desviación al alza en el gravamen aplicable a rentas de entre 20.200,00 y 33.007,20 euros, que pasarían del 14,00 al 15,00 por 100, circunstancia que en todo caso se compensaría por la reducción de los tipos correspondientes a tramos inferiores). Ahora bien, la rebaja impositiva real es muy leve para la inmensa mayoría de los contribuyentes, a quienes supondrá un ahorro nunca superior a 300 euros anuales (para una renta del trabajo de 50.000 euros, la reducción ni siquiera alcanzará los 200 euros al año). Únicamente para perceptores de rentas muy elevadas la nueva regulación puede

suponer ahorros fiscales de mayor magnitud (así, por ejemplo, la tributación se reduce en cerca de 2.000 euros anuales para una base de 300.000 euros).

Debe aclararse que los cálculos anteriores están hechos para un contribuyente estándar, en tributación individual, sin considerar posibles situaciones de discapacidad propias o de personas a su cargo, suponiendo una escala autonómica idéntica a la estatal (cuestión que está por ver y merece comentario aparte) y teniendo en cuenta como es natural no sólo la rebaja de los tipos, sino también la supresión de la reducción general de 2.652 euros para los rendimientos netos del trabajo y de ciertas actividades económicas, así como la aplicación del nuevo gasto deducible fijo de 2.000 euros (sensiblemente menor por tanto que la reducción vigente). Finalmente, el incremento del mínimo personal y familiar (el mínimo personal pasaría de 5.151 a 5.550 euros) queda neutralizado debido a que sus efectos han de calcularse aplicando el tipo inferior de la escala, que pasa del 24,00 por 100 en 2011 al 19,00 por 100 en 2016, por lo que en términos absolutos la nueva regulación supone una desgravación menor. Un simple dato resume el carácter relativo de la pretendida *rebaja fiscal*: para un contribuyente con rentas del trabajo de 35.000 euros, el efecto hubiera sido de mayor magnitud sólo con que se hubiera deflactado la tarifa teniendo en cuenta la evolución del IPC entre 2008 (período en que se establecieron las cifras de los tramos vigentes) y 2013. De hecho, en rigor, si se ponderan los efectos del IPC en la progresividad y se descuenta el gravamen complementario, puede decirse que el IRPF previsto en el anteproyecto para 2016 se incrementa para un importante segmento de contribuyentes. En concreto, para los perceptores de rentas moderadamente superiores a la media (desde luego, el incremento impositivo se produciría para rentas desde 35.000 euros e iría atenuándose a partir de 200.000, pasando a ser más ventajosa la nueva regulación sólo a partir de niveles de renta considerablemente elevados).

Por cuanto se refiere al gravamen autonómico, la cuestión de la escala correspondiente a la renta general, y del mínimo personal y familiar, aparece regulada de forma un tanto equívoca en el anteproyecto. La nueva disposición transitoria 18ª de la Ley 35/2006 contempla que, si con posterioridad a la publicación de la nueva Ley la Comunidad Autónoma «no hubiera aprobado» incrementos o disminuciones de aquellos mínimos o «la nueva escala autonómica», se aplicarán a tal efecto los mínimos y escalas previstas para el gravamen estatal. Esto parece significar una derogación tácita, desde el 1 de enero de 2015, de las escalas autonómicas actualmente en vigor. Sólo de esa forma la no aprobación de una «nueva» escala autonómica explicaría la aplicación automática de la escala estatal con carácter subsidiario. Los efectos apuntados, de ser correcta esta interpretación, deberían sin embargo haberse expresado de forma más clara y terminante. Debe tenerse en cuenta que, en principio, las escalas aprobadas por las normas autonómicas poseen vigencia indefinida si en ellas no se hubiera dispuesto otra cosa, por lo que en los casos en que así suceda deberían seguir siendo aplicables en 2015 salvo modificación expresa. Desde este punto de vista, la inacción de una Comunidad Autónoma también podría considerarse que supone la aprobación tácita como «nueva escala autonómica» de la ya existente de acuerdo con sus

normas en vigor. Sería recomendable pues que, para evitar dudas y conflictos, el texto definitivo de la norma se emplease con una mayor claridad acerca de las consecuencias que su aplicación produce³⁰.

