

186
1/2023

CRÓNICA TRIBUTARIA

NUEVA ÉPOCA

EDITORIAL

ARTÍCULOS CIENTÍFICOS

COMENTARIOS DE BIBLIOGRAFÍA



I N S T I T U T O D E E S T U D I O S F I S C A L E S



Instituto de Estudios Fiscales

CRÓNICA 186
TRIBUTARIA

© Instituto de Estudios Fiscales, 2023

Director del Instituto de Estudios Fiscales:
Alain Cuenca García

Edita: Instituto de Estudios Fiscales
Avda. Cardenal Herrera Oria, 378
28035 – Madrid
Tfno.: 913 399 87 30

Correo electrónico: cronicas.tributarias@ief.hacienda.gob.es
<https://www.ief.es/vpag/publicaciones/ct>

NIPO: 140–22–001–1
ISSN: 2695–7566
Depósito Legal: M–1472 – 1972
<https://dx.doi.org/10.47092/CT>

Catálogo de publicaciones de la Administración General del Estado:
<http://epage.mpr.gob.es>



Crónica Tributaria se publica bajo el sistema de licencias de Creative Commons según la modalidad Reconocimiento–NoComercial “by–nc”. Con el envío de su trabajo, el autor acepta explícitamente esta cesión de derechos de edición y publicación. Se permite la generación de obras derivadas siempre y cuando no se haga un uso comercial. Tampoco se puede utilizar el original con fines comerciales.

CRÓNICA TRIBUTARIA “Nueva Época” COMITÉ DE DIRECCIÓN

CONSEJO DE REDACCIÓN

Editoras Ejecutivas

Cristina García–Herrera Blanco. Instituto de Estudios Fiscales, España
Saturnina Moreno González. Universidad de Castilla–La Mancha, España

Editores Asociados

José Manuel Calderón Carrero. Universidad de La Coruña, España
Pedro M. Herrera Molina. Universidad Nacional de Educación a Distancia, España
Violeta Ruiz Almendral. Universidad Carlos III de Madrid, España
Rafael Sanz Gómez. Universidad Nacional de Educación a Distancia, España

COMITÉ CIENTÍFICO

Ana Paula Dourado. Universidad de Lisboa, Portugal
Cesar García Novoa. Universidad de Santiago de Compostela, España
Alfredo García Prats. Universidad de Valencia, España
Adolfo Martín Jiménez. Universidad de Cádiz, España
Isaac Merino Jara. Universidad del País Vasco, España
Janet E. Milne. Vermont Law School, Estados Unidos
Carlos Palao Taboada. Universidad Autónoma de Madrid, España
José Andrés Rozas Valdés. Universidad de Barcelona, España
Guillermo Teijeiro. Universidad Católica de Argentina, Argentina
Begoña Sesma Sánchez. Universidad de Oviedo, España
Luis Eduardo Schoueri. University of São Paulo, Brasil
María Teresa Soler Roch. Universidad de Alicante, España
Marta Villar Ezcurra. Universidad CEU San Pablo, España

SECRETARIA ACADÉMICA

Belén García Carretero. Instituto de Estudios Fiscales, España

SECRETARIA DE REDACCIÓN

M.^a Rosa Sánchez Molero. Instituto de Estudios Fiscales, España

SUMARIO

EDITORIAL

- 5 CRISTINA GARCÍA-HERRERA y SATURNINA MORENO

ARTÍCULOS CIENTÍFICOS

- 13 «La contribución al sostenimiento de los gastos públicos por residentes en municipios en riesgo de despoblamiento»
DIEGO GONZÁLEZ ORTIZ
- 43 «Imposición personal sobre la renta y salario mínimo interprofesional en un contexto de crisis y creciente inflación»
MARÍA TERESA MORIÉS JIMÉNEZ
- 79 «Elaboración de un modelo de tasa municipal sobre los residuos comerciales»
IGNASI PUIG VENTOSA
ANTONI LLABRÉS PAYERAS
- 97 «Sesgos de género en el Impuesto sobre el Valor Añadido»
MIGUEL ÁNGEL SÁNCHEZ HUETE
- 127 «El principio de tributación en destino y la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido»
ÁNGEL SÁNCHEZ SÁNCHEZ

COMENTARIOS DE BIBLIOGRAFÍA

- 157 «100 cuestiones prácticas sobre la tributación de los *influencers*» de Luis Toribio Bernárdez
Reseña de DOMINGO CARBAJO VASCO
- 163 «Los paraísos fiscales» de José María Peláez Martos
Reseña de DOMINGO CARBAJO VASCO
- 169 «El *trust*: herramienta de elusión fiscal internacional» de Julio César Muñiz Pérez
Reseña de PEDRO M. HERRERA MOLINA

Presentamos, a continuación, el número 186 de *Crónica Tributaria “Nueva Época”*, con el que empezamos el año 2023, integrado por cinco artículos científicos y tres comentarios bibliográficos. En esta ocasión se incluyen algunos trabajos sobre temas de actualidad, junto con otros sobre temas clásicos, pero no resueltos en nuestra disciplina.

El primer artículo lleva por título **“La contribución al sostenimiento de los gastos públicos por residentes en municipios en riesgo de despoblamiento”**, escrito por Diego González Ortiz (Universitat Jaume I – Castellón). Este trabajo aborda desde la perspectiva tributaria uno de los desafíos de nuestros días, el reto demográfico y la despoblación. Su autor realiza una propuesta novedosa, al considerar que la renta destinada por el contribuyente a desplazarse fuera del municipio en el que residen para recibir servicios esenciales no es renta disponible, por lo que debería excluirse de gravamen. El fundamento no se encuentra, en su opinión, en la lucha contra la despoblación, sino en el deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica. A juicio de González Ortiz, debería incluirse en la normativa del Impuesto sobre la Renta una reducción estatal de la base imponible que no dependa ni de la renta del contribuyente, ni tampoco del número de habitantes del municipio de residencia, sino de la necesidad del gasto.

El autor considera que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no justifica, sin embargo, una compensación económica, en forma de ahorro fiscal, por los servicios públicos esenciales que no reciben las personas residentes en municipios en riesgo de despoblamiento, si bien podría estar justificada en la exhortación constitucional a los poderes públicos de promover las condiciones favorables para el progreso social y económico, y una distribución de la renta regional y personal más equitativa. En este sentido, el establecimiento de un beneficio fiscal para compensar la falta de prestación de servicios públicos esenciales en el municipio de residencia, aunque supondría una diferenciación entre contribuyentes con igual renta disponible, no debería ser considerada como una diferenciación injustificada entre contribuyentes del impuesto.

En relación con las deducciones creadas por algunas CC. AA., aplicables solo por contribuyentes residentes en municipios considerados en riesgo de despoblamiento o cuya población no supere un determinado número de habitantes, entiende que introducen una diferenciación normativa por razón del territorio y al mismo tiempo añaden una diferenciación normativa por razón del municipio en el que se encuentre la residencia habitual del contribuyente. Tal diferenciación tiene un fundamento extrafiscal de lucha contra la despoblación. Ahora bien, algunas de estas deducciones autonómicas realizan distinciones de dudosa justificación, como cuando su aplicación se condiciona a que la base imponible del contribuyente no supere una determinada cuantía. Y todavía menos razonable resulta cuantificar el beneficio fiscal en función de la cuantía de la base imponible, incrementando el beneficio a medida que aumenta la base imponible.

Sin embargo, el gravamen de los gastos extraordinarios de desplazamiento y estancia que soportan aquellos contribuyentes que deben desplazarse fuera del municipio en el

que residen para recibir servicios esenciales, no debería depender según González Ortiz del ejercicio o no de competencias normativas cedidas por el Estado en relación con el IRPF. Por eso, una desgravación tributaria como la propuesta, que excluyera de gravamen la renta destinada forzosamente a gastos de desplazamiento y estancia, no debería articularse como una deducción de la cuota íntegra autonómica, ni siquiera como una deducción con efecto equivalente a una reducción de la base imponible con progresividad, sino como una reducción estatal de la base imponible.

El segundo trabajo titulado, “**Imposición personal sobre la renta y salario mínimo interprofesional en un contexto de crisis y creciente inflación**”, constituye la aportación de María Teresa Mories Jiménez (Universidad de Sevilla). Partiendo de que la garantía de un salario mínimo y suficiente para satisfacer las necesidades del trabajador y su familia es un derecho recogido en el artículo 35 de la Constitución Española, que se regula de forma muy escueta en el artículo 27 del Estatuto de los Trabajadores, la autora analiza la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las retribuciones que son percibidas por los trabajadores en la cuantía del salario mínimo interprofesional, poniendo de manifiesto una cierta incongruencia entre el tratamiento del salario mínimo interprofesional desde el punto de vista laboral y tributario.

En particular, en relación con el IRPF, la autora considera que deberían introducirse mecanismos que permitan actualizar periódicamente determinadas cantidades fijadas en la Ley, tales como reducciones, deducciones, gastos o importes del mínimo personal y familiar que inciden directamente en los contribuyentes que perciben rentas muy bajas, con la finalidad de actualizarlos a la realidad, sobre todo en un contexto inflacionista como el que atravesamos. La no actualización de estas cantidades y la no deflactación de la tarifa del impuesto anula las subidas de sueldos y el impacto que haya podido tener la subida del SMI en los mismos.

Así, a juicio de la profesora Mories sería más acertado afrontar la actual situación económica con subidas de impuestos transparentes para los contribuyentes, evitando una subida encubierta que perjudica a todos los contribuyentes por este impuesto, incluidos a aquellos que perciben rentas bajas que se corresponden con el importe del SMI. La autora propone como una solución la deflactación de la tarifa del IRPF, ajustando los tipos que se pagan en este impuesto a la inflación porque, aunque esta afecta a todo el sistema impositivo, incide especialmente en el IRPF por su estructura progresiva.

Mories valora positivamente las reformas introducidas por algunas Comunidades Autónomas a través de la deflactación de sus tarifas, sobre todo en lo que afecta a las rentas más bajas, así como las modificaciones que se están produciendo en la regulación del IRPF para adaptarse a la actual realidad económica y evitar que las subidas de los salarios, sobre todo en los niveles más bajos de renta, supongan la superación de límites para obtener reducciones o la aplicación de determinados gastos.

Por último, la profesora Mories, en relación con la exclusión del deber de presentar la declaración para determinados contribuyentes, entre ellos los que perciben rentas bajas como pueden ser los trabajadores que perciben retribuciones en la cuantía del SMI, considera que sería preferible una extensión de la obligación formal de declarar en el IRPF, incrementando y reforzando la asistencia al contribuyente, clarificando al máximo el

borrador que les remite la AEAT para facilitar su verificación y corrección, el derecho a la devolución y su confirmación.

El tercer artículo, a cargo de Ignasi Puig Ventosa y Antoni Llabrés Payeras (ENT Medio Ambiente y Gestión), propone la **“Elaboración de un modelo de tasa municipal sobre los residuos comerciales”**. Para estos autores, en la actualidad, las tasas de residuos generalmente no cubren los costes que supone la gestión de estos residuos. Y, en cualquier caso, la estructura de estas tasas ofrece posibilidades de mejora.

Así, este trabajo propone un modelo de tasa comercial con el objetivo de sistematizar el cálculo de la tasa en base a información disponible por parte de la mayoría de las entidades locales, aunque se requiera un trabajo de adaptación y actualización de los padrones municipales para alcanzar la máxima efectividad del modelo. En particular, el modelo de tasa municipal se basa en información en general accesible por las entidades locales como el código IAE, la superficie y/o la ubicación. Además, se han previsto mecanismos para adaptar la fórmula a diferentes casuísticas.

El modelo propuesto por los autores permite hacer una distribución más justa de las cargas fiscales, a la vez que asegura los costes de los servicios de gestión de residuos, tanto para entidades locales que deseen crear una tasa como para aquellos que pretendan mejorar la ya existente. Por otro lado, el modelo de tasa cumple con el objetivo de versatilidad para integrar modelos fiscales más justos e incentivadores, como son las diferentes modalidades de pago por generación, que parten de la identificación del usuario y/o de la cuantificación de los residuos efectivamente generados. La integración de estos modelos se vehicularía mediante modificaciones de la fórmula que permitan integrar una parte variable que dependa de la generación de las fracciones monitorizadas por los servicios de recogida.

En suma, los autores proponen un modelo de tasa comercial adecuado para que las entidades locales puedan usar de referencia, en un momento en que es necesario avanzar en la mejora de la fiscalidad de los residuos municipales, esencial para contribuir a alcanzar los objetivos existentes de recogida selectiva y reciclaje. Con ello los autores entienden que la propuesta permite distribuir las cargas fiscales de forma equitativa entre los contribuyentes, a partir de información accesible para las entidades locales, contribuye a la cobertura de costes netos de la gestión de los residuos comerciales, facilita la integración de esquemas de pago por generación, y sirve de marco de referencia para cualquier entidad local española que quiera crear o mejorar su tasa de residuos comerciales.

El cuarto trabajo de Miguel Ángel Sánchez Huete (Universitat Autònoma de Barcelona lleva por título **“Sesgos de género en el Impuesto sobre el Valor Añadido”**. Se trata de un estudio que se incluye en la materia fiscalidad y género y que presenta el interés de analizar uno de los impuestos que menos se han estudiado desde esta perspectiva.

El autor parte de considerar que los sesgos de género son indicios de inequidad que ponen en alerta el mandato de los poderes públicos para que eliminen los obstáculos que impidan o dificulten la plenitud de la igualdad. Ahora bien, el sesgo no siempre evidencia una discriminación, ya para que sea tal ha de cumplir diversos requisitos, esencialmente, la inexistencia de otro interés legítimo que justifique la diferencia de trato. Es

decir, se ha de poder probar que la norma que dispensa una diferencia de trato responde a una medida de política social justificada por razones objetivas, ajenas a la diferencia peyorativa que evidencia. En este sentido, el sesgo debe verse como un elemento preventivo para mitigar las consecuencias lesivas que supone la discriminación. En este contexto, la existencia de una información segregada, de calidad, y sistemática, actúa como instrumento para detectar sesgos y evaluar las eventuales discriminaciones.

Por lo que se refiere en particular, a los sesgos en el IVA, el autor parte de que estos ponen de relieve una realidad económica, sociológica y biológica diversa y que, por tanto, precisa de una solución tributaria acorde a su singularidad. En primer lugar, se refiere a la existencia de una realidad económica diferente por el hecho de que las mujeres son el colectivo de menores ingresos y que mayor demanda de consumo presenta. En segundo lugar, sociológicamente se constata cómo las mujeres presentan unas pautas de consumo asociadas al rol al que tradicionalmente están vinculadas, esto es, el cuidado. En tercer lugar, y por cuestiones estrictamente biológicas, las mujeres poseen necesidades básicas, específicas, relativas a concretos productos de higiene. En este ámbito, el autor denuncia la existencia de un sesgo en el trato fiscal otorgado a los productos de higiene femenina al aplicarse un tipo impositivo que no corresponde al de los productos y servicios considerados como básicos. Hay que hacer constar que su trabajo fue aceptado para su publicación en esta revista antes de la aprobación de la Ley de Presupuestos Generales de 2023, que como es sabido establece la tributación de estos bienes al tipo del 4 por ciento. Aún así, el autor considera que tal gravamen se ha de considerar excesivo por lo que tal medida se ha de complementar. El complemento es el suministro gratuito de tales productos de higiene en centros educativos, laborales y asistenciales. La posibilidad de entrega gratuita es una medida no tributaria, pues opera a través del gasto público, lo cual evidencia nuevamente la estrecha trabazón entre ingreso y gasto público.

Por otra parte, Sánchez Huete analiza en este trabajo la existencia de un sesgo que resulta tanto por la demanda existente como por el coste que suponen los servicios asociados al cuidado llevados a cabo por la mujer, como ya se pronunciara la Resolución del Parlamento Europeo de 15 de enero de 2019.

La sección de artículos científicos se cierra con el trabajo que nos presenta Ángel Sánchez Sánchez (Universidad de Alicante) sobre **“El principio de tributación en destino y la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido”**. El autor analiza en este trabajo la tributación del comercio intracomunitario en el IVA cuyo objetivo último siempre ha sido conseguir que cualquier operación entre operadores económicos situados en Estados distintos tribute igual que lo hace dentro de un mismo Estado, a través del principio de tributación en destino, entendido éste como la necesidad de que los bienes y servicios sean gravados en el Estado en el que se consumen y de que el impuesto se ingrese de manera efectiva en las arcas públicas de dicho Estado. Las dificultades que ello conlleva parecen haber encontrado la solución definitiva mediante la aplicación directa de la tributación en destino a través del denominado sistema de ventanilla única.

Sánchez explica en este trabajo cómo el principio de tributación en destino se ha afrontado tradicionalmente desde la perspectiva de la repercusión e ingreso del impuesto aunque, en su opinión, la naturaleza plurifásica del IVA exige que también deba prestarse atención a la deducción del impuesto que soportan los operadores económicos en

determinados escenarios del tráfico empresarial, en particular, en aquellos escenarios en los que el sujeto pasivo soporta IVA en un Estado y lo repercute en otro.

En este contexto, la doctrina del doble requisito del TJUE, genera efectos que atentan contra algunos de los principios fundamentales del sistema común del IVA. En primer lugar, el de tributación en destino, dado que se generan situaciones en las que el impuesto se ingresa efectivamente en el Estado en el que se efectúan las adquisiciones, en lugar de hacerlo en el que se realizan las ventas y se produce el consumo. En segundo lugar, esta doctrina genera doble imposición con efectos de acumulación en cascada. Por último, la doctrina del doble requisito para la deducción del IVA soportado puede atentar contra el principio de neutralidad, no solo a través de los efectos de doble imposición sino también desde el prisma de garantizar la neutralidad del IVA en cuanto al origen de los bienes y servicios objeto del tráfico comercial.

En consecuencia, el autor estima que para evitar estos efectos debe desarticularse la doctrina del doble requisito debe eliminarse la exigencia de que, para poder deducir el IVA, las operaciones que realiza el sujeto pasivo en un Estado miembro distinto de aquel en el que ha soportado el impuesto sean operaciones que originarían el derecho a deducir si hubieran sido realizadas en el Estado donde se pretende ejercer el derecho a la deducción. Sin duda, ello reclamaría la modificación de la letra a) del artículo 169 de la Directiva IVA.

En la sección de comentarios bibliográficos, este número contiene tres reseñas. La primera, a cargo de Domingo Carbajo Vasco (Agencia Estatal de Administración Tributaria), a la monografía **“100 cuestiones prácticas sobre la tributación de los *influencers*”** de Luis Toribio Bernárdez. La segunda también a cargo de Domingo Carbajo Vasco a la obra **“Los paraísos fiscales”** de José María Peláez Martos. Y la tercera de Pedro M. Herrera Molina a la monografía **“El *trust*: herramienta de elusión fiscal internacional”** de Julio César Muñiz Pérez.

Finalizamos, agradeciendo tanto a los autores como a los lectores el apoyo a *Crónica Tributaria “Nueva Época”*. Esperamos que la lectura de este nuevo número sea de interés y os animamos a seguir participando con vuestras aportaciones que sin duda contribuyen a la mejora del Derecho Financiero y Tributario.

Cristina García-Herrera Blanco y Saturnina Moreno González

Editoras ejecutivas de *Crónica Tributaria “Nueva Época”*

Artículos Científicos



LA CONTRIBUCIÓN AL SOSTENIMIENTO DE LOS GASTOS PÚBLICOS POR RESIDENTES EN MUNICIPIOS EN RIESGO DE DESPOBLAMIENTO (*)

Diego González Ortiz

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universitat Jaume I – Castellón

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6669-9454>

Recibido: Mayo, 2022

Aceptado: Julio, 2022

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.23.1.1>

RESUMEN

La renta destinada por los contribuyentes del IRPF a desplazarse fuera del municipio en el que residen para recibir servicios esenciales no se encuentra disponible para pagar tributos. Esa renta debe estar excluida de gravamen, no como medida de lucha contra el despoblamiento, sino con fundamento en el deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica. Esa exclusión del gravamen, que debería articularse mediante una reducción estatal de la base imponible, no debe depender, ni de la base imponible del contribuyente, ni tampoco del número de habitantes del municipio de residencia, sino de la necesidad del gasto.

Palabras clave: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, despoblamiento, capacidad económica, igualdad tributaria, mínimo exento.

(*) Este artículo se ha realizado en el marco del Proyecto de Investigación “Fiscalidad diferenciada para zonas deshabitadas o en peligro de despoblación” (UJI-B2020-28).

CONTRIBUTION TO SUSTAINING PUBLIC EXPENDITURE BY RESIDENTS IN MUNICIPALITIES AT RISK OF DEPOPULATION

Diego González Ortiz

ABSTRACT

The income destined by IRPF taxpayers to travel outside the municipality in which they reside to receive essential services is not available to pay taxes. That income to be exempt from tax, not as a measure to combat depopulation, but based on the duty of citizens to contribute to the maintenance of public expenses in accordance with their economic ability to pay. This exclusion from the tax, which should be articulated through a state reduction of the tax base, should not depend, neither on the taxpayer's tax base, nor on the number of inhabitants of the municipality of residence, but on the need for spending.

Keywords: personal income tax, depopulation, economic ability to pay, tax equality, minimum exempt.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. EXCLUSIÓN DEL GRAVAMEN DE LOS GASTOS EXTRAORDINARIOS DE DESPLAZAMIENTO Y ESTANCIA SOPORTADOS PARA RECIBIR SERVICIOS ESENCIALES. 3. INCIDENCIA DE LAS POSIBILIDADES DE DISFRUTE DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS EN LA CUANTIFICACIÓN DE LA RENTA DISPONIBLE. 4. FUNDAMENTO EXTRAFISCAL DE LAS ACTUALES DEDUCCIONES TRIBUTARIAS AUTONÓMICAS PARA RESIDENTES EN MUNICIPIOS EN RIESGO DE DESPOBLAMIENTO. 5. LA ARTICULACIÓN DE LA EXCLUSIÓN DE GRAVAMEN SOBRE LOS GASTOS EXTRAORDINARIOS DE DESPLAZAMIENTO Y ESTANCIA COMO UNA REDUCCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE. 6. LEGITIMIDAD CONSTITUCIONAL DE LAS DIFERENCIAS ENTRE RESIDENTES EN DISTINTAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS. 7. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA

1. INTRODUCCIÓN

En los últimos años, algunas comunidades autónomas (CC. AA.) han establecido desgravaciones tributarias aplicables únicamente por quienes tienen su residencia habitual en municipios en riesgo de despoblamiento, o con una población que no supere un determinado número de habitantes (1). En particular, son varias las CC. AA. que, en ejercicio de las competencias normativas reconocidas por el art. 46 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, han establecido deducciones de la cuota tributaria autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), cuya aplicación se encuentra condicionada a la residencia habitual en alguno de dichos municipios.

