

NOVEDADES QUE DEBEMOS CONOCER

En verde el contenido favorable al obligado tributario y en rojo el contenido favorable a la Administración

Se aprueban las Directrices Generales del Plan General de Control Tributario de 2011

Por Resolución de 2 de febrero de 2011 publicada en el BOE de 7 de febrero se han publicado las líneas general del Plan de Control Tributario de 2011.

Si bien es cierto que este Plan de Control Tributario previsto para el año 2011 presenta novedades respecto del Plan publicado para 2010, no es menos cierto que las novedades aportadas no son muy numerosas. Ello se debe, quizás, al hecho de que los elementos de fraude fiscal ya son conocidos y están detectados por lo que sólo se modifican los métodos y recursos destinados a combatirlos. La AEAT ha identificado ya desde hace años la existencia de determinados sectores de actividad o de negocios que pueden dar lugar en mayor o menor medida a supuestos de defraudación fiscal por lo que las innovaciones en la actuación de la Administración se centran en los instrumentos que se aportan para combatir este fenómeno. Estas armas

destinadas a prevenir y reprimir el fraude fiscal se basan en la coordinación entre las diversas administraciones públicas (estatales y no estatales) a través de la mejora de la captación, tratamiento y conservación de la información que puede resultar relevante en la comprobación tributaria.

Profesionales, sector inmobiliario o planificación fiscal agresiva

Como en años anteriores una parte de las energías de los órganos de inspección va a ir destinada a combatir el posible fraude fiscal que se relaciona con los profesionales ya que se considera que en ese grupo económico se producen a nivel del IRPF incumplimientos de las obligaciones de declaración de ingresos y de incremento artificial de los gastos y, a nivel del IVA, de la emisión de facturas sin repercusión de la cuota correspondiente. Se destaca como novedad la utilización de signos externos como fórmula para determinar la posible existencia de

rentas no declaradas. No se dice cuáles serán estos signos externos aunque es de suponer que se hace referencia a los bienes inmuebles en función de su valor, de bienes suntuarios tales como vehículos de gama alta, embarcaciones o aeronaves que sean titularidad de determinados profesionales.

Como sucede desde que se ha dado publicidad a las Directrices general del Plan General de Control Tributario, el sector inmobiliario es uno de los sectores de la economía respecto de los cuales la Agencia Tributaria va a prestar más atención para combatir el posible fraude que se haya podido producir. Son varios los ejes de control que continuarán llevándose a cabo: especial atención a las operaciones económicamente más relevantes de las actividades de promoción inmobiliaria incluyendo la transmisión de las edificaciones y el control del fraude en el sector de las construcciones y de los empresarios incluidos en el régimen de estimación objetiva por el riesgo de emisión de facturas falsas.

Por lo que respecta a la planificación fiscal agresiva se mantiene el criterio de considerarlo un sector preferente de actuación de la Agencia Tributaria. Las cuestiones que serán objeto de especial atención son: las estructuras fiduciarias consistentes en entramados societarios creados para evadir impuestos, blanquear capitales o para la ocultación de la titularidad de rentas y patrimonios; centros de planificación que comercializan productos dirigidos a la defraudación fiscal; prácticas

financieras que pueden propiciar la opacidad de cuentas u operaciones; la acreditación indebida de gastos financieros, sobre todo intragrupo, para reducir o eliminar bases imponibles que deben tributar en España; o la persecución de la deslocalización artificial de rentas, patrimonios o de la residencia del contribuyente, especialmente en países o territorios de baja tributación. El objetivo no es otro que la detección de activos, depósitos y otros productos financieros fuera del territorio español pero cuya titularidad real corresponda a personas físicas residentes en España.

[Economía sumergida](#)

Aunque las medidas que se van a adoptar en parte ya habían sido anunciadas en años anteriores, el Plan General de Control Tributario centra una gran parte de su atención en la lucha contra la economía sumergida (entendida como todas las actividades productivas legales que son deliberadamente ocultadas a las autoridades con el fin de eludir tanto el pago de impuestos y cotizaciones a la Seguridad Social como el cumplimiento de la normativa laboral). Desde el punto de vista fiscal el objetivo no es otro que detectar actividades económicas no declaradas o en las que la cuantía objeto de declaración sea proporcionalmente muy reducida en relación con la actividad efectivamente desarrollada y el descubrimiento de personas físicas que no declaren las

rentas percibidas que, además, pueden estar percibiendo prestaciones asistenciales en materia de desempleo o de la Seguridad Social.