Finalmente, en lo relativo a los nuevos tipos del ahorro se constata también, como en el caso de la escala general, un incremento para 2015, por el establecimiento de una nueva tarifa (disposición adicional 31ª del anteproyecto) con tipos superiores a los del texto legal todavía en vigor. Sólo a partir de 2016 se producirá la restauración de los niveles vigentes en 2011, con un ligero incremento de dos puntos (del 21 al 23 por 100) del tipo aplicable a bases superiores a 50.000 euros. En relación con estas rentas, sin embargo, teniendo en cuenta que ya gozan de una tributación privilegiada, la mejora de su tributación no puede justificarse de la misma forma que para los rendimientos sujetos a la escala general. Por ello, el proceso de cambio normativo hubiera sido (todavía podría ser) una buena ocasión, como más atrás ya se dijo, de consolidar como mínimo para ejercicios futuros los tipos del gravamen complementario del ahorro, manteniendo su tributación agregada al 21 por 100 (para bases de hasta 6.000 euros), 23 por 100 (para bases de entre 6.000 y 24.000 euros) y 27 por 100 (para los excesos de base sobre 24.000).

Otros cambios proyectados en el ámbito del IRPF. Algunas tímidas luces.— Sin ánimo de ser exhaustivos, el anteproyecto para la modificación de la Ley reguladora del IRPF incluye otra serie de novedades. Algunas de ellas por cierto de evidente relevancia, como la supresión del régimen transitorio de no sujeción parcial de las plusvalías por transmisiones de bienes adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994 o la eliminación de los coeficientes de actualización de los valores de los inmuebles.

Dentro del conjunto hay algunas modificaciones que, justo es resaltarlo, pueden suponer mejoras puntuales en algunos aspectos. Así, por ejemplo, el establecimiento de nuevos mecanismos para facilitar la conciliación de la vida laboral y familiar, en forma de deducciones (de hasta 1.200 euros anuales en cada caso) para los contribuyentes que desarrollen actividades por cuenta propia o ajena y formen parte de una familia numerosa (hasta 2.400 euros si es de categoría especial) o tengan a su cargo descendientes o ascendientes discapacitados. El nuevo texto contempla la posibilidad de que se pueda obtener su cobro anticipado, en congruencia con su carácter de *impuesto negativo* (en la línea de la actual deducción por maternidad). También debe recibirse con agrado la supresión de la exención de las entregas de acciones a los empleados, con lo que desaparece un beneficio cuyo fundamento resulta muy discutible, con mayor razón en el marco

30. Por no hablar de la conveniencia de que se conceda a las Comunidades un período razonable para tramitar legislativamente la aprobación de las nuevas escalas, a fin de evitar entre otras cosas el riesgo cierto de que se acuda con la excusa de la urgencia a un uso discutible del Decreto-ley a tal efecto. La cuestión es objeto de estudio en el marco del Proyecto de Excelencia de la Junta de Andalucía «Orientaciones sobre la utilización por las Comunidades Autónomas del Decreto-ley en materia financiera y tributaria», ref. P11-SEJ-7705, del que el autor forma parte.

del actual escenario económico, pues además sus principales destinatarios suelen ser perceptores de elevadas rentas del trabajo. Una buena valoración merece asimismo la norma que racionaliza la desgravación por mínimo personal y familiar cuando la misma deba aplicarse en la base imponible del ahorro, fijándose su importe al tipo inferior de la escala, en lugar de hacerse al tipo marginal como hasta ahora. Por último, sin afán de exhaustividad, en el terreno de los regímenes especiales, para la aplicación del régimen de trabajadores desplazados el anteproyecto elimina el límite vigente de 600.000 euros y establece a cambio una escala para garantizar que no se produzcan errores de salto (cuando la base imponible supere dicha cifra no se excluirá por tanto la aplicación del régimen especial, aunque el exceso de base tributará al tipo marginal de la escala general)³¹.

Tímidas luces, como se ve, que siendo bien recibidas no ayudan mucho a alumbrar el sombrío panorama general.

Beneficios tributarios, rebaja del tipo y otras actuaciones en el ámbito del IS.— En principio, el sentido de los cambios necesarios en el IS respondería a una orientación muy similar a la que se reclama en el IRPF. Preocupa de modo generalizado, con referencia a esta figura tributaria, la necesidad de superar la distancia entre el tipo nominal y el tipo efectivo del impuesto, es decir, entre el tipo de gravamen fijado en la Ley (en la actualidad, un 30 por 100 con carácter general) y el porcentaje que la carga tributaria final representa en relación con el beneficio económico de la entidad (porcentaje que varía notablemente en función de la clase de sujetos y del método que se utilice para su estimación, pero que en todo caso estaría muy alejado de aquel 30 por 100). Así pues para propiciar una aproximación de ambos porcentajes es frecuente señalar como necesidad tanto la disminución del tipo de gravamen nominal como la actuación restrictiva sobre los elementos que provocan una reducción del tipo efectivo (entre los que sin duda juegan un papel importante los beneficios fiscales).