Solamente los contribuyentes del IRPF que residen habitualmente en alguno de estos municipios, considerados por las CC. AA. en riesgo de despoblamiento, o con un número de habitantes inferior al establecido por la comunidad autónoma, tendrán derecho a la aplicación de alguna de estas deducciones autonómicas. El establecimiento de cualquiera de estas deducciones supone, pues, efectuar una diferenciación normativa entre contribuyentes del impuesto en función del municipio en el que residan. El establecimiento de estas deducciones de la cuota íntegra autonómica supone, en definitiva, que dos personas físicas residentes en territorio español, con igual cuota íntegra autonómica, contribuyan en diferente medida al sostenimiento de los gastos públicos por el hecho de residir en un municipio con mayor o menor población.

En la Sentencia 60/2015, de 18 de marzo, el Tribunal Constitucional, conforme a lo señalado en la Sentencia 96/2002, de 22 de mayo, declaró que el principio de igualdad ante la ley tributaria del art. 31.1 CE «conlleva la prohibición en la concesión de privilegios tributarios discriminatorios, es decir, de beneficios tributarios injustificados desde el punto de vista constitucional que puedan constituir una quiebra del deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado». Además, como ha recordado re-

(1) “Despoblación” y “Despoblamiento” no son términos con el mismo significado. Según explica G.-F. Dumont (2018: 3): «Se habla de despoblación cuando el saldo natural es negativo, es decir cuando el número de muertes es superior al número de nacimientos». En cambio, «solamente cuando el saldo demográfico total, que combina los nacimientos y las defunciones así como inmigraciones y emigraciones, es negativo se habla de despoblamiento».

cientemente el Tribunal Constitucional en la Sentencia 20/2022, de 9 de febrero, el art. 139 de la Constitución española prohíbe el establecimiento de discriminaciones entre los vecinos de los distintos lugares del territorio nacional y, más concretamente, el establecimiento de regulaciones económicas que otorguen “privilegios económicos”, es decir, que discriminen por motivos territoriales o, por decirlo en términos de la STC 60/2015, FJ 5, que «favore[zc]an] a sus residentes [...] por el solo hecho de su distinta residencia».

Ahora bien, en la mencionada Sentencia 60/2015, el Tribunal Constitucional declaró igualmente que «ningún óbice existe desde el punto de vista constitucional para la utilización de la residencia como un elemento diferenciador entre contribuyentes, siempre y cuando, claro está, la diferencia de trato responda a un fin constitucionalmente legítimo y, por tanto, no se convierta la residencia, por sí sola, en la razón del trato diferente». Es decir, que como declaró el Tribunal Constitucional en la Sentencia 96/2002, «lo que no le es dable al legislador –desde el punto de vista de la igualdad como garantía básica del sistema tributario– es localizar en una parte del territorio nacional, y para un sector o grupo de sujetos, un beneficio tributario sin una justificación plausible que haga prevalecer la quiebra del genérico deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sobre los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE), que la Constitución española propugna y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho».

Así pues, la constitucionalidad de las deducciones de la cuota íntegra autonómica aprobadas por diferentes CC. AA., aplicables solamente por contribuyentes cuya residencia se encuentre en un municipio considerado en riesgo de despoblamiento, en la medida que realizan una diferenciación normativa entre contribuyentes que se encuentran en situaciones objetivamente comparables, debemos considerarla condicionada a que respondan a un fin constitucionalmente legítimo, y a que las consecuencias jurídicas a las que conduzca la disparidad de trato sean razonables, por existir una relación de proporcionalidad entre el medio empleado y la finalidad perseguida. En aquellos casos en los que se pudiera concluir que, como señaló por primera vez la STC 60/2015, «el territorio ha dejado de ser un elemento de diferenciación de situaciones objetivamente comparables, para convertirse en un elemento de discriminación, pues con la diferencia se ha pretendido exclusivamente “favorecer a sus residentes”, tratándose así a una misma categoría de contribuyentes de forma diferente por el solo hecho de su distinta residencia», la diferenciación por razón de la residencia en un municipio en riesgo de despoblamiento debería considerarse contraria al art. 14, en relación con el art. 31.1 CE.

Generalmente, los fines legítimos que se aducen como justificación para la diferenciación entre contribuyentes del impuesto, según residan o no en municipios en riesgo de despoblamiento, pueden ser calificados como extrafiscales. Habitualmente se aduce (Castillo Murciego *et al.*, 2018: 1; Esteban Laleona *et al.*, 2019: 18) que el establecimiento de desgravaciones tributarias, que proporcionen un ahorro fiscal a los residentes de estos municipios, son instrumentos para la fijación o atracción de la población a un territorio, tratando de influir sobre la decisión de residir en determinadas localidades mediante la obtención de un beneficio económico en forma de ahorro fiscal, que compense los sobrecostes que soportan los residentes en territorios despoblados como consecuencia de la lejanía de los centros productores y los servicios. En definitiva, las desgravaciones fiscales que adoptan como presupuesto de aplicación la residencia en municipios en

riesgo de despoblamiento, con carácter general, se justifican como beneficios fiscales que retribuyen ciertas conductas, ya sea proporcionando un beneficio económico por el hecho de ser residente en dichos municipios, ya sea subvencionando fiscalmente un porcentaje de determinados gastos de estos contribuyentes.

En este trabajo, sin embargo, se defenderá la diferenciación normativa entre contribuyentes del IRPF, según el municipio en el que residan, con fundamento en el deber de todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos de acuerdo con su capacidad económica. Se defenderá, en este sentido, que la renta destinada por los contribuyentes a sufragar los gastos de desplazamiento y estancia, cuando son necesarios para recibir servicios esenciales, públicos y privados, indispensables para satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social, no es renta disponible para pagar tributos y, consiguientemente, que debe estar excluida de gravamen en el IRPF. Se defenderá, en segundo lugar, que una compensación o transferencia económica, en forma de ahorro fiscal, por las dificultades para recibir servicios públicos, no puede justificarse en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica. En tercer lugar, se ofrecerán razones para calificar las actuales deducciones de la cuota íntegra autonómica como beneficios fiscales con finalidad extrafiscal, que no encuentran fundamento en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica. A continuación, se argumentará que la exclusión del gravamen sobre la renta destinada a sufragar esos gastos necesarios debe articularse como una reducción de la base imponible, y no como una deducción de la cuota tributaria. Y, finalmente, se ofrecerán argumentos para que la exclusión del gravamen sobre la renta indisponible de los contribuyentes no dependa de que las comunidades autónomas ejerzan las competencias normativas cedidas por el Estado en relación con el IRPF.

2. EXCLUSIÓN DEL GRAVAMEN DE LOS GASTOS EXTRAORDINARIOS DE DESPLAZAMIENTO Y ESTANCIA SOPORTADOS PARA RECIBIR SERVICIOS ESENCIALES

La medida de la capacidad contributiva puesta de manifiesto por quienes obtienen renta viene determinada por la renta disponible después de satisfacer los gastos necesarios para la obtención de rentas sujetas al impuesto. La reducción de los rendimientos íntegros en el importe de los gastos necesarios efectuados en el período impositivo para obtener rentas sujetas a tributación resulta consecuente con el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica, expresado en el art. 31.1 CE. Existe un amplio acuerdo en que, como señala Tipke (2003: 763), la parte de la renta obtenida en el ejercicio que ha sido destinada por el contribuyente a la obtención de nuevos ingresos no se encuentra disponible para el pago de tributos. Y así lo habría reconocido implícitamente el Tribunal Constitucional en la Sentencia 182/2021, de 26 de octubre; pues, al no considerar exigible la cuantificación exacta de los gastos producidos, estaría considerando que la deducción de los gastos producidos, los exactamente cuantificados, o los cuantificados a tanto alzado, es una exigencia del principio constitucional de capacidad económica en cuanto criterio de la imposición.

De la misma manera, también debe considerarse indisponible para el pago de tributos la renta que los contribuyentes destinan durante el período impositivo a satisfacer sus

necesidades personales y familiares. En este sentido, el Tribunal Constitucional español, en la Sentencia 19/2012, de 15 de febrero, concluyó 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» (2). De esta manera, lo que el Tribunal parece querer decir es que, mediante la exclusión de gravamen del mínimo vital no se trata de dar al ciudadano lo que necesita para llevar una vida digna, sino, más bien, de no privar a los ciudadanos de la renta mínima de supervivencia a través del sistema tributario, con el pretexto del deber de contribuir a los gastos generales. Así pues, el Tribunal contrapone claramente la acción administrativa prestacional del Estado y la acción normativa dirigida a crear una esfera patrimonial inmune a la acción ejecutiva a los acreedores.

La exclusión del gravamen sobre el importe de la renta destinada a satisfacer gastos necesarios para la subsistencia del contribuyente y de sus familiares, al igual que la deducción de los gastos necesarios para obtener nuevos ingresos, no son beneficios fiscales. No se trata de una ayuda económica que el Estado proporciona al contribuyente para permitirle afrontar los gastos que impone la cobertura de sus necesidades existenciales y las de su familia, sino una medida que evita privarle fiscalmente de unos recursos que el Estado no está legitimado para obligar a entregar para pagar tributos. Tampoco se trata de un beneficio fiscal, que retribuya los beneficios sociales generados por determinados contribuyentes. En contra de lo manifestado por un sector de la doctrina (Vidal Martí y De Miguel Monterrubio, 2007: 16; Alonso Madrigal, 2006: 345), el ahorro fiscal que resulta de la exclusión de gravamen sobre el mínimo vital de subsistencia no es una prestación económica, ni constituye una renuncia del Estado a una parte de su recaudación para proporcionar una ayuda o un incentivo al contribuyente. Excluyendo de gravamen la renta destinada a satisfacer necesidades personales y familiares no se están transfiriendo recursos públicos al sujeto pasivo, sino cuantificando el IRPF en función de la capacidad económica del contribuyente (Marín-Barnuevo Fabo, 1996: 24; Herrera Molina, 1998: 121). Por eso, porque la exclusión de gravamen del mínimo vital de subsistencia no es una prestación social, el Estado no podría optar por privar fiscalmente al ciudadano de su mínimo vital de subsistencia, asistiéndole después mediante prestaciones sociales (3). Por eso mismo, la exclusión del gravamen de la renta indispo-

(2) A la misma conclusión llegó el Tribunal Constitucional alemán en la Sentencia de 25 de Mayo de 1990 (*BVerfG* 82, 60), al declarar que el Estado debe eximir de gravamen la renta del obligado tributario en la medida en que resulta necesaria para alcanzar las condiciones mínimas para una existencia digna, y que, así como el Estado está obligado a garantizar esas condiciones mínimas a los ciudadanos sin recursos, está autorizado a no someter a gravamen hasta esa cuantía a aquellos otros que obtienen rentas.

(3) Una interpretación conjunta del artículo 35.1 y 39.3 de la Constitución permite llegar a la conclusión de que los poderes públicos no deben privar a un ciudadano de aquellos recursos económicos necesarios para satisfacer sus necesidades y las de su familia, ni siquiera en el caso de que tales necesidades resulten atendidas a través de prestaciones públicas. Si bien el artículo 41 de la Constitución obliga a los poderes públicos a garantizar la asistencia y prestaciones sociales sufi-

nible no puede encontrarse condicionada a que la renta del contribuyente no supere un determinado umbral.

Pues bien, la renta que el contribuyente del IRPF debe destinar a satisfacer sus necesidades existenciales y las de su familia puede variar en función del lugar en el que resida. El precio a satisfacer por los bienes y servicios esenciales puede variar en cierta medida dependiendo de la comunidad autónoma, el municipio e incluso el barrio de una gran ciudad en la que tenga su residencia habitual. Pero, sobre todo, la necesidad de desplazarse fuera del municipio de residencia para recibir servicios esenciales –de cualquier servicio que, en palabras del Tribunal Constitucional, resulte «objetivamente indispensable para poder satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social de los particulares de acuerdo con las circunstancias sociales de cada momento y lugar», esto es, de cualquier servicio cuya renuncia privara al particular de aspectos esenciales de su vida privada o social–, influye en el importe de la renta que resulta necesario destinar a la satisfacción de las necesidades existenciales. Aunque solo un pequeño porcentaje de la población residente en territorio español debe desplazarse fuera de su municipio para acceder a tales servicios esenciales, soportando el coste económico que supone el desplazamiento hasta el municipio más próximo en el que sean prestados, la renta destinada por este reducido grupo de contribuyentes a cubrir los costes de desplazamiento no se encuentra disponible para el pago de tributos (4). Los gastos extraordinarios que soportan aquellos contribuyentes del IRPF que deben desplazarse fuera de su municipio para satisfacer sus necesidades personales y sociales básicas deberían estar excluidos de gravamen, no porque de esta manera se pudiera incentivar la fijación de la residencia en estas localidades, sino porque resultaría consecuente con el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica.

Los gastos de desplazamiento y, en su caso, de estancia, que soportan quienes deben desplazarse fuera del municipio en el que residen para recibir servicios que son necesarios para satisfacer necesidades básicas, pero tienen carácter excepcional y extraordinario. Se trata, en efecto, de gastos adicionales a los ordinarios de manutención,

cientes ante situaciones de necesidad, resulta razonable entender que el Estado no está autorizado para situar a un ciudadano en una situación de necesidad, asistiéndole después mediante prestaciones sociales. Nuestra Constitución, pues, habría formulado implícitamente el denominado por el profesor Lang (1985: 427), como “principio de autonomía financiera de la familia”. Y es que, según Lang (1990: 333), un Estado que garantice la libertad, a diferencia de un Estado socialista, no hace depender a la familia de su ayuda, sino que protege a la familia mientras garantiza su libertad. En el mismo sentido, según Birk (2001: 345), el Estado vulneraría el contenido de la protección constitucional de la dignidad humana si se privara al ciudadano de lo necesario para su existencia, haciéndole depender de prestaciones públicas.

(4) Un estudio reciente indica que el 90% de la población española tiene acceso a un centro de salud en su municipio de residencia o en un tiempo de viaje de unos 10 minutos, y sólo el 1,3% tiene que desplazarse fuera de su municipio más de 20 minutos. Según el mismo estudio, solamente el 1,2 % de la población entre 3 y 11 años, y el 7 % de la población entre 12 y 15 años, no dispone de un centro educativo en su municipio de residencia. El estudio señala, asimismo, que el 86% de los alumnos de bachillerato tienen un centro educativo a menos de 20 minutos de viaje. También se señala que en 2019 el 3% de la población española residía en municipios en los que no hay ninguna oficina bancaria. Goerlich *et al.* (2021).

adicionales a los que soportan la generalidad de los contribuyentes, a los que soportan también los contribuyentes residentes en municipios dotados de todos los servicios esenciales. Dado ese carácter especial y extraordinario, no cabe pensar que resulten compensados mediante la aplicación de la desgravación general en concepto de mínimo personal y familiar. Quienes soportan estos gastos extraordinarios solamente deberían ser gravados por la parte de la base liquidable que no excediera del importe del mínimo personal y familiar, incrementado en los gastos necesarios de desplazamiento y estancia para recibir servicios esenciales, cuya concreción correspondería al legislador; o bien a la jurisprudencia, en caso de que aquél optase por una fórmula genérica como la utilizada en Alemania en el art. 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (5). En cualquier caso, parece razonable incluir, al menos, los servicios sanitarios y educativos, e incluso los farmacéuticos, ópticos, odontológicos y ortopédicos. Además, se trata de gastos difícilmente estimables de forma objetiva, pues la cuantía de la renta destinada por los contribuyentes que deben desplazarse fuera de sus municipios para recibir servicios esenciales estará en función de diferentes variables, que impiden el establecimiento de una reducción cuantificada objetivamente. La especialidad y subjetividad de estos gastos necesarios, por tanto, exige el establecimiento de una exclusión del gravamen de los gastos necesarios, que efectivamente hayan sido soportados, y que el contribuyente pueda justificar (6).

Dado que la exclusión de gravamen de los gastos extraordinarios soportados por motivo de los desplazamientos necesarios para disfrutar de servicios esenciales no sería ni una ayuda ni un beneficio fiscal, puesto que no sería una compensación de la falta de recursos económicos para satisfacer las necesidades existenciales ni una retribución económica por los beneficios sociales que genera el establecimiento de la residencia habitual en zonas rurales y poco pobladas, sino una medida consecvente con el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica, dicha exclusión de gravamen no debería estar condicionada, sin más, al número de habitantes del municipio en el que el contribuyente tenga su residencia, o al riesgo de despoblamiento del municipio. El presupuesto de aplicación de una desgravación en el IRPF justificada en el deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica debería ser el hecho de soportar efectivamente gastos por desplazamiento o estancia en un

(5) En Alemania, el art. 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, permite a aquellos contribuyentes que soporten cargas extraordinarias, al incurrir inevitablemente en gastos mayores que la gran mayoría de los contribuyentes que se encuentren en la misma situación económica y situación familiar, solicitar una reducción de la renta total en la cuantía razonable de las cargas adicionales. La ley aclara que se considera que los gastos son inevitables cuando, según las circunstancias, el contribuyente no pueda evitarlos por razones legales, fácticas o morales.

(6) Para la determinación del importe de la reducción por gastos extraordinarios de desplazamiento y estancia soportados por los contribuyentes que deben desplazarse a otros municipios para recibir servicios esenciales, podrían utilizarse las cuantías y límites de las asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería, previstos en el art. 9 del Reglamento del impuesto. Desde luego, la prueba del desplazamiento puede suscitar problemas en la práctica, aunque no parece que resulte más difícil comprobar la realidad de estos desplazamientos que los realizados por trabajadores que se desplazan para desarrollar sus tareas fuera del municipio en el que se encuentra el lugar de trabajo.

municipio distinto de aquel en el que resida el contribuyente, para recibir servicios esenciales, tales como sanitarios, educativos, farmacéuticos, oftalmológicos, odontológicos u ortopédicos. Si bien los municipios con menos dotaciones generalmente cuentan con escasa población, habitualmente muy envejecida, es la necesidad o no de desplazarse fuera del municipio para recibir servicios esenciales lo que provoca una reducción de la renta disponible.

3. INCIDENCIA DE LAS POSIBILIDADES DE DISFRUTE DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS EN LA CUANTIFICACIÓN DE LA RENTA DISPONIBLE

El profesor Orón Moratal (2019) ha defendido que las posibilidades y condiciones de acceso a los servicios públicos, dependientes del lugar de residencia, inciden en la riqueza de los ciudadanos y, consiguientemente, en su aptitud para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Según Orón, la capacidad contributiva de los ciudadanos, según se tenga o no acceso directo e inmediato a los servicios públicos, no es la misma. A juicio del autor, ante igual riqueza, la renta disponible de las personas físicas que no tienen acceso directo e inmediato a los servicios públicos es inferior respecto a la de aquellas otras personas que disponen de ese acceso directo e inmediato. Al parecer, no se trataría tanto de que los gastos en los que estas personas incurren para acceder a los servicios públicos y privados reducen su renta disponible, sino de que tienen menos renta disponible, y menos capacidad contributiva, porque reciben menos servicios públicos. Orón propone la modulación de la carga tributaria en los impuestos personales sobre la renta y el patrimonio en función de las posibilidades de disfrute de los servicios públicos, no por razones extrafiscales, sino por justicia en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos. Por ello, esa modulación de la carga tributaria según la accesibilidad a los servicios públicos, determinada por el lugar de residencia, en opinión de Orón Moratal, no debe ser considerada como un beneficio fiscal.

Así pues, para Orón Moratal, el grado de accesibilidad a los servicios públicos que mediante el pago de los impuestos se contribuye a financiar, o lo que es lo mismo, la medida del beneficio que potencialmente proporcionan los servicios públicos accesibles para el ciudadano, debe ser tenido en cuenta, no por razones extrafiscales, sino por razones de justicia, para cuantificar la contribución individual al sostenimiento de los gastos públicos. Quienes menos se benefician del gasto público, quienes menos servicios públicos reciben, porque tienen más dificultades para acceder a ellos, deben contribuir en menor medida a financiarlos que aquellos otros ciudadanos que tienen más facilidades para el acceso a los mismos. Esa mayor o menor contribución a la financiación de los gastos públicos, sin embargo, no sería el resultado del pago o no de tasas por la recepción de servicios públicos individualizables, sino de la aplicación o no de una desgravación tributaria en los impuestos personales sobre la renta y el patrimonio cuya aplicación estuviera condicionada a la residencia en ciertos territorios. Ahora bien, esa mayor o menor contribución a los servicios públicos, sin embargo, según Orón, no se justificaría en un principio de justicia retributiva, no se justificaría en que se debe dar según cuánto se recibe, sino en función de cuánto se puede dar. Y es que, para Orón, lo que se puede dar, la capacidad que se tiene para dar, para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, no sólo viene determinada por la riqueza, sino también por la accesibilidad a los servicios públicos.

En definitiva, lo que defiende el profesor Orón Moratal es que el beneficio individual que proporcionan los servicios públicos es un indicador de capacidad económica. Hasta ahora, como expuso el profesor Lozano Serrano (2012: 75), algunos autores habían apelado a la capacidad económica sectorial como beneficio, utilidad o ventaja que obtiene el particular por la actuación administrativa, como fundamento de las tasas. En este sentido, el profesor Cors Meya (1986: 336) defendió que «la actividad administrativa genera para el particular una determinada ventaja individualizable, que se traduce en una especie de capacidad económica sobrevenida que el legislador se propone gravar». Añadía el autor que «la utilización de un servicio público, como acto aislado que es, no puede manifestar otra capacidad económica que no sea la ventaja recibida, que, a su vez, puede encontrar su mejor expresión a través de la magnitud coste del servicio o, en su caso, en el valor del aprovechamiento que pudiera establecerse en un régimen de propiedad privada». La misma premisa, la idea de que quienes reciben un servicio público obtienen un beneficio individualizable que es indicativo de capacidad económica, no sólo lleva a un sector doctrinal a justificar la obligación de contribuir a su financiación con fundamento en el principio de capacidad económica, sino que es también la razón que lleva al profesor Orón Moratal, dando un paso más, a concluir que la no prestación de un servicio público justifica una reducción en la contribución a la financiación de los servicios públicos que no se reciben.

El profesor Lozano Serrano (2012: 78) expresó diferentes argumentos en contra de la tesis del beneficio como expresión de capacidad económica susceptible de gravamen. Especialmente relevante me parece el argumento de la desconexión de la capacidad económica de toda manifestación de riqueza, tengan o no que ver los hechos imposables de las tasas con expresiones de patrimonio, renta o gasto. Es más, como argumenta Lozano, algunos de estos hechos imposables se basan a veces, precisamente, en la ausencia de capacidad económica en los sujetos a quienes se presta el servicio. En este sentido, se pregunta Lozano por qué el mismo servicio, prestado con la misma intensidad y en las mismas condiciones a dos sujetos distintos, en ocasiones tiene un montante diferente en la configuración exigida a cada uno de ellos. Tampoco se explica Lozano por qué, si el beneficio obtenido por el usuario de los servicios públicos es indicativo de capacidad económica, se concede una exención en el pago de algunas tasas, precisamente por razones de capacidad económica. Además, según Lozano, «identificar la capacidad económica sectorial con la utilidad recibida, incluso en las tasas por servicios o actividades, y no sólo como fundamento de la tasa sino para remitir a ella su cuantificación, exige que en todo servicio o actividad pueda obtenerse el valor de la prestación obtenida». El autor no solo pone de relieve la dificultad para valorar la prestación, por no existir mercado ni intercambio en régimen de propiedad privada, sino porque la ventaja o utilidad del servicio no es solo privativa de quien lo utiliza, sino general para la colectividad. También duda el autor de que todos los servicios financiados con tasas proporcionen beneficios individualizados a sus usuarios.

