

NOVEDADES QUE DEBEMOS CONOCER

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

Se publica la Reforma de la Ley General Tributaria

En el Boletín Oficial del Estado de 22 de septiembre de 2015 ha sido publicado la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que supone la introducción de numerosos cambios en la regulación ya existente y también aparecen novedades que suponen modificaciones sustanciales respecto de la regulación hasta ahora existente sobre la materia.

Las novedades se pueden sistematizar en cuatro clases:

- a) Modificaciones de la normativa que **refuerza las potestades y facultades de la Administración con la voluntad de favorecer la lucha contra el fraude fiscal dotando de mayores instrumentos a los órganos de la Agencia Tributaria.**
- b) Regulación de la continuidad del procedimiento de inspección con posibilidad de emitir una liquidación tributaria **en aquellos supuestos en los que en el marco de un procedimiento de inspección se descubran hechos que puedan ser considerados como constitutivos de delito fiscal** regulado en los artículos 305 y 305bis CP. Se trata de un nuevo planteamiento de la persecución del fraude fiscal que da lugar a la inclusión del nuevo Título VI en la Ley 58/2003.
- c) **Modificación de la regulación de procedimiento económico-administrativo** para introducir el uso de los medios telemáticos y modificar el sistema de recursos del procedimiento abreviado con la finalidad de dotar de mayores garantías al contribuyente y de hacer más ágiles los procedimientos de revisión.

- d) **Regulación *ex novo* de la recuperación de las medidas declaradas ayudas de Estado por la Unión Europea y que afecten a la materia tributaria.** Esta nueva regulación queda recogida en el nuevo Título VII de la Ley 58/2003.

A continuación, se van a reseñar algunas de las principales medidas que han sido adoptadas.

Medidas para favorecer la lucha contra el fraude fiscal

Reconocimiento a la Administración tributaria del derecho a comprobar ejercicios impositivos ya prescritos

En el artículo 115 de la Ley General Tributaria se ha regulado el derecho de los órganos de la Administración tributaria a comprobar e investigar ejercicios ya prescritos. Se trata del derecho que se reconoce a la Administración tributaria a someter a comprobación e inspección hechos, actos o negocios realizados o desarrollados en ejercicios o períodos tributarios respecto de los cuales ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar pero que tuvieran efectos fiscales en ejercicios o períodos impositivos en los que la prescripción del derecho a liquidar no se hubiera producido.

Este derecho a efectuar la comprobación de bases o cuotas susceptibles de compensación o deducción provenientes de períodos impositivos ya prescritos únicamente podrá ejercitarse en el curso de procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias y períodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito.

En el ejercicio de este derecho **la Administración tributaria puede calificar los hechos con independencia de la previa calificación efectuada por el obligado tributario en la declaración o autoliquidación inicial.** El tratamiento dado por la Administración tributaria a las operaciones realizadas en ejercicios prescritos resultará aplicable al contenido de las liquidaciones de ejercicios no prescritos objeto de comprobación o no.

Una vez definido el derecho de la Administración a comprobar e investigar ejercicios ya prescritos, el artículo 66bis LGT procede a regular la prescripción de este derecho de la Administración.

En relación con esta cuestión existe una regla general y dos reglas especiales relacionadas con la comprobación de bases y cuotas compensadas o a compensar o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación.

La regla general es que **no hay plazo de prescripción para que la Administración pueda realizar comprobaciones e inspecciones relacionadas con ejercicios ya prescritos.**

En relación con la comprobación de **las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación** se establecen las dos reglas siguientes:

- El derecho de la Administración a iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá **a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación.**
- **No se aplica plazo alguno de prescripción en relación con la obligación de aportar las liquidaciones o autoliquidaciones** en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad correspondientes a ejercicios prescritos en relación con la comprobación administrativa de ejercicios no prescritos en los que se utilizan las bases, cuotas o deducciones provenientes de los ejercicios prescritos.

Como complemento del derecho de la Administración tributaria de poder realizar comprobaciones e inspecciones relacionadas con ejercicios ya prescritos existe **la correlativa obligación de conservación de los datos que tienen su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos durante el plazo de prescripción del derecho de los órganos de la Administración (art.70 LGT).**

Interrupción de las obligaciones conexas

La Reforma de la LGT introduce una nueva figura que es la de las obligaciones tributarias conexas. Se denomina obligaciones tributarias conexas a las obligaciones en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o período.