Así las cosas, dentro del grupo de anteproyectos publicados se incluye el de una nueva Ley reguladora del IS, llamada a sustituir al vigente Texto Refundido del tributo. En respuesta a las demandas de disminución del tipo de gravamen, el citado anteproyecto fija un nuevo tipo general del 25 por 100 para los períodos que se inicien desde el 1 de enero de 2016 (el 28 por 100 para los períodos iniciados durante el año 2015). Se mantiene el tipo reducido, fijado ahora en un 15 por 100 para las empresas de nueva creación en el primer período en que obtengan una base positiva y en el siguiente, y se elimina la escala aplicable en el caso de empresas de reducida dimensión, que pasan a tributar al tipo general fijo del 25 por 100 por toda su base imponible a partir de 2016. El tipo de gravamen de las entidades financieras se mantiene no obstante en el 30 por 100, lo que facilitará

31. Quedan para mejor ocasión otras alternativas, como el diferimiento en el acceso a la condición de residente en estos casos, que propone CUBERO TRUYO, A.: «El diseño normativo del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Líneas de reforma», en CUBERO TRUYO, A. (dir.), *Evaluación del sistema tributario vigente. Propuestas de mejora en la regulación de los distintos impuestos*, Aranzadi (2013), págs. 269-270.

que no sean necesarios reajustes de valoración en los activos por pérdidas pendientes de compensación que figuran en sus balances.

La reducción del tipo general del impuesto viene acompañada por otra parte de un importante número de otras modificaciones, que resultaría prolijo en exceso mencionar aquí de manera pormenorizada. Entre las más llamativas cabe citar medidas como la simplificación de la tabla de amortizaciones, junto a algunos reajustes en el régimen aplicable a las operaciones vinculadas, e importantes modificaciones en el sistema de corrección de la doble imposición, que se traslada de la cuota a la base, destacando la exención total de los beneficios procedentes de participaciones superiores al 5 por 100 o a 50.000.000 de euros, en entidades residentes y no residentes (con algún requisito de tributación mínima del beneficio en este último caso).

En materia de beneficios fiscales, destacan algunos supuestos nuevos. Así, por ejemplo, la posibilidad de dotar una denominada reserva de capitalización, que se traduce en una reducción de la base imponible de hasta el 10 por 100 del incremento de los fondos propios (aunque la prensa de estos días anuncia mejoras que podrían incorporarse al proyecto de ley), sin exigencia de que su importe quede invertido en activos de una naturaleza determinada, medida con la que se persigue contribuir a una mayor neutralidad del impuesto frente a la elección por la empresa de fuentes de financiación propias o ajenas. Asimismo, para las empresas de reducida dimensión se establece un sistema de compensación anticipada de las bases imponibles negativas correspondientes a los cinco períodos siguientes (reserva de nivelación)³². Otras medidas relevantes en este ámbito son el incremento de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales (con ciertos límites), y el establecimiento de una deducción por gastos relativos a grandes producciones cinematográficas internacionales realizadas en territorio español. Por otra parte, se mantiene la deducción por creación de empleo en términos similares a los actuales, y se mantiene asimismo la deducción por inversiones en I+D+i, aunque en este caso reduciéndose con carácter general su importe. Por el contrario, se eliminan las deducciones en la cuota por inversiones medioambientales y por reinversión de beneficios extraordinarios, así como la deducción por inversión de beneficios que había introducido hace menos de un año la llamada Ley de Emprendedores.

En la base imponible las novedades afectan además a otras fórmulas que bien podrían ser consideradas también como auténticos beneficios fiscales. Así, se circunscriben los supuestos generales de libertad de amortización a las inversiones y gastos en I+D+i y al nuevo supuesto de inversiones de escaso valor (activos de valor no superior a 300 euros con un límite conjunto de 25.000), aunque para las empresas de reducida dimensión se sigue manteniendo en los mismos

32. La exposición de motivos del anteproyecto presenta este sistema prospectivo como propuesta más incentivadora frente a otros similares como el *carry back* (compensación retroactiva de pérdidas) cuya adopción se había demandado por algunos colectivos como la AEDAF: *Propuestas...*, cit., pág. 19.

términos que hasta ahora la libertad de amortización vinculada a la creación de empleo y la amortización acelerada.