Las mismas críticas formuladas por el profesor Lozano Serrano a la tesis del beneficio generado por los servicios públicos como expresión de capacidad económica pueden extenderse a la tesis defendida por el profesor Orón, para quien la no prestación de servicios públicos implica precisamente la ausencia del incremento de capacidad económica que obtendrían en caso de recibirlos. De la misma manera que no queda claro por qué quien recibe un servicio público es considerado capaz de financiarlo, independientemente de que la recepción del servicio haya indicado la disponibilidad de recursos económicos, tampoco queda claro por qué aquellas personas que tienen más dificultades para

acceder a los servicios públicos son menos capaces para contribuir solidariamente al sostenimiento de los gastos públicos, independientemente de su riqueza (7). De la misma manera que el beneficio proporcionado por los servicios públicos no parece ser suficiente para obligar al pago de tasas a personas carentes de recursos económicos, tampoco la falta de beneficio sería suficiente para la aplicación de una reducción en la cuantía de la contribución al sostenimiento de los gastos públicos. En este sentido, no se entiende por qué solamente es indicativo de una reducción de la capacidad contributiva la no obtención de servicios públicos que sean esenciales. Y tampoco se entiende bien por qué la no obtención de servicios esenciales es indicativa de menor capacidad económica solamente si esos servicios públicos esenciales no se reciben por no encontrarse disponibles para los ciudadanos y no, por el contrario, cuando el ciudadano renuncia voluntariamente a recibirlos. Por último, las mismas dificultades que existen para cuantificar el incremento de capacidad económica que obtienen los usuarios de servicios públicos, existirían también para cuantificar la reducción de la capacidad económica que según Orón Moratal sufren aquellos ciudadanos que, por razón de su lugar de residencia, no tienen accesibilidad a los mismos servicios públicos que los residentes en núcleos de población más grandes.

Al parecer, el profesor Orón Moratal parte de una premisa muy cuestionable, como es la identificación de la justicia tributaria y el deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica. Es esa identificación la que parece llevarle a pensar que, si es de justicia que se tengan en cuenta las dificultades de algunos ciudadanos para acceder a los servicios públicos por razón del municipio en el que residen, si es de justicia que esas dificultades para disfrutar de los servicios públicos sean tomadas en consideración para cuantificar su contribución al sostenimiento de los gastos públicos, solamente puede ser porque la falta de disfrute de los servicios públicos incide en la medida de la capacidad para contribuir. Si solamente se considera justa la contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica, entonces, siendo justo tomar en consideración las dificultades de acceso a los servicios públicos por razón del municipio de residencia para cuantificar la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, la justificación solamente puede encontrarse en la menor capacidad contributiva de quienes no se benefician del gasto público. Y es precisamente esa identificación entre justicia tributaria y deber de contri-

(7) Es razonable pensar que aquellos ciudadanos que deban desplazarse fuera de su municipio de residencia para recibir servicios esenciales, soportando unos gastos de desplazamiento y estancia, son por ello menos capaces para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. La razón, como se ha explicado anteriormente, es que los recursos que se destinan a satisfacer tales gastos necesarios no pueden ser destinados al pago de tributos y, consiguientemente, no deben ser computados a efectos del cálculo del IRPF. Sin embargo, resulta difícil de comprender por qué la persona que necesita desplazarse para recibir servicios públicos, esenciales o no, si no lo hace, si no se desplaza y no los recibe, como consecuencia de no beneficiarse de esos servicios públicos, es menos capaz de contribuir a la financiación de los mismos. Resulta difícil entender por qué la persona que necesita desplazarse al municipio más próximo para recibir servicios sanitarios o educativos, o tal vez para visitar una biblioteca pública o un museo, si no se desplaza y no recibe esos servicios financiados públicamente, por el hecho de no beneficiarse de los mismos, es menos capaz de contribuir a financiarlos; por qué se puede decir que tiene menos renta disponible para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

buir de acuerdo con la capacidad económica lo que le lleva a contraponer beneficio fiscal y justa contribución al sostenimiento de los gastos públicos. Si los beneficios fiscales son considerados excepciones a la justa contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica, una reducción del importe a pagar en concepto de IRPF por razón de la dificultad de acceso a los servicios públicos, por ser de justicia esa minoración de la carga tributaria, no puede ser considerada como un beneficio fiscal justificado en razones extrafiscales.

Cabría convenir con el profesor Orón en que hay razones de justicia para que las personas que, por razón del municipio en el que residen, tienen más dificultades para acceder a los servicios públicos y, por ello, se benefician menos del gasto público, a igualdad de renta, contribuyan en menor medida a financiarlo. Resulta aceptable, en efecto, que es posible establecer desgravaciones tributarias en el IRPF, cuya aplicación se condicione a la residencia en municipios en riesgo de despoblamiento, sin vulnerar el principio de igualdad, sin diferenciar injustificadamente entre los contribuyentes de este impuesto. Es constitucionalmente legítimo diferenciar entre contribuyentes del IRPF con tal de “recompensar” económicamente a quienes establecen su residencia en municipios poco poblados, a pesar de las dificultades para el acceso a muchos servicios públicos, por los beneficios sociales que generan. Una recompensa o beneficio económico, en forma de ahorro fiscal, puede ser un medio oportuno, adecuado y proporcionado para promover las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, que el art. 40.1 exhorta a los poderes públicos a realizar. Pero, además, con el mismo fundamento constitucional, sería constitucionalmente legítimo diferenciar entre contribuyentes del IRPF, con tal de “compensar” económicamente en forma de ahorro fiscal por el gasto público que los residentes en zonas despobladas contribuyen a financiar y del que no se benefician, es decir, por el perjuicio que sufren como resultado de la dificultad de acceso a los servicios públicos. Promover las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa es una finalidad extrafiscal constitucionalmente legítima, para cuya consecución puede ser adecuado el establecimiento de desgravaciones tributarias. Estos beneficios fiscales, aunque diferencien entre contribuyentes del impuesto con igual renta disponible, con igual capacidad contributiva, son tan legítimos constitucionalmente como las disposiciones que excluyen de gravamen la renta no disponible.

4. FUNDAMENTO EXTRAFISCAL DE LAS ACTUALES DEDUCCIONES TRIBUTARIAS AUTONÓMICAS PARA RESIDENTES EN MUNICIPIOS EN RIESGO DE DESPOBLAMIENTO

Como se ha indicado, algunas comunidades autónomas han establecido deducciones de la cuota íntegra autonómica que resultan aplicables únicamente por contribuyentes del IRPF residentes en municipios considerados en riesgo de despoblamiento, o cuya población no supera un determinado número de habitantes. Se trata de deducciones que diferencian normativamente entre contribuyentes según en qué municipio sean residentes, y que solamente pueden justificarse como beneficios fiscales al servicio de objetivos de carácter extrafiscal. Estas deducciones de la cuota íntegra autonómica solo pueden justificarse como medidas adecuadas para influir sobre la decisión de establecer o mantener la residencia en tales localidades, proporcionando a los residentes de estos municipios una transferencia de

recursos económicos, en forma de ahorro fiscal, que compense los sobrecostes que soportan por motivo de la lejanía de los centros productores y los servicios. Como consecuencia de la aplicación de estas deducciones autonómicas, dos contribuyentes cuya renta disponible del período impositivo fuera igual, dos contribuyentes que hubieran puesto de manifiesto la misma capacidad económica susceptible de gravamen, siendo uno de ellos residente en un municipio de los considerados en riesgo de despoblamiento, contribuirán en diferente medida al sostenimiento de los gastos públicos. El ahorro fiscal obtenido se justificará como una transferencia de recursos públicos del Estado al contribuyente como retribución, como recompensa, por los beneficios sociales que genera el establecimiento de la residencia en zonas rurales y alejadas de los grandes núcleos de población, que es susceptible de incentivar la decisión de establecer o mantener la residencia en estas localidades.

Entre las deducciones de la cuota íntegra autonómica del IRPF establecidas por las CC. AA., en ejercicio de las competencias normativas reconocidas por el art. 46 de la Ley 22/2009, en primer lugar, encontramos aquellas cuya aplicación se encuentra solamente condicionada al hecho de que el sujeto pasivo del impuesto tenga su residencia habitual en un municipio en riesgo de despoblamiento. Este es el caso de la Comunidad Valenciana, que ha establecido una deducción de 300 euros para contribuyentes que tengan su residencia habitual en municipios en riesgo de despoblamiento, que se incrementa en función del número de descendientes que den derecho al mínimo por descendientes (8). Por su parte, las comunidades autónomas de Castilla-La Mancha y Extremadura contemplan el derecho a deducir un porcentaje de la cuota íntegra autonómica de los contribuyentes que residan en municipios poco poblados. En el primer caso, la bonificación de la cuota íntegra autonómica oscila entre el 10% y el 25% de la cuota íntegra autonómica, según se trate de un municipio incluido en una zona de intensa, de extrema o en riesgo de despoblación, y del número de habitantes del municipio (9). En el caso de Extremadura, recientemente se ha introducido

(8) La deducción se encuentra regulada en el art. 4, letra z), apartado 3, subapartado aa) de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Comunidad Valenciana, en la redacción introducida por la Ley 3/2020, de 30 de diciembre, que establece una reducción por residir habitualmente en un municipio en riesgo de despoblamiento de 300 euros. El importe anterior se incrementará en 120, 180 o 240 euros en el caso de que el contribuyente tenga derecho a la aplicación del mínimo por descendientes establecido por la normativa estatal reguladora del impuesto por una, dos o tres o más personas, respectivamente. No obstante, la aplicación de estos importes adicionales es incompatible, para el mismo descendiente o asimilado, con las deducciones reguladas en este mismo artículo por nacimiento, adopción o acogimiento familiar, por nacimiento o adopción múltiples o por nacimiento o adopción de un hijo con discapacidad física o sensorial. Actualmente, el importe de la deducción se ha elevado a 330 euros, que se incrementará en 132, 198 o 264 euros en caso de que el contribuyente tenga derecho a la aplicación del mínimo por descendientes por una, dos o tres o más personas, respectivamente.

(9) El art. 12 bis de la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha, introducido por la Ley 2/2021, de 7 de mayo, de medidas económicas, sociales y tributarias frente a la despoblación y para el desarrollo del medio rural en Castilla-La Mancha en la redacción introducida por la Ley 1/2023, condiciona la aplicación de la exención a la residencia habitual en alguno de los municipios incluidos en las zonas a que se refiere el artículo 12 de la Ley 2/2021, de 7 de mayo, de Medidas Económicas, Sociales y Tributarias frente a la Despoblación y para el Desarrollo del Medio Rural en Castilla-La Mancha, exigiendo, además, el requisito de estancia efectiva en el mismo en los términos del art. 5 de la Ley 2/2021. El importe a deducir, que es un porcentaje de la cuota íntegra autonómica, por lo que debería hablarse de bonificación, depende de

una bonificación del 15% de la cuota íntegra autonómica para los contribuyentes con residencia habitual en municipios y entidades locales menores de Extremadura con población inferior a 3.000 habitantes. Esta comunidad autónoma, sin embargo, además de la residencia exige que la base imponible general y del ahorro no superen los 28.000 euros en tributación individual y 45.000 euros en tributación conjunta (10).

La aplicación de una deducción de la cuota íntegra por los residentes en territorios en riesgo de despoblamiento, como la que resulta aplicable en la Comunidad Valenciana, no tiene como resultado la exclusión de gravamen de la renta indisponible para pagar tributos y, consiguientemente, la contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad contributiva. Imaginemos dos contribuyentes solteros y sin hijos, ambos residentes en la Comunidad Valenciana. Supongamos que el primero reside en una gran ciudad y la base liquidable general de su IRPF asciende a 35.200€. El segundo, residente en un municipio de los calificados en riesgo de despoblamiento, y con una base liquidable general de 35.500€, que para recibir servicios esenciales ha debido realizar con frecuencia desplazamientos, soportando anualmente por ese motivo unos gastos de 300€. Al no reducirse estos gastos de la base imponible, la suma de las cuotas íntegras de ambos contribuyentes serán diferentes, 7.768,25€ la del primero y 7.878,50€ la del segundo. A pesar de disponer del mismo importe de renta después de satisfacer todos los gastos necesarios, a pesar de tener la misma capacidad contributiva, la suma de sus cuotas íntegras es diferente. Como señala Simón Acosta (1997: 128), «una tarifa progresiva aplicada sobre una base que no refleje la capacidad económica sólo contribuye a agravar la injusticia a medida que ascienden los tipos». Esa diferencia no es corregida por la aplicación de la deducción de la cuota íntegra autonómica de 300€ que la Ley 13/1997 permite aplicar a los residentes en municipios en riesgo de despoblamiento. Aun teniendo la misma renta disponible, el residente en un municipio en riesgo de despoblamiento, después de aplicar la deducción autonómica, pagará 189,75€ menos que el residente en la ciudad. Esa desigualdad podrá justificarse como un beneficio fiscal al servicio de la consecución de una legítima finalidad extrafiscal, pero no con fundamento en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica (11).

si el municipio se encuentra incluido en una zona de intensa despoblación o en una zona de extrema despoblación y, a su vez, si la población del municipio es inferior a 2.000 o a 5.000 habitantes.

(10) El art. 11 ter del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril, introducido por la Ley 3/2022, de 17 de marzo, de medidas ante el reto demográfico y territorial de Extremadura, permite a los contribuyentes con residencia habitual en Extremadura deducirse de la cuota íntegra autonómica el 15% de su importe si residen en municipios y entidades locales menores con población inferior a 3.000 habitantes. Solo tendrán derecho a la aplicación de esta deducción los contribuyentes cuyas sumas de la base imponible general y del ahorro no superen los 28.000 euros en tributación individual y 45.000 euros en tributación conjunta.

(11) El profesor Simón Acosta (1997: 118), distingue entre la determinación de la cuota tributaria que en estricta justicia debe pagar quien tiene cargas familiares, y, por otro lado, «la ayuda a las familias con una especie de subvención». Para el autor, ambas finalidades son legítimas y posibles, y hasta pueden coexistir.

Tampoco podría justificarse con fundamento en el principio de capacidad económica el diferente tratamiento que recibirían dos contribuyentes residentes en la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, como resultado de la aplicación de la deducción de la cuota íntegra autonómica, regulada en el art. 12 bis de la Ley 8/2013, de 21 de noviembre. Supongamos que, al igual que en el ejemplo anterior, el primero reside en una localidad dotada de todos los servicios esenciales y la base liquidable general de su IRPF asciende a 35.200€. El segundo, con una base liquidable general de 35.500€, es residente en un municipio incluido en una zona de extrema despoblación, cuya población sea inferior a 2.000 habitantes, que ha gastado durante el año 300€ en desplazamientos necesarios para recibir servicios esenciales. A pesar de tener la misma renta disponible, el residente en una zona despoblada de Castilla-La Mancha pagaría 1.834,5€ menos, lo que no puede justificarse con fundamento en el deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica. Pero es que, además, en esta comunidad autónoma, el ahorro fiscal conseguido por los residentes en zonas despobladas, que solo podría justificarse como un beneficio fiscal al servicio de la consecución de una legítima finalidad extrafiscal, variará en función de la base liquidable general de los contribuyentes. Así, mientras que el segundo contribuyente, residente en un pequeño municipio, reduce su cuota íntegra autonómica en 1.945,5€, una persona residente en el mismo municipio, cuya base liquidable fuera de 60.000€, reduciría su cuota íntegra autonómica en 2.105,68€. Si bien el diferente tratamiento que reciben los residentes en zonas despobladas de Castilla-La Mancha, respecto a los demás contribuyentes, podría justificarse como medida al servicio de una finalidad extrafiscal, en cambio, el diferente tratamiento que reciben los residentes en zonas despobladas, respecto a residentes en estas mismas zonas, por razón de la cuantía de su base liquidable, carece de fundamento. Y la misma conclusión podría extenderse a la deducción de la cuota íntegra autonómica regulada en el art. 11 ter del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado.

En segundo lugar, encontramos deducciones de la cuota íntegra autonómica que, si bien resultan aplicables sólo por residentes en municipios en riesgo de despoblamiento, su aplicación se condiciona a la realización de determinados gastos o inversiones. En este sentido, podemos encontrar deducciones de la cuota íntegra autonómica por alquiler, adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual en zonas en riesgo de despoblación o en municipios con un número máximo de habitantes, cuya aplicación se suele condicionar a que la suma de la base imponible general y del ahorro del contribuyente no supere determinados importes y, en el caso de las deducciones por adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, también a la edad del contribuyente (12). En este sentido, también, algunas CC. AA. han establecido deducciones por gastos de guardería aplicables por residentes en municipios poco poblados cuya renta no supere determinados umbrales (13). Igualmente, cabría mencionar la deducción de la cuota íntegra autonómica regulada por

(12) Así, el Principado de Asturias, Cantabria, Aragón, Castilla-La Mancha, Extremadura y Castilla y León, regulan deducciones de la cuota íntegra autonómica por alquiler, por adquisición o por rehabilitación de la vivienda habitual en zonas en riesgo de despoblación o en municipios con un número máximo de habitantes.

(13) Es el caso de Asturias y de Cantabria. En ambas comunidades autónomas, la aplicación de la deducción se condiciona a que la suma de las bases imponibles del contribuyente no supere determinados importes.

el Principado de Asturias por gastos en transporte público para residentes en zonas en riesgo de despoblamiento, por el importe de los abonos de transporte público de carácter unipersonal y nominal adquiridos que no supere 100 euros, y que puede incrementarse por gastos de transporte de los descendientes menores de 25 años que convivan con el contribuyente y cursen estudios de bachillerato, de formación profesional o enseñanzas universitarias fuera de la zona rural en riesgo de despoblación.

Solo puede justificarse como un beneficio fiscal al servicio de objetivos extrafiscales todas aquellas deducciones de la cuota íntegra autonómica aplicables por residentes en municipios en riesgo de despoblamiento que destinan parte de su renta del período impositivo al alquiler, adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual. Si bien la renta destinada a satisfacer la necesidad de vivienda, hasta cierto límite, podría ser considerada indisponible para el pago de tributos, a estos efectos resulta irrelevante si la vivienda habitual se encuentra en un municipio en riesgo de despoblamiento. Y lo mismo podría decirse de los gastos de guardería que son subvencionados fiscalmente por alguna comunidad autónoma en mayor cuantía cuando los contribuyentes son residentes en un municipio en riesgo de despoblamiento. Al igual que los gastos destinados a satisfacer la necesidad de vivienda, también los gastos de guardería pueden ser considerados gastos necesarios cuando los progenitores realizan una actividad por cuenta propia o ajena. Sin embargo, tampoco parece relevante diferenciar a estos efectos entre los contribuyentes que soportan tales gastos necesarios según sean o no residentes en municipios en riesgo de despoblamiento. El diferente tratamiento normativo que resulta de la aplicación de estas deducciones autonómicas, el ahorro fiscal que proporcionan a los residentes en municipios en riesgo de despoblamiento, solamente puede justificarse como medidas al servicio del objetivo extrafiscal de fijación o atracción de la población a estos territorios. Por eso, porque se trata de beneficios fiscales al servicio de un objetivo extrafiscal, no resulta consecuente condicionar la aplicación de estas deducciones autonómicas a que la suma de las bases imponibles del impuesto no supere un determinado importe.

También el fundamento de la deducción de la cuota tributaria autonómica por gastos de transporte público para residentes en zonas en riesgo de despoblación, regulada en el art. 14 sexies del Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, del Principado de Asturias, debe buscarse en la consecución del mismo objetivo extrafiscal arriba señalado. Según este precepto, los contribuyentes con residencia habitual en zonas rurales en riesgo de despoblación, cuya base imponible no resulte superior a 35.000 euros en tributación individual ni a 45.000 euros en tributación conjunta, podrán deducir de la cuota íntegra autonómica los gastos en que incurran para adquirir abonos de transporte público de carácter unipersonal y nominal, con el límite de 100 euros (14). En primer lugar, no puede justificarse con fundamento en el deber de contribuir de acuerdo con la capacidad

(14) Adicionalmente, el mismo precepto permite que los contribuyentes puedan deducirse por cada descendiente o adoptado soltero menor de 25 años que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros y que curse estudios de bachillerato, de formación profesional o enseñanzas universitarias fuera de la zona rural en riesgo de despoblación, el 10% de los gastos de transporte originados con el límite de 300 euros, siempre y cuando los citados gastos se deban a la adquisición de abonos de transporte público de carácter unipersonal y nominal.

económica una desgravación tributaria condicionada a que la base imponible no supere un determinado umbral. Como se ha indicado, la renta destinada por los residentes en el Principado de Asturias a sufragar gastos de desplazamiento y estancia, necesarios para la obtención de servicios esenciales, no se encuentra disponible para pagar tributos, independientemente de su nivel de renta. En segundo lugar, tampoco puede justificarse con fundamento en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica una desgravación tributaria condicionada a la residencia en municipios en riesgo de despoblación. Los contribuyentes residentes en municipios que no se encuentren en riesgo de despoblación también pueden necesitar desplazarse a otras localidades para recibir servicios esenciales, especialmente, para recibir servicios sanitarios o educativos. En tercer lugar, tampoco puede justificarse con fundamento en el principio de capacidad económica una deducción tributaria por gastos de desplazamiento cuya aplicación no se condiciona a la necesidad del gasto. Y es que, la deducción autonómica puede ser aplicada independientemente de que los desplazamientos fuera del municipio se encuentren motivados por razones sanitarias o educativas, o para visitar a un familiar o asistir a un espectáculo cultural.

En tercer lugar, encontramos deducciones autonómicas cuya aplicación exige algo más que la residencia en una zona en riesgo de despoblamiento, y que no están condicionadas a la realización de determinados gastos. Así, algunas CC. AA. han establecido deducciones de la cuota íntegra autonómica por nacimiento o adopción por parte de contribuyentes que residan en zonas en riesgo de despoblamiento o, al menos, en municipios que no superen un determinado número de habitantes, cuya aplicación se condiciona en ocasiones a que la base imponible del contribuyente no supere determinados importes (15). Asimismo, ciertas CC. AA. han establecido deducciones autonómicas aplicables por residentes en zonas en riesgo de despoblamiento que desarrollen una actividad por cuenta propia o ajena. En unos casos, como en el Principado de Asturias, la aplicación de la deducción solamente se condiciona al inicio de una actividad por cuenta propia por residentes en zonas en riesgo de despoblamiento, independientemente de dónde se desarrolle la actividad y de dónde tuviera su residencia habitual el contribuyente antes del inicio de la misma. Por otro lado, en algunas CC. AA., como en el caso de Cantabria o de Castilla-La Mancha, se contempla una deducción por gastos ocasionados al trasladar la residencia habitual a una zona en riesgo de despoblamiento por motivos laborales o por realización de una actividad por cuenta propia.