Ejemplos:

- La regularización de la forma de imputación temporal de ingresos en el Impuesto sobre Sociedades afecta a un determinado período impositivo y, en su caso, afecta a períodos impositivos sucesivos.
- La regularización de la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas afecta a un determinado período de liquidación del IVA porque puede disminuir el importe de las cuotas de IVA a compensar que, a su vez, afecta a las cuotas de IVA a compensar en los siguientes períodos de liquidación.
- La regularización de un determinado período impositivo en el IRPF puede conllevar un incremento de la base imponible del ahorro o de la base imponible

general y de las cuotas líquidas y ello conlleva una modificación de la cuota a satisfacer por el Impuesto sobre el Patrimonio de dicho ejercicio.

En relación con estas obligaciones conexas se ha introducido una nueva regla en cuanto **a la interrupción del plazo de prescripción en relación con el derecho de la Administración tributaria a liquidar y el derecho del obligado tributario a solicitar la devolución de las cuotas tributarias.**

Se trata de **una regla de extensión de la interrupción del plazo de prescripción a las obligaciones conexas.** Cuando se inicia el procedimiento de inspección se interrumpe la prescripción de las obligaciones respecto de las cuales se inicia el procedimiento y **también se produce la interrupción del plazo de prescripción respecto de las obligaciones conexas en relación con las cuestiones respecto de las cuales se ha producido la regularización con el inicio del procedimiento de inspección.**

Modificación de la duración del procedimiento de inspección

El artículo 150 de la Ley General Tributaria que regula el plazo de duración de los procedimientos tributarios ha sido objeto de un total replanteamiento con ocasión de la reforma de la LGT.

- Se fijan dos plazos generales de duración del procedimiento de inspección. Se establece un plazo de 18 meses, con carácter general, y un plazo de 27 meses cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias:
 - o Que la cifra anual de negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar las cuentas (sólo se exige el requisito de sobrepasar la cifra anual de negocios y no se hace referencia alguna al valor del activo ni al número de empleados).
 - o Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

La norma establece una matización para el supuesto en el que se realicen actuaciones inspectoras con diversas personas o entidades vinculadas. La concurrencia de las circunstancias de grupo en una de las entidades vinculadas inspeccionadas determinará la aplicación del plazo de 27 meses a los procedimientos de inspección seguidos contra todas las entidades.

Ha de destacarse que, a diferencia de lo que sucedía en la normativa anterior, el mero hecho que se den las circunstancias anteriores genera automáticamente la definición del plazo en 27 meses. **No se exige legalmente una motivación de la ampliación del plazo de duración en función de las circunstancias concretas del procedimiento de inspección.**

Además de la regla sobre la duración general del procedimiento de inspección existen unas reglas que afectan a la duración del procedimiento de inspección. Así, se han regulado diferentes figuras como la suspensión del procedimiento de inspección y la extensión de la duración del procedimiento de inspección.

Se han previsto una serie de **supuestos de suspensión del procedimiento** que, en principio, tienen carácter tasado. Así, se establecen una serie de hipótesis en las cuales la mera realización de determinados hechos conlleva la suspensión del plazo de duración del procedimiento:

- La remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente sin practicar la liquidación tributaria correspondiente a la conducta presuntamente causante del delito fiscal.
- La recepción de una comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la suspensión o paralización de un procedimiento inspector en curso respecto de determinadas obligaciones tributarias o elementos de las mismas.
- El planteamiento por la Administración Tributaria que esté desarrollando el procedimiento de inspección de un conflicto ante las Juntas Arbitrales previstas en el Convenio con Navarra y en el Concierto con el País Vasco.
- La notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria a la Comisión consultiva.
- La concurrencia de una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones.
- El intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación o del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones tras la firma de un acta en disconformidad.

Salvo en el caso de concurrencia de fuerza mayor, **durante el plazo de suspensión la inspección no podrá realizar ninguna actuación en relación con el procedimiento suspendido por las causas anteriores de suspensión**, sin perjuicio de que las solicitudes de información previamente efectuadas al obligado tributario o a terceros deban ser contestadas.

Es posible que **la duración del procedimiento se escinda en función de la cuestión objeto de regularización a la que afecte la suspensión**. Así, si la Administración tributaria aprecia que algún período, obligación tributaria o elemento de ésta no se encuentra afectado por las causas de suspensión, continuará el procedimiento inspector respecto de las cuestiones sobre las que no recae la suspensión. En su caso, la Administración tributaria podrá emitir la correspondiente liquidación.

La propia Ley General Tributaria prevé que, a efectos del cómputo de duración del procedimiento de inspección, desde el momento en el que se dé el presupuesto de la

suspensión, se desagregarán los plazos distinguiendo entre la parte del procedimiento que continúa y la que queda suspendida. A partir de dicha parte cada parte del procedimiento se regirá por sus propios motivos de suspensión y extensión del plazo.

En cada caso de suspensión la duración del mismo dependerá del momento en el que surge la causa de suspensión y el momento en el que finaliza la misma.

Una vez finalizada la suspensión, el procedimiento continuará por el plazo que reste. Esto significa que **el plazo anterior a la suspensión quedará consolidado cuando se produzca ésta. La suspensión implica que el plazo no sigue transcurriendo.**

La figura de la ampliación del plazo de duración del procedimiento se ha eliminado en la nueva regulación del artículo 150 LGT.

Ha sido sustituida por la norma que establece el plazo automático de 27 meses para la duración del procedimiento (ej. cifra anual de negocios superior al límite para el nacimiento de la obligación de auditoría). También se han incorporado **supuestos de extensión de la duración del procedimiento**. Estos supuestos de extensión pueden serlo a solicitud del obligado tributario o de la Administración tributaria.

- Extensión a solicitud del obligado tributario:
El obligado tributario puede solicitar expresamente antes de la apertura del trámite de audiencia, uno o varios períodos en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones y quedará suspendido el plazo para atender los requerimientos.
Este plazo de suspensión no podrá superar el plazo de 60 días naturales para todo el procedimiento y supondrá una extensión del plazo máximo de duración del mismo.
- Extensión automática:
Se han previsto dos supuestos de extensión automática de la duración del procedimiento:
 - a) El obligado manifiesta que no tiene o no va a aportar la información o documentación solicitada o no la aporta íntegramente en el plazo concedido en el tercer requerimiento, su aportación posterior determinará la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por un período de tres meses, siempre que dicha aportación se produzca una vez transcurrido al menos nueve meses desde su inicio.
 - b) Si la aportación de la documentación se efectúa tras la formalización del acta y determina que el órgano competente para liquidar acuerde la práctica de actuaciones complementarias, el plazo se extenderá en seis meses.
 - c) Si la aportación de la documentación se efectúa tras la apreciación de las circunstancias determinantes de la aplicación del procedimiento de estimación indirecta, el plazo se extenderá en seis meses.

La figura de las dilaciones no imputables a la Administración y de los períodos de interrupción del procedimiento previstos en el artículo 104 LGT no se aplicarán en relación con la duración del procedimiento inspector.

Las consecuencias del transcurso del plazo máximo de duración del procedimiento inspector son las existentes hasta ahora:

- a) No se producirá la caducidad del procedimiento inspector que continuará hasta su terminación.
- b) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo legalmente previsto.
- c) Los ingresos realizados desde el inicio de las actuaciones inspectoras no impedirán regularizar la situación mediante el sistema de recargos por presentación extemporánea de autoliquidaciones.
- d) El incumplimiento del plazo de duración determina que no se exijan intereses de demora desde que se produce el incumplimiento hasta la terminación del procedimiento.

Se ha suprimido la interrupción injustificada del procedimiento inspector durante un plazo superior a seis meses por causas no imputables al obligado tributaria como causa de no interrupción del plazo de prescripción de las obligaciones tributarias objeto del procedimiento.

La regulación introducida en el número 7 del artículo 150 LGT se refiere a la retroacción de actuaciones dictada por una resolución judicial o económico-administrativa derivada de aspectos formales.

El plazo para emitir la nueva liquidación es igual al mayor de los dos plazos siguientes: seis meses o el plazo que quedara por consumir del plazo de duración del procedimiento de inspección.