Como resumen, tras una primera lectura del nuevo texto, queda la certeza (ciertamente no ocultada por nadie) de que las restricciones acometidas en materia de beneficios e incentivos fiscales resultan insuficientes para contribuir de la manera necesaria a compensar el coste recaudatorio de la rebaja del tipo. Por eso no es de extrañar que la nueva regulación incluya también otra serie de limitaciones (algunas de las cuales ya se encuentran previstas por la normativa en vigor) que no se refieren a auténticos beneficios fiscales, sino que afectan a partidas deducibles en la base, incidiendo de esta forma directamente en la estimación del beneficio gravable de la sociedad, con el riesgo que ello puede implicar en muchos casos de que se desvirtúe la función de la base imponible como reflejo y medida de la capacidad económica sujeta al impuesto³³. Como muestra de las medidas apuntadas puede citarse la limitación de gastos deducibles (que se mantiene como la actual en el caso de los gastos financieros, introduciéndose un nuevo límite para los gastos en atenciones a clientes), la considerable restricción al cómputo de las pérdidas por deterioro (en particular, en el caso de la cartera de valores, así como en relación con los activos amortizables), o las limitaciones a la compensación de bases imponibles negativas (que ya se contemplan también en la normativa vigente)³⁴. Con todo, las medidas señaladas no impedirán que el Estado deba asumir una considerable merma recaudatoria, derivada fundamentalmente de la rebaja del tipo de gravamen.

Medidas en el ámbito de la imposición indirecta.— Con referencia a la imposición indirecta resulta destacable, en primer lugar, que los anteproyectos publicados no incluyen ninguna medida de relevancia recaudatoria en materia de impuestos especiales, cuyos tipos no son objeto de modificación por ahora. Se echa de menos en particular dentro de este apartado la reordenación de los tributos medioambientales, que como han puesto de relieve los más expertos constituye una importante necesidad de nuestro sistema³⁵. La cuestión queda así pendiente, parece ser que a la espera de lo que suceda en un futuro más o menos próximo con la reforma de la financiación autonómica, cuya revisión por cierto

33. DE LA PEÑA VELASCO, G.: «La técnica legislativa en el Impuesto sobre Sociedades», *Civitas*, REDF, núm. 161 (2014), se muestra muy crítico con las modificaciones en la base cuando, «en orden a mantener la capacidad recaudatoria, en lugar de proceder, como sería lógico, a la supresión de los beneficios o incentivos fiscales o a la elevación de los tipos de gravamen, se procede a modificar los criterios con base en los cuales se mide la capacidad económica que el impuesto somete a tributación, a la búsqueda, no de una más correcta medición de aquélla (la renta de la sociedad), cuanto a la reducción de las partidas que minoran la base imponible».

34. En el documento AEDAF: *Propuestas...*, cit., págs. 18 y sigs., se reclama la supresión de la mayor parte de estas limitaciones, que ya figuran en el texto legal vigente.

35. Cfr. BORRERO MORO, C., ob. cit., en especial págs. 167 y 168. Para HERRERA MOLINA, P. M.: «Introducción a la tributación ambiental», *El fisco*, núm. 160 (febrero de 2010), www.elfisco.com, en especial págs. 49 y sigs., «es conveniente una reforma total del sistema tributario con el objetivo de integrar el interés ambiental en plenitud, otorgándole coherencia».

queda por ahora aplazada pese a la urgencia de los cambios necesarios, en particular en la regulación de algunos tributos cedidos como el ISD.

Tampoco en la regulación del IVA se prevén cambios que influyan de manera sustancial sobre el peso recaudatorio del tributo en el conjunto del sistema o supongan una alteración significativa en la tributación de determinados consumos, con la única salvedad de la exclusión del tipo reducido para algunas operaciones del ámbito sanitario. Esta medida sin embargo se toma al margen de cualquier ambición reformista del sistema, pues se encuentra condicionada como se sabe por la necesidad de satisfacer las exigencias derivadas de la STJUE de 17 de enero de 2013 (asunto C-360/11). De hecho, del conjunto de cambios que contempla el anteproyecto para la modificación del IVA, una parte importante responde a la necesidad de cumplir el mandato que emana de distintas sentencias del Tribunal de Luxemburgo. En esta línea se inscribe también la modificación del régimen especial de las agencias de viajes, para permitir que en las operaciones realizadas por sus sujetos pasivos se opte por la aplicación del régimen general cuando el destinatario sea un empresario o profesional con derecho a la deducción del impuesto. Lo mismo cabe decir de otros cambios, como el relativo al criterio de fijación de la base imponible en los casos de contraprestaciones no dinerarias, o la supresión de la exención para los servicios profesionales de los fedatarios públicos vinculados a la realización de operaciones financieras que no tributen, por estar a su vez exentas o no sujetas.