Los medios que se van a adoptar son los siguientes:

- Controles presenciales dirigidos a los principales centros industriales y zonas comerciales donde se pueden realizar actividades económicas no declaradas.
- Intercambio de información entre la Tesorería General de la Seguridad Social y la Inspección de Trabajo y Seguridad Social para detectar supuestos en los que las actividades económicas hayan sido declaradas ante la Administración social pero no lo hayan sido ante la Administración fiscal o de aplicación indebida de beneficios fiscales o sociales.
- Para detectar inmuebles en los que se haya apreciado un determinado nivel de consumo de energía eléctrica y no consten como destinados a uso alguno que posiblemente se encuentren arrendados o en los que se desarrollen actividades económicas no declaradas se utilizará la información facilitada por la nueva declaración informativa anual sobre consumos de energía eléctrica (modelo 159).

- También se utilizará la información proveniente de la nueva declaración informativa sobre terminales de tarjetas de crédito (modelo 170).

Aseguramiento de la recaudación

Junto con los aspectos de control y determinación de las cuotas dejadas de ingresar, el Plan presta especial atención al aseguramiento de las cuotas tributarias descubiertas o en fase de regularización.

Destaca como novedad en este sentido la fijación de unos criterios recaudatorios relacionados con el delito contra la Hacienda Pública. En primer lugar, se anuncia que en el momento de la remisión del expediente al Ministerio Fiscal para iniciar el procedimiento penal se propondrá a los órganos judiciales la adopción de medidas cautelares necesarias cuando se observe riesgo recaudatorio. También se prevé el establecimiento de sistemas de vigilancia patrimonial en relación con aquellos llamados a asumir la responsabilidad civil derivada del delito durante su tramitación jurisdiccional. Tal seguimiento permitirá informar adecuadamente de la vertiente recaudatoria del cobro de la responsabilidad civil derivada del delito.

Respecto del procedimiento administrativo de cobro de la responsabilidad civil y de la multa derivadas de un delito contra la Hacienda Pública, los órganos de recaudación prestarán especial

atención a las conductas de los condenados, por si hubiese que ponerlas en conocimiento de los jueces solicitando la retirada de la suspensión del ingreso en prisión ante el incumplimiento de sus obligaciones de ingreso sin ser insolventes.

Tributos cedidos

En relación con las actuaciones de la Agencia Tributaria respecto de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas se mantienen las reglas esenciales ya previstas en años anteriores (ej. comprobación sobre la correcta aplicación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas o del IVA a las operaciones inmobiliarias más relevantes; control del Impuesto sobre el Patrimonio en relación con los períodos impositivos no prescritos o coordinación de actuaciones de comprobaciones de valor con respecto a las operaciones inmobiliarias). Se añade a estas cuestiones de especial interés una que afecta de forma especial a la Agencia Estatal de Administración Tributaria y es la de la utilización de la información proveniente de las Haciendas autonómicas para examinar el correcto tratamiento de las operaciones de disolución de sociedades, de reducción de capital social y de préstamos entre personas físicas a efectos de los impuestos directos (Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).

Desaparece, sin embargo, de entre las actuaciones previstas para 2011

respecto de las actuaciones preferentes en 2010 el control de los domicilios declarados y sus modificaciones incluyendo los supuestos en los que la comprobación del domicilio se efectúa a solicitud de una Comunidad Autónoma.

La Unión Europea ante la imposición de salida de las sociedades

Son varios los Estados de la Unión Europea que establecen unas normas especiales de imputación temporal de rentas para los supuestos en los cuales una sociedad deje de ser residente en dicho Estado. Estas normas internas se basan en considerar que se han devengado las ganancias de patrimonio no realizadas o en la imputación de rentas a un ejercicio cuando tal imputación pudiera diferirse todavía a lo largo de varios años. Estos mismos Estados no contemplan una norma de generación de renta en los supuestos en los cuales el cambio de domicilio fiscal se efectúe en el seno del propio Estado.

La Comisión de la Unión Europea considera que normas como éstas suponen una restricción a la libertad de establecimiento consagrada en el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y en el artículo 31 del acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.

Concretamente, han sido ya denunciados ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea Portugal,

Dinamarca, Países Bajos y España. La Comisión analiza ahora la situación en Bélgica e Irlanda.

[La Comisión lleva a ocho Estados miembros ante el Tribunal de Justicia por las normas de IVA para las agencias de viaje](#)

Chequia, España, Finlandia, Francia, Grecia, Italia, Polonia y Portugal han sido denunciados por la Comisión Europea ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por no aplicar correctamente las normas de la Unión Europea sobre el IVA de las agencias de viajes.

El incumplimiento de las Directivas de IVA se refieren a la correcta trasposición del denominado régimen especial de imposición del margen que se aplica a las agencias de viajes.

Este régimen especial de imposición del margen se ha incluido en la regulación del IVA al efecto de simplificar la aplicación del IVA por las agencias de viajes teniendo en cuenta que los diferentes elementos de los viajes combinados pueden situarse en países distintos y, por lo tanto, someterse a distintas normas sobre el IVA. Las empresas de viajes pueden acogerse al régimen especial de imposición del margen cuando vendan viajes combinados a los viajeros. Sin embargo, este régimen no se aplica a las agencias de viajes que vendan vacaciones combinadas a otras empresas, especialmente a otras agencias de viajes para su reventa.

Precisamente, es la admisión en las normativa de los Estados denunciados de la posibilidad de que el régimen se aplique a las relaciones entre agencias de viajes lo que ha dado lugar a la denuncia por vulneración del contenido de la Directiva comunitaria.

RESOLUCIONES Y SENTENCIAS QUE DEBEMOS CONOCER

En verde el contenido favorable al obligado tributario y en rojo el contenido favorable a la Administración

Ley General Tributaria

La necesidad de intervención de los órganos de la Inspección para determinar la deuda tributaria no es suficiente para la apreciación del criterio de ocultación

La **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña núm.938/2010, de 14 de octubre de 2010** analiza la existencia de la circunstancia de la ocultación en la conducta del obligado tributario a efectos de determinar si resulta aplicable el agravante de ocultación en la infracción tributaria.

El presente supuesto nace de la aplicación improcedente de la amortización acelerada por parte del sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades.

El TEAR de Cataluña había considerado aplicable el agravante de ocultación puesto que la regularización de la situación del contribuyente exigió las actuaciones de comprobación e investigación por parte de la inspección.

La Sentencia clarifica que la ocultación no se produce cuando el sujeto infractor haya hecho constar en su declaración todos los datos necesarios para determinar la deuda tributaria

derivándose la disminución de la misma de una incorrecta aplicación por el sujeto infractor de la normativa tributaria.

Para la Sala no se ha producido la ocultación en el supuesto enjuiciado: se han hecho constar en la declaración todos los datos necesarios pero existe una deuda tributaria ya que la norma se ha aplicado de forma incorrecta.

Ley General Tributaria

La interpretación razonable de los hechos conlleva la ausencia de culpabilidad y la imposibilidad de imponer una sanción

La **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña núm. 909/2010 de 8 de octubre de 2010** ha debido valorar la existencia o no de una conducta digna de ser sancionada de acuerdo con las reglas sobre infracciones y sanciones tributarias de la Ley General Tributaria de 1963.

Concretamente, la cuestión se encuentra relacionada con la correcta determinación de la base imponible de las importaciones en el IVA en un supuesto en el que se había producido un supuesto de reimportación de bienes exportados temporalmente para ser transformados. El sujeto pasivo del

IVA había creído aplicable el régimen de perfeccionamiento pasivo previsto en los artículos 145 y siguientes del Código Aduanero Comunitario y artículo 83.2.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La Sala considera que ante este supuesto de hecho **no concurre certeza del juicio de culpabilidad sobre los hechos que resulta un requisito indispensable para la existencia de una conducta infractora** ya sea desde la perspectiva penal o desde la perspectiva sancionadora.

Ley General Tributaria

La actuación comprobadora de los órganos de gestión interrumpe la prescripción en todos los aspectos de la obligación tributaria

La **Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de enero de 2011** analiza la posibilidad de que el transcurso del plazo de prescripción de la obligación tributaria quede interrumpido por la actuación comprobadora de los órganos de gestión tributaria.