El mismo fundamento extrafiscal cabe atribuir a las deducciones tributarias de la cuota tributaria autonómica por nacimiento o adopción por parte de contribuyentes que residan en zonas en riesgo de despoblamiento o, al menos, en municipios que no superen un determinado número de habitantes. En este sentido, el Principado de Asturias permite la deducción de 100€ por cada hijo nacido o adoptado en el período impositivo siempre que el menor conviva con el declarante y que el mismo tenga su residencia ha-

(15) Encontramos deducciones autonómicas por nacimiento o adopción, o cuyos importes se incrementan respecto a la deducción general, por motivo de la residencia en zonas en riesgo de despoblamiento o en municipios con un número máximo de habitantes en Andalucía, en el Principado de Asturias, en Aragón, en Galicia y en Castilla y León.

bitual en zonas rurales en riesgo de despoblación (16). También Aragón permite la aplicación de una deducción de la cuota tributaria autonómica a contribuyentes residentes en municipios aragoneses de población inferior a 10.000 habitantes, cuya cuantía varía en función de si se trata del primero o del segundo hijo y de la base imponible del contribuyente (17). Por su parte, Galicia contempla un incremento del 20% de la cuantía de la deducción por nacimiento y adopción de hijos que convivan con el contribuyente, cuando éste resida en municipios de menos de 5.000 habitantes. Y lo mismo hace Castilla y León, que incrementa la deducción por nacimiento o adopción de hijos en un 35% para residentes en municipios de menos de 5.000 habitantes. Pues bien, aunque el nacimiento o la adopción de hijos determina una disminución de la renta disponible de los contribuyentes, dicha reducción de la capacidad contributiva ya se encuentra contemplada por el mínimo por descendientes regulado en el art. 58 de la Ley del IRPF, incrementado cuando el descendiente sea menor de tres años. Pero, además, el nacimiento o adopción de hijos no produce una mayor reducción de la renta disponible según el número de habitantes del municipio en el que resida el contribuyente. Por tanto, se trata de deducciones tributarias al servicio del objetivo extrafiscal de lucha contra la despoblación.

Lo mismo sucede con las deducciones autonómicas aplicables por desarrollo de una actividad por cuenta propia o ajena. En unos casos, como en el Principado de Asturias, la aplicación de la deducción solamente se condiciona al inicio de una actividad por cuenta propia por residentes en zonas en riesgo de despoblamiento, independientemente de dónde se desarrolle la actividad y de dónde tuviera su residencia habitual el contribuyente antes del inicio de la misma (18). En el caso de Cantabria, la aplicación de la deducción se condiciona al traslado de la residencia habitual, resultando aplicable en el período impositivo en el que se produzca ese cambio y en el siguiente, siendo además preciso que el contribuyente permanezca en la nueva residencia habitual durante el año en el que se produce el traslado y en los tres siguientes (19). Por su parte, Castilla-La

(16) No obstante, el precepto lleva por título “Deducción por nacimiento o adopción de segundo y sucesivos hijos en zonas rurales en riesgo de despoblación”, por lo que cabe pensar que la deducción no resultará aplicable por el primer hijo nacido o adoptado.

(17) El art. 110-16 del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, establece una deducción por nacimiento o adopción del primer y/o segundo hijo de contribuyentes residentes en municipios aragoneses de población inferior a 10.000 habitantes: 100€ por el primer hijo y 150€ por el segundo, con carácter general. La deducción será de 200€ por el primer hijo y de 300€ por el segundo cuando la suma de la base imponible general y del ahorro no exceda de 35.000€ en tributación conjunta y de 23.000€ en tributación individual. Esta deducción es incompatible con la deducción en atención al grado de discapacidad de alguno de los hijos, del art. 110-3, cuando se trate del mismo hijo.

(18) El art. 14 quinquies del Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, establece una deducción de 1.000€ aplicable por contribuyentes con residencia habitual en zonas rurales en riesgo de despoblación que comience el ejercicio de una actividad en el Principado de Asturias como trabajadores autónomos o por cuenta propia. Solo tendrá derecho a esta deducción el contribuyente cuya base imponible no resulte superior a 35.000 euros en tributación individual ni a 45.000 euros en tributación conjunta.

(19) La deducción, regulada en el art. 11.3 del Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, será de 500 euros en el período impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente. Para consolidar el derecho a la deducción, es preciso que el contribuyente permanezca

Mancha establece una deducción por los gastos ocasionados al trasladar la residencia habitual por motivos laborales a un municipio de Castilla-La Mancha de los incluidos en zonas escasamente pobladas, aunque el art. 12 quater de la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Castilla-La Mancha, en el que se regula esta deducción tributaria, no condiciona su aplicación a que el contribuyente inicie la prestación de servicios por cuenta propia o ajena en el municipio al que traslada su residencia, y ni siquiera a la percepción de rendimientos del trabajo o de actividades económicas (20). La aplicación de ninguna de las mencionadas deducciones autonómicas se condiciona a la concurrencia de circunstancias indicativas de una minoración de la capacidad contributiva. El traslado de la residencia a un municipio en riesgo de despoblamiento resulta irrelevante a efectos de cuantificar la renta disponible de los contribuyentes. El diferente tratamiento que introducen entre los contribuyentes del impuesto solo se puede justificar, al igual que en el caso de las deducciones anteriores, con fundamento en la finalidad extrafiscal de lucha contra la despoblación.

5. LA ARTICULACIÓN DE LA EXCLUSIÓN DE GRAVAMEN SOBRE LOS GASTOS EXTRAORDINARIOS DE DESPLAZAMIENTO Y ESTANCIA COMO UNA REDUCCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

La exclusión del gravamen de la renta indisponible por razones territoriales, de la renta que algunos contribuyentes del IRPF deben necesariamente destinar a sufragar gastos de desplazamiento y de estancia por razón de la distancia a la que se encuentra su residencia de los servicios esenciales, debería hacer posible que dos personas con igual renta disponible, una vez satisfechos los gastos en los que cada una de esas personas incurre para obtener renta y para satisfacer sus necesidades personales y familiares, contribuyan en la misma medida al sostenimiento de los gastos públicos. La exclusión de gravamen de la renta indisponible por razones territoriales debería permitir que dos contribuyentes, independientemente de donde residan, contribuyan al sostenimien-

en la nueva residencia habitual durante el año en que se produce el traslado y los tres siguientes. La aplicación de la deducción se condiciona a que la base liquidable del periodo, después de las reducciones por mínimo personal y familiar, sea inferior a 22.946 euros en tributación individual o a 31.485 euros en tributación conjunta. Además, se dispone que el importe de la deducción no podrá exceder de la parte autonómica de la cuota íntegra procedente de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas del ejercicio en que resulte aplicable la deducción. En el supuesto de tributación conjunta, la deducción de 500 euros se aplicará, en cada uno de los periodos impositivos en que sea aplicable la deducción, por cada uno de los contribuyentes que traslade su residencia en los términos anteriormente comentados, con el límite de la parte autonómica de la cuota íntegra procedente de rendimientos del trabajo y de actividades económicas que corresponda a los contribuyentes que generen derecho a la aplicación de la deducción.

(20) El art. 12 quater de la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Castilla-La Mancha, establece una deducción de 500€ en la cuota íntegra autonómica del periodo impositivo en el que se produzca el cambio de residencia, así como en el siguiente, por los gastos ocasionados al trasladar la residencia habitual por motivos laborales a un municipio de Castilla-La Mancha de los incluidos en zonas escasamente pobladas. La aplicación de la deducción exige que la base liquidable del periodo impositivo en el que se hubiera comenzado a aplicar la deducción sea inferior a 22.946€ en tributación individual o a 31.485€ en tributación conjunta.

to de los gastos públicos de acuerdo con su renta disponible, esto es, de acuerdo con la capacidad económica puesta de manifiesto mediante la realización del hecho imponible de este impuesto. Como resultado de la exclusión de gravamen, pues, si dos personas, una residente en un municipio con alta densidad de población y otra con residencia en una alejada localidad de alta montaña, después de satisfacer todos los gastos necesarios, disponen de la misma renta, deberían contribuir en la misma medida al sostenimiento de los gastos públicos. Y ello sin perjuicio de cualquier beneficio fiscal mediante el que se pudiera retribuir al residente en un municipio en riesgo de despoblamiento por las externalidades positivas que genera la fijación de su residencia en dicho municipio.

Como se ha intentado demostrar en el apartado anterior, el establecimiento de una deducción en la cuota íntegra no permite alcanzar ese resultado. Como resultado de la aplicación de una deducción de la cuota íntegra, como la prevista en la Comunidad Valenciana, dos contribuyentes con igual renta disponible contribuirán en diferente medida al sostenimiento de los gastos públicos (21). Ni siquiera se conseguiría ese resultado deduciendo de la cuota la cuantía resultante de aplicar la escala de gravamen sobre el importe de los gastos necesarios de desplazamiento y estancia. Una minoración de la cuantía resultante de la aplicación de las escalas general y autonómica sobre la base liquidable general, o de los tipos de gravamen del ahorro sobre la base liquidable del ahorro, en el importe derivado de aplicar estas mismas escalas sobre los gastos necesarios de desplazamiento y estancia, tendría como resultado un diferente tratamiento de contribuyentes con igual renta disponible, pues, aun cuando solamente se sometiera a gravamen la parte de la base liquidable general o del ahorro que excediera del importe del mínimo personal y familiar y de dichos gastos necesarios, sin embargo, el tipo medio de gravamen al que resultaría gravada la renta disponible, es decir, el exceso de la base liquidable general o del ahorro sobre el mínimo personal y familiar y de los gastos necesarios desplazamiento y estancia, no vendrá determinado solamente por el importe de la renta disponible, sino por la totalidad de la base liquidable general, incluida la renta no disponible (22).

(21) La menor tributación de un contribuyente residente en un municipio en riesgo de despoblamiento, resultante de la aplicación de una deducción de la cuota, con respecto a la contribución que debe efectuar un contribuyente con igual renta disponible y residente en un municipio poblado, puede justificarse en el objetivo de lucha contra la despoblación, pero no en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica.

(22) Imaginemos dos contribuyentes del IRPF, el contribuyente A y el contribuyente B. Supongamos que el contribuyente A tiene tres hijos mayores de 3 años, ascendiendo su mínimo personal y familiar a 14.650€. Por su parte, el contribuyente B tiene un solo hijo mayor de tres años, por lo que su mínimo personal y familiar es de 7.950€. Supongamos, además, que el contribuyente A ha obtenido en 2022 unos rendimientos netos del trabajo de 47.348€, por lo que su renta disponible es de $47.348 - 14.650 = 32.698€$. Asimismo, supondremos que el contribuyente B ha obtenido unos rendimientos netos del trabajo de 40.648€, por lo que su renta disponible es también de $40.648 - 7.950 = 32.698€$. Tenemos, pues, dos contribuyentes que, aunque tienen diferentes circunstancias familiares, la renta de la que pueden disponer, una vez cubiertas sus necesidades existenciales y las de su familia, es la misma. Si aceptamos que la renta destinada a satisfacer las necesidades básicas no indica la titularidad de capacidad económica y que, consiguientemente, solamente la renta disponible es indicadora de capacidad contributiva, podríamos decir que estamos ante dos contribuyentes que demuestran tener la misma capacidad contributiva. Ahora bien, a pesar de

La equiparación de los contribuyentes según su renta disponible sólo se puede conseguir mediante una reducción de la base imponible en el importe de los gastos necesarios por desplazamiento y estancia por razón de la distancia entre el municipio de residencia y aquél al que debe desplazarse el contribuyente para recibir servicios esenciales (23). Como consecuencia de la reducción de la base imponible en el importe de los gastos necesarios por desplazamiento y estancia en un municipio distinto del de residencia al que se desplace el contribuyente para recibir servicios esenciales, dos contribuyentes del IRPF con igual renta disponible contribuirían en la misma medida al sostenimiento de los gastos públicos. No se puede negar que si la Ley del IRPF permitiera reducir la base imponible del impuesto en el importe de la renta que los residentes en pequeños municipios alejados de los grandes centros de población deben necesariamente destinar a sufragar gastos de desplazamiento y estancia para recibir servicios esenciales, por no ser renta disponible para pagar el impuesto, entonces, dos contribuyentes con igual renta disponible contribuirían en la misma medida al sostenimiento de los gastos públicos, independientemente de dónde se encontrara su lugar de residencia. Esa reducción de la base imponible en la cuantía de la renta indisponible, por supuesto, sería compatible con el establecimiento de beneficios fiscales que recompensasen a los residentes en municipios en riesgo de despoblamiento, por beneficiar al conjunto de la sociedad con su decisión de fijar su residencia habitual en zonas rurales y poco pobladas, o incluso, que les compensasen por los servicios públicos que dejan de recibir.

En contra de una reducción de la base imponible del IRPF en el importe de la renta indisponible por razones territoriales podría aducirse, al igual que se adujo contra la reducción de la base imponible en el importe del mínimo personal y familiar que contemplaba la Ley 40/1998, que la reducción de la base imponible en la misma cuantía por dos contribuyentes con iguales gastos necesarios por razones territoriales generaría un dife-

manifestar igual capacidad contributiva, suponiendo que ambos contribuyentes sean residentes, por ejemplo, en Castilla-La Mancha, mientras que el contribuyente A deberá satisfacer 10.326,76€ en concepto de IRPF, el impuesto a pagar por B será de 9.230,76€. Supongamos ahora que el contribuyente B residiera en un municipio en riesgo de despoblación, y que la ley contemplara una deducción de la cuota en el importe resultante de aplicar la escala general del impuesto a los gastos de desplazamiento, y que éstos hubieran ascendido a 300€. La cuota líquida del contribuyente sería de $9.230,76 - 28,5 = 9.202,26$. Así pues, queda demostrado mediante el ejemplo anterior, que la Ley 35/2006 dispone un tratamiento normativo distinto para contribuyentes con igual renta disponible y, consiguientemente, que han manifestado igual capacidad contributiva. Esa diferencia de trato entre contribuyentes con igual capacidad económica no puede justificarse con fundamento en el deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica.

(23) Aun cuando el mínimo personal y familiar, en la actual Ley del IRPF, no resulte deducible de las bases imponibles del impuesto, sino que es tomado en consideración para el cálculo de la cuota íntegra, seguiría siendo más adecuado la reducción de los gastos necesarios de desplazamiento y estancia de la base imponible general, o, cuando la base imponible general fuera inferior a dichos gastos, de la base imponible del ahorro. A pesar de que actualmente el mínimo personal y familiar no reduzca la base imponible, como sería consecuente con el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica, aun así, para evitar profundizar en la desigualdad de trato, los gastos extraordinarios por desplazamiento y estancia podrían deducirse de la base imponible general del impuesto, antes de la aplicación de las demás reducciones de la base imponible, y el remanente, si lo hubiere, de la base imponible del ahorro.

rente beneficio, dependiendo de la cuantía de su base imponible. Se podría reprochar, en este sentido, que la reducción de la base imponible en el importe de los gastos necesarios por razones territoriales produciría un efecto regresivo, pues, como resultado de la aplicación sobre la base liquidable de una tarifa progresiva, a mayor base imponible, mayor sería también el ahorro fiscal que se obtendría mediante la misma reducción. Así, se podría criticar que dos personas residentes en el mismo municipio, que para recibir servicios esenciales hubieran incurrido en los mismos gastos necesarios de desplazamiento y estancia, como resultado de la reducción de la base imponible del IRPF en el mismo importe, obtendrían un distinto ahorro fiscal, dependiendo de cuál fuera la cuantía de la base imponible de cada una de ellas. Se podría decir, en definitiva, como dijeron los redactores de la Ley 35/2006, que una misma necesidad tendría una distinta consideración en el impuesto en función del nivel de renta de la familia (24). Para algunos autores (Alonso Madrigal, 2006: 337, 341 y 346; o Vidal Martí y De Miguel Monterrubio, 2007: 16), consiguientemente, se produciría una diferenciación injustificada entre contribuyentes, que no se puede justificar en el principio de progresividad.

Este argumento sería válido si la reducción de la base imponible se justificara como un beneficio económico, como una recompensa económica, ofrecida a quienes fijen su residencia en municipios en riesgo de despoblamiento; como una retribución económica, en forma de ahorro fiscal, por los beneficios sociales que generan los residentes en dichos municipios. Si el ahorro fiscal que resultara de la aplicación de la reducción de la base imponible fuera sustitutorio de una prestación económica, tendría sentido comparar el ahorro que obtienen dos contribuyentes residentes en un mismo municipio, respecto a la cuota tributaria que habrían debido pagar si no estuviera contemplada esta reducción. Sería discriminatorio, en efecto, que se beneficiara más a unos contribuyentes que a otros, todos ellos residentes en un mismo municipio en riesgo de despoblamiento, por el hecho de obtener más rentas que otros. Es por eso, precisamente, por lo que resulta discriminatoria la deducción por residencia habitual en zonas rurales regulada en el art. 12 bis Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha, consistente en la deducción de la cuota tributaria autonómica en un porcentaje de la propia cuota íntegra autonómica (25). Y es que, si todos los residentes en el mismo municipio son igualmente merecedores de un beneficio o recompensa económica, en forma

(24) En estos términos se manifestaron los redactores de la Exposición de Motivos de la Ley 35/2006, para quienes, la consecuencia de la reducción del mínimo personal y familiar en la base imponible introducido por la Ley 40/1998, «cuando se vincula a un impuesto con tarifa progresiva, es que el beneficio para el contribuyente es directamente proporcional a su nivel de renta (a mayor renta, mayor beneficio), ya que el mínimo personal y familiar opera a través del tipo marginal de cada contribuyente». Según los redactores de la Exposición de Motivos, ello implica «aceptar que una misma necesidad, como pudiera ser la manutención de un hijo, tenga una distinta consideración en el impuesto en función del nivel de renta de la familia».

(25) En el caso de Castilla-La Mancha, dependiendo de la población del municipio y del grado de despoblación, se deduce de la cuota íntegra autonómica un porcentaje un 20% o un 15% de la propia cuota íntegra. Consiguientemente, en esta comunidad autónoma, el importe a deducir de la cuota íntegra se encuentra en función de la base imponible, ya que, a mayores bases imponibles, mayor también será la cuota íntegra autonómica.

de ahorro fiscal, no estaría justificado recompensar más a quienes obtienen más rentas y menos a quienes menos rentas obtienen.

Sin embargo, si la razón para reducir la base imponible es la exclusión de gravamen de la renta indisponible para pagar tributos, entonces, la diferente contribución al sostenimiento de los gastos públicos que resultase de la aplicación de la escala general del impuesto sobre una base imponible reducida en la cuantía de los gastos necesarios para satisfacer necesidades personales y familiares no podría ser considerada discriminatoria. Dos personas que fueran obligadas a tributar según su renta disponible, y obligadas a pagar el tributo que resultara de aplicar una tarifa progresiva sobre una base imponible reducida en la cuantía de los gastos necesarios de desplazamiento y estancia, contribuyendo cada una en función de su capacidad económica, no podrían considerarse desigualmente tratadas, aunque la aplicación de la misma reducción de la base imponible diera lugar a un diferente ahorro fiscal. El efecto regresivo sería consustancial a la aplicación de una tarifa progresiva. En un impuesto progresivo, como el IRPF, el aumento en la misma cuantía de dos bases imponibles diferentes produce un diferente incremento impositivo, al igual que la reducción en la misma cuantía de dos bases imponibles diferentes da lugar a un diferente ahorro fiscal. De la misma manera que no consideraríamos discriminatorio, por regresivo, la reducción de los rendimientos íntegros en el importe de los gastos necesarios para obtenerlos, tampoco deberíamos considerar regresivo reducir la base imponible en la cuantía de los gastos necesarios para satisfacer necesidades personales y familiares.

6. LEGITIMIDAD CONSTITUCIONAL DE LAS DIFERENCIAS ENTRE RESIDENTES EN DISTINTAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

De acuerdo con el art. 46 de la Ley 22/2009, en el IRPF, las comunidades autónomas de régimen común podrán asumir competencias normativas sobre el importe del mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo del gravamen autonómico, pudiendo establecer incrementos o disminuciones en las cuantías, con el límite del 10%, y sin que puedan regular los conceptos ni las situaciones personales y familiares comprendidos en cada uno de los mínimos. También podrán asumir competencias normativas sobre la escala autonómica aplicable a la base liquidable general. Asimismo, podrán asumir competencias sobre las deducciones de la cuota íntegra autonómica, por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta; además de por subvenciones y ayudas públicas no exentas que se perciban de la comunidad autónoma. Finalmente, también podrán asumir competencias normativas sobre aumentos o disminuciones en los porcentajes de deducción por inversión en vivienda habitual. Así pues, actualmente, las comunidades autónomas de régimen común no tienen cedidas competencias normativas para establecer reducciones de la base imponible del IRPF, como la propuesta por gastos extraordinarios de desplazamiento y estancia soportados por contribuyentes que deben desplazarse fuera de su municipio de residencia para recibir servicios esenciales. No obstante, una reducción en la base imponible podría ser sustituida por una deducción de la cuota íntegra autonómica cuyo importe fuera el resultado de la aplicación del tipo medio de gravamen autonómico sobre los gastos extraordinarios soportados por los residentes en territorios alejados de las poblaciones en las que se prestan los servicios esenciales. Tal deducción de la cuota íntegra autonómica

produciría un efecto equivalente a una exención con progresividad, es decir, equivalente a una reducción de la base imponible de la renta indisponible que, sin embargo, sería computada a efectos de la determinación del tipo impositivo aplicable.

Ahora bien, que los ciudadanos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica no debería depender de la comunidad autónoma en la que residan. Que el IRPF de una persona se cuantifique o no de acuerdo con la medida de su renta disponible no debería depender de las competencias normativas ejercidas por la comunidad autónoma en la que resida habitualmente. De la comunidad autónoma de residencia puede depender la intensidad del gravamen sobre la renta disponible del contribuyente. La comunidad autónoma puede decidir que, de acuerdo con la capacidad económica, se contribuya en mayor o menor medida. Por eso, la cesión de competencias normativas para regular la escala autonómica no supone vulneración alguna del principio de igualdad. De la comunidad autónoma de residencia puede depender el que resulten aplicables unos u otros beneficios fiscales, establecidos como medio para la consecución de objetivos extrafiscales. Por eso, tampoco resulta necesariamente discriminatorio el establecimiento de diferentes deducciones de la cuota íntegra autonómica, siempre que, como ha señalado el Tribunal Constitucional, la diferencia de trato responda a un fin constitucionalmente legítimo y, por tanto, no se convierta la residencia, por sí sola, en la razón del trato diferente. De la comunidad autónoma de residencia puede depender, incluso, la cuantía del mínimo personal y familiar a efectos de la determinación de la cuota íntegra autonómica, pues el coste de la vida no es igual en todo el territorio nacional. Por eso, como se ha señalado, no resulta necesariamente discriminatoria la aplicación de diferentes importes del mínimo personal y familiar, según la comunidad autónoma en la que se resida. Sin embargo, que la renta destinada a satisfacer gastos necesarios de desplazamiento y estancia para recibir servicios esenciales se considere o no como renta indisponible y, consiguientemente, que resulte o no sometida a gravamen, no debería depender de la comunidad autónoma en la que se resida.