Algunos otros de los cambios proyectados en la regulación del IVA tienen relativa importancia en relación con la aplicación del gravamen en supuestos puntuales. Cabe mencionar entre ellos, sin ánimo exhaustivo, la nueva delimitación de los supuestos de no sujeción, en los casos de transmisión de un patrimonio empresarial, y en relación con las operaciones realizadas por entes públicos, declarándose no sujetos ciertos servicios prestados por organismos del sector público que tengan como destinatarias a las entidades públicas de las que dependen. Al mismo tiempo, se elimina la exención de las entregas y adjudicaciones de terrenos derivadas de la actuación de juntas de compensación, y se permite renunciar a la exención de las entregas de inmuebles cuando el adquirente tenga derecho a la deducción sólo parcial del impuesto soportado. Por otra parte, se modifica la regla de localización de los servicios de telecomunicaciones o prestados por vía electrónica cuando el destinatario actúa a título particular, y se introducen algunos cambios en los plazos de modificación de la base imponible en supuestos de morosidad (así, entre otros, la ampliación de uno a tres meses cuando el deudor se encuentre en situación de concurso), se incorporan nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo (entregas de dispositivos electrónicos, así como entregas de plata, platino y paladio), se tipifican nuevas infracciones y se amplía el ámbito de los supuestos de aplicación obligatoria de la prorrata especial (que será necesariamente el régimen de deducción cuando sus resultados supongan cuotas deducibles inferiores en más de un 10 por 100, y no de un 20 por 100 como hasta ahora, a las que se deriven de la regla de prorrata general). Resulta por último digna de señalar la posibilidad que el anteproyecto apunta (aunque

remitiendo su concreción al desarrollo reglamentario) de que ciertos sujetos no tengan que efectuar directamente en la aduana el ingreso de las cuotas relativas a bienes importados, permitiéndoles diferir el pago al momento de presentar su declaración-liquidación por el período en que reciban el documento con la liquidación administrativa de la cuota correspondiente.

En resumidas cuentas, las novedades previstas por el anteproyecto en la regulación del IVA pueden suponer cambios puntuales importantes en el desarrollo de la mecánica aplicativa del impuesto; sin embargo, no persiguen como se dijo al principio ningún impulso recaudatorio adicional. Es decir, no se aborda por el momento la subida del impuesto como forma de financiar la merma recaudatoria que se producirá en el apartado de la imposición directa. Con las reservas necesarias, esta circunstancia debe ser bien recibida, pues resulta conocida la carga regresiva que siempre implica un incremento del peso de los impuestos indirectos en el conjunto del sistema, así como el efecto negativo que produce sobre el consumo y, por ende, sobre el empuje de la actividad económica. La duda es si ese incremento queda simplemente aplazado para mejor ocasión, pues el problema deriva de que cualquier desequilibrio de la recaudación que no se vea compensado por el incremento de los ingresos como consecuencia del crecimiento (tal y como dice tener previsto el Gobierno) deberá ser neutralizado por otros medios. Y el IVA quizá resulte una de las opciones más cómodas a tal efecto.

Modificaciones en la LGT.— Antes de poner fin a este recorrido se impone una última reflexión sobre los cambios normativos en curso, en este caso para hacer referencia al anteproyecto de modificación de la vigente Ley 58/2003, General Tributaria. Una vez más por cierto se ha de excusar el análisis pormenorizado y exhaustivo de las novedades previstas, a cambio de poner el mayor énfasis en aquello que del nuevo texto legal resulta más llamativo como accesorio de una supuesta actuación reformadora en el sistema tributario global. Ello supondrá renunciar pues a un comentario detenido de algunos cambios de indudable calado.

Así por ejemplo, un apartado donde se introducen modificaciones de indudable interés es el de los procedimientos de revisión. Una medida que ha de ser bien recibida en este ámbito es la supresión de cualquier plazo temporal para impugnar en vía administrativa los actos producidos por silencio administrativo, cumpliendo así con una exigencia hace largo tiempo derivada de la jurisprudencia constitucional, que venía siendo sin embargo desatendida sistemáticamente por el legislador tributario. Con todo, sería deseable que las consecuencias del precepto (nuevo art. 235.1, segundo párrafo, según el anteproyecto) se expresasen con mayor claridad si cabe. Por otra parte, se produce asimismo la recepción legal definitiva de la facultad de los órganos económico-administrativos de plantear cuestiones prejudiciales ante el TJUE³⁶; y en conexión también con la aplicación de las normas de la Unión Europea,

