

Propuesta para el libro blanc de la reforma tributari

Como consecuencia de la petición realizada por el Comité de personas expertas para elaborar el Libro blanco sobre la reforma tributaria a la comunidad autónoma de Galicia, solicitando propuestas para su tratamiento en dicho comité, se exponen a continuación algunas ideas que se consideran importantes para su estudio y debate. Se centran sobre todo en aquellos aspectos del sistema tributario que están más conectados con la fiscalidad autonómica.

Para su exposición se seguirá el orden propuesto por dicho comité:

1.- SISTEMA TRIBUTARIO ÓPTIMO

Como señala el artículo 31 de la CE, en España debe existir un sistema tributario, entendiendo sistema como un conjunto ordenado y coordinado tanto de tributos como de normas generales tributarias, teniendo en cuenta sobre todo que el Estado Español es un sistema descentralizado en el ámbito financiero. Como líneas generales pueden señalarse:

1.1.- Desde el punto de vista de la parte general del sistema tributario, la LGT actual representa un buen punto de partida, dado que se trata de un buen texto normativo desde su nacimiento y que se ha ido consolidando durante su vigencia. Aun así se deberían estudiar ciertos aspectos como los siguientes:

- El desarrollo normativo con rango legal de los sistemas de determinación del valor de mercado de los bienes. Aunque las últimas reformas legislativas intentan solucionar el problema aplicativo que existe hoy en día para determinar dicho valor, sustituyéndolo por un valor legal en la mayoría de los bienes inmuebles, el problema persistirá para un conjunto de bienes todavía importante. Se hace necesario un desarrollo legal de los medios de comprobación y sus requisitos que exceda el actual e insuficiente artículo 57 LGT y que dé seguridad jurídica en su aplicación, evitando los continuos cambios jurisprudenciales que se han producido en los últimos años y que han implicado, no sólo una importante pérdida

de justicia tributaria en la aplicación de los impuestos patrimoniales, sino también unos enormes costes de gestión para las administraciones tributarias implicadas.

- Una reforma y aclaración de las reglas para la ejecución de las resoluciones de los tribunales económico administrativos y de las sentencias de los tribunales que conjuguen el derecho del contribuyente a que dichas resoluciones se ejecuten en el menor tiempo posible, pero fijando un procedimiento claro que evite la ineficacia ahora existente. Para ello se debería de revisar la rígida separación conceptual ahora existente entre errores materiales y formales que provoca que las resoluciones de los tribunales se alarguen innecesariamente en el tiempo, corrigiendo en un primer procedimiento los defectos formales y en otro posterior los materiales. Además, debería de establecerse un plazo claro de ejecución a la administración que garantice tanto la celeridad para el contribuyente como un tiempo suficiente a la administración para que realice una liquidación acorde a lo decidido por el tribunal. En esta misma línea, la de reforzar la seguridad jurídica, se debería de establecer de forma clara la relación de ese plazo con las instituciones de caducidad y prescripción.

1.2.- Desde el punto de vista de la parte especial del derecho tributario, la sistematización es francamente mejorable. Existe un elevado número de figuras tributarias y la relación y coordinación entre ellas presenta muchas deficiencias. No se trata tanto de suprimir las capacidades económicas que se gravan actualmente, que sería otro debate, sino de conjugar en menos figuras tributarias esas distintas capacidades de gravamen, sobre todo en lo que se refiere a la imposición indirecta, haciendo pivotar el sistema sobre cuatro grandes figuras: el IVA, el ITPO, una tributación por consumos específicos sencilla y sistematizada y una imposición medioambiental coordinada.

1.3.- Entrando en cuestiones más concretas, serían necesarias reformas de diversos aspectos como:

- Una mayor congruencia de la carga impositiva entre el IRPF y el ISD, ya que ambos son tributos que gravan un mismo tipo de renta: los incrementos patrimoniales obtenidos por los contribuyentes (onerosos y gratuitos) y actualmente permiten opciones fiscales a la hora de encauzar dichos incrementos hacia una naturaleza u otra.

Esto implica al respeto a las instituciones jurídicas de las comunidades autónomas que, como es el caso de Galicia, cuentan con derecho civil propio. En este sentido, es necesaria la reversión de la reciente modificación legal que, bajo el pretexto de la existencia de una presunción de fraude no justificada en una transmisión lícita arraigada en el ámbito del Derecho Civil gallego, ha venido a penalizar los pactos sucesorios vulnerando los principios de igualdad y neutralidad del sistema tributario en comparación con las herencias por causa de muerte, perjudicando a los ciudadanos que se benefician de las transmisiones en vida por la necesidad de contar con un apoyo patrimonial al recibir en anticipo los bienes que le corresponden en herencia y poder disponer así de liquidez para formar una familia o emprender una actividad profesional, así como favorecer la sucesión en las empresas.

- Una mayor sincronía entre el IRPF y el IS, que evite que el contribuyente empresario tenga que optar por una forma societaria que a lo mejor no desea o por un módulo en el IRPF que no refleja realmente la capacidad contributiva del sujeto pasivo, con la consiguiente pérdida de recaudación. En este sentido los módulos de IRPF tal y como hoy se establecen, deberían de ir desapareciendo paulatinamente ya que no son congruentes con el principio de capacidad económica y ya no son tan necesarios como

en épocas pasadas debido al avance de las nuevas tecnologías, en especial las referidas a los medios de pago y big data.

- Una mayor concreción de la relación entre el IVA y el ITPO, que disminuya la litigiosidad existente entre ambos impuestos por la frontera nada clara entre ellos. Debería de disminuirse la vis atractiva que en este campo tiene el IVA al someter operaciones que no tienen relación con un proceso productivo (determinadas concesiones administrativas, el extensísimo concepto de empresario arrendador, supuestos de renuncia a la exención...), homogeneizar en ambos impuestos las figuras de los sujetos pasivos (en especial lo referente a los entes del art. 35.4 LGT) o establecer reglas que impidan el fraude a través de actividades empresariales ficticias. Al mismo tiempo se debería actualizar la desfasada normativa del ITPO para adaptarla a un sistema moderno de aplicación. En este sentido llama la atención la constante actualización normativa del IVA y de sus procedimientos gestores con una normativa del ITPO que casi permanece inalterada desde 1993, lo que es causa de muchos problemas de coordinación entre ambas figuras.
- Una mejor coordinación de la tributación residente/no residente sobre todo en relación con los impuestos patrimoniales. La no cesión a las CC.AA. en los impuestos tradicionalmente cedidos, de la recaudación, gestión o capacidad normativa derivada de las relaciones jurídico tributarias en las que participa un no residente, provoca diferencias injustificadas y problemas como los recientemente puestos de manifiesto por el TJUE. La inicial justificación para su no cesión en la década de los años ochenta carece de justificación teórica y práctica en este momento debido a los intercambios de información existentes.

2. FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL

Cuando se habla de armonización en materia de fiscalidad medioambiental las propuestas suelen ir encaminadas a que se supriman los tributos autonómicos y, en su lugar, se establezcan con carácter estatal cediendo la recaudación a las CC.AA. Esto es, no se hacen planteamientos de revisión general en los que se incluyan los tributos propios establecidos por el Estado para todo el territorio nacional.

Así, en el Proyecto de Ley de residuos y suelos contaminados se establece la creación del Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos en base a que aunque este tipo de figura impositiva está ya vigente en varias CC.AA., la falta de armonización en los elementos configuradores de los diversos impuestos autonómicos y el hecho de que algunas CC.AA. hayan hecho uso de estas figuras impositivas y otras no, debilita la efectividad de este instrumento de cara al cumplimiento de los objetivos fijados por la Unión Europea e implica un incremento de los costes indirectos para los contribuyentes dificultando la aplicación de las normas. Se configura como impuesto estatal aplicable en todo el territorio español y se prevé la cesión del mismo a las Comunidades Autónomas que pueden incrementar los tipos de gravamen fijados, única competencia normativa que se atribuye a las mismas.

La Constitución Española, arts. 133 y 157, establece que las CC.AA. tienen autonomía financiera para el ejercicio de las competencias atribuidas por el bloque de la constitucionalidad y, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (TC) ha señalado como uno de los pilares fundamentales de la autonomía financiera la potestad tributaria de las CC.AA. para el establecimiento de sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales. En el ejercicio de esta potestad tributaria las CC.AA. están fuertemente constreñidas por los límites establecidos en el bloque de la constitucionalidad, uno de los principales está contenido en el artículo 6 de la LOFCA (prohibición de gravar hechos imposables

gravados por el Estado o por las haciendas locales). El TC sostiene en jurisprudencia reiterada que la interpretación de estos límites no puede ser restrictiva ya que esto supondría vaciar de contenido la autonomía financiera de las CC.AA.

El ejercicio de la potestad tributaria por las CC.AA. se realiza en un contexto en que existe ya un sistema tributario que grava prácticamente toda la materia imponible. Por tanto, consideramos que la armonización en el sentido expuesto supondría un vaciamiento de la autonomía financiera constitucionalmente reconocida a las CC.AA. además de que los tributos propios deben de establecerse en función de las características propias de cada una de ellas, y en especial los de carácter medioambiental, por lo que la uniformidad restringiría innecesariamente su autonomía, especialmente si no se configuran dotando a las CC.AA. de mayores competencias normativas que las expuestas en el proyecto que crea el impuesto de residuos para lograr el fin perseguido de desincentivar las actividades poco sostenibles.

3. IMPOSICIÓN SOCIETARIA

Con respecto a la imposición societaria, como ya se ha comentado en las líneas generales, debería de existir una mayor coordinación en cuanto a la tributación efectiva entre el IS y los rendimientos de actividades económicas en el IRPF. En cuanto al IS y la relación con otras jurisdicciones, los trabajos internacionales del proyecto BEPS y los recientes acuerdos internacionales de tipo mínimo ya están orientando el futuro del impuesto.

Desde el punto de vista de la financiación autonómica, aunque esta materia no sea objeto directo de este grupo de trabajo, se debería de ceder parte de la recaudación de este impuesto. La necesaria existencia de un sistema tributario completo y coordinado, no sólo se debe predicar del sistema impositivo estatal, sino también de los subsistemas tributarios de las CC.AA. Se trata de la única figura importante del sistema tributario que no está cedida a las CC.AA. lo que

supone una falta de neutralidad frente a otras formas jurídicas del desarrollo de actividades empresariales, como la sujeta al IRPF.

4.- TRIBUTACIÓN DE LA ECONOMÍA DIGITALIZADA

La irrupción de las nuevas tecnologías ha determinado la aparición de nuevos tipos de actividades económicas, pero principalmente ha supuesto una nueva forma de gestión de actividades económicas ya existentes. Desde este punto de vista la tributación debe ser neutral a la hora de gravar cada actividad económica con independencia de su forma de gestión, diseñando los tributos y su forma de gestión con los nuevos parámetros de esa economía digitalizada.

La primera consecuencia de esta nueva economía es que ha puesto de manifiesto la pérdida de vigencia de los criterios personales o de residencia de distribución territorial tanto a nivel internacional como a nivel subcentral, cuestión que ya se ha puesto de manifiesto con la creación de nuevos tributos que gravan de forma directa dicha economía y que son el fondo de las reformas a realizar contenidas en el proyecto BEPS. Por lo tanto, es aconsejable el establecimiento de puntos de conexión de base territorial también en impuestos directos donde no es tan tradicional, modificación que debería alcanzar el ámbito autonómico, con lo que se disminuiría de forma significativa la competencia fiscal perniciosa.

La adopción de nuevas formas digitalizadas de gestión de actividades económicas tradicionales ha supuesto el auge de actividades que anteriormente no representaban el volumen de ingresos que ahora representan y que por tanto no eran objeto de una especial atención por su tributación, tanto desde el punto de vista normativo como aplicativo. Así, y en el ámbito de los impuestos autonómicos, cabe destacar tanto el alquiler por particulares de viviendas vacacionales por cortos períodos de tiempo a través de plataformas (Booking, Air b&b...) como las compraventas entre particulares también a través de plataformas digitalizadas (Wallapop, ebay ...) que se manifiestan a través de

miles de transacciones de pequeño importe pero que representan en conjunto un importante volumen de negocio. El diseño del ITPO que grava dichas operaciones desde la óptica del pequeño comprador que asume las obligaciones materiales y formales hace impracticable e ineficaz su gestión, lo que provoca una clara discriminación desde el punto de vista tributario con las ventas sujetas a IVA. No debemos olvidar que el IVA no grava la capacidad económica del empresario sino del consumidor a través de la figura de la repercusión, por lo que se provoca una discriminación entre consumidores. Es urgente por tanto la modernización de la fiscalidad para estas operaciones convirtiendo a dichas plataformas en sujetos obligados al pago a través de figuras ya existentes como el sustituto, que exceda la mera cesión de información a la que se refiere la reciente reforma de la Directiva 2011/16 (DAC7) o el Artículo 54 ter del reglamento de aplicación de los tributos, que no solucionan el problema de eficacia en la recaudación del tributo.

5.- APLICACIÓN Y CONCRECIÓN DE LA ARMONIZACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN PATRIMONIAL

Cuando se habla de la armonización de la imposición patrimonial, normalmente se está haciendo referencia a los principales impuestos cedidos a las CC.AA. (IP, ISD, ITPAJD) en los cuales dichas CC.AA. tienen no sólo amplias competencias aplicativas, sino también amplia competencia normativa, lo que provoca diferencias de tributación entre las distintas CC.AA. Sin embargo, conviene realizar previamente dos aclaraciones:

- El ámbito de lo que se entiende por imposición patrimonial. En términos estrictos, habría que considerar imposición patrimonial aquellos tributos que gravan la tenencia del patrimonio, por lo que este grupo estaría comprendido principalmente por el IP y el IBI. Este tipo de tributos respondería a un objeto de gravamen similar por lo que se podría valorar la eliminación del impuesto de Patrimonio tal y como ya se hizo por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre,

por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.

- En cambio, el ISD es un tributo que grava ganancias patrimoniales, por lo que su configuración no se puede hacer sin tener en cuenta el IRPF y de la misma forma el ITPO es un tributo que grava el consumo, por lo que no se puede modificar sin tener en cuenta su relación con el IVA.
- El sistema tributario español se configura en distintos niveles de hacienda, y en lo que se refiere a las CC.AA. con un determinado grado de autonomía financiera plasmada no sólo en su capacidad gestora sino también normativa.

De lo anterior se desprende que la armonización de la imposición patrimonial, de acometerse, debe respetar la autonomía financiera de las CC.AA. y asumir un cierto grado de diferencia territorial en la fiscalidad inherente a la propia autonomía, de manera que cada una busque la relación ingreso-gasto que estime oportuna y que en todo caso debería funcionar como los mecanismos de la UE, exigiendo el resultado, pero sin limitar la forma de conseguirlo, al incidir de forma directa en la capacidad de autogobierno de las CC.AA. vaciando de contenido su autonomía financiera.