

NOVEDADES QUE DEBEMOS CONOCER

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

El dinero en metálico podrá ser incluido en la declaración tributaria especial

En relación con la regularización de la situación tributaria a través de la declaración tributaria especial (mal llamada “amnistía fiscal” ya que la amnistía se produce cuando se ha dictado una sentencia o resolución condenatoria y en el supuesto regulado no se admite esta posibilidad) se han producido varias novedades normativas. **El Real Decreto-ley 19/2012, de 25 de mayo, de Medidas Urgentes de Liberalización del Comercio y de Determinados servicios modifica la Disposición Adicional Primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo.** Además, se ha publicado el proyecto de Orden Ministerial que regula el modelo 750 que permitirá presentar una declaración tributaria especial con el objeto de regularizar la situación tributaria de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, del

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Se pueden acoger a la misma las personas que sean titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos. Para ello es necesario que las personas o entidades hayan sido titulares de los bienes o derechos con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes del 31 de marzo de 2012. En el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se trata del período impositivo finalizado el 31 de diciembre de 2010. Si en el Impuesto sobre Sociedades el período impositivo coincide con el año natural, será también el 31 de diciembre de 2010.

- Naturaleza especial de la declaración

La Orden Ministerial atribuye características especiales a la declaración especial ya que le otorga **la naturaleza de autoliquidación tributaria al acompañarse la declaración del ingreso de la cuota correspondiente** pero sin que pueda entenderse que se haya producido una obligación tributaria devengada con anterioridad.

Además, no está previsto que esta autoliquidación conlleve el nacimiento de la potestad administrativa de comprobación de la misma con el objeto de emitir una posible liquidación.

- **Titularidad jurídica de los bienes y derechos declarados**

La regla general es que pueden presentar la declaración tributaria especial quienes sean titulares, de acuerdo con lo previsto en el ordenamiento jurídico civil o mercantil, de los bienes o derechos cuya titularidad no corresponda con las rentas declaradas a efectos impositivos.

Existe una norma especial para los supuestos en los que:

- El titular jurídico no resida en territorio español, y
- No coincida con la persona o personas físicas que sean titulares o ejerzan el control del 25 por 100 o más de los bienes de un instrumento o persona jurídicos que administre o

distribuya fondos o cuando los beneficiarios estén aún por designar.

En estos casos, pensados para cuando existen estructuras de inversión basadas en la figura de los trust o de la fiducia, **se podrán considerar como titular o titulares de los bienes a la categoría de personas en beneficio de la cual se ha creado o actúa principalmente la persona o instrumento jurídicos, siempre que se llegue a ostentar la titularidad jurídica de los bienes o derechos con anterioridad a 31 de diciembre de 2013.**

- **Bienes y derechos declarados**

El proyecto de Orden muestra un gran interés por regular cuáles son los bienes o derechos susceptibles de ser objeto de declaración.

No podrán ser objeto de declaración los bienes o derechos cuya titularidad se corresponda parcialmente con rentas declaradas en el IRPF, I sobre Sociedades o el IRNR.

Sí que podrán ser declarados cualquier bien o derecho cuya titularidad se corresponda con rentas no declaradas en los impuestos anteriores siempre y cuando hubieran sido adquiridos en una fecha anterior a 31 de diciembre de 2010, salvo que el período impositivo

del declarante no coincida con el año natural, en cuyo caso la titularidad deberá haberse adquirido con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de 31 de marzo de 2012.

La adopción de las reglas anteriores plantea el problema de qué tratamiento otorgar al dinero en efectivo ya que no se puede acreditar cuando fue adquirido. Para resolver esta cuestión y favorecer la regularización del dinero en efectivo muchas veces conservado a través de billetes de alta denominación, el proyecto de Orden plantea una ficción jurídica por la cual se admite que la fecha es anterior al 31 de diciembre de 2010 si se ingresa en una cuenta corriente con anterioridad a la presentación de la regularización. Es decir, que tratándose de dinero en efectivo se entenderá que se es titular del mismo con anterioridad a 31 de diciembre de 2010 cuando **con carácter previo a la presentación de la declaración tributaria especial (cuyo plazo finaliza el 30 de noviembre de 2012) se hubiera depositado tal dinero en efectivo en una cuenta cuya titularidad jurídica corresponda al declarante abierta en una entidad de crédito residente en**