36. Pueden consultarse al respecto el valioso estudio de CARRASCO GONZALEZ, F. M.: «El planteamiento de cuestiones prejudiciales al TJCE por los Tribunales Económico-Administrativos. Necesidad de un nuevo examen», *Civitas, REDF*, núm. 132, 2006. Cfr. también IBÁÑEZ DAZA, M. J.: «La aplicación del Derecho fiscal europeo y el control de la adaptación del ordenamiento interno al comunitario: la cuestión prejudicial y legitimación de los TEA» *Cuadernos de Formación*, IEF, vol. 11 (2010), en especial págs. 205-206.

destaca la regulación de un nuevo procedimiento especial de revisión para la devolución de ingresos indebidos derivados de actos dictados al amparo de normas ilegales, inconstitucionales o no conformes al Derecho de la Unión, si bien se ha avanzado ya alguna crítica al planteamiento del anteproyecto en este punto, por cuanto el legislador aprovecharía la norma para introducir limitaciones cuestionables frente a las posibilidades de revisión que ya ofrece el procedimiento general de responsabilidad patrimonial del Estado³⁷.

En todo caso, los cambios que más interesan, por lo que podrían tener de estricto complemento para una actuación más amplia sobre el conjunto del sistema tributario, son aquéllos que supuestamente tratarían de influir en la reducción del nivel de fraude y elusión, o en un mayor grado de éxito administrativo en su descubrimiento y en la recaudación de las deudas tributarias pendientes. En esta línea parecería inscribirse, en primer lugar, alguna previsión nueva más efectista que efectiva, como la publicación de las listas de morosos. Aunque seguramente las medidas de mayor enjundia son la ampliación de los plazos de resolución del procedimiento inspector y la posibilidad de sancionar las conductas constitutivas de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

La primera de las dos novedades mencionadas supondría la elevación a dieciocho meses del plazo general del procedimiento de inspección, y la posibilidad de su ampliación hasta veintisiete en caso de que el obligado tributario tenga un elevado volumen de operaciones (determinante de la obligación de auditar cuentas) o pertenezca a un grupo que esté siendo objeto de actuaciones inspectoras y se encuentre sometido al régimen especial de consolidación o al de grupo de entidades. Siendo bienintencionados, a la vista de los cambios, y en especial, por cuanto se refiere al supuesto general, cabe intuir que la Administración encuentra insuficiente el actual plazo de doce meses para garantizar en todos los supuestos una correcta conclusión de sus actuaciones, incluso sin concurrir ninguna de las circunstancias que permiten presumir la necesidad de un plazo especialmente extenso. Ahora bien, lo cierto es que el establecimiento del límite de doce meses fue el resultado de grandes esfuerzos (sobre todo de la doctrina jurídica) en beneficio de los derechos de los obligados tributarios. Sería pues deseable, por una razón elemental de respeto a normas que son el fruto de un elaborado consenso, que se explicasen bien las razones para que, dieciséis años después de su instauración, se haya apreciado la necesidad de una modificación sustancial. Sobre todo cuando no se percibe que la medida venga precedida de un impulso dirigido a dotar de más y mejores medios a la Inspección, con objeto de facilitar un cumplimiento diligente de su labor, sin interferir más de lo imprescindible en la esfera de los afectados.

37. Se achaca a la norma en esencia que impida la revisión de actos respecto de los que, al dictarse la sentencia correspondiente, hubiera transcurrido ya el período de prescripción, así como una remisión de alcance incierto a la jurisprudencia existente sobre los efectos temporales de la sentencia cuando ésta no se pronuncia de manera expresa sobre este aspecto. Cfr. el Documento de observaciones de TEJERIZO LOPEZ, J. M.; HERRERA MOLINA, P. M.; MARTÍN DEGANO, I.; ESPEJO POYATO, I. <https://ejleadings.files.wordpress.com/2014/07/igt-uned.pdf>

Queda para el último lugar el comentario a la previsión de que se puedan sancionar las conductas elusivas que sean calificadas con arreglo al presupuesto del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Lo cierto es que esta cuestión viene siendo objeto de debate hace tiempo, que existen pronunciamientos doctrinales favorables, y que no es ni mucho menos una posibilidad desconocida en otros países del entorno. No en vano, ya en los borradores que precedieron al texto original de la vigente LGT, se contemplaba la aplicación de sanciones en estos casos, si bien tal posibilidad quedó finalmente descartada en la versión definitiva. En mi opinión, la aplicación de sanciones resulta perfectamente legítima en estos casos, siempre claro está que se lleve a cabo con el debido respeto a los principios que rigen la potestad sancionadora y mediante un escrupuloso cumplimiento de los requisitos de procedimiento necesarios a tal efecto. Dicho de otro modo, no creo que sea atentatoria *per se* contra los principios de legalidad y tipicidad la sanción de las conductas que persiguen evitar el pago de tributos mediante la manipulación de las formas jurídicas a fin obtener de ellas un resultado distinto al que de manera natural les atribuye el ordenamiento³⁸. Otra cosa es que a tal objeto se exija una actividad probatoria suficiente del poder público dirigida sobre todo a evidenciar la culpabilidad del infractor.

Pues bien, es precisamente en este punto donde se encuentra el principal defecto de la nueva regulación proyectada. El anteproyecto percibe de manera inadecuada la seguridad jurídica como valor en riesgo en estos casos, despreocupándose de asegurar el respeto escrupuloso de las reglas que rigen el ejercicio de la potestad sancionadora. De ahí que el nuevo precepto considere suficiente garantizar una prefiguración adecuada de las conductas constitutivas de infracción. El problema es que se atribuye la facultad de prefigurar, que es tanto como decir tipificar, a las resoluciones de la Administración tributaria, lo que choca frontalmente con el principio de legalidad de las infracciones (se asocia la posibilidad de sancionar a la preexistencia pública de un criterio administrativo conformado sobre supuestos que guarden una identidad sustancial). En mi opinión, sin embargo, la posibilidad de que se sancionen las conductas elusivas (conflicto, abuso, fraude de ley, sea cual sea el término que se emplee para designarlas) supone afrontar no tanto un problema de seguridad jurídica en sentido estricto como de culpabilidad. Desde esta perspectiva se evidencia la posibilidad de que se produzcan manipulaciones más o menos groseras de las formas jurídicas para la elusión del tributo, cuya intencionalidad pueda apreciarse fuera de toda duda a la vista de las circunstancias del caso, que sin embargo seguirán quedando libres de sanción si no se encuentran «tipificadas» en el repertorio administrativo de operaciones elusivas. Por el contrario, se podrán sancionar operaciones que, aun habiendo sido calificadas de tales por resoluciones previas de la Administración, admitan una discrepancia interpretativa al respecto, de modo que el contribu-

38. A efectos de fundamentar esta afirmación me remito a los argumentos expresados en mi trabajo de hace algunos años «Sobre los modos de enfrentar la elusión tributaria y sobre la jurisprudencia tributaria en materia de simulación», *Civitas, REDF*, núm. 145 (2010), págs. 93 a 95.

yente las haya llevado a cabo por considerar de forma razonable que, en contra del criterio administrativo, no implican artificio ni abuso³⁹. En tal caso, la mera interpretación discrepante debería excluir la culpabilidad, y por tanto la sanción, como por otra parte respalda el art. 179.2.d) de la propia LGT⁴⁰. Sin embargo, de acuerdo con el nuevo art. 15.3, la aplicación de sanciones parece concebirse como una consecuencia más o menos automática de esa «tipificación» administrativa impropia, sin concesión alguna a la posibilidad de que el criterio de la Administración pueda ser erróneo. De esta forma, si el precepto proyectado mantiene su redacción, la única alternativa será confiar en la acción correctora de los tribunales para remediar sus efectos en los casos de discrepancia razonable.

CONSIDERACIONES FINALES

Llegados al final de este recorrido crítico, conviene concluir con una breve nota recapitulativa para resumir las impresiones fundamentales que resultan del análisis precedente.

En primer lugar, la propuesta legislativa no puede analizarse sin tener en cuenta que viene precedida de un Informe, el de la Comisión de Expertos, cuyas recomendaciones en su conjunto llevarían a invertir el peso recaudatorio de las distintas fuentes de ingresos tributarios, mediante el incremento de los impuestos indirectos (en particular, el IVA y algunos impuestos especiales) y la reducción significativa de la imposición directa. El Informe se inscribe de esa manera en la línea de las sugerencias procedentes del exterior (Comisión Europea, OCDE, FMI).

Con ese precedente, el Gobierno, al elaborar sus anteproyectos, asume en parte el planteamiento señalado, si bien con una importante diferencia: no se estima apropiado en el momento actual abordar el incremento que se demanda de la imposición indirecta. Abstracción hecha del mayor o menor peso que sobre esta consideración pueden tener las razones de justicia tributaria o los cálculos de orden político, lo cierto es que la decisión de renunciar a una parte relevante de los ingresos actuales por impuestos sobre la renta, sin aumentar la recaudación derivada del consumo, se traduce en una merma recaudatoria si no existe ningún elemento de compensación. Por otra parte, en el momento actual, el equilibrio presupuestario y la consolidación fiscal son objetivos irrenunciables para el Gobierno, que proclama sin ambages su carácter prioritario (inducido en buena parte por las presiones de la Comisión Europea en tal sentido). En consecuencia, no existe la más mínima disposición a asumir que la reforma se traduzca en un incremento del déficit público. Por tanto, lo que se deja de ingresar por efecto de la rebaja fiscal debe equilibrarse por la entrada en juego de otros factores.