Se mantiene en esta Sentencia la doctrina elaborada por el Tribunal Supremo en cuanto a los efectos de la prescripción derivada de las actuaciones parciales. Concretamente, las **Sentencias del Tribunal Supremo de 6 de noviembre de 2008 y de 16 de julio de 2009, dos**, afirman que, dado que la prescripción se interrumpe por cualquier actuación administrativa, realizada con conocimiento formal del

obligado tributario, conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto, **cualquier actuación administrativa que tenga por objeto la comprobación, aunque sea parcial, de una obligación tributaria interrumpe la prescripción respecto de todos los elementos de la obligación tributaria y no únicamente en relación con los que han sido objeto de investigación.**

También en el caso de que la actuación sea efectuada por parte de los órganos de gestión tributaria respecto de las cuestiones que están habilitados para comprobar.

Ley General Tributaria

La diligencia en la que se anuncia el inicio futuro de las actuaciones relativas a otros períodos impositivos no interrumpe el plazo de prescripción

La interrupción del plazo de prescripción de las obligaciones tributarias exige que las actuaciones que se van desarrollando por los órganos de la inspección tributaria y se reflejen en las diligencias sean actuaciones destinadas efectivamente a inspeccionar y comprobar el debido cumplimiento de las normas tributarias por parte del obligado tributaria.

En el supuesto planteado, en relación con un determinado ejercicio impositivo que todavía no se había abierto a inspección se anunciaba en la diligencia que en el futuro se iniciarían actuaciones de comprobación e

inspección respecto de ese ejercicio impositivo.

La **Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de julio de 2010** siguiendo el criterio ya desarrollado por **las Sentencias de 11 de febrero de 2002, de 17 de marzo de 2008, de 28 de abril de 2008 y de 23 de junio de 2008** considera que las diligencias cuyo contenido se limita a anunciar la práctica de actuaciones futuras han de calificarse como “diligencias argucia” o “diligencias irrelevantes” teniendo únicamente un significado puramente dilatorio y no son aptas para la interrupción de la prescripción del ejercicio respecto del que se anuncia el inicio de actuaciones inspectoras.

Impuesto sobre el Valor Añadido

Una vez transcurrido el plazo de compensación de las cuotas de IVA soportadas de más el sujeto pasivo puede solicitar la devolución

El Impuesto sobre el Valor Añadido tiene por finalidad someter a gravamen el consumo efectuado por las personas y entidades que no tienen la condición de empresarios y profesionales y, por ello, establece un sistema de repercusión y deducción a cargo del sujeto pasivo del impuesto.

En el supuesto en el que al final del ejercicio exista un saldo de IVA soportado que no haya podido ser compensado será posible que el sujeto pasivo opte por la compensación durante los cuatro años en que se

produjo el exceso de impuesto soportado o la devolución de dicho saldo.

Transcurrido el plazo de caducidad de la compensación de los saldos de IVA soportados en exceso se extingue tal derecho desde el punto de vista del sujeto pasivo. Ello no significa, sin embargo, que no pueda jugar el mecanismo de repercusión y deducción que garantiza la neutralidad del sistema de IVA diseñado.

Por lo tanto, caducado el derecho a deducir, o sea, a restar mediante compensación, la neutralidad del IVA se respeta y garantiza mediante la devolución del saldo existente. En realidad, no se produce en puridad una devolución sino que se produce la recuperación no conseguida del derecho del administrado que debe satisfacer la Administración en el tiempo de prescripción.

Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de noviembre de 2010.

Una sociedad dedicada al asesoramiento contable y fiscal realiza entre sus clientes algunas actuaciones de acercamiento a un corredor de seguros para la posible suscripción de seguros por los clientes a través de dicho corredor de seguros. La cuestión que se plantea es la de determinar cuál es el tratamiento fiscal a efectos del IVA de las comisiones procedentes de esta prestación de servicios a efectos del IVA.

El número 16º del apartado Uno del artículo 20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido declara que quedarán exentas:

“16º. Las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización.

Asimismo, los servicios de mediación, incluyendo la captación de clientes, para la celebración del contrato entre las partes intervinientes en la realización de las anteriores operaciones, con independencia de la condición del empresario o profesional que los preste.

Dentro de las operaciones de seguro se entenderán comprendidas las modalidades de previsión”.