España, en otro Estado miembro de la Unión Europea, o en un Estado integrante del Espacio Económico Europeo que haya suscrito un convenio con España para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria, siempre que no se trate de jurisdicciones calificadas como de alto riesgo, deficientes o no cooperativas por el Grupo de Acción Financiera Internacional (Birmania, Bolivia, Corea del Norte, Cuba, Etiopía, Ghana, Indonesia, Irán, Kenia, Nigeria, Pakistán, Sao Tomé y Príncipe, Sri Lanka, Siria, Tailandia, Tanzania y Turquía)

Los bienes y derechos objeto de declaración se declararán en el modelo 750 por su valor de adquisición. Las cantidades de dinero en efectivo se valoran por el importe que se deposite en una entidad de crédito con anterioridad a la presentación de la autoliquidación.

La cuantía a ingresar en la Hacienda Pública a través de la autoliquidación es el 10 por ciento del importe que resulte del valor de los bienes y derechos declarados. **Sobre la cuantía ingresada no serán exigibles sanciones, intereses ni recargos.**

- Efectos de la declaración tributaria especial

Los efectos de la presentación de la declaración tributaria especial son los siguientes:

- a) Se entenderán regularizadas las rentas no declaradas que no excedan del importe declarado y que corresponden a la adquisición de los bienes o derechos objeto de la declaración especial.
- b) **El importe declarado tendrá la consideración de renta declarada a los efectos previstos en el artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que regula las ganancias de patrimonio no justificadas y en el artículo 134 del Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades relativo a la presunción de obtención de rentas por bienes y derechos no contabilizados o no declarados.**
- c) La presentación de la declaración especial y la realización del ingreso correspondiente no tendrá efecto alguno en relación con otros impuestos distintos del IRPF, del I. sobre Sociedades y del I. sobre la Renta de no Residentes.

- d) Las reformas introducidas por el Real Decreto-ley 19/2012 se han centrado en la regulación de algunas de las consecuencias derivadas de la presentación de la declaración tributaria especial.

El valor de adquisición de los bienes y derechos objeto de la declaración especial será válido a efectos fiscales en relación con el IRPF, el I. sobre Sociedades o el I. sobre la Renta de no Residentes, a partir de la fecha de presentación de la declaración y realización del ingreso correspondiente. **No obstante, cuando el valor de adquisición sea superior al valor normal de mercado de los bienes o derechos en esa fecha, a efectos de futuras transmisiones únicamente serán computables las pérdidas o, en su caso, los rendimientos negativos, en la medida que excedan de la diferencia de ambos valores.**

En ningún caso serán fiscalmente deducibles las pérdidas por deterioro o correcciones de valor correspondientes a los bienes y derechos cuando el adquirente sea una persona o entidad vinculada en los términos establecidos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto

Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

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

En el caso de solicitud de información a Administraciones públicas españolas y extranjeras el plazo de interrupción justificada de las actuaciones inspectoras es de seis meses

El artículo 31.bis.1 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, que aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos en su redacción dada por el Real Decreto 136/2000 regula la cuestión de la interrupción justificada de las actuaciones inspectoras.

En relación con la cuestión de las peticiones de datos o informes a otras Administraciones públicas se fijaba la regla siguiente *“petición de datos o informes a otros órganos de la Administración del Estado, Comunidades Autónomas o Corporaciones Locales o a otras Administraciones tributarias de Estados miembros de la Unión Europea o de terceros países, por el tiempo que transcurra entre su petición o solicitud y la recepción de los mismos, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos o informes que pudieran efectuarse de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros*

Estados, este plazo será de doce meses”.

Se plantea la cuestión de determinar el plazo máximo de duración de la interrupción justificada **en aquellos supuestos en los que, de forma simultánea, se solicite información tanto a Administraciones públicas españolas como a Administraciones tributarias de otros Estados. Concretamente, se discute si el plazo máximo es de seis o de doce meses.**

La Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de abril de 2012 (recurso 409/2010) se decanta por considerar que en el caso de que las solicitudes efectuadas sean tanto a Administraciones de otros Estados miembros (Alemania y Portugal) como a una Administración local española el plazo máximo de interrupción justificada del procedimiento inspector es de seis meses.

Ley General Tributaria

No existe la obligación de la Administración tributaria de notificar al contribuyente su incorporación a un Plan de Inspección

La Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2012 (recurso 4477/2009) se ratifica en el criterio establecido en las Sentencias del mismo tribunal de 21 de abril de 2010 (recurso 440/05), 26 de septiembre de 2011 (recurso 4483/2009) y 30 de noviembre de 2011 (recurso 164/08) sobre la naturaleza de los Planes de inspección tributaria.