39. Véanse en este sentido las observaciones antes citadas de TEJERIZO LÓPEZ, J. M.; HERRERA MOLINA, P. M.; MARTÍN DEGANO, I.; ESPEJO POYATO, I.

40. Téngase en cuenta que, de acuerdo con la jurisprudencia del TS, la discrepancia razonable excluyente de culpa tanto puede darse respecto a la interpretación de la norma como en la calificación de los hechos (por todas, STS 2118/2007, de 27 de febrero, FD 4, *in fine*).

Una primera opción para lograr el mencionado equilibrio sería abordar modificaciones normativas que permitiesen incrementar la recaudación tributaria sin renunciar a la anunciada rebaja general de tipos en los impuestos sobre la renta de personas físicas y sociedades. Sin embargo, el análisis de los anteproyectos revela que no se han previsto actuaciones relevantes en tal sentido. Así, por ejemplo, no sólo no se adopta ninguna medida dirigida a reforzar la tributación patrimonial, que por el momento permanece como estaba, sino que se mejora de manera significativa la tributación de las rentas del ahorro (al recuperar en esencia los tipos privilegiados vigentes en 2011), se devuelven a la base del ahorro las plusvalías especulativas, se flexibiliza la compensación de sus componentes positivos y negativos, y se mantienen de manera muy similar las desgravaciones existentes, previéndose incluso nuevos supuestos de exención. Tampoco se aborda de manera suficiente la restricción de beneficios y privilegios en el ámbito de la imposición sobre la renta, pese a que resultaría imprescindible una actuación decidida en esta materia, no sólo como forma de compensar la merma recaudatoria derivada de la reducción generalizada de tipos, sino para lograr una mayor neutralidad y avanzar así en un cumplimiento más satisfactorio de los principios de justicia tributaria material. Finalmente, no se aprecian por ahora tampoco medidas capaces de propiciar un incremento relevante de los ingresos procedentes de la lucha contra el fraude, pese a que la potenciación de esta faceta debería jugar un papel fundamental en favor de la progresividad real y, por tanto, para lograr avances en el nivel de justicia material del sistema tributario.

A la vista del panorama anterior, no es de extrañar que la pregonada rebaja del IRPF para el grueso de los perceptores de rentas del trabajo y de actividades económicas resulte menos que moderada, como se pone de relieve al comparar el gravamen derivado de la nueva regulación con el que resultaría de aplicar las escalas vigentes en 2011. En todo caso, para afrontar la pérdida de recaudación que suponen la extinción del gravamen complementario (vigente con carácter excepcional en el trienio 2012-2014) y la reducción del tipo general del IS, el Gobierno afirma confiar en el incremento de ingresos que, de acuerdo con sus cálculos, vendrá asociado al mayor crecimiento económico estimado para los próximos meses y años.

El riesgo que genera el planteamiento expuesto reside en que cualquier desviación a la baja de las previsiones optimistas sobre el aumento de la actividad productiva, y de la recaudación correspondiente, hará preciso poner en marcha medidas alternativas para evitar desequilibrios presupuestarios que, ni el actual Gobierno contempla asumir, ni los socios europeos estarían dispuestos a aceptar. Y en ese hipotético escenario son conocidas las recetas preferidas por los actuales responsables de nuestra política económica: aumento del IVA y de los impuestos especiales, con los conocidos efectos regresivos que una medida así suele conllevar sobre el sistema, máxime si la subida se concreta, como reclama la Comisión Europea, en el incremento del tipo de IVA aplicable a bienes y servicios básicos; y mayores recortes en el gasto, incluyendo como complemento el incremento de tasas o la ampliación de los supuestos de copago ya existentes, con la carga de

intensos efectos regresivos que tales medidas llevan también aparejada, en especial cuando afectan a la financiación de servicios fundamentales como la salud, la educación o la justicia⁴¹.

41. A propósito de las consecuencias negativas que tienen las subidas de tasas y el establecimiento de aportaciones de los usuarios de los servicios sobre la justicia en la asignación del gasto (art. 31.2 CE) previene LOZANO SERRANO, C.: «Art. 158.1 CE: límites al recorte y copago de servicios fundamentales», en MALVAREZ PASCUAL, L. A. y RAMÍREZ GÓMEZ, S. (dirs.), ob. cit., pág. 175.