A efectos de interpretar esta disposición la Resolución de la DGT V1609-06 de 27 de julio de 2006 contempla el supuesto de los servicios de mediación prestados en el marco de

otras actividades profesionales que es el caso planteado en esta consulta.

De acuerdo con el artículo 3.2 de la Ley 26/2006, de 17 de julio, de Mediación de Seguros y Reaseguros Privados quedan excluidos de la aplicación de esta norma los servicios de mediación prestados en el marco de otras actividades profesionales cuando concurren una serie de requisitos que se pueden resumir en los siguientes:

- Que los servicios de mediación sean prestados por personas o entidades cuya actividad económica principal no sea la mediación de seguros o reaseguros, de manera que dicha actividad se presta con carácter accesorio o complementario a dicha actividad principal (por ejemplo, venta de electrodomésticos u organización de viajes); y
- Que los seguros intermediados no tengan excesiva relevancia para su tomador, cuestión esta que se concreta en función del tipo de riesgos cubiertos, de la simplicidad de la cobertura dispensada, de la duración del contrato y del importe de la prima.

Aunque no conlleve el cumplimiento de los requisitos administrativos y

mercantiles previstos en la Ley 26/2006, desde el punto de vista material esta actividad consiste en una verdadera prestación de servicios de mediación y captación de clientes.

Por esta razón, las prestaciones de servicios de mediación efectuados por las personas o entidades mencionadas en el artículo 3.2 de la Ley 26/2006 están exentas de tributar por el IVA.

Una empresa ha adquirido una vivienda ya usada para destinarla al arrendamiento sin que se conozca el valor de transmisión inicial y le interesa que el gasto por amortización fiscalmente deducible sea lo más elevado posible. ¿Cómo puede incrementar la cantidad fiscalmente deducible?

Para incrementar el importe del gasto deducible por amortización de la vivienda usada en el Impuesto sobre Sociedades existen dos posibilidades:

1º. En relación con la base de amortización. La base de amortización de un bien inmueble está formada por el valor de la construcción sin incluir el valor del suelo. Para determinar cuál es la parte del precio de la construcción sobre el precio total de la finca, se pueden emplear dos métodos:

- Utilizar una regla de proporcionalidad en base al valor catastral de la finca y el valor catastral del suelo, o

- Establecer el precio de la construcción en base al valor de mercado a través de un dictamen pericial. Con ello se puede elevar la parte del precio que corresponde al precio de la construcción.

2º. En relación con el tipo de amortización. El tipo de amortización máximo anual previsto en tablas es del 2 por ciento. Si la finca tiene una antigüedad superior a diez años se puede multiplicar por 2 el tipo de amortización máximo de forma que se aplique el tipo del 4 por ciento anual.

El restablecimiento del Impuesto sobre el Patrimonio

Recientemente ha sido publicado dentro de la colección Estudios de Progreso 58/2011 de la Fundación Alternativas un estudio preparado por César Martínez Sánchez titulado *“La imposición sobre el patrimonio como instrumento para una distribución equitativa de la riqueza”*. Se trata de un documento interesante y enriquecedor ya que aporta propuestas e ideas sobre cómo habría de ser el sistema tributario español y, en especial, se manifiesta a favor de la reintroducción de un impuesto sobre el patrimonio de carácter estatal dotándolo de unas características diferentes al que había sido configurado por el legislador a través de la Ley 19/1991, de 6 de junio, y sus sucesivas reformas.

Se demuestra en el trabajo con cifras que no es cierto que las clases medias sean las que pagan el tributo ya que el número de declarantes sobrepasaba ligeramente el número de un millón en el año 2006 y más de la mitad de los declaraciones incluían bases imponibles de hasta 300.000 euros que suponían apenas el 5% de la recaudación total por este impuesto.

Su propuesta principal pasa por recuperar el IP a nivel estatal con la

finalidad de mejorar la redistribución de la riqueza y de la progresividad y la obtención de unos ingresos superiores a los 2.000 millones de euros anuales. Se trataría de un impuesto cedido en el que las competencias normativas autonómicas se reducirían respecto de las actualmente previstas en la Ley de Cesión de tributos.

La reintroducción del tributo se efectuaría adoptando una serie de cambios respecto de la regulación diseñada por la Ley 19/1991.