Este plazo se computa desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación. El plazo de cómputo de los intereses de demora irá desde la fecha que hubiera correspondido a la liquidación anulada hasta el momento en el que se haya dictado la nueva liquidación.

Continuación del procedimiento inspector en el caso de descubrimiento de presunto delito fiscal

Hasta ahora, si en el marco de un procedimiento de inspección la Administración tributaria estimase que se había producido un delito contra la Hacienda Pública se abstenía de continuar el procedimiento administrativo y procedía a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal.

La modificación de la Ley General Tributaria establece como regla general que, en el caso del descubrimiento de un presunto delito contra la Hacienda Pública en el desarrollo de un procedimiento de inspección, se procederá a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal y, paralelamente, continuará desarrollándose el procedimiento de inspección. **Las actuaciones inspectoras se llevarán a cabo de acuerdo con lo previsto en la normativa tributaria y darán lugar a una liquidación tributaria que será inmediatamente ejecutiva no admitiéndose la interposición de recurso administrativo o económico-administrativo alguno frente a la misma.**

Se han previsto **unos supuestos excepcionales en los cuales no se procederá a continuar con el procedimiento administrativo:**

- Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal.
- Cuando de resultas de la investigación o comprobación, no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado tributario concreto.
- Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.

Modificaciones en el procedimiento económico-administrativo

Se han establecido una serie de modificaciones en relación con el procedimiento económico-administrativo para favorecer la celeridad en el desarrollo de los mismos.

- a) En el caso de que se produzca la desestimación del recurso de alzada por silencio administrativo **deja de haber plazo máximo de presentación de la reclamación económico-administrativa subsiguiente.**
- b) **Aquellas personas o entidades que están obligadas a la presentación de autoliquidaciones y declaraciones tributarias por vía telemática (ej. Sociedades anónimas, sociedades limitadas, grandes empresas) habrán de interponer las reclamaciones económico-administrativas así como realizar las alegaciones, proponer las pruebas y realizar todos los trámites procedimentales por vía electrónica.**
- c) **Se presume acreditada la representación voluntaria cuando la representación hubiera sido admitida por la Administración tributaria en el procedimiento en el que se dictó el acto impugnado.**
- d) **Se modifican las reglas de acumulación obligatoria y se regula la posibilidad de la acumulación voluntaria por parte del Tribunal, de oficio o a instancia de parte, cuando considere que determinadas resoluciones han de ser objeto de resolución unitaria.**
- e) **Los órganos económico-administrativos podrán plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.**
- f) **Se fija el plazo de un mes contado desde la entrada en el registro del órgano competente para la ejecución de la resolución.**
- g) **Se regula de forma autónoma el recurso de anulación en el artículo 241 bis LGT.**
- h) **Se introduce el recurso contra la ejecución (artículo 241 ter LGT) que se interpondrá en el plazo de un mes ante el Tribunal que dictó la resolución que se ejecuta.** Lo puede presentar el interesado disconforme con los actos de ejecución de la resolución económico-administrativa.
- i) **El procedimiento abreviado se aplicará únicamente en los supuestos de cuantía inferior a la que se determine reglamentariamente. Se introduce la posibilidad de que el interesado pueda consultar el expediente antes de proceder a la interposición de la reclamación. Para ello deberá acudir al órgano que dictó el acto objeto de reclamación.**

RESOLUCIONES Y SENTENCIAS QUE DEBEMOS CONOCER

ITP y AJD

En la constitución de hipoteca unilateral a favor del Estado en garantía del aplazamiento de deudas es sujeto pasivo la Administración favorecida por la garantía hipotecaria

Una de las cuestiones más polémicas que se ha planteado en los últimos años respecto del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados ha sido la de determinar cómo ha de ser la tributación de la constitución de hipoteca unilateral a favor del Estado en garantía del aplazamiento de deudas tributarias.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2015 resuelve esta cuestión.

Cuando un empresario o profesional constituye, en el ámbito de su actividad económica, una hipoteca unilateral a favor del Estado como garantía del aplazamiento de deudas tributarias se produce una operación sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, de acuerdo con el artículo 20.Uno.18º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. **Por ello, se tratará de una operación no sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.**

Sin embargo, la primera copia de la escritura pública de constitución de hipoteca unilateral queda sujeta a la cuota variable del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

La cuestión que se plantea, a continuación, es la de determinar quién es el sujeto pasivo de esta modalidad tributaria ya que el artículo 29 del Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados establece que tendrá tal condición el adquirente del bien o derecho y solo con carácter subsidiario, quien inste o solicite el documento notarial o aquel en cuyo favor se expida.

Para resolver esta cuestión el Tribunal Supremo se apoya en el artículo 141 de la Ley Hipotecaria que **exige la aceptación por parte de la persona a cuyo favor se estableció la hipoteca voluntaria ha de inscribirse en el Registro mediante nota marginal cuyos efectos se retrotraen a la fecha de constitución de la hipoteca voluntaria.**

Además, el artículo 51.1 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, que aprueba el Reglamento General de Recaudación contempla que **la resolución administrativa que concede el aplazamiento o fraccionamiento se notificará al solicitante con la advertencia de las consecuencias derivadas de la no constitución por lo que se produce una aceptación implícita de la aceptación de la garantía.**

A la vista de estas circunstancias el Tribunal Supremo concluye que se ha de estimar sujeto pasivo del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados al Estado con la consiguiente declaración de exención en virtud de lo dispuesto en el artículo 45.I.A) del Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

LGT

El transcurso del plazo de seis meses sin notificación de la resolución derivada de un procedimiento de verificación de datos conlleva la no interrupción del plazo de prescripción

En relación con la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2005 cuyo plazo voluntario de presentación finalizó el día 30 de junio de 2006 se inició un procedimiento de verificación de datos el día 29 de julio de 2009 que finalizó mediante la notificación de la liquidación correspondiente el día 6 de julio de 2010 según datos extraídos del expediente administrativo.

En la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid número 853/2015, de 21 de julio, se analiza la cuestión considerando que se ha iniciado un procedimiento de gestión tributaria de los de verificación de datos y cuyo plazo máximo de duración es de seis meses. Una vez transcurrido el plazo de seis meses se puede entender que el procedimiento de verificación de datos no ha interrumpido el plazo de prescripción de la obligación tributaria.

Por ello, en el momento en el que se notifica la liquidación el día 6 de julio de 2010 ya había transcurrido el plazo de seis meses de duración del procedimiento por lo que el plazo de duración del mismo no había supuesto la interrupción del plazo de prescripción.

En consecuencia, el plazo de prescripción seguía transcurriendo desde el día 1 de julio de 2006 y se había producido la prescripción de la obligación tributaria el día 1 de julio de 2010, con anterioridad a la notificación de la obligación tributaria. Como consecuencia de ello, la liquidación era nula de pleno derecho por reflejar la regularización de la obligación tributaria por el IRPF de 2005 una vez prescrita la misma.

Reflexiones sobre la imposición patrimonial en el sistema tributario español

Recientemente un sector de la doctrina tributarista ha publicado unos trabajos en los que se analiza el estado actual de la imposición patrimonial de las personas físicas centrándose en el Impuesto sobre el Patrimonio y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Así, en el trabajo de **Domingo Carbajo Vaso** **“Oportunidad y necesidad de la imposición patrimonial”** publicado en **Crónica Tributaria. Boletín de Actualidad 1/2015, págs. 2 a 7**, el autor se manifiesta a favor de *“un retorno intenso de la imposición patrimonial clásica, el IP y de una nueva versión reforzada de los gravámenes sobre las sucesiones y las herencias (los despectivamente denominados death taxes), nuestro tradicional Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”*. En 2008 se eliminó el gravamen sobre el Impuesto sobre el Patrimonio puesto que *“los Gobiernos de las CCAA, claramente proclives al populismo más barato, menospreciaron la recaudación pequeña, pero fija, justa y de carácter anti cíclico (más de 2.000 millones de euros) que este tributo proporcionaba”*. El autor manifiesta que *“las exacciones sobre el capital, el IP y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, fueron objeto de feroces ataques, aprovechando que a nadie le gusta pagar impuestos”*. La reinstauración del Impuesto sobre el Patrimonio de 2011 se explica porque *“la catastrófica Política Fiscal del período 2000/2007, centrada en obtener ingresos tributarios de manera casi exclusiva del ciclo inmobiliario, probó su desastre y las CCAA, en particular, buscaron nuevos ingresos públicos”*. La conclusión a la que llega el autor es que *“bienvenido sea el retorno del IP, aunque esté necesitado de una profunda reforma, pues su normativa y valores, de 1991, se encuentran totalmente alejados del contexto económico, social y tecnológico del siglo XXI”*.

Por su parte la profesora **Lilo Piña Garrido** analiza los beneficios fiscales previstos en la transmisión de empresas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en su trabajo **“Impuesto sobre Sucesiones en Alemania: breve referencia a la reciente Sentencia del Tribunal Constitucional alemán de 17 de diciembre de 2014”** publicado en **Crónica Tributaria. Boletín de Actualidad 1/2015, págs. 37 a 42**. Esta sentencia del Tribunal Constitucional alemán declara la inconstitucionalidad de una serie de beneficios fiscales vinculados con la transmisión a título gratuito de empresas

familiares por vulneración del principio de igualdad al aplicarse las ventajas fiscales a todo tipo de empresas sea cual sea su tamaño y su situación económica real.

La lectura de estos trabajos nos sugiere una serie de reflexiones sobre la situación actual de la tributación patrimonial de las personas físicas en España, en especial sobre el Impuesto sobre el Patrimonio.

Aunque el Impuesto sobre el Patrimonio se consolidó como figura ordinaria del sistema tributario español con la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio se ha de advertir que **la configuración actual del impuesto se encuentra muy alejada de su configuración original** del mismo. En primer lugar, se ha de advertir que, desde el año 1997, no solo la recaudación sino también elementos esenciales de la regulación tales como la fijación de los mínimos exentos, de la tarifa o de bonificaciones o deducciones ha sido cedida a las Comunidades Autónomas. Además, a lo largo del tiempo se han introduciendo exenciones como la que afecta a la titularidad de bienes o derechos afectos a actividades empresariales o las participaciones en el capital social de sociedades que realizan actividades empresariales y son titularidad de un grupo familiar (año 1993) y la de la titularidad de la vivienda habitual (año 2000) por un importe inicial de 25 millones de pesetas y de 300.000 euros a partir de 2011. El mínimo exento fijado a nivel estatal en 108.182,18 euros en 2007 pasó a ser de 700.000 euros en 2011.

Por lo que respecta a la recaudación, en 2007 (antes de la supresión operada en 2008, 2009 y 2010) ésta ascendió a más de 2.121 millones de euros. La recaudación más elevada se generaba en Madrid con 634,4 millones de euros y en Cataluña 533,6 millones de euros por lo que en estas dos Comunidades Autónomas se generaba una recaudación superior al 50% de la recaudación total por el gravamen. **En relación con Cataluña la recaudación del Impuesto sobre el Patrimonio de 2007 suponía únicamente el 1,84% de los ingresos totales liquidados en 2008. Sin embargo, la ausencia de cuotas a pagar por el Impuesto sobre el Patrimonio en los años 2008, 2009 y 2010 no suponen una pérdida neta de los 2.121 millones para las Comunidades Autónomas puesto que, ya en 2009, las Comunidades perciben el 50% de la recaudación del IRPF y del IVA y el 58% de la recaudación de los Impuestos Especiales. Por lo tanto, el mayor consumo o la mayor renta generados por la inexistencia de cuotas del Impuesto sobre el Patrimonio revierten parcialmente en los ingresos públicos de las Comunidades Autónomas.**

Se afirma que la recaudación derivada del Impuesto sobre el Patrimonio es justa. **Estamos en total desacuerdo con esta afirmación. Es difícil calificar como justo a un tributo en el que el mínimo exento y la tarifa no se han actualizado desde el año 2000 hasta el año 2008 y en el que en dicha época el mínimo exento ascendía únicamente a 108.182,18 euros (en Francia a 1 de enero de 2015 no hay cuota si el patrimonio neto no supera 1,3 millones de euros). Ha de destacarse que no se ha**

tenido en cuenta el fenómeno de la inflación ni la revisión de los valores catastrales de los bienes inmuebles que se emplean a efectos de valoración. Tampoco parece justa la existencia de las exenciones que favorecen a unos determinados colectivos de contribuyentes. La regulación existente desde 2000 favorece a los propietarios de su vivienda habitual discriminando a aquellos arrendatarios con la misma capacidad económica. Desde nuestro punto de vista la supresión de la exención por titularidad de vivienda habitual junto con el aumento del mínimo exento general en 300.000 euros sería la solución adecuada.

Ha de tenerse en cuenta, igualmente, que el mero hecho de ser propietario de una segunda residencia convierte a éste en titular de una renta sujeta a gravamen por el IRPF. Ésta también es una forma de someter a gravamen la titularidad de bienes inmuebles como lo hace el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. El importe a imputar se va a incrementar puesto que el coeficiente aplicable pasará a ser del 2% sobre el valor catastral si el mismo tiene una antigüedad superior a diez años y porque los Ayuntamientos han procedido a incrementar el valor catastral de las fincas.

Finalmente, en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio se ha de advertir que las Comunidades Autónomas, en ejercicio de su capacidad normativa, han procedido a incrementar los tipos impositivos de la tarifa de gravamen y **son varias las Comunidades Autónomas que han fijado tipos muy elevados como los máximos existentes en Extremadura (3,75%), Andalucía y Galicia (3,03%) y Asturias y Murcia (3%). Al diseñar de forma teórica el gravamen global sobre el patrimonio, los especialistas en Hacienda Pública no concibieron la aplicación de estos tipos marginales.**

En relación con la regulación clásica del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones también es lógica la existencia de críticas a su contenido:

- Los mínimos exentos han sido y siguen siendo muy bajos. En la actualidad y en defecto de regulación autonómica los mínimos exentos por parentesco entre padres e hijos ascienden a 15.956,87 euros. **Se trata del mismo importe desde el año 2000.**
- Se presume la existencia de ajuar doméstico en el 3% del valor del caudal relicto **cualquiera que sea la composición de este caudal relicto.**
- **Como resultado de la aplicación de una tarifa muy progresiva y no actualizada desde 1999 y de los coeficientes por parentesco y patrimonio preexistente la progresividad resulta muy elevada.**
- **No existe mínimo exento en el caso de operaciones sujetas al Impuesto sobre Donaciones.**

- **La exigencia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se completa con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en el caso de transmisión de bienes inmuebles.**
- **El régimen de Convenio con Navarra y de Concierto con el País Vasco supone atribuir una capacidad tributaria a los territorios forales que no se extienden al resto de Comunidades Autónomas y se convierten en un semillero de tratos diferenciados y de inequidades.** En Navarra, por ejemplo, las transmisiones mortis causa entre parientes próximos tributan al tipo del 0,80% y la transmisión de las empresas familiares goza de exención y no de reducción del 95% en la base imponible.

Finalmente, se hace necesario recordar que **la decisión del Tribunal constitucional alemán se efectúa en un marco normativo de los impuestos patrimoniales con notables diferencias respecto del español:**

- Inexistencia del Impuesto sobre el Patrimonio en Alemania.
- Mínimo exento de 500.000 euros en el caso de cónyuge y de 400.000 euros en el caso de los hijos. Estos mínimos exentos se pueden emplear indistintamente en sucesiones y donaciones que se hagan en el plazo de diez años entre el mismo transmitente y el mismo adquirente
- Exención de las transmisiones de vivienda habitual.
- Exención del ajuar doméstico.
- Los tipos impositivos van del 7 al 30% en las transmisiones entre cónyuges o entre abuelos, padres e hijos (el tipo del 30% se aplica a bases liquidables superiores a 26 millones de euros).
- No se aplican coeficientes multiplicadores en función del patrimonio preexistente.

Dada la problemática que genera la regulación actual del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se hace necesario que, **cualquier reflexión que afirme la conveniencia de la presencia de estas figuras impositivas en el sistema tributario español, se acompañe, indisolublemente, de propuestas concretas sobre la configuración que ha de otorgarse a estos gravámenes** (ej. política en relación con los mínimos exentos, tarifa progresiva o tipo proporcional en el Impuesto sobre el Patrimonio, tarifa progresiva con tipos muy reducidos en el ISD, cambios en los beneficios fiscales).



Dr. José María Tovillas Morán

Profesor Titular de Derecho

Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona

jmtovillas@ub.edu

Los números anteriores de FISCALMANÍA pueden consultarse en www.fiscalmania.es