En efecto, como declaró el Tribunal Constitucional en la Sentencia 96/2002, de 22 de mayo, y después ha reiterado en distintas ocasiones, «la exención, como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria, al neutralizar la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho revelador de capacidad económica, es constitucionalmente válida siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.), quedando, en caso contrario, proscrita, desde el punto de vista constitucional, por cuanto la Constitución a todos impone el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su capacidad económica». Así pues, resulta discriminatorio el establecimiento de excepciones al deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, cuando estas excepciones no sean adecuadas y proporcionadas a la consecución de un fin de interés general. Resulta discriminatorio, pues, que unos ciudadanos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, mientras que la contribución de otros ciudadanos no venga determinada por la medida de su capacidad económica, sin que esa diferencia sea adecuada y proporcionada para la consecución de una finalidad de interés general. Pues bien, de la misma manera, resultaría discriminatorio que unos ciudadanos contribuyeran de acuerdo con su capacidad económica, de acuerdo con la cuantía de su renta disponible,

por haber establecido la comunidad autonómica en la que residen una deducción de la cuota tributaria autonómica como la arriba descrita, mientras que la renta indisponible de otros ciudadanos, la de aquellos que residieran en comunidades autónomas que no hubieran establecido tal deducción tributaria, resultara gravada en el IRPF. Esa discriminación solamente resultaría justificada si la falta de regulación de tal deducción autonómica fuera adecuada y proporcional para la consecución de un fin de interés general.

Es cierto que el Tribunal Constitucional también ha declarado que el territorio puede ser un elemento de diferenciación de situaciones objetivamente comparables. En la Sentencia 60/2015, de 18 de marzo, el Tribunal Constitucional señaló que hay diferencias de trato que vienen dadas «por una pluralidad de normas fruto de la propia diversidad territorial en que se configura la nación española». Según el Tribunal, «[l]as desigualdades de naturaleza tributaria producidas por la existencia de diferentes poderes tributarios (estatal, autonómico y local) se justifican, no solo de forma objetiva sino también razonable, siempre que sus consecuencias sean proporcionales, en la propia diversidad territorial, al convertirse el territorio en un elemento diferenciador de situaciones idénticas». Es cierto, también, que el Tribunal Constitucional contrapone las diferencias de trato que vienen dadas por una pluralidad de normas fruto de la propia diversidad territorial, de aquellas otras consagradas en una única norma, acudiendo para ello a la residencia o no en el territorio de la comunidad autónoma. Y es cierto, además, que en la Sentencia 60/2015, el Tribunal Constitucional consideró el territorio como un elemento de discriminación, no porque una comunidad autónoma hubiera establecido una deducción tributaria en el ejercicio de sus competencias normativas, sino porque esa deducción autonómica solamente podía ser aplicada por unos sujetos pasivos del impuesto, los residentes en dicha comunidad autónoma, y no por los demás sujetos pasivos. Sin embargo, el hecho de que el Tribunal Constitucional considere que las diferencias de trato resultantes del ejercicio de las competencias normativas autonómicas puedan ser legítimas, y el hecho de que se declare la inconstitucionalidad de una deducción autonómica por diferenciar por razón de la residencia en la comunidad autónoma, no permite concluir que es constitucional cualquier diferencia de trato que sea el resultado del ejercicio de las competencias normativas en materia tributaria por las comunidades autónomas. No cabe concluir, en definitiva, que cualquier diferencia entre dos contribuyentes del IRPF, que sea resultado del diferente ejercicio de las competencias normativas cedidas por el Estado a las comunidades autónomas en relación con este impuesto, será constitucionalmente legítima.

El art. 46.1 de la Ley 22/2009 atribuye competencias normativas a las comunidades autónomas para establecer deducciones de la cuota íntegra autonómica, que solamente resultarán aplicables, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 30.2 de esta misma ley, por los contribuyentes que tengan su residencia habitual en dicho territorio. La residencia habitual en el territorio de una determinada comunidad autónoma se convierte así en presupuesto de aplicación de las deducciones de la cuota tributaria autonómicas establecidas por la comunidad autónoma en la que se reside habitualmente. Según en qué comunidad autónoma tenga un contribuyente del IRPF su residencia habitual, aplicará unas u otras deducciones de la cuota tributaria autonómica. Dos contribuyentes del IRPF con la misma renta disponible, por tanto, contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos en una u otra cuantía dependiendo de la comunidad en la que residan. Esa diferencia de trato entre contribuyentes del IRPF residentes en diferentes comuni-

dades autónomas, que resulta de la existencia de diferentes poderes tributarios, no debe ser considerada necesariamente inconstitucional. Ahora bien, la autonomía financiera reconocida constitucionalmente a las comunidades autónomas tampoco permite justificar cualquier diferencia de trato entre residentes en distintos territorios autonómicos. Como declaró el Tribunal Constitucional en la Sentencia 14/1998, de 22 de enero, para que la desigualdad que resulta del ejercicio de las competencias autonómicas sea constitucionalmente legítima, no basta con que la regulación autonómica se lleve a cabo dentro del ámbito de la competencia de la Comunidad. Además, el Tribunal Constitucional exige que resulte proporcionada al objeto legítimo que se persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ella previstas resulten adecuadas y justificadas por su fin. Pero, también, que quede salvaguardada en todo caso la igualdad básica de todos los españoles. Por eso, en la Sentencia 96/2002, de 22 de mayo, el Tribunal Constitucional consideraba contrario a la igualdad, como garantía básica del sistema tributario, «localizar en una parte del territorio nacional, y para un sector o grupo de sujetos, un beneficio tributario sin una justificación plausible que haga prevalecer la quiebra del genérico deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sobre los objetivos de redistribución de la renta».

Así pues, si resulta contraria a la igualdad la diferenciación de trato que resulta del ejercicio de la competencia normativa de una comunidad autónoma, cuando la aplicación de esa normativa autonómica da lugar a que un sector o grupo de sujetos no contribuya al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, sin que haya una razón que lo justifique, sin que exista una justificación razonable que legitime la medida diferente, más allá de la residencia en la comunidad autónoma, de la misma manera, como ya se ha señalado, también resultaría contrario a la igualdad que unos ciudadanos, los residentes en una comunidad autónoma que hubiera establecido una deducción autonómica por gastos de desplazamiento y estancia, contribuyeran de acuerdo con la cuantía de su renta disponible, mientras que la renta indisponible de otros ciudadanos, la de aquellos que residieran en comunidades autónomas que no hubieran establecido tal deducción tributaria, resultara gravada en el IRPF. La contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica no puede depender de cómo ejerzan las comunidades autónomas sus competencias normativas. Ni las comunidades autónomas deberían ser competentes para establecer desgravaciones fiscales de los tributos estatales cedidos, que proporcionen un beneficio fiscal a los residentes en el territorio de una comunidad autónoma por el solo hecho de ser residentes en dicho territorio, ni tampoco las comunidades autónomas deberían ser competentes para establecer desgravaciones fiscales en esos mismos tributos, de cuya aplicación dependa que los contribuyentes del impuesto contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, de acuerdo con la medida de su renta disponible. Por eso, una desgravación tributaria como la propuesta, que excluyera de gravamen la renta destinada forzosamente a gastos de desplazamiento y estancia, no debería articularse como una deducción de la cuota íntegra autonómica, ni siquiera como una deducción con efecto equivalente a una reducción de la base imponible con progresividad, sino como una reducción estatal de la base imponible.

7. CONCLUSIONES

Un reducido porcentaje de la población española debe desplazarse fuera del municipio en el que reside, a una localidad distinta de la que habitualmente se desplazan estos contribuyentes para desarrollar una actividad retribuida por cuenta propia o ajena, con tal de recibir servicios esenciales, indispensables para poder satisfacer las necesidades básicas de su vida personal o social de acuerdo con las circunstancias sociales de cada momento y lugar. Entre esos servicios esenciales, cuya concreción corresponde realizar –de forma más o menos genérica– al legislador, parece razonable incluir, al menos, los servicios sanitarios, educativos, farmacéuticos, ópticos, odontológicos u ortopédicos. Estas personas deben destinar necesariamente una parte de su renta a cubrir los gastos de desplazamiento y, en ocasiones de estancia, en las localidades donde tales servicios son prestados. La renta destinada a satisfacer dichos gastos necesarios de desplazamiento y estancia no se encuentra disponible para pagar tributos y, consiguientemente, no es indicativa de capacidad para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Por esa razón, porque la renta obtenida durante el período impositivo, en la cuantía de los recursos destinados a satisfacer los gastos necesarios de desplazamiento y estancia, no es indicativa de capacidad económica, no debe estar sometida a gravamen, por lo que se ha defendido la exclusión del gravamen de la renta destinada a satisfacer tales gastos, con fundamento en el deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica. Esa exclusión del gravamen no debe depender, ni de la base imponible del contribuyente, ni tampoco del número de habitantes del municipio de residencia, sino de la necesidad del gasto efectuado.

Más allá de la exclusión de gravamen de la renta destinada por el contribuyente a satisfacer los mencionados gastos necesarios por desplazamiento y estancia, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no justifica una compensación económica, en forma de ahorro fiscal, por los servicios públicos esenciales que no reciben las personas residentes en municipios en riesgo de despoblamiento. Tan difícil resulta aceptar que los servicios públicos proporcionen un beneficio indicativo de capacidad económica, susceptible de gravamen independientemente de la titularidad de recursos disponibles, como aceptar que la no recepción de servicios públicos esenciales ponga de manifiesto una reducción de la capacidad contributiva determinada por el beneficio que se deja de recibir. Si bien la no recepción de servicios públicos esenciales no parece ser indicativa de menor capacidad contributiva, una compensación económica en forma de ahorro fiscal otorgada por la falta de prestación de servicios públicos en el municipio de residencia podría estar justificada en la exhortación constitucional a los poderes públicos a promover las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa. El establecimiento de una desgravación tributaria, como compensación por la falta de prestación de servicios públicos esenciales en el municipio de residencia, aunque supondría una diferenciación entre contribuyentes con igual renta disponible, no debería ser considerada como una diferenciación injustificada entre contribuyentes del impuesto.

Algunas CC. AA. han establecido deducciones de la cuota íntegra autonómica, aplicables solamente por contribuyentes residentes en municipios considerados en riesgo de despoblamiento, o cuya población no supere un determinado número de habitantes. Estas deducciones tributarias introducen una diferenciación normativa por razón del te-

ritorio en el que el contribuyente tiene su residencia. A la diferenciación normativa por razón de la comunidad autónoma de residencia, se añade una diferenciación normativa por razón del municipio en el que se encuentre la residencia habitual del contribuyente. La diferenciación normativa introducida por las deducciones autonómicas no puede justificarse con fundamento en el deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Su fundamento, más bien, se encuentra en el objetivo extrafiscal de lucha contra la despoblación, mediante la concesión de incentivos económicos a los residentes en territorios despoblados en forma de ahorro fiscal. No obstante, la regulación de algunas de estas deducciones autonómicas no es consecuente con el objetivo extrafiscal, ya que realizan distinciones de dudosa justificación. En este sentido, resulta poco razonable establecer un beneficio fiscal cuya aplicación se condicione a que la base imponible del contribuyente no supere una determinada cuantía. Y todavía menos razonable resulta cuantificar el beneficio fiscal en función de la cuantía de la base imponible, incrementando el beneficio a medida que aumenta la base imponible.

El establecimiento de un límite máximo de renta solamente se encuentra justificado cuando se trata de prestaciones sociales articuladas como desgravaciones tributarias. Solo en ese caso se encuentra justificado condicionar la ayuda económica a la insuficiencia de recursos para cubrir una necesidad. En este sentido, resulta justificado subvencionar fiscalmente el arrendamiento, adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual a quienes no disponen de recursos suficientes para acceder a una vivienda. En cambio, no se encuentra justificado condicionar la aplicación de una desgravación tributaria a que la base imponible no supere un determinado importe cuando el ahorro fiscal es un medio para retribuir las externalidades positivas de determinadas conductas, como la fijación de la residencia en territorios poco poblados. Precisamente, carece de justificación el establecimiento de este requisito para la aplicación de desgravaciones tributarias que retribuyen los beneficios sociales generados por los residentes en territorios despoblados. Por eso, carece de justificación el establecimiento del requisito de renta para aplicar deducciones autonómicas por arrendamiento o adquisición de vivienda, por nacimiento o adopción, por gastos de guardería y de estudio, cuando solamente son aplicables por residentes en municipios en riesgo de despoblamiento.

La exclusión del gravamen de la renta destinada a cubrir los gastos necesarios por desplazamiento y estancia, soportados para recibir servicios esenciales en un municipio distinto al de residencia, debería permitir que dos personas con igual renta disponible, una vez satisfechos los gastos en los que cada una de esas personas incurre para obtener renta y para satisfacer sus necesidades personales y familiares, contribuyan en la misma medida al sostenimiento de los gastos públicos. La equiparación de los contribuyentes según su renta disponible sólo se puede conseguir mediante una reducción de la base imponible en el importe de los gastos necesarios por desplazamiento y estancia por razón de la distancia entre el municipio de residencia y aquél al que debe desplazarse el contribuyente para recibir servicios esenciales. Puesto que la razón para reducir la base imponible es la exclusión de gravamen de la renta indisponible para pagar tributos, entonces, el efecto regresivo que produciría la aplicación de una reducción de la base imponible no podría ser considerado discriminatorio. Dos personas que fueran obligadas a tributar según su renta disponible, y obligadas a pagar el tributo que resultara de aplicar una tarifa progresiva sobre una base imponible reducida en la cuantía de los gastos necesarios de desplazamiento y estancia, contribuyendo cada una en función de su capa-

cidad económica, no podrían considerarse desigualmente tratadas, aunque la aplicación de la misma reducción de la base imponible diera lugar a un diferente ahorro fiscal.

Finalmente, se ha defendido que el gravamen de los gastos extraordinarios de desplazamiento y estancia, que soportan aquellos contribuyentes que deben desplazarse fuera del municipio en el que residen para recibir servicios esenciales, no debería depender de que las comunidades autónomas en las que residan habitualmente ejerzan o no las competencias normativas cedidas por el Estado en relación con el IRPF. Aun cuando las CC. AA. de régimen común podrían establecer una deducción de la cuota íntegra autonómica por el importe resultante de multiplicar la cuantía de los gastos necesarios por el tipo medio de gravamen, cuyo efecto se aproximaría al de una reducción de la base imponible, la contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica no debería depender de la comunidad autónoma en la que se resida. Puesto que resulta contrario a la igualdad la diferenciación de trato que resulta del ejercicio de la competencia normativa de una comunidad autónoma, cuando la aplicación de esa normativa autonómica da lugar a que un sector o grupo de sujetos no contribuya al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, de la misma manera, también resultaría contrario a la igualdad que solo los residentes en una comunidad autónoma que hubiera establecido una deducción autonómica por gastos de desplazamiento y estancia contribuyeran de acuerdo con la cuantía de su renta disponible. Por eso, una desgravación tributaria como la propuesta, que excluyera de gravamen la renta destinada forzosamente a gastos de desplazamiento y estancia, no debería articularse como una deducción de la cuota íntegra autonómica, ni siquiera como una deducción con efecto equivalente a una reducción de la base imponible con progresividad, sino como una reducción estatal de la base imponible.

BIBLIOGRAFÍA

- Alonso Madrigal, F. J. (2006): “La protección del mínimo vital de los mayores en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: las reducciones en la base imponible por edad, asistencia, discapacidad de ascendientes y gastos de asistencia de los ascendientes discapacitados”, *Impuestos*, n.º 22: 329-362.
- Birk, D. (2001): “Elterliche Zuwendungen als Minderungen steuerlicher Leistungsfähigkeit?” en W. Dreneck y R. Seer (dir.): *Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse*, Dr. Otto Schmidt, Köln: 339-356.
- Castillo Murciego, A.; López Laborda, J.; Rodrigo Sauco, F. y Sanz Arcega, E. (2018): “Incentivos fiscales para la fijación o atracción de la población a un territorio: una revisión de la investigación aplicada”, [<http://catedradespoblaciondpz.unizar.es/wp-content/uploads/2021/07/Informe-Cátedra-2018-2-Castillo-et-al.pdf>].
- Cors Meya, F. J. (1986): “Las tasas en el marco de un sistema tributario justo”, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 51: 325-340.
- Dumont, G.-F. (2018): “¿Despoblación o despoblamiento en la Unión Europea?”, *Population & Avenir*, n.º 743: 3.
- Esteban Laleona, S.; De Frutos Madrazo, P.; García Asensio, J. M.; García Gómez, B. y Herce, J. A. (coord.) (2019): “Una fiscalidad diferenciada para el progreso de los territorios despoblados en España” [https://www.foes.es/esp/Servicios/Documentos_Utiles/]

- INFORME_DE_FISCALIDAD_DIFERENCIADA/Informe_Una_Fiscalidad_diferenciada_progreso_territorios_despoblados_Espana/file_23237.htm].
- Goerlich, F. J.; Maudos, J. y Mollá, S. (2021): *Distribución de la población y accesibilidad a los servicios en España*, Fundación Ramón Areces, Madrid.
- Herrera Molina, P. M. (1998): *Capacidad económica y sistema fiscal*, Marcial Pons, Madrid.
- Lang, J. (1990): “Verfassungsrechtliche Gewährleistung des Familienexistenzminimums im Steuer- und Kindergeldrecht”, *Steuer und Wirtschaft*, n.º 4: 331-348.
- Lang, J. (1985): “Tributación familiar”, *Hacienda Pública Española/Review of Public Economics*, n.º 94: 407-435.
- Lozano Serrano, C. (2012): “La capacidad económica en las tasas”, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 153: 49-122.
- Marín-Barnuevo Fabo, D. (1996): *La protección del mínimo existencial en el ámbito del I.R.P.F.*, Colex, Madrid.
- Orón Moratal, G. (2019): “Sobre la justicia e igualdad en la contribución al sostenimiento del gasto público del gasto público por determinados contribuyentes y su relación con el disfrute de servicios públicos” [<https://rpdft.org/2019/10/25/2202/>].
- Simón Acosta, E. (1997): “La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: Familia y cargas familiares”, en A. M. Cayón Galiardo y J. Arrieta Martínez de Pisón (coord.): *Presente y futuro de la imposición directa en España*, Lex Nova, Valladolid.
- Tipke, K. (2003): *Die Steuerrechtsordnung*, vol. II, 2.^a ed., Dr. Otto Schmidt, Köln.
- Vidal Martí, B. y De Miguel Monterrubio, M. (2007): “Análisis de aspectos concretos de la reforma del IRPF: rentas del trabajo, tarifa, mínimos y deducciones”, *Carta tributaria. Monografías*, n.º 18: 3-25.



IMPOSICIÓN PERSONAL SOBRE LA RENTA Y SALARIO MÍNIMO INTERPROFESIONAL EN UN CONTEXTO DE CRISIS Y CRECIENTE INFLACIÓN (*)

María Teresa Mories Jiménez

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Sevilla

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1699-6597>

Recibido: Mayo, 2022

Aceptado: Julio, 2022

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.23.1.2>

RESUMEN

La garantía de un salario mínimo y suficiente para satisfacer las necesidades del trabajador y su familia es un derecho recogido en el artículo 35 de la Constitución Española, que se regula de forma muy escueta en el artículo 27 del Estatuto de los Trabajadores. Las subidas del salario mínimo interprofesional en estos últimos años, en un contexto inflacionista como el que actualmente existe, nos lleva a plantearnos ciertas cuestiones polémicas en la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las retribuciones que son percibidas por los trabajadores en la cuantía del salario mínimo interprofesional, poniendo de manifiesto una cierta incongruencia entre el tratamiento del salario mínimo interprofesional desde el punto de vista laboral y tributario.

Palabras clave: salario mínimo interprofesional, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, rendimientos del trabajo, inflación.

(*) Este trabajo se ha elaborado durante una estancia de investigación realizada en la Universidad Católica de Lovaina (Bélgica) durante los meses de enero a julio, invitada por el profesor Dr. Edoardo Traversa, y financiada con el Programa de Ayudas para Estancias Breves en Centros de Investigación Nacionales y Extranjeros – Modalidad A – del VII Plan Propio Universidad de Sevilla – Anualidad 2022, en el Marco del Proyecto: “En defensa de la atención transversal a la juventud en el sistema tributario. Propuestas de utilización de los impuestos en beneficio del colectivo joven”, PAIDI 2020, Referencia: P20-00531.

PERSONAL INCOME TAX AND GUARANTEED MINIMUM WAGUE IN AN INFLATIONARY ENVIRONMENT

María Teresa Mories Jiménez

ABSTRACT

A guaranteed minimum wage, enough to meet the needs of the worker and his/her family, is a right enshrined in Article 35 of the Spanish Constitution, barely regulated under Article 27 of the Statute of Workers. The minimum wage increase in recent years, in an inflationary environment, raises some controversial questions regarding its taxation under Personal Income Tax, manifesting some incongruence between its labour and tax treatment.

Keywords: guaranteed minimum wage, Personal Income Tax, work income, inflation.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. RETRIBUCIONES PERCIBIDAS EN CONCEPTO DE SALARIO MÍNIMO INTERPROFESIONAL Y SU CALIFICACIÓN COMO RENDIMIENTO DEL TRABAJO PERSONAL EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. 3. SALARIO MÍNIMO INTERPROFESIONAL Y RETRIBUCIONES EN ESPECIE. 4. IMPUTACIÓN TEMPORAL DE LOS IMPORTES ABONADOS EN CONCEPTO DE SALARIO MÍNIMO INTERPROFESIONAL: ANTICIPOS Y ATRASOS. 5. RENDIMIENTO NETO DEL TRABAJO PERSONAL: GASTOS Y REDUCCIONES APLICABLES A LAS RETRIBUCIONES ABONADAS EN CONCEPTO DE SALARIO MÍNIMO INTERPROFESIONAL. 5.1. Gastos deducibles (artículo 19 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas). 5.2. Reducciones aplicables a los rendimientos del trabajo personal (artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas). 6. LA REPERCUSIÓN DE LA SUBIDA DE LA CUANTÍA DEL SALARIO MÍNIMO INTERPROFESIONAL EN EL “PETRIFICADO” MÍNIMO PERSONAL Y FAMILIAR DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. 7. EL IMPACTO DE LA INFLACIÓN Y LA SUBIDA DE LA CUANTÍA DEL SALARIO MÍNIMO INTERPROFESIONAL EN LAS TARIFAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. 8. LÍMITES A LA OBLIGACIÓN DE DECLARAR EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS: INCIDENCIA EN CONTRIBUYENTES QUE PERCIEN RETRIBUCIONES EN CONCEPTO DE SALARIO MÍNIMO INTERPROFESIONAL. 9. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

La garantía de un salario mínimo y suficiente, no solo para las necesidades del propio trabajador sino para las de su familia, se encuentra amparada por la propia Constitución española que en su artículo 35.1, al referirse a los derechos y deberes de los ciudadanos establece que «todos los españoles tienen el deber de trabajar y el derecho al trabajo, a la libre elección de profesión u oficio, a la promoción a través del trabajo y a una remuneración suficiente para satisfacer sus necesidades y las de su familia, sin que en ningún caso pueda hacerse discriminación por razón de sexo».