1. Se elevaría el mínimo exento entorno a los 600.000 euros con lo que se reduciría un 75% el número de declarantes que pagarían el tributo. Esta elevación del mínimo exento llevaría aparejada la consecuente adaptación de los tramos de la tarifa del impuesto.
2. Se adecuaría el impuesto a las circunstancias personales del contribuyente a través del establecimiento de mínimos exentos superiores para quienes tengan ascendientes o descendientes a su cargo, así como para aquellas personas con discapacidad.

3. Se establecería la obligación de presentar autoliquidación para aquellos contribuyentes que tengan patrimonios superiores a 300.000 euros para facilitar el control.
4. Revisión de los criterios de valoración de los bienes inmuebles para aproximarlos a su valor real de mercado tal y como sucede con los bienes muebles.
5. Supresión de la exención del patrimonio afecto al ejercicio de actividades económicas compensada mediante la sustitución de la exención por una reducción del 60% en la base imponible.

Estas reformas se acompañarían de una reducción del margen de maniobra de las Comunidades Autónomas en relación con la regulación de los diferentes aspectos del tributo. Así, el Estado fijaría unos límites máximos y mínimos en cuanto a los parámetros cuantitativos del impuesto como serían el mínimo exento, los tipos mínimos y máximos de tarifa y las bonificaciones y deducciones autonómicas.

De forma subsidiaria el autor propone la instauración de un IP autonómico aunque se reconocen las dificultades que generará su implantación.

Las ideas manifestadas en el informe reseñado me sugieren las siguientes reflexiones.

Se reivindica el IP como instrumento contributivo destinado a la aportación de ingresos a las Administraciones públicas en especial a las Comunidades Autónomas y se calcula el incremento de ingresos en 2.000 millones de euros anuales. Sin embargo, **las cuotas dejadas de ingresar por el IP no necesariamente dejan de generar ingresos públicos sino que se transforman en cuotas adicionales de otros impuestos del sistema.** Así, las cuotas no satisfechas por el IP implican un dinero que se queda en el patrimonio del contribuyente de forma que se destina al consumo que también resulta sometido a gravamen (18% de IVA en el caso general, 75% del precio de los cigarrillos, 80% del precio de los combustibles, más del 30% del precio de los vehículos de turismo corresponde a impuestos) o al ahorro que da lugar a tributación por el IRPF (19%-21% de tributación de las rentas del capital mobiliario). Por lo tanto, la supresión del IP no genera necesariamente una pérdida neta de 2.000 millones de euros de ingresos públicos sino que la pérdida neta ha de ser inferior y nunca ha sido calculada.

En cuanto a la cuantía bruta dejada de ingresar, si bien es cierto que en el ejercicio 2007 (último ejercicio en el que se exigió el Impuesto) ascendió a 2.122 millones de euros, no es menos cierto que entre los elementos patrimoniales declarados figuran 71.075 millones de euros de acciones cotizadas en mercados secundarios y 107.552 millones de euros invertidos en participaciones en instituciones de

inversión colectiva. Si tenemos en cuenta que desde 2007 el valor del IBEX35 ha bajado en más de un 30%, es muy probable que la riqueza financiera se haya reducido considerablemente y la recaudación sea muy inferior a la prevista por el autor del informe.

La definición del IP como un impuesto cedido en cuanto a la recaudación a las Comunidades Autónomas que verían recortadas sus competencias normativas exige adoptar algún tipo de decisión por lo que respecta a la capacidad del País Vasco y Navarra de no exigir el IP en las mismas condiciones que en el resto del territorio estatal. Modificar la situación para las Comunidades de régimen común y permitir a las que se aplica el régimen de Convenio o de Concierto mantener su capacidad normativa intacta supondría una discriminación muy clara entre Comunidades.

La propuesta que se ha presentado no aporta una mayor simplificación del Impuesto y éste debería ser uno de los activos principales de la reintroducción de esta figura. Se opta por el sistema de gestión del impuesto en base a la autoliquidación lo que genera una mayor presión fiscal indirecta para los contribuyentes. Se mantienen ventajas fiscales como las exenciones y se modifican algunas pasando de exenciones a reducciones que contribuyen a hacer más complicada la determinación de la base imponible del gravamen. Se propone la utilización del valor de mercado como método de cuantificación de los bienes inmuebles

lo que seguro va a generar más esfuerzo por parte de los contribuyentes en cuanto al cumplimiento de la obligación tributaria.

Dicho de otra forma, una reintroducción del Impuesto sobre el Patrimonio debe aportar ventajas como sencillez, claridad y no confiscatoriedad. Para ello sería quizás necesario analizar la posibilidad de eliminar todas las exenciones y bonificaciones, elevar hasta 1.000.000 euros la base imponible y fijar un tipo de gravamen proporcional del 0,5% (el empleo de un tipo proporcional es la opción seguida en los países escandinavos). Por lo que respecta a la gestión, habría de plantearse la posibilidad de pasar a gestionarlo en base a una liquidación tributaria o, en su defecto, establecer un sistema de borradores.

[¿Es inconstitucional la eliminación de la deducción por nacimiento o adopción de hijo?](#)

La Ley 35/2007, de 15 de noviembre, introdujo en la regulación del IRPF español la deducción por nacimiento o adopción de hijo mediante la incorporación a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del artículo 81.bis.

El Real Decreto-ley 8/2010, de 20 de mayo, por el que se adoptan medidas extraordinarias para la reducción del

déficit público incluyó la supresión del artículo 81bis y, por lo tanto, de la deducción anterior a partir del 1 de enero de 2011. Ello permite plantear la cuestión de si es adecuada la figura del Real Decreto-ley como fuente formal del Derecho apta para la modificación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Como es conocido, el FJ 8º de la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/1997, de 28 de octubre, expone que la potestad del Gobierno para la aprobación de Decretos-leyes en materia tributaria queda prohibida si afecta al deber de contribuir al sostenimiento del gasto público mediante el sistema tributario. Por lo tanto, se ha indagado en cada caso concreto si el Decreto-ley afecta o no al genérico deber de contribuir al sostenimiento del gastos público. La determinación de si se produce la afectación del deber se ha de efectuar analizando en cada caso en qué tributo concreto incide el Decreto-ley – constatando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario así como el grado o medida en que interviene el principio de capacidad económica-, qué elementos del mismo –esenciales o no resultan alterados por este excepcional modo de producción normativa- y, en fin, cuál es la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate.

En los supuestos más recientes en los cuales el TC ha debido manifestarse sobre la corrección constitucional de un

Decreto-ley como instrumento válido para modificar el contenido del IRPF, se ha negado tal constitucionalidad de la fuente formal empleada dado la condición del IRPF de pilar estructural del sistema tributario español. Así ha sido en la STC 182/1997, de 28 de octubre, en relación con la constitucionalidad del artículo 2 del Real Decreto-ley 2/1992, de 21 de julio, que había elevado las tarifas del impuesto para el ejercicio 1992. Un razonamiento similar se ha seguido en la STC 189/2005, de 7 de julio, en relación con los cambios introducidos en la regulación del tratamiento en el IRPF de las ganancias y pérdidas de patrimonio.

Dado que en el supuesto concreto se produce una eliminación de un beneficio fiscal incorporado como deducción una vez obtenida la cuota diferencial del IRPF que puede dar lugar a un cambio notable en el sentido de la participación de las potenciales beneficiarias al sostenimiento del gasto público y los antecedentes jurisprudenciales puede concluirse que la utilización del Decreto-ley 8/2010 no se ajusta a lo querido por el artículo 86 de la Constitución Española de 1978.

La Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2011 volvió a derogar el artículo 81.bis de la Ley 35/2006. En este supuesto la constitucionalidad de esta medida debe medirse empleando como pauta de constitucionalidad el artículo

134.7 CE que prohíbe la utilización de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para crear tributos y admite la modificación de los mismos si una ley substantiva lo permite.

En relación con esta cuestión la Disposición final sexta de la Ley 35/2006 autoriza la utilización de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para la realización de determinadas modificaciones en el articulado de la Ley y entre los cambios permitidos se incluyen las deducciones en la cuota. Entendemos que el modificar las deducciones en la cuota puede afectar al importe máximo de la deducción, la base de deducción o el tipo aplicable a la base de deducción. **Sin embargo, la capacidad de modificación que se atribuye a la Ley de Presupuestos Generales del Estado no ampara en ningún caso la eliminación pura y simple de la deducción a partir del 1 de enero de 2011.**



Dr. José María Tovillas Morán

Profesor Titular de Derecho
Financiero y Tributario de la
Universidad de Barcelona

jmtovillas@ub.edu