Concretamente, se considera que la inclusión de un contribuyente en un plan de inspección es un acto de trámite, reservado y confidencial que per se no afecta a los derechos subjetivos del contribuyente y, en consecuencia, no es recurrible en vía económico-administrativa, no sólo por razón de ese especial carácter de reservado y confidencial sino también porque sólo son recurribles los actos de trámite que decidan directa o indirectamente el fondo del asunto o pongan término al procedimiento.

El hecho de que no resulte obligatoria la notificación al contribuyente de su incorporación a un concreto plan de inspección no le genera indefensión alguna pues queda indemne su derecho a participar en el procedimiento y en las actuaciones inspectoras, en cuyo seno le cabe ejercitar sin restricción alguna los medios de impugnación contra los actos que pongan fin a los procedimientos, momento en el que puede alegar cualquier vicio o defecto que eventualmente concurriera en las actuaciones iniciales.

Impuesto sobre Sociedades

Falta el elemento de culpabilidad exigible para que se puedan imponer sanciones en relación con la aplicación de determinados conceptos del Impuesto sobre Sociedades

Con frecuencia, los procedimientos de inspección destinados a regularizar la situación de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades finalizan con la liquidación de cuotas y la imposición de sanciones tributarias.

Sin embargo, la imposición de estas sanciones tributarias está condicionada a la presencia del elemento de culpabilidad en la conducta del obligado tributario indispensable para que nazca la responsabilidad en el ámbito del Derecho tributario sancionador.

Pese a lo conocido de esta exigencia de culpabilidad en la conducta del sujeto pasivo para que pueda afirmarse la existencia de la infracción tributaria típica son frecuentes los expedientes en los cuales la Administración tributaria incumple su carga de demostrar la presencia del elemento de culpabilidad. En el momento en el que un Tribunal procede a examinar la presencia de este elemento de culpabilidad es frecuente la declaración de la inexistencia de la misma y, por lo tanto, la no producción de la infracción tributaria.

En la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de abril de 2012 (recurso 562/2010) se analiza la imposición de

sanciones tributarias respecto de una importante compañía de producción y comercialización de hidrocarburos. Estas sanciones se impusieron en relación con la aplicación efectuada por el sujeto pasivo de conceptos como **la depreciación de la cartera de valores o los gastos de investigación y desarrollo en el momento de presentar la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades**. El Alto Tribunal descarta la imposición de una sanción por la conducta del contribuyente ya que la regularización se ha referido a conceptos “vidriosos” (RAE “que debe tratarse o manejarse con gran cuidado y tiento”). Además, la propia Administración no ha considerado precedente sancionar respecto de situaciones similares lo que sirve de prueba de falta de culpabilidad en la conducta del obligado tributario.

En relación con el derecho del sujeto pasivo a la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios derivada de la transmisión de **unas parcelas en un polígono industrial, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de abril de 2012 (recurso 224/2009)** afirma que en estos supuestos *“las sanciones sistemáticamente se han anulado dada la extraordinaria complejidad de los preceptos aplicados y la multiplicidad de situaciones de duda que puedan surgir sobre los términos empleados por la Ley”*. La calificación de los solares y terrenos como existencias o como elementos del inmovilizado supone la realización de juicios de valor siempre problemáticos como es la catalogación

como inmovilizado de unos u otros inmuebles, o en cuanto a la prueba de los hechos mismos, a menudo difícil (contabilización del inmueble, determinación del objeto social, afectación real o meramente potencial del inmueble). En el mismo sentido cabe citar **la Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de abril de 2012 (recurso 196/2009) en relación con la transmisión de un solar situado en el núcleo urbano de una ciudad**.

[Impuesto sobre la Renta de no Residentes](#)

El plazo para solicitar la devolución de las cantidades satisfechas en exceso es de cuatro años por los no residentes en el caso de existencia de cláusula de prohibición de discriminación

En relación con la cuestión relativa al plazo del que disponen las personas o entidades no residentes a efectos de solicitar la devolución de las cuotas tributarias satisfechas en exceso a la Administración tributaria española generalmente por vía de retención practicada por el pagador de la renta obtenida por el no residente, ha sido publicada una nueva Sentencia del Tribunal Supremo ratificando el criterio del plazo de cuatro años.

Concretamente, **la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de marzo de 2012 (recurso 2886/2008)** se ratifica en la opción por el plazo de cuatro años empleando como fundamento la cláusula de prohibición de no

discriminación entre residentes y no residentes presente en la práctica totalidad de Convenios de Doble Imposición celebrados por España.

Así, en **la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2005** en relación con el Convenio de Doble Imposición entre España y Estados Unidos el Alto Tribunal se ha decantado por el empleo del plazo previsto a nivel interno de cuatro años en base a la aplicación del artículo 25.1 regulador de la prohibición de discriminación para los nacionales de un Estado contratante (*“los nacionales de un Estado contratante no se someterán en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas circunstancias”*).

En la Sentencia de 27 de marzo de 2012 el Convenio de Doble Imposición que resulta aplicable es el Convenio con Portugal de 1968 que incluía en su artículo 24.1 la disposición por la cual *“los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto ni obligación relativa al mismo que no se exijan o sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones”*.

Teniendo como fundamento esta cláusula se extiende la aplicación del

plazo de cuatro años contenido en el artículo 66.c) de la Ley General Tributaria a las solicitudes de devolución de cuotas tributarias soportadas en exceso derivadas de la aplicación del Convenio de Doble Imposición hispano-portugués.

El hecho de que ya sean dos las Sentencias del Tribunal Supremo las que se decanten por el uso del plazo de cuatro años en base a la cláusula de prohibición de no discriminación permite afirmar que **este es el criterio que ha de ser aplicado en relación con el plazo de devolución en todos los supuestos en los que exista tal cláusula en el Convenio de Doble Imposición efectivamente celebrado con el Estado de residencia del receptor de la renta.**

En relación con la deducción por el pago de alquiler de vivienda habitual la aplicación de la misma está limitada a aquellos sujetos pasivos que tienen una base imponible inferior a 24.107,20 euros anuales. ¿Qué se entiende por base imponible?

Aunque para muchos contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas la única fuente de ingresos está constituida por las rentas del trabajo, el importe que se ha de tener en cuenta para decidir si se está por encima o por debajo del límite de 24.107,20 euros no es el contenido de la casilla 021 de la autoliquidación del IRPF que corresponde a las rentas netas del trabajo reducidas sino que se trata de la suma de las casillas 455 “Base imponible general” y 465 “Base imponible del ahorro”.

Una persona física residente en España va a percibir intereses satisfechos por un banco establecido en Suiza. ¿Cómo se efectúa la tributación en España y en Suiza de estos intereses?

En relación con la tributación en Suiza de los intereses, de acuerdo con la normativa interna suiza los intereses satisfechos por depósitos o cuentas corrientes de bancos establecidos en Suiza quedan sujetos a gravamen en Suiza si se trata de ingresos obtenidos

por personas físicas. De acuerdo con el artículo 10.2 del Convenio de doble imposición entre España y la Confederación Suiza de 26 de abril de 1966, el Estado de origen de los intereses puede someterlos a gravamen en la fuente aplicando el tipo máximo del 10 por 100.

La aplicación de este tipo máximo se efectúa de la manera siguiente:

1º. De acuerdo con la normativa interna suiza, la entidad financiera ha de practicar una retención en la fuente del 35 por 100 sobre los intereses que satisfaga a una persona física.

2º. El residente en España ha de solicitar a las autoridades fiscales suizas la devolución de la retención en la fuente que exceda del máximo previsto en el Convenio de Doble Imposición, es decir, la diferencia entre el 35 y el 10 por 100 utilizando un formulario que ha de ser facilitado por las Delegaciones de Hacienda. Este formulario puede ser directamente remitido por el interesado a las autoridades fiscales suizas. También puede ser enviado a través del establecimiento bancario o financiero por medio del cual se han percibido los intereses. Este procedimiento se encuentra regulado en la Orden de 20 de noviembre de

1968 (BOE de 26 de noviembre de 1968).

3º. No está contemplada la posibilidad de que el residente en España pueda solicitar de forma anticipada la reducción del importe de la retención en la fuente al tipo del 10 por 100 previsto en el Convenio de Doble Imposición.

Por lo que respecta a la tributación en España de los intereses provenientes de Suiza, estos intereses quedan sujetos a tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas español por aplicación del principio de tributación por renta mundial. Dentro de la base imponible del IRPF español, estos intereses de origen suizo se incluyen dentro de la base imponible del ahorro por su importe bruto cualquiera que sea el porcentaje de retención aplicado.

Una vez determinada la cuota tributaria del IRPF del inversor español se habrán de aplicar las medidas destinadas a evitar la doble imposición. De acuerdo con el artículo 23.2 del Convenio, el residente en España tendrá derecho a deducir la menor de las dos cantidades siguientes: el importe que como máximo hubiera tenido derecho Suiza a someter a gravamen de los intereses, es decir, el 10 por 100 del importe bruto de los intereses, o la cuota del IRPF español correspondiente a los intereses provenientes de Suiza.

Por lo tanto, no podrá deducirse el 35 por 100 del importe de los intereses y será necesario que el residente en

España solicite la devolución del 25 por 100 del importe bruto de los intereses a la Administración tributaria suiza.

Discrecionalidad del legislador en materia de regulación de los impuestos

Los principios materiales relativos a cómo ha de ser el sistema tributario español contenidos en el artículo 31.1 de la Constitución Española consagran los principios de justicia y de capacidad económica como los elementos fundamentales del mismo.

La consecución de estos principios básicos de ordenación del sistema tributario español queda en manos del legislador que, en base al principio constitucional de naturaleza formal de reserva de ley, ha de estructurar las diferentes figuras tributarias y, en especial, los impuestos con el objetivo de dar adecuada consecución a estos principios.

En consecuencia, en nuestro sistema constitucional **es labor del legislador, en base al principio democrático, la de determinar cuáles son los hechos imponibles y las normas de liquidación de los mismos que se ajustan de manera más precisa a la voluntad de dotar de justicia y de respeto del principio de capacidad contributiva al sistema tributario español.**

Como se ha dicho con frecuencia por la doctrina, la capacidad económica sirve

de fundamento para el establecimiento de los diversos impuestos y sirve también de límite a la capacidad y competencia del legislador para ordenar las obligaciones fiscales como considere adecuadas. Por lo que respecta a los límites jurídicos aportados por el artículo 31.1 de la Constitución Española se ha de completar el principio de capacidad económica con los de justicia, igualdad, generalidad, progresividad y no confiscatoriedad.

Las fronteras constitucionales a la capacidad legislativa de ordenación del deber de contribuir, ya sean de carácter material o formal, dejan, sin embargo, un margen muy amplio al poder legislativo para regular los aspectos más trascendentes del sistema tributario. **Respetando los principios constitucionales son muchas las opciones y elecciones en cuanto a la configuración del sistema tributario que quedan en manos del legislador y que, por lo tanto, pueden variar a lo largo del tiempo en función de los cambios en las mayorías políticas representadas en las Cámaras legislativas.** Se trata del derecho del legislador a la libertad de configuración normativa.

En este sentido, la Sentencia del Tribunal Constitucional 19/2012, de 15 de febrero (BOE de 12 de marzo de 2012) que resuelve un recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas insiste en varios de sus fundamentos de derecho en la capacidad del legislador por elegir opciones diferentes en cuanto al diseño estructural de los impuestos del sistema. Esta postura del Tribunal Constitucional es especialmente relevante al manifestarse en el momento de enjuiciar la Ley reguladora del principal impuesto del sistema tributario español como es el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El TC reitera y concreta el reconocimiento al legislador de una serie de facultades y un margen muy amplio de discrecionalidad en aspectos de gran transcendencia desde la óptica del deber de contribuir al sostenimiento del gasto público.

Pueden sintetizarse las capacidades reconocidas al legislador tributario por la Constitución en las siguientes:

- a) **El legislador tiene la posibilidad de configurar los tributos con finalidades diferentes de las meramente fiscales o recaudatorias.** Es decir, que *“el legislador puede configurar el tributo no sólo para atender a su finalidad recaudatoria o redistributiva, sino que también puede articularlo teniendo en cuenta consideraciones*

extrafiscales [...] Dicho de otra manera, desde una perspectiva constitucional, nada cabe oponer al uso de los tributos “no sólo como instrumento recaudatorio, sino también como medio para la consecución de tales fines extrafiscales” (Fundamento Jurídico 3º).

- b) **Libertad en la elección del sistema tributario, en el diseño de los componentes del sistema tributario:**

“La Constitución de 1978 no diseña un concreto modelo de sistema tributario que sea aplicable en un momento dado, habiendo dejado al legislador estatal su determinación”. Como corolario de lo anterior, *“la ausencia en la Constitución de una definición del modelo de sistema tributario aplicable y, por tanto, su indefinición, habilitan al legislador estatal para realizar su conceptualización jurídica en cada momento, entre diferentes alternativas, en atención a las circunstancias económicas subyacentes y a las necesidades sociales a las que pretenda dar cobertura”* (Fundamento Jurídico 3º).

- c) **Son admisibles constitucionalmente diferentes modelos de tributación de la renta de las personas físicas.** En relación con la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la facultad

discrecional del legislador para aprobar la normativa tributaria, el Tribunal Constitucional afirma que *“de la evolución legislativa que ha experimentado el impuesto sobre la renta de las personas físicas a lo largo de estos últimos treinta años, se puede extraer una clara conclusión: cada norma reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas representa una opción legislativa diferente coherente con el uso del tributo por el Gobierno y el Parlamento de cada momento temporal, como un instrumento al servicio, no ya de una política recaudatoria, sino de una concreta política económica y social”* (Fundamento Jurídico 3º). Desde el punto de vista jurídico, las diferentes opciones que se han sucedido respetan los límites previstos constitucionalmente, caben dentro del espacio concedido por el artículo 31.1 CE. De esta forma, *“no es suficiente la mera discrepancia política para destruir la presunción de constitucionalidad de la ley”*.

- d) **Necesidad de respetar el mínimo vital de subsistencia.** Uno de los elementos más interesantes de esta Sentencia es el reconocimiento expreso en el Fundamento Jurídico 3º del derecho de los ciudadanos a disponer de un mínimo vital de

subsistencia destinado a satisfacer sus necesidades más básicas así como las de su familia sin que la persona física afectada haya de contribuir por esta parte de su renta al sostenimiento del gasto público: *“Debemos afirmar ahora que la exigencia constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos **no legitima a los poderes públicos, garantes de la dignidad de la persona y de la protección de la familia, a someter a tributación la renta de las personas desde su primera unidad económica, sino sólo a partir de un mínimo vital de subsistencia, inmune a su acción,** que les permita satisfacer sus necesidades más básicas en garantía de una existencia digna”*.

Una vez reconocido el derecho de las personas físicas a la protección del mínimo vital de supervivencia, queda a la libre elección del legislador la técnica destinada a proteger este mínimo vital. De esta manera el legislador puede optar entre operar en la base imponible a través de exenciones o reducciones, en la cuota tributaria a través de deducciones y bonificaciones o en la tarifa mediante el establecimiento de un primer tramo a tipo cero, o cualquier combinación entre estas fórmulas. Por lo tanto, no hay

impedimento constitucional para que el mínimo personal y familiar se articule a través de reducciones en la base imponible del contribuyente y no a través de deducciones en la cuota como se hacía en una Ley anterior. Cualquiera de las opciones escogidas por el legislador son válidas desde el punto de vista constitucional.

e) **Posibilidad de atribuir un tratamiento diferenciado a los diferentes tipos de rentas.**

Desde la aprobación de la Ley 40/1998 es muy clara la existencia de un tratamiento diferenciado entre unas clases de rentas y otras (en especial, entre las ganancias de patrimonio y las otras). En el Fundamento Jurídico 7º se admite que *“el legislador puede someter a tributación de forma distinta a diferentes clases de rendimientos gravados en el impuesto, en atención a su naturaleza, por simples razones de política financiera o de técnica tributaria”*. El otorgamiento de diferentes tratamientos fiscales a rentas de distinta naturaleza no supone *per se* una vulneración del principio de igualdad. Es la aplicación de tratamientos diferentes a la misma clase de renta lo que supone una vulneración del principio de igualdad.

f) **Posibilidad de modificar el contenido de un determinado beneficio fiscal.**

En el Fundamento Jurídico 9º se reconoce la constitucionalidad de la medida adoptada por el legislador consistente en modificar la regulación de un determinado beneficio fiscal ya sea en sentido de reducirlo o de eliminarlo. De la misma forma que forma parte del ámbito discrecional del legislador el mantenimiento del contenido de un determinado beneficio fiscal sólo para quienes en el momento de entrar en vigor la nueva norma se beneficiaban ya del mismo.



Dr. José María Tovillas Morán

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

jmtovillas@ub.edu