Por otra parte, el artículo 27 del Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores (en adelante, ET), hace una mínima referencia al Salario Mínimo Interprofesional (en adelante, SMI) indicando que la competencia para fijar su importe anualmente recae en el Gobierno. Sin embargo, no precisa mucho más en cuanto a su procedimiento (1)

(1) En este sentido, la STS de 7 de octubre de 2020 (RJ 2020/3519), en sus FD cuarto y sexto, en relación con la potestad de fijar el SMI atribuida legalmente al Gobierno, considera que la misma queda sujeta a los siguientes límites legales: 1.º Un límite competencial pues el órgano apoderado para su fijación es el Gobierno; 2.º Un límite temporal, pues el SMI se fija para un periodo anual y, en su caso, se prevé la revisión semestral; 3.º Un límite procedimental, pues debe fijarse previa consulta con las organizaciones sindicales y asociaciones empresariales más representativas. De todo ello se desprende que, aunque la decisión de fijar el SMI responde a una determinación que, en lo jurídico, es de naturaleza política, no implica un acto por entero exento del control jurisdiccional.

salvo lo relativo a la necesidad de consultar con las organizaciones sindicales y asociaciones empresariales más representativas, y a que en esa fijación de su cuantía se tendrán en cuenta determinados parámetros: índice de precios de consumo, productividad media nacional alcanzada, incremento de la participación del trabajo en la renta nacional y la coyuntura económica general. Consideramos demasiado genérica la regulación de esta potestad atribuida al Ejecutivo sobre la fijación del salario mínimo. Pensamos que, de cara a una futura revisión de este artículo, sería conveniente una mayor concreción y transparencia en relación con la postura de los sindicatos y la patronal sobre dicha cuantía.

Dicho precepto prevé además una revisión semestral para el caso de que no se cumplan las previsiones sobre el índice de precios citado, indicándose expresamente que la revisión del SMI no afectará a la estructura ni a la cuantía de los salarios profesionales cuando éstos, en su conjunto y cómputo anual, fueran superiores a aquél. Para finalizar, se establece como garantía la inembargabilidad de dicho SMI que reviste una gran importancia en el procedimiento de recaudación en la vía de apremio.

Esta noción de “retribución suficiente” o garantía de unos determinados ingresos o de unos ingresos mínimos, pone de manifiesto la necesidad que tiene toda persona de obtener medios de vida apropiados para su propia subsistencia o la de la familia dependiente de él desde el punto de vista económico en una sociedad en la que, en la mayoría de los casos, el trabajo asalariado es la vía más común y generalizada por la que la población obtiene esos ingresos o medios económicos que le permiten desarrollar una subsistencia digna.

Por ello, garantizar cuantitativamente ese mínimo suficiente pone de manifiesto una idea latente de justicia que persigue que, quien trabaja (o trabajó en su momento, en el caso de las pensiones) obtenga una compensación económica que recompense el trabajo realizado y además, sirva para que quienes viven de ese trabajo por cuenta ajena puedan sentirse partícipes de la sociedad y no excluidos de ella en un Estado que debe velar por una equidad en la redistribución de la renta y un adecuado reparto de la riqueza social (2).

La consagración de este derecho a una remuneración suficiente aparece igualmente recogida en gran número de textos y declaraciones internacionales (3). Así la Organización Internacional del Trabajo, al menos desde 1928, fecha de su Convenio núm. 26, ha venido exigiendo a los distintos Estados el establecimiento de un sistema de salarios mínimos capaz de evitar remuneraciones “indebidamente bajas”, proporcionando una serie de criterios o “métodos” que atiendan a las necesidades del trabajador en función del coste de la vida, y a las exigencias de productividad y de desarrollo económico (4). Por su parte, el artículo 23.3 de la Declaración Universal de Derechos Humana

(2) García Murcia (2014: 74).

(3) García Murcia (2002: 1195).

(4) Normas posteriores como el Convenio OIT núm. 131, de 22 de junio de 1972 [https://www.ilo.org/dyn/normlex/es/f?p=NORMLEXPUB:12100:0::NO::P12100_INSTRUMENT_ID:312276] sobre la fijación de salarios mínimos, o la Recomendación de la OIT núm. 135 [https://www.ilo.org/dyn/normlex/es/f?p=NORMLEXPUB:12100:0::NO::P12100_ILO_

nos de 1948 (5), se refiere al «derecho a una remuneración equitativa y satisfactoria, que le asegure, así como a su familia, una existencia conforme a la dignidad humana y que será completada, en caso necesario, por cualesquiera otros medios de protección social».

En el ámbito de la UE, aun cuando el reparto de competencias UE/Estados miembros en materia salarial niega a la primera la posibilidad de dictar normas sobre cuestiones de suficiencia retributiva (6), también se viene observando una preocupación hacia asuntos conexos con la relación entre la problemática salarial y el nivel de vida de los trabajadores (7).

Así, la Carta Social Europea de 1961, revisada en 1996 (8), en su artículo 4 reconoce la necesidad de garantizar el ejercicio efectivo del derecho a una remuneración equitativa que, entre otras cuestiones, supone el compromiso de reconocer «el derecho de los trabajadores a una remuneración suficiente que les proporcione a ellos y a sus familias un nivel de vida decoroso». En el caso de la Carta de Derechos Sociales Fundamentales de los Trabajadores de 1989 (9), se recoge en el artículo 5 el derecho a que todo empleo deba ser “justamente remunerado” y que con arreglo a las prácticas nacionales «se garantice a los trabajadores una remuneración equitativa, es decir, que sea suficiente para proporcionarles un nivel de vida digno».

Por su parte, el Comité de las Regiones Europeo en su Dictamen sobre normas mínimas de remuneración del empleo en la UE (2016/C051/04) (10), exhorta a los Estados miembros a que fijen un salario justo en la línea de lo marcado por el Comité Europeo de Derechos Sociales que sitúa el umbral de dicho salario justo en el 60% del salario medio, garantizando la capacidad adquisitiva de los salarios para hacer frente al coste de la vida y atendiendo a la coyuntura económica general (11).

Más recientemente, el derecho a salarios mínimos adecuados se encuentra recogido en el Principio 6 del Pilar Europeo de Derechos Sociales, que fue proclamado conjuntamente por el Parlamento Europeo, el Consejo en nombre de todos los Estados miembros

CODE:R135]), han seguido avanzando en la necesidad de una adecuada la reglamentación por parte de los Estados del SMI.

(5) Puede consultarse en el siguiente enlace: [<https://www.un.org/es/about-us/universal-declaration-of-human-rights>].

(6) *Vid.* García Murcia (2014: 77), así como, Barbera y Ravelli (2021: 55-74).

(7) Llopart Bennásar (2019: 3).

(8) Véase el Instrumento de Ratificación firmado por España de la Carta Social Europea (revisada), hecha en Estrasburgo el 3 de mayo de 1996, publicado en «BOE» núm. 139, de 11/06/2021, cuya entrada en vigor se produjo el pasado día 1 de julio de 2021 [https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2021-9719].

(9) *Vid.* [<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=LEGISSUM%3Ac10107>].

(10) *Vid.* [https://eur-lex.europa.eu/legalcontent/ES/TXT/?uri=uriserv%3AOJ.C_.2016.051.01.0022.01.SPA&toc=OJ%3AC%3A2016%3A051%3AFULL].

(11) En este sentido puede verse el *Resumen Ejecutivo del Informe de la Comisión Asesora para el Análisis del SMI*, 2021 [<https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/trabajo14/Paginas/2021/180621-salario-minimo.aspx>] (última consulta: 25 abril 2022).

y la Comisión Europea en la Cumbre Social de Gotemburgo en 2017 (12). En dicho principio se reconoce que «los trabajadores tienen derecho a salarios justos que proporcionen un nivel de vida digno». Así mismo se indica que «debe garantizarse un salario mínimo adecuado que permita satisfacer las necesidades del trabajador y de su familia en función de las condiciones económicas y sociales y que, al mismo tiempo, salvaguarde el acceso al empleo y los incentivos para buscar trabajo. Debe evitarse la pobreza de los ocupados» cuestión esta última, que se ha visto acrecentada como consecuencia de la crisis económica que padecemos y que se ha agravado como consecuencia de la pandemia generada por la COVID-19.

El Plan de Acción del Pilar Europeo de Derechos Sociales convierte los Principios en acciones concretas en beneficio de los ciudadanos y propone objetivos principales que la UE debe alcanzar para 2030 (13), entre los que se contiene la necesidad de velar por salarios dignos. En ese camino para alcanzar dichos objetivos, el 28 de octubre de 2020 la Comisión Europea presentó una propuesta de Directiva sobre unos salarios mínimos adecuados en la Unión Europea (14) que les permitan una vida digna dondequiera que trabajen. Después de muchos meses de debates y discusiones, se alcanzó un acuerdo provisional el 6 de junio 2022 en las negociaciones interinstitucionales con modificaciones sobre el texto inicial votándose el 14 de septiembre de 2022 en el Parlamento Europeo (505 votos a favor, 92 en contra y 44 abstenciones). Finalmente, el pasado 19 de octubre se ha aprobado la Directiva (UE) 2022/2041, del Parlamento Europeo y del Consejo sobre unos salarios mínimos adecuados en la Unión Europea, que va a suponer sin duda un gran avance en esta materia (15). Los Estados miembros deben adoptar las medidas

(12) La información puede encontrarse en el siguiente enlace: [https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/economy-works-people/jobs-growth-and-investment/european-pillar-social-rights_en#background]. En este sentido, la Recomendación de la Comisión Europea sobre el Pilar de Derechos Sociales [<https://www.boe.es/doue/2017/113/L00056-00061.pdf>], de 26 de octubre de 2017, consagra en su artículo 6 el «derecho de los trabajadores a salarios justos que proporcionen un nivel de vida digno», debiendo garantizarse «un salario mínimo adecuado que permita satisfacer las necesidades del trabajador y de su familia en función de las condiciones económicas y sociales, y que al mismo tiempo salvaguarde el acceso al empleo y los incentivos para buscar trabajo. Deberá evitarse la pobreza de los ocupados».

(13) El Gobierno de España, en ese camino se ha comprometido en particular en las Metas 1.2, 8.3 y 10.4 de los Objetivos de Desarrollo Sostenible, relativas, de manera respectiva, a la erradicación de la pobreza, la promoción de políticas orientadas a la creación de puestos de trabajo decentes y a la adopción de políticas salariales que logren de manera progresiva una mayor igualdad, en especial entre mujeres y hombres, y a una mayor cohesión social. *Vid.* [<https://www.mdsocialesa2030.gob.es/agenda2030/index.htm>].

(14) Bruselas, 28.10.2020, COM (2020) 682 final, 2020/0310 (COD).

(15) *Vid.* «DOUE» núm. 275, de 25 de octubre de 2022, páginas 33 a 47 (DOUE-L-2022-81556). En la citada Directiva se precisa que, cuando se establecen en niveles adecuados, los salarios mínimos no solo tienen un impacto social positivo, sino que también brindan beneficios económicos más amplios, ya que pueden ayudar a reducir la desigualdad salarial, a sostener la demanda interna y a fortalecer los incentivos para trabajar, sin dejar de lado su contribución a reducir la brecha salarial de género, ya que más mujeres que hombres ganan un salario mínimo. Además, se vela por una adecuada protección a los empleadores que pagan salarios decentes a los trabajadores al garantizar una competencia justa. Como no podía ser de otra manera, en el texto de dicha Direc-

necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva antes del 15 de noviembre de 2024.

Por último, hay que hacer también referencia a la Cumbre Social de Oporto (16) celebrada los días 7 y 8 de mayo de 2021, y organizada por la Presidencia portuguesa del Consejo, que ha reafirmado el compromiso de implementación del Pilar Social en esta necesaria recuperación de Europa. En esos días, los socios firmaron los tres objetivos principales para 2030 establecidos en el Plan de Acción del Pilar Europeo de Derechos Sociales de la Comisión en un Compromiso Social de Oporto conjunto, adoptando la Declaración de Oporto sobre asuntos sociales, que reconoce el derecho a un “salario justo” para todos los trabajadores. El 25 de junio 2021, el Consejo Europeo acogió con satisfacción los objetivos principales de la UE del Plan de Acción del Pilar Europeo de Derechos Sociales, en consonancia con la Declaración de Oporto.

De todo lo expuesto, se pone de manifiesto la obligación por parte de los poderes públicos de garantizar la regulación de un salario mínimo digno y suficiente, para que el trabajador y la familia que depende de él pueda desarrollar en plenitud su vida en la sociedad. Y ello se debe realizar teniendo en cuenta no solo la finalidad social de dicho salario, sino las circunstancias concretas de la economía y del mercado de trabajo, de ahí la importancia de la interlocución con los actores sociales. Ahora bien, no olvidemos que de nada sirve una remuneración mínima si no se contemplan otras medidas que, de forma global, pongan en valor las distintas subidas del SMI teniendo en cuenta también otros índices de referencia de rentas que se utilizan para poder determinar la percepción de posibles ayudas o el derecho a determinados beneficios fiscales (17).

tiva se alude al impacto que la crisis actual ha tenido especialmente a los sectores con una mayor proporción de trabajadores con salarios bajos, como la limpieza, el comercio minorista, la salud y los cuidados a largo plazo y los cuidados residenciales, a lo que nosotros añadiríamos a muchos jóvenes que acceden a su primer empleo. Pero se indica que garantizar una vida digna para los trabajadores y reducir la pobreza de los trabajadores no solo es importante durante la crisis, sino también esencial para una recuperación económica sostenible e inclusiva.

(16) *Vid.* [<https://www.2021portugal.eu/en/porto-social-summit/porto-social-commitment>].

(17) En estas páginas no podemos ocuparnos de la repercusión que supuso la desvinculación del SMI de ámbitos extralaborales, y la aparición de indicador público de rentas de efectos múltiples (IPREM) creado por el RDL 3/2004, de 25 de junio, para la racionalización de la regulación del SMI y para el incremento de su cuantía, en vigor desde el 1 de julio de 2004, que supuso un cambio importante en los criterios de referencia que tradicionalmente se venían utilizando para la cuantificación de rentas y el devengo de prestaciones dentro de nuestro sistema de protección, asistencia o ayuda social, limitando considerablemente el papel que en este contexto venía correspondiendo al SMI, con incidencia también en materia fiscal, por ejemplo, para fijar determinados parámetros para determinar la exención de algunas rentas en el IRPF [García Murcia (2004): 664-665]. Desde el principio, el distanciamiento entre el SMI y el IPREM se hizo patente y ha seguido creciendo, tras la aprobación de la Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022, en su Disposición adicional centésima primera, se determina la cuantía del IPREM para 2022 en 579,02 euros, mientras que el SMI, tras la aprobación del RD 152/2022, de 22 de febrero, queda fijado desde el 1 de enero de 2022 y hasta 31 de diciembre 2022, en 1.000 euros mensuales. La diferencia asciende actualmente a 420,98 euros.

Por otra parte, es evidente que la subida del SMI lleva aparejado un aumento en las bases de las cotizaciones sociales que deberán ser también actualizadas (18) y, en un escenario de creciente inflación como el que actualmente acontece agravado por las consecuencias de la pandemia y la invasión de Ucrania, muchas voces plantean una deflactación de las tarifas del IRPF para evitar efectos indeseables para los ciudadanos no así para Hacienda, que se está viendo claramente beneficiada por un incremento en la recaudación por ambas vías.

2. RETRIBUCIONES PERCIBIDAS EN CONCEPTO DE SALARIO MÍNIMO INTERPROFESIONAL Y SU CALIFICACIÓN COMO RENDIMIENTO DEL TRABAJO PERSONAL EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF), se refiere a los rendimientos del trabajo personal en el artículo 17, contemplando una definición muy extensa que abarca otras muchas prestaciones, además del “salario”, entendido éste como la «totalidad de las percepciones económicas de los trabajadores, en dinero o en especie, por la prestación profesional de los servicios laborales por cuenta ajena, ya retribuyan el trabajo efectivo, cualquiera que sea la forma de remuneración, o los periodos de descanso computables como de trabajo» (art. 26 del ET). En dicho artículo 17 LIRPF, como una forma más de salario, hay que entender comprendidas las retribuciones que el trabajador percibe como concreción del SMI al que se refiere el artículo 27 ET del mismo texto legal, entendido éste como la cantidad mínima que todo trabajador por cuenta ajena tiene derecho a percibir o, según señala Cruz Villalón (2021) como «el límite mínimo común para el conjunto de los trabajadores de la cuantía global de la retribución».

Pues bien, de la definición del artículo 17 LIRPF (19) podemos extraer las principales características de los rendimientos del trabajo que permiten su diferenciación frente a

(18) Es importante indicar que la subida del SMI puede generar efectos negativos que tienen que vigilarse. En este sentido pueden consultarse: Feito Higuera (2017): 1-24, Aguilera Izquierdo (2021): 1-6 y Sánchez Bayón (2020): 1-13).

(19) La LIRPF, en su artículo 17, apartado primero, se refiere a lo que la doctrina entiende como rendimientos del trabajo por naturaleza aludiendo a «todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas», enumerando un largo listado ejemplificativo, en el que se encuentran los rendimientos del trabajo más habituales (sueldos, salarios, incentivos, trienios, etc.), las prestaciones por desempleo no exentas, las dietas no exentas, los gastos de representación y las retribuciones en especie ligadas con las anteriores. Por su parte, el apartado segundo de dicho artículo 17 LIRPF hace referencia a un conjunto de prestaciones diversas sin un encaje claro en otras categorías de renta pero que, por definición legal, se consideran rendimientos del trabajo, aunque no respondan íntegramente a todas las características que definen su naturaleza como rendimientos del trabajo personal. En ese grupo heterogéneo, destacan las retribuciones derivadas de los distintos sistemas de previsión social.

las rentas derivadas de actividades económicas, y que se observan perfectamente en las retribuciones abonadas en concepto de SMI, por cuanto (20):

- a) Son rentas que se obtienen del trabajo que lleva a cabo la persona física, sin que participen en su generación, de manera significativa, el resto de los factores de capital u organización. Esa vinculación con el trabajo dependiente puede ser directa o indirecta, como es el caso de las retribuciones pagadas por las empresas complementarias a las pensiones y haberes pasivos a favor de antiguos trabajadores que constituyen retribuciones diferidas del trabajo.
- b) El trabajo del que derivan se presta en el ámbito de una organización ajena al trabajador (empresa). Las notas que definen la condición de trabajador por cuenta ajena y, por tanto, la calificación de las retribuciones percibidas como rendimientos del trabajo, son las de voluntariedad, remuneración, ajenidad y dependencia (DGT CV1933/2017, de 19 de julio).
- c) La forma de la retribución no afecta a la calificación de estos rendimientos, que incluyen tanto las retribuciones dinerarias como en especie, las percibidas de forma fija o fundamentalmente variable, con independencia de su periodicidad. Ahora bien, en el caso de las retribuciones en especie, y expresamente como garantía para no minorar la cuantía del importe monetario que debe abonarse en concepto de SMI, hay que tener en cuenta la limitación establecida en el artículo 26.2 del ET, al prohibir con carácter general que «en ningún caso, incluidas las relaciones laborales de carácter especial a que se refiere el artículo 2, el salario en especie podrá superar el treinta por ciento de las percepciones salariales del trabajador», señalando expresamente que dichas percepciones en especie no supongan «minoración de la cuantía íntegra en dinero del SMI». Volveremos sobre este punto en un epígrafe posterior.
- d) Normalmente, exigen una relación laboral, ordinaria o especial, entre trabajador y empresa. Aunque la existencia de contrato de trabajo no es inherente a todos los rendimientos de trabajo, al menos en el ámbito del IRPF por ser un concepto tan amplio, puede ayudar a su delimitación tanto el tipo de contrato como el régimen de cotización a la Seguridad Social. Así, en principio, el contrato –escrito o verbal– y la cotización al régimen general identifican relaciones laborales de dependencia, ordinarias o especiales, de las que, normalmente, resultarán rentas del trabajo desde el punto de vista fiscal. Ahora bien, no olvidemos que se califican como rendimientos del trabajo determinadas percepciones por decisión legal, en las que no existe ningún contrato laboral, es el caso de retribuciones de consejeros, representantes políticos...

De lo anterior se desprende que todo el importe que se perciba en concepto de SMI tendrá la consideración de rendimiento del trabajo dinerario, y estará sujeto al IRPF, estando también sometido a retención a cuenta, tal y como establecen los artículos 101 y ss. LIRPF, y arts. 80 y ss. del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, RIRPF). Tal y como vienen estableciendo los distintos reales decretos que fijan el SMI para calcular su importe, el artículo 2 del RD 152/2022, indica que: «al salario mínimo

(20) *Memento práctico IRPF* (2022).

consignado en el artículo 1 se adicionarán, sirviendo el mismo como módulo, en su caso, y según lo establecido en los convenios colectivos y contratos de trabajo, los complementos salariales a que se refiere el artículo 26.3 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores (...) así como el importe correspondiente al incremento garantizado sobre el salario a tiempo en la remuneración a prima o con incentivo a la producción».

En relación con las retribuciones correspondientes al SMI se plantea cómo saber si pueden éstas ser compensadas con pluses de naturaleza extrasalarial (21). En cualquier caso, a efectos de su tributación en el IRPF, estas prestaciones extrasalariales también quedarían sujetas al IRPF como rendimientos de trabajo personal. Tan solo si el trabajador percibiera dietas y asignaciones para gastos de viaje, podrían quedar excluidos los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites que establece el artículo 9 del RIRPF (22). La exoneración de gravamen de gastos de locomoción y dietas se justifica por su naturaleza indemnizatoria, ya que no se está retribuyendo un trabajo, sino que obedece a una orden de desplazamiento, encontrándose por tanto excluido de la consideración como salario. Como consecuencia de ello, las cantidades percibidas como dietas, recogidas como tales en la nómina, no entran dentro del concepto de salario a efectos de la inembargabilidad y límites de embargabilidad del SMI (23).

3. SALARIO MÍNIMO INTERPROFESIONAL Y RETRIBUCIONES EN ESPECIE

El salario se abona principalmente en dinero, aunque la legislación laboral admite que su pago también se pueda producir en especie a través de bienes producidos por la empresa, materias primas o elementos de consumo por parte del trabajador, de entre los que destacan: la vivienda (mediante la cesión del uso de una vivienda propiedad de la empresa o realizando el pago del alquiler por parte de la empresa a un tercero) o la entrega o cesión del uso de un vehículo para fines particulares. El tratamiento tributario de estas retribuciones cuando derivan del trabajo realizado por el contribuyente y se destinan para uso particular y no para los fines de la empresa, será de rendimientos del trabajo en especie que, siempre y cuando no constituyan un supuesto de no sujeción [art. 42.2 LIRPF (24)] o de exención [art. 42.3 LIRPF (25)],

(21) *Vid.* [<https://www.iberley.es/temas/salario-minimo-interprofesional-ano-2022-10951>].

(22) El TS ha zanjado las dudas en cuanto a la prueba de la realidad del desplazamiento, al establecer que corresponde al empleador, al que se tiene que dirigir la Administración, la obligación de acreditar que las cantidades abonadas como gastos de manutención y estancia responden a desplazamientos realizados en determinado día y lugar por motivo del desarrollo de la actividad laboral (STS 823/2021, de 29 de enero; STS 3274/2020, de 15 de octubre; STS 4163/2020, de 3 de diciembre).

(23) La DGT se ha pronunciado en varias consultas vinculantes sobre estas cuestiones: CV1730-10, de 27 de julio 2010; CV2847-10, de 29 de diciembre 2010; CV2803-11, de 28 de noviembre de 2011. En relación con esta cuestión puede consultarse: Font de Mora Rullán (2018).

(24) Sería el supuesto de las cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo (art. 44 RIRPF), y de las primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro de accidente laboral o de responsabilidad civil del trabajador, pues en ambos casos es la empresa la que se beneficia de forma directa.

(25) En este precepto la LIRPF, se refiere a: las entregas de productos en cantinas, economa-

serán gravados por este impuesto. En estos casos se valorarán aplicando el valor de mercado, precio ofertado al público o las reglas de valoración contenidas en el artículo 43 de la LIRPF, adicionando a dicho valor el ingreso a cuenta, salvo que su importe hubiera sido repercutido al perceptor de la renta. El porcentaje de ingreso a cuenta será el mismo establecido para las retenciones de dicho contribuyente (art. 101.1 LIRPF y 102 RIRPF).

Tradicionalmente la legislación ha mirado con cierta prevención el abono del salario en especie pues, puede condicionar la libertad del trabajador en el consumo o afectar a la libre concurrencia mercantil. Si nos centramos en lo estrictamente tributario, las retribuciones en especie pueden llegar a suponer un incremento en la base imponible que puede resultar especialmente gravoso para el trabajador, por ejemplo, en el caso de la cesión de uso de una vivienda propiedad de la empresa con un alto valor catastral (26). De esta razón deriva la limitación a la que aludíamos anteriormente, recogida en el artículo 26.1, párrafo segundo del ET, que establece que «en ningún caso, incluidas las relaciones laborales de carácter especial (...) el salario en especie podrá superar el treinta por ciento de las percepciones salariales del trabajador», prohibiendo además de forma expresa, que el abono en especie de una parte del salario dé lugar a la minoración de la cuantía íntegra en dinero del SMI (27). Ello supone que el importe del SMI condiciona la restricción del salario en especie, en la medida en que su incremento supone una ampliación de esta garantía (28).

tos y similares (art. 45 RIRPF); la utilización de bienes para los servicios sociales y culturales del personal; las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad para el trabajador, cónyuge o descendientes dentro de determinados límites cuantitativos (art. 46 RIRPF); la enseñanza prestada por los centros educativos a los hijos de los empleados; el pago del servicio público de transporte colectivo de viajeros (art. 46, bis RIRPF); la entrega a los trabajadores en activo, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, de acciones o participaciones (art. 43 RIRPF).

(26) En la LIRPF, en el artículo 43.1.1^o.a), se introduce también un límite expresamente referido a la valoración que resulte de aplicar las reglas en el caso de la cesión de uso de la vivienda propiedad del pagador, que no podrá exceder del 10 por ciento de las restantes contraprestaciones del trabajo. Dichas reglas consisten en tomar como valor de la retribución en especie el 10 por ciento del valor catastral, o el 5 por ciento, en el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados o modificados, o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los diez períodos impositivos anteriores.

(27) Como acertadamente señala Cruz Villalón (2021), nada dice la norma en el caso de la superación del tope máximo, por lo que formula tres hipótesis posibles: la reducción por parte del empresario del importe de la retribución que satisface en especie hasta el tope del 30%; a requerimiento del trabajador, instar al empresario a que se incremente el importe del salario en dinero para que el salario en especie no supere el tope legal; la reducción por parte del empresario del importe de la retribución que satisface en especie hasta el tope del 30% compensando al trabajador con el correlativo importe en dinero, bien a requerimiento del propio trabajador o a iniciativa propia. Quizá esta última opción sea la más razonable, ya que con ello se actúa exclusivamente sobre la distribución entre salario en dinero y en especie, sin afectar a la cuantía global que percibe el trabajador, que parece que es lo que en definitiva subyace en el deseo del legislador.

(28) Así lo indica Llompart Bennásar (2019: 10), con quien compartimos estas reflexiones.

Por tanto, todo trabajador debe tener garantizado por su prestación de servicios un salario en metálico anual de 14.000€, pero también de 1.000€ cada mes en concepto de SMI en el año 2022. En la medida en que la normativa sobre la compensación y absorción del SMI (art. 3 RD SMI) contempla esta operación de forma anual, interesa plantearse si la restricción del salario en especie es anual o mensual. Por ello, es preciso discernir si tal limitación supone que todo trabajador tiene garantizado un salario en metálico de 14.000€ al año o de 1.000€ al mes. Ello no es cuestión baladí, pues el salario en especie, sobre todo en relación con trabajadores con sueldos bajos, va en detrimento de la capacidad dispositiva del trabajador en tanto que ve limitadas sus posibilidades de elegir los productos que desea adquirir con su salario (29).

El espíritu de la norma creemos que es garantizar que todo trabajador perciba como mínimo por su prestación de servicios un salario en metálico anual de 14.000€, pero también de 1.000€ cada mes, sobre todo si tenemos en cuenta que, en una sociedad desarrollada económicamente y consumista como la nuestra la mayoría de los pagos se hacen de forma mensual. Por lo que consideramos que debe aplicarse la doble limitación anual y mensual.

Como ejemplo de ello, podemos citar el RD 1620/2011, de 14 de noviembre, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del servicio del hogar familiar, en cuyo artículo 8 apartado segundo, sostiene que, en los casos de prestación de servicios domésticos con derecho a prestaciones en especie –como alojamiento y manutención–, se puede descontar por tales conceptos el porcentaje que las partes acuerden, siempre y cuando quede garantizado el pago en metálico, al menos, de la cuantía del SMI en cómputo mensual y sin que de la suma de los diversos conceptos pueda resultar un porcentaje de descuento superior al 30 por 100 del salario total. Por otra parte, reconoce el derecho del empleado de hogar a tener dos gratificaciones extraordinarias al año, especificando que, si bien su cuantía será la que acuerden las partes, ésta debe ser suficiente para garantizar, en todo caso, el pago en metálico de como mínimo la cuantía del SMI en cómputo anual (art. 8.4 RD 1620/2011).

4. IMPUTACIÓN TEMPORAL DE LOS IMPORTES ABONADOS EN CONCEPTO DE SALARIO MÍNIMO INTERPROFESIONAL: ANTICIPOS Y ATRASOS

Como indica el art. 14 LIRPF, al concretar los criterios de imputación temporal de las diferentes rentas sujetas al impuesto, la regla para los rendimientos del trabajo es la imputación al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor, es decir, no al momento en el que el trabajador presta el servicio, sino el que se haya pactado como momento de abono de dicho salario en el acuerdo con el empleador. Ello supone la apli-

(29) Ello es aún más gravoso, cuando la regulación de las retribuciones en especie en el artículo 42 de la LIRPF, establece supuestos de exenciones en algunos casos, como seguros médicos, transporte, vales de comida ..., que afectan precisamente a contribuyentes con rentas más altas que pueden permitirse negociar con su empleador el pago de una parte de sus retribuciones salariales en especie para así no incrementar en exceso su base imponible.

cación del principio de exigibilidad que es diferente del principio de caja, ya que no se corresponde necesariamente el momento en que un cobro es exigible con el momento en que efectivamente se cobra (“caja”). La aplicación del criterio de exigibilidad determina la imputación de la renta en el momento en que el perceptor puede reclamar su pago de acuerdo con las normas o pactos exigibles (DGT CV1385-17, de 5 de junio).

La regulación laboral al referirse al tiempo del pago del salario establece en el artículo 29 del ET que «la liquidación y el pago del salario se harán puntual y documentalmente en la fecha y lugar convenidos o conforme a los usos y costumbres. El periodo de tiempo a que se refiere el abono de las retribuciones periódicas y regulares no podrá exceder de un mes», sin que ello impida que se puedan realizar anticipos de dicho salario que luego se descontarán de la retribución cuando ésta se perciba, o de que se produzcan retrasos en el pago del mismo, que penalizan al empleador dando lugar a un incremento del pago en un interés por mora de un 10 por ciento del salario establecido (art. 29.3 ET), y a que en caso de que se incumpla o se produzcan retrasos continuados en el abono de las percepciones salariales, el trabajador pueda pedir la rescisión del contrato (30).

A efectos tributarios, los “anticipos salariales” podrán considerarse como un mero adelanto en el momento del pago del salario, cuando se refleje en los recibos la cantidad mensual anticipada evitando posibles situaciones conflictivas. Así lo viene considerando la DGT, al entender que no son retribución en especie los anticipos a cuenta del trabajo ya realizado ni el que se concede sobre la mensualidad corriente, siempre que se reintegre al finalizar la misma (31), o en el caso del pago anticipado de la paga extraordinaria concedido sobre las retribuciones devengadas, descontado en el momento de hacer efectiva la correspondiente paga extraordinaria (DGT CV552-13, de 21 de febrero de 2013). Ahora bien, si no se efectúa tal deducción reflejándola en el recibo salarial, las cantidades entregadas bajo el concepto de anticipos no constituirán verdaderos anticipos a cuenta del trabajo ya realizado y estaremos ante cantidades destinadas a retribuir otro concepto distinto de los ordinarios, como pudiera ser la compensación del exceso de horas trabajadas o prolongación de jornada (32), o simplemente la mera retribución sobre servicios o trabajos futuros, todavía no prestados por el empleado (33).

En cuanto al “retraso en el pago de las retribuciones salariales” incluido, por tanto, las que respondan al abono del SMI, hay que atender a lo dispuesto en el ar-

(30) Cruz Villalón (2021).

(31) Véase: DGT CV2296-00, de 11 de diciembre de 2000; CV133-04, de 4 de febrero 2004; CV2544-18, de 18 de septiembre 2018; CV1348-19, de 10 de junio 2019; CV1422-21, de 14 de mayo de 2021.

(32) Así lo ha entendido el TSJ Madrid, en Sentencia Sala de lo Social 278/2009, de 22/04/2009, Rec. 251/2009 (ES: TSJM:2009:2127).

(33) En estos casos, si el anticipo se realiza a un tipo de interés nulo o inferior al de mercado, se deberá imputar como rendimiento del trabajo en especie por la diferencia entre el interés legal del dinero y el tipo ofertado al empleado (DGT CV1422-21, de 14 de mayo de 2021). La propia DGT, considera que este tipo de anticipos sobre trabajo futuro constituye renta en especie, es el caso de los anticipos concedidos para atender necesidades personales reintegrables mensualmente en un período igual o inferior a dos años, iniciándose el reintegro en la nómina del mes siguiente a su concesión (DGT CV552-13, de 21 de febrero).

título 14.2.b) LIRPF que, entre las reglas especiales de imputación temporal de las distintas rentas, establece que «los atrasos correspondientes a rendimientos que, por causas justificadas no imputables al contribuyente, no se hubiesen percibido en los períodos en que fueron exigibles, deben declararse en el año en que se perciben, pero imputándolos al período en que fueron exigibles, mediante la correspondiente autoliquidación complementaria en la que se aplicará la normativa vigente en el período de la exigibilidad».

Para ello el contribuyente deberá, en la autoliquidación complementaria que cumplimente –sin sanción ni recargo alguno–, incorporar a las rentas declaradas, que no incluían los atrasos, las que ahora se perciben, siendo indiferente la causa de la no percepción en el ejercicio que procedía (dificultades del empresario, etc.). La cuota ingresada en su día se deduce de la nueva cuota resultante. La declaración debe presentarse en el plazo que media entre la fecha en que se perciban los atrasos y el final del siguiente plazo de presentación de declaraciones por el Impuesto, ajustándose a la opción de tributación individual o conjunta aplicado en la originaria autoliquidación.

Si hubiera resolución judicial pendiente, y resultara de aplicación la regla del art. 14.2. a) LIRPF que establece que los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza, a dicho período habrá de referirse, en su caso, la autoliquidación complementaria que se presente en caso de que el pago de los citados rendimientos reconocidos por la sentencia, por causas justificadas no imputables al contribuyente se produzca en un período posterior (34).

En cuanto a la posibilidad de aplicar reducciones por rendimientos irregulares en el caso de atrasos, la DGT viene entendiendo que no cabe en estos supuestos la posibilidad de considerarlos como renta irregular y liquidar la totalidad de lo percibido en un solo ejercicio (DGT CV53-95, de 25 de enero), y que solo procede practicar la reducción cuando su reconocimiento se produzca en virtud de sentencia y tengan un período de generación superior a dos años (DGT CV1000-16, de 14 de marzo) (35).

5. RENDIMIENTO NETO DEL TRABAJO PERSONAL: GASTOS Y REDUCCIONES APLICABLES A LAS RETRIBUCIONES ABONADAS EN CONCEPTO DE SALARIO MÍNIMO INTERPROFESIONAL

Según establece el artículo 19 LIRPF el rendimiento neto del trabajo es el resultado de disminuir el rendimiento íntegro en el importe de los gastos deducibles. No obstante, el artículo 18 LIRPF para evitar que se incremente la progresividad del impuesto prevé que, en determinados supuestos de rendimientos generados en un plazo superior a dos años o en el caso de que sean calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular y se imputen en un único periodo

(34) *Vid.* DGT CV0754-16, de 25 de febrero 2016; CV0963-17, de 19 de abril 2017; Res. TEAC 3245/2006, de 6 de noviembre de 2008.

(35) En un mismo sentido: DGT CV0504-06, de 27 de marzo; CV0388-17, de 14 de febrero; CV1773-19, de 11 de julio.

impositivo, se puedan aplicar porcentajes reductores sobre el rendimiento íntegro, antes de deducir los gastos que corresponda y de integrar y compensar esos rendimientos con los restantes, dentro de la base imponible general. Entendemos que, dado que las retribuciones que corresponden al abono del SMI, por su naturaleza deben abonarse de forma periódica, por días o por meses, no se verán afectadas por dichas reducciones.

5.1. Gastos deducibles (artículo 19 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)

Los gastos deducibles se descontarán del rendimiento íntegro del trabajo personal, siempre que respondan a alguno de los que se recogen en la lista cerrada del artículo 19 LIRPF, por tanto, también resultarán aplicables a los importes percibidos en concepto de SMI. Es importante indicar que, respecto a las cotizaciones a la Seguridad Social, solo es gasto deducible la aportación de los trabajadores por contingencias comunes (que se descuenta de sus retribuciones al hacerlas efectivas, siendo nulo todo pacto en contrario), y no la que corresponde a los empresarios, porque esta aportación no comporta gasto alguno para los trabajadores al no ser a su cargo (36).

También son deducibles el importe de las cuotas satisfechas a sindicatos (37) o a colegios profesionales, cuando la colegiación sea obligatoria (38) en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones, con el límite de 500 euros/año. En caso de que los hubiera, podrían también descontarse los gastos de defensa jurídica derivados

(36) Según establece el artículo 22.4 del Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General sobre Cotización y Liquidación de otros Derechos de la Seguridad Social, el empresario debe descontar a sus trabajadores, en el momento de hacerles efectivas sus retribuciones, la aportación que corresponda a cada uno de ellos. Si no efectúa el descuento en dicho momento no podrá realizarlo con posterioridad, quedando obligado a ingresar la totalidad de las cuotas a su exclusivo cargo. Para la DGT, si la aportación de los trabajadores no es descontada en su momento, y puesto que no se produce un gasto por parte del trabajador, implica que tampoco esa parte de las cotizaciones a cargo del empresario tenga la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del trabajo (DGT CV0770-16, de 25 de febrero y CV2983-17, de 20 de noviembre).

(37) Si bien, sólo las que estén destinadas a fines generales, ya que la DGT considera que no es deducible una cuota extraordinaria satisfecha a un sindicato, destinada a hacer frente a las consecuencias de actos individuales de sus afiliados: CV2846-16, de 22 de junio.

(38) En este sentido DGT CV2659-17, de 18 de octubre; CV0716-20, de 6 de abril. Para que sean deducibles las cuotas de colegiación, es necesario que las mismas sean obligatorias para prestar los servicios laborales que el colegiado presta a su empleador, y que correspondan con los fines esenciales del colegio profesional (DGT CV3121-16, de 5 de julio). Son deducibles tanto los importes satisfechos por las cuotas de colegiación obligatorias al colegio profesional, como los importes pagados con motivo de la inscripción del contribuyente en dicho colegio profesional (DGT CV2226-20 de 30 de junio). Cumpliendo los requisitos establecidos en este artículo son también deducibles las cuotas de colegiación obligatoria satisfechas a un colegio extranjero por un profesional que percibe rentas por el ejercicio de su profesión, que integra en el IRPF como rendimientos del trabajo (DGT CV0191-17, de 26 de enero y CV2492-18, de 13 de septiembre).

directamente de litigios suscitados en la relación del contribuyente con la persona de quien percibe los rendimientos, con el límite de 300 euros anuales (39).

Por último, podrán también deducirse según el apartado f) del artículo 19 LIRPF, en concepto de otros gastos distintos de los anteriores, 2.000 euros anuales (40). Dicho importe se verá incrementado en 2.000 euros adicionales, en el caso de contribuyentes desempleados inscritos en la oficina de empleo que acepten un puesto de trabajo que exija el traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio. Dicho incremento se producirá en el periodo impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente (41).

Son tres los requisitos que se necesitan para aplicar este incremento, que perfectamente pueden concurrir con la percepción de prestaciones en concepto de SMI, por ejemplo, en el caso de trabajadores jóvenes que acceden a su primer empleo:

- a) *El contribuyente debe estar desempleado e inscrito en la oficina de empleo.* La DGT, considera que el incremento del gasto se aplica a un trabajador que cesa voluntariamente en su trabajo y se inscribe al día siguiente como demandante de empleo (DGT CV2006-08, de 3 de noviembre) (42); o cuando el contribuyente, estando desempleado, aprueba una oposición trasladándose a un municipio distinto para

(39) Para aplicar la deducción de los gastos de defensa jurídica no se requiere que exista un pleito o procedimiento judicial (DGT CV1530/2008, de 24 de julio; CV2162/2018, de 18 de julio). En cuanto a su imputación temporal, los gastos de defensa jurídica de un procedimiento judicial iniciado en un ejercicio y finalizado en otro deben imputarse al período impositivo de su exigibilidad, con el límite de 300 euros anuales (DGT CV2039/2017, de 27 de julio).

(40) La comisión de expertos (2014: 112) se plantea en la Propuesta núm. 8 la sustitución de la «actual minoración contenida en el art. 20.1 de la Ley del IRPF por una deducción, practicada en tales rendimientos, como estimación global de gastos no especificados, con una cuantía fija e igual para todos los perceptores de rendimientos de trabajo. Atendiendo a la naturaleza de esos gastos y a que su deducción se efectúa globalmente sin necesidad de justificación alguna, su cuantía debería valorarse con mucha prudencia, ser igual anualmente para todos los trabajadores e inferior a la cuantía de la reducción actual ya que, además, los rendimientos de trabajo pueden destinarse, conforme la vigente Ley del IRPF, a aportaciones temporalmente exentas a instituciones de previsión social que atenúen o resuelvan su falta de fundamentación patrimonial». Por su parte, la Propuesta núm. 9 considera que «debería mantenerse, debido a los mayores gastos en que incurrir sus titulares, la actual deducción del art. 20.2 referida a quienes, estando parados, aceptasen un nuevo empleo en otro municipio. Esa deducción solo debería aplicarse durante los dos primeros años de permanencia en tal empleo». La postura del comité de personas expertas (2022: 132), es mantener la reducción de los 2.000 euros por gastos de difícil justificación con la finalidad de compensar a los declarantes de rendimientos del trabajo por los gastos necesarios adicionales en que hayan podido incurrir para la obtención de sus ingresos.

(41) Desde 1-1-2015, el incremento del gasto deducible por movilidad geográfica ha sustituido a la reducción por movilidad geográfica y como luego veremos, la reducción por discapacidad de trabajadores activos. No obstante, los requisitos exigidos para estos incrementos de los gastos deducibles son idénticos a los previstos hasta 31-12-2014 para las citadas reducciones, resultan igualmente aplicables para dichos incrementos de gastos deducibles a partir de 1-1-2015.

(42) Sin embargo, la DGT entiende que no se aplicaría el incremento del importe de los 2.000 euros, si la inscripción se lleva a cabo como demandante de mejora de empleo, puesto que no se encuentra desempleado (DGT CV2232-10, de 7 de octubre).

trabajar como funcionario (DGT CV2007-08, de 3 de noviembre; CV2215-08, de 25 de noviembre) (43).

- b) *El puesto de trabajo que se acepta debe estar situado en un municipio distinto al de la residencia habitual del contribuyente, que exija el traslado de su residencia.* Por ello, si se solicita la inscripción en una oficina de empleo de cierta localidad con carácter previo a la aceptación de un puesto de trabajo en dicho municipio, y teniendo en cuenta que los demandantes de empleo deben dirigirse a la oficina de empleo según el distrito postal de su domicilio, no se aplicaría el incremento porque ello significaría que el contribuyente tenía un domicilio en tal localidad con carácter previo a la aceptación del puesto de trabajo (DGT CV2023-08, de 3 de noviembre; CV540-09, de 20 de marzo; CV226-12, de 2 de febrero).
- c) *El contribuyente debe trasladar su residencia a un nuevo municipio.* En este sentido, la DGT exige al menos que ese traslado lo sea con carácter temporal, sin que este municipio tenga que ser, necesariamente, aquel en el que esté situado el puesto de trabajo que se acepta (DGT CV1076-12, de 17 de mayo; CV2988-13, de 7 de octubre; CV3038-16, de 29 de junio); y sin que el mero cambio de empadronamiento o domicilio fiscal sea prueba suficiente para acreditar tal cambio (DGT CV1841-17, de 12 de julio; CV1706-19, de 9 de julio) (44).

Tratándose de personas con discapacidad que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos (45), se incrementará dicha cuantía en 3.500 euros anuales. Dicho incremento será de 7.750 euros anuales, para las personas con discapacidad que siendo trabajadores activos acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento. La acreditación de la necesidad de ayuda de terceras personas para desplazarse a su lugar de trabajo o para desempeñar el mismo, o la movilidad reducida para utilizar medios de transporte

(43) Para la DGT, no puede aplicarse esta deducción si la inscripción en la oficina de empleo se produce después de la publicación de la relación definitiva de aspirantes aprobados (DGT CV1194-18, de 10 de mayo; CV1875-19, de 17 de julio). Tampoco podrá aplicarse cuando el traslado a otro municipio se produce al alcanzar la condición de funcionario de carrera, en la medida en que su previa condición como funcionario en prácticas conllevó la pérdida de la condición de demandante de empleo (DGT CV536-19, de 13 de marzo), o si en el momento de la aceptación del puesto de trabajo en localidad distinta, no figura inscrito en la correspondiente oficina de empleo por no haber llevado a cabo la renovación de la tarjeta de desempleo por tener conocimiento en ese momento de que había aprobado una oposición (DGT CV1585-09, de 2 de julio)

(44) Si en el ejercicio en el que se cambia de residencia es no residente fiscal en España, pero adquiere la residencia fiscal en nuestro país en el ejercicio siguiente, a pesar de cumplir los requisitos exigidos no puede aplicar el incremento de gasto deducible por movilidad geográfica en el primer ejercicio, por no ser contribuyente del IRPF, pero sí podrá aplicarlo en el segundo (DGT CV2352-20, de 9 de julio).

(45) Por trabajador en activo debe entenderse aquel que esté realizando un trabajo por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de un empleador (Res. TEAC 1121/2007, de 6 de noviembre; DGT CV635-16, de 16 de febrero; CV1988-18, de 3 de julio). Sin embargo, no tiene la consideración de trabajador en activo, un contribuyente en situación legal de desempleo, que desarrolle una actividad económica, prejubilado, etc. (AEAT 6-5-04; DGT CV1167-05, de 6 de mayo; CV1377-11, de 31 de mayo; CV1075-12, de 17 de mayo).

colectivos, debe realizarse mediante certificado o resolución del Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las CC. AA. en materia de valoración de incapacidades, basándose en el dictamen emitido por los equipos de valoración y orientación dependientes de las mismas.

Ahora bien, el límite del total a deducir por el concepto de “gastos distintos de los anteriores” [art. 19 f) LIRPF] o su importe incrementado, es el rendimiento íntegro del trabajo una vez minorado por el resto de los gastos deducibles previstos en las letras anteriores del citado artículo 19 LIRPF. Además, si un contribuyente obtiene en el mismo período impositivo rendimientos derivados de un trabajo que permita computar un mayor gasto deducible por tratarse de los supuestos de desempleados o discapacitados antes señalados y otros rendimientos del trabajo, el incremento del gasto deducible se atribuye exclusivamente a los rendimientos íntegros del trabajo señalados en primer lugar, es decir, a los obtenidos del nuevo puesto de trabajo aceptado o por ser trabajador activo discapacitado.

5.2. Reducciones aplicables a los rendimientos de trabajo personal (artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)

El artículo 20 LIRPF, prevé la aplicación de una reducción por obtención de rendimientos del trabajo buscando con ello, según se indicaba en el Preámbulo de la Ley 35/2006 del IRPF, una mejora de la equidad, disminuyendo la carga tributaria soportada por las rentas del trabajo, especialmente para las rentas más bajas, entre las que se situarán las retribuciones percibidas por trabajadores en la cuantía del SMI. Se trata de dispensar un tratamiento especial a este tipo de rentas por los siguientes motivos: compensar, mediante una cantidad a tanto alzado, los gastos generales en los que incurre un trabajador; reconocer la aportación que esta fuente de renta hace al conjunto de la base imponible; su facilidad de control y el que se trata de una renta no fundada o sin respaldo patrimonial.

En el estudio sobre los beneficios fiscales realizado por la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF, 2020), tras analizar la evolución normativa y evaluar el impacto de la citada reducción, se concluye con una valoración positiva de la citada medida indicando que es un beneficio fiscal generalizado en la mayoría de los países de nuestro entorno, aunque en la mayoría se suele articular como una deducción más que como una reducción. Pese al coste fiscal que supone, tiene un fuerte carácter progresivo al focalizarse en rentas bajas. El objetivo del beneficio que se evalúa es en qué medida favorece la oferta laboral de las rentas bajas (tanto en horas como en participación) de los beneficiarios, y se concluye que la medida sí alcanza el objetivo de rebajar la carga fiscal entre las rentas más bajas, con un efecto positivo adicional sobre la oferta laboral, especialmente en el número de personas que trabajan (margen extensivo) más que en el número de horas (margen intensivo).

El comité de personas expertas (2022: 132), también considera eficaz esta reducción para estimular la oferta de trabajo, especialmente en la decisión de participación en el mercado laboral, sin embargo, recomienda su transformación en una deducción reembolsable en la cuota, similar al *Earned Income Tax Credit* aplicado en algunos países, como Estados Unidos, que permitiría integrar el IRPF y las prestaciones públicas para las

personas con renta reducida entre las que, sin duda, se encuentran aquellas que perciben retribuciones en la cuantía del SMI.

Ahora bien, hasta que no se lleve a cabo ninguna reforma de esta medida, la regulación actualmente vigente debe su origen a la modificación introducida por el art. 59.1 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, cuyo Preámbulo indicaba que se buscaba con el aumento de la reducción por rendimientos del trabajo reducir la carga impositiva de los trabajadores con menores rentas, mejorando la renta disponible de este colectivo y ampliando el umbral de tributación, esto es, la cuantía de salario bruto anual a partir de la cual se empieza a pagar el impuesto.

Ya han pasado cuatro años desde entonces por lo que entendemos que, si de verdad se quiere responder a dicha finalidad –dado que en nuestro país no existe un mecanismo regulado que obligue a hacer revisiones periódicas (46)–, sería necesario volver a revisar la cuantía de dicha reducción para poder hacer frente a la situación generada por la creciente inflación que venimos padeciendo, de manera que la citada reducción, pese a la subida del importe del SMI, no deje de surtir los efectos favorables que se persiguen en esas rentas más bajas.

Así se va a proceder para 2023, pues en el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2023 remitido por el Congreso al Senado el 29 de noviembre de 2022, expresamente se refiere en su Preámbulo a la necesidad de acometer una reducción del impuesto sobre la renta a favor de trabajadores, pensionistas, autónomos y familias con menor nivel de renta, al ser el sector de la población más castigado por la situación económica actual. De esta forma en su artículo 59. Uno, se modifica el artículo 20 LIRPF con efectos de 1 de enero 2023, y se eleva la cuantía de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo a 6.498 euros anuales y el umbral a partir del cual resulta aplicable, para aplicarse a contribuyentes con rendimientos netos del trabajo inferiores a 19.747,5 euros.

Hasta que esta modificación entre en vigor, los actuales importes fijo y variable de la reducción son los siguientes:

- a) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 13.115 euros: 5.565 euros anuales.

(46) En nuestro país, no existe una normativa que determine la indexación automática de los salarios ni de otras cantidades referidas a gastos, deducciones, reducciones o mínimos personales y familiares recogidas de forma fija en nuestra LIRPF, a diferencia de lo que ocurre en otros países, como es el caso de Bélgica, en la que dicha indexación se produce de forma automática todos los años actualizando no solo los salarios y otras asignaciones de los trabajadores, sino diversos montantes del *Code des impôts sur les revenus* 1992. Vid. [https://finances.belgium.be/fr/particuliers/declaration_impot/taux-revenus-imposables/indexation-automatique] (consulta: 15 mayo 2022). Precisamente el aumento de la inflación está haciendo que surjan ciertas dudas sobre la incidencia de esas subidas automáticas de salarios en la actual situación económica. Para 2022, en Bélgica se espera una tasa de inflación del 7,4%, aunque la inflación de 8,31% para marzo es la más alta observada en cuarenta años (marzo de 1983: 8,92%). A pesar de ello, el gobierno federal confirmó a fines de marzo el mantenimiento de la indexación automática de salarios y asignaciones.

- b) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 13.115 y 16.825 euros: 5.565 euros menos el resultado de multiplicar por 1,5 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 13.115 euros anuales.

Es importante precisar que el importe de esta reducción se aplica para contribuyentes con rendimientos netos del trabajo inferiores a 16.825 euros siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500 euros. A estos efectos, el rendimiento neto del trabajo será el resultante de minorar el rendimiento íntegro en los gastos previstos en las letras a), b), c), d) y e) del artículo 19.2 LIRPF, es decir, no se tendrán en cuenta el importe de otros gastos deducibles del apartado f) de dicho artículo 19.2 LIRPF. Además, como consecuencia de la aplicación de la reducción prevista en este artículo, el saldo resultante no podrá ser negativo.

6. LA REPERCUSIÓN DE LA SUBIDA DE LA CUANTÍA DEL SALARIO MÍNIMO INTERPROFESIONAL EN EL “PETRIFICADO” MÍNIMO PERSONAL Y FAMILIAR DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Si, como hemos indicado, en el ámbito laboral el SMI pretende garantizar una remuneración justa y adecuada para que el trabajador pueda satisfacer las necesidades básicas y las de su familia y así asegurar una subsistencia digna en nuestra sociedad; en el ámbito tributario nos encontramos con el mínimo personal y familiar que, en cierto modo, guarda relación con el anterior concepto, pues pretende asegurar que una parte de la renta del contribuyente no se someta a tributación por destinarse precisamente a cubrir las necesidades personales y familiares del mismo (47).

En relación con esta cuestión, el propio TC en múltiples sentencias, ha tenido la oportunidad de indicar la importancia de la salvaguarda de un mínimo existencial no sometido a tributación en un impuesto como el IRPF, pues considera que «es fruto de la justicia que como valor del Estado social y democrático reclama el art. 1.1 CE, y como exigencia del sistema tributario impone el art. 31.1 CE, en conexión directa con la garantía de la dignidad de la persona (art. 10.1 CE) y con la obligación de aseguramiento por los poderes públicos de la protección de la familia (art. 39.1 CE). No podría calificarse de justo un Estado que se denominara como “social y democrático de Derecho” si privase a sus ciudadanos, a través de su sistema tributario, de la renta mínima de supervivencia, so pretexto del deber de contribuir a los gastos generales, pues con ello no sólo perdería su legitimidad política y democrática, sino que atentaría a la esencia misma de la dignidad humana» (48).

(47) Lago Montero (2021: 74), sostiene que para la fijación de la cuantía de los mínimos deberían atenderse también a criterios de Derecho Civil, más evolucionado en materia de deberes familiares comprensivos no solo de alimentos necesarios para la subsistencia física de las personas, sino de todos los correspondientes al desarrollo de una vida con plenitud y dignidad. Son muchos los autores que se han ocupado de analizar diversas cuestiones relacionadas con el mínimo personal y familiar y los diferentes conceptos a que éste debe referirse, véase por todos, el reciente trabajo de García Berro (2022: 49-95).

(48) Como indica el alto Tribunal, en la STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3, «siendo cierto que toda persona física, desde la primera unidad de renta generada exterioriza, en abstracto, una

A partir de estas consideraciones, el TC entiende que la forma de garantizar ese mínimo vital no sometido a tributación queda a la libre elección del legislador que, ha ido variando a lo largo de los años. La propia Ley 35/2006, se refiere en su Preámbulo a la evolución del tratamiento de las circunstancias familiares y personales en las distintas leyes del IRPF: hasta 1998, el tratamiento de las mismas se articulaba mediante deducciones en la cuota del impuesto; desde 1999, fueron sustituidas por un mínimo personal y familiar, deducible de la base imponible, cuya función era cuantificar aquella parte de la renta que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, se consideraba que no debería tributar por el Impuesto. Puesto que este cambio en el esquema de reducción en la base imponible de un impuesto con tarifa progresiva suponía que el beneficio para el contribuyente es directamente proporcional a su nivel de renta (a mayor renta, mayor beneficio) ya que el mínimo personal y familiar opera a través del tipo marginal de cada contribuyente, el legislador de 2006 consideró necesario introducir algunos cambios en el impuesto.

De esta manera, en la Ley 35/2006 «para asegurar una misma disminución de la carga tributaria para todos los contribuyentes con igual situación familiar, con independencia de su nivel de renta, se configura un extenso y flexible primer tramo, en el que se computan los mínimos destinados a reconocer las circunstancias personales y familiares. Por tanto, estos mínimos, técnicamente, se gravan a tipo cero. Esta estructura supone que los contribuyentes no tributan por las primeras unidades monetarias que obtienen y que destinan a cubrir las necesidades vitales, de forma que contribuyentes con iguales circunstancias personales y familiares logran el mismo ahorro, con lo que se mejora la progresividad del impuesto. La introducción de una cuantía a la que es de aplicación un tipo cero permite alcanzar el mismo efecto de equidad que se produce con la aplicación de las deducciones en la cuota».

Tal y como señaló la comisión de expertos (2014: 158), la Ley 35/2006 cambió la forma de aplicar los mínimos personales y familiares que pasaron de descontarse de la base del impuesto en la que su valoración se efectuaba al tipo marginal, a descontarse de la cuota con valoración a los tipos mínimos de la escala de gravamen; pero aunque esa valoración de los mínimos por los tipos iniciales añadió una mayor progresividad al impuesto respecto a la renta total, olvidó en el cálculo de esa progresividad la auténtica capacidad económica del contribuyente, pues aun reconociendo que «el mínimo personal y familiar constituye la parte de la base liquidable que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, no se somete a tributación por este impuesto no la eximió, sino que la desgravó mediante una detracción en la cuota del

capacidad económica susceptible de ser sometida a imposición, también lo es, sin embargo, que su capacidad contributiva, entendida como la aptitud para concurrir al sostenimiento de los gastos del Estado, en un impuesto a través del cual no sólo “se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad”, sino que es “el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE)” (SSTC 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 7; 189/2005, de 7 de julio, FJ 7; y 7/2010, de 27 de abril, FJ 6), debe producirse una vez superado un determinado umbral de renta que proteja la renta necesaria destinada a la satisfacción de las necesidades vitales del obligado tributario (renta vital de subsistencia), individualmente consideradas o, en su caso, de la unidad familiar».

tributo equivalente a la carga que directamente generaba, pero valorada a los tipos más reducidos de la tarifa».

No toda la doctrina comparte esta opción legislativa. Nosotros tampoco la compartimos pues somos partidarios de avanzar en una mayor simplificación en el impuesto, tal y como señalan García Berro (2022: 68-69) y Lago Montero (2021: 73-74), y volver a su configuración como reducciones de la base imponible. Así se lograría que el mínimo efectivamente sustraiga de la tributación «una cantidad suficiente y expresiva de las necesidades personales y familiares que ineludiblemente debe atender cada contribuyente, constituyendo una pieza nuclear del IRPF y del sistema tributario entero, por ser expresivo de la capacidad económica gravable. Su cuantía dependerá de la valoración que haga el grupo político dominante en cada coyuntura histórica concreta, que en ningún caso puede obviar la transcendencia de este concepto».

Por su parte, el comité de personas expertas (2022: 135-136) en relación con el mínimo personal y familiar en el IRPF, se plantea una cuestión –que no se presenta como una propuesta (49)– referida a la posible sustitución del mínimo por descendientes para los menores de 18 años, por una deducción reembolsable como medida que pueda luchar contra la pobreza infantil tan elevada en estos últimos años en nuestro país. Con el actual sistema, los perceptores de rentas muy bajas (como sería el caso de los contribuyentes que sólo perciben la cuantía del SMI), no pueden aplicar el mínimo por descendientes por insuficiencia de base liquidable, o simplemente por no estar obligados a presentar declaración por este impuesto a pesar de que sus rentas hayan estado sujetas a retención.

Ahora bien, mientras se hagan realidad o no las citadas recomendaciones, lo cierto es que la regulación actual recoge unas cuantías del mínimo personal y familiar que, como pusieron de manifiesto los Expertos que en 2014 redactaron el *Informe sobre la reforma del sistema tributario*, deberían relacionarse de algún modo con la renta neta por habitante siendo revisadas con una cierta periodicidad (planteaban cada cuatro años), de modo que en ningún caso resultasen inferiores, en su conjunto y para una familia de tamaño medio, a la mitad del consumo mediano puesto de manifiesto por la encuesta de presupuestos familiares. Nada de lo que allí se indicó se ha recogido en la normativa actual, puesto que la última vez que se actualizaron las cuantías del mínimo personal y familiar fue por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican entre otras la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, afectando a los artículos 57 a 60 de dicho texto legal, a los que nos remitimos para no alargarnos en estas páginas.

(49) La razón por la que no se contienen en el *Libro Blanco* propuestas sobre el IRPF (y tampoco sobre el IVA), hay que encontrarla en el hecho de que la resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda por la que se crea el Comité de personas expertas y se encarga el *Informe sobre la reforma del sistema tributario*, no contiene ningún encargo explícito sobre el IRPF y el IVA. A pesar de ello, el Comité entendió que su trabajo habría quedado incompleto si, en su análisis del sistema tributario óptimo, no hubiera hecho referencia alguna a los dos impuestos que satisfacen la mayoría de los ciudadanos y que representan más del 65% de la recaudación tributaria del Estado. Por ello, tras un diagnóstico de cada impuesto, se formulan recomendaciones sobre algunos aspectos relevantes de ambos impuestos.

Dado que, desde dicha fecha, a diferencia del importe del SMI, no se han revisado estas cuantías, podríamos preguntarnos si en la actualidad guardan o no relación con la renta neta por habitante en la actualidad o con otro tipo de prestaciones como pudiera ser el ingreso mínimo vital (50). El PIB per cápita de España en 2021 fue de 25.410€, 1.720€ mayor que el de 2020, que fue de 23.693€. En 2014, el PIB por habitante era de 22.218€ (51). Si tomamos en cuenta estos datos, nos encontramos con que el mínimo por contribuyente (5.550 euros) representa un 21,8% (en 2.014 representaba un 23%) y, por ejemplo, el mínimo por el primer descendiente (2.400 euros) vendría a suponer un 9,4% (en 2014, era un 8%) y el del cuarto descendiente (4.500 euros) un 18% (prácticamente similar al de 2014, que era un 18,7%).

Compartimos la conveniencia señalada por la comisión de expertos (2014) de que estas cantidades se revisen periódicamente y se actualicen de forma automática, indicando que «quizá en un futuro deban revisarse al alza las anteriores cantidades teniendo en cuenta, primero, que la renta neta por habitante es siempre inferior al PIB por habitante, al no deducir el PIB el consumo de capital fijo; segundo que, como ya se ha visto, suele medirse el límite de la pobreza relativa por el 40 o 50% de la renta mediana; tercero, que en una distribución de la renta habitualmente el valor mediano suele ser apreciablemente inferior al valor medio de esa distribución; y, cuarto y último, que en la fijación de esas cuantías habrían de tenerse muy en cuenta las posibilidades recaudatorias del IRPF y la de los restantes impuestos, para no crear graves problemas a la estabilidad presupuestaria».

Es cierto que desde que se fijaron inicialmente los mínimos personales y familiares en 2006, el PIB por habitante en España desafortunadamente no se ha visto incrementado excesivamente como consecuencia de las distintas crisis que se han producido y tampoco la inflación ha sido un problema para tener en cuenta, al menos hasta el año 2021. Aunque los expertos comentaban, que el criterio de la mitad de la mediana, siendo válido desde un punto de vista estadístico, era quizá demasiado exigente, entendían que el Gobierno debería proceder a una revisión de los mínimos personales y familiares desde

(50) García Berro (2022: 63 y ss.), plantea la posibilidad de fijar la cuantía del mínimo personal y familiar por referencia de la del Ingreso Mínimo Vital, si bien considera que «esta prestación pública se encuentra lejos de alcanzar un nivel suficiente para garantizar una subsistencia digna y, aun debiendo reconocerse el esfuerzo presupuestario que representa, su percepción sólo cubre de manera parcial el coste de las necesidades familiares básicas. Con todo, su importe mínimo individual supera la cuantía vigente del mínimo personal en el IRPF, que como se sabe asciende a 5.550,00 euros, lo que evidencia con claridad a mi juicio la necesidad de revisar este último importe». En efecto, el art. 13.2 Ley 19/2021, por la que se establece el ingreso mínimo vital, en relación con el art. 17.1 del Real Decreto 65/2022, sobre actualización de las pensiones públicas para el año 2022, determinan una cuantía mínima anual de 5.899,60 euros para perceptores individuales, cifra a la que debe añadirse el incremento provisional del 15 por 100 previsto en las mensualidades de abril, mayo y junio, dentro del paquete de medidas para paliar los efectos económicos de la guerra en Ucrania adoptadas mediante Real Decreto-Ley 6/2022. El incremento del ingreso mínimo vital previsto para 2023, es de un 8,46%.

(51) Datos extraídos del INE, *PIB y PIB per cápita. Serie 2000-2020*. [https://www.ine.es/dyngs/INEbase/es/operacion.htm?c=Estadistica_C&cid=1254736167628&menu=resultados&idp=1254735576581] (consulta: 21 junio 2022).

una óptica más generosa si la situación de consolidación presupuestaria lo permitiese y que mientras tanto deberían seguir descontándose de la cuota conforme al procedimiento establecido en la vigente Ley del IRPF, pasando a descontarse de los ingresos netos totales cuando la consolidación presupuestaria estuviese garantizada, para respetar de ese modo el concepto de capacidad económica o capacidad de pago del contribuyente.

La situación actual nos plantea un escenario diferente al de 2014 pues, aunque el PIB no ha crecido en exceso respecto de aquel año, atravesamos por un momento de alza de la inflación que va a determinar que el aumento de la renta que tiene su origen en la inflación y que, por tanto, no supone un aumento del poder adquisitivo, se traduzca en un aumento de la tributación del contribuyente. El Gobierno actual no ha aprobado ninguna medida en relación con el mínimo personal y familiar que intente atajar los efectos que genera este fenómeno conocido como “progresividad en frío”, al que alude Sanz Sanz (2022: 5-6) cuando indica que «la inflación, en sí misma, es un gravamen que recae sobre la ciudadanía ya que erosiona el valor del dinero y hace pagar impuestos más altos. Esta sobrecarga fiscal es especialmente evidente en figuras impositivas que, como el IRPF, presentan estructuras progresivas». Esta progresividad en frío tiene la peculiaridad de pasar relativamente desapercibida para la generalidad de los ciudadanos, ya que supone una subida impositiva encubierta que no necesita de acciones discrecionales por parte del gobierno mucho más visibles (como subidas de tipos impositivos o la modificación de otros elementos estructurales del impuesto), con un mayor coste político, pero que incrementan de forma significativa la recaudación tributaria aportando más dinero a las arcas públicas.

Los efectos de la inflación en los mínimos personales y familiares van a suponer una clara minoración de su incidencia real en la cuantificación de la base liquidable. Para luchar contra ello, en el País Vasco y Navarra se han aprobado normas forales que atienden a este fenómeno. Hay que indicar que en estos territorios sus legislaciones, no se han adaptado a la regulación del mínimo que se contempla en la normativa estatal, sino que mantienen deducciones en la cuota por circunstancias personales y familiares que son las que se han visto incrementadas para 2022. Así en el caso de Navarra (52) se incrementa un 5 por 100 el importe de las deducciones por mínimos personales y familiares, que no habían sido modificados en los últimos años. Expresamente se indica que se pretende evitar que el aumento de la renta que tiene su origen en la inflación y que, por tanto, no supone un aumento del poder adquisitivo, se traduzca en un aumento de la tributación del contribuyente. Por su parte, en los territorios forales del País Vasco, también se ha procedido a adaptar las de deducciones familiares para ajustar la evolución al IPC (53).

(52) Ley Foral 19/2021, de 29 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias (BON, n.º 297, de 31.12.2021).

(53) *Cfr.*: Norma Foral Bizkaia 13/2013, de 5 de diciembre, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [https://noticias.juridicas.com/base_datos/CCAA/518289-norma-foral-13-2013-de-5-de-diciembre-del-impuesto-sobre-la-renta-de-las.html]; Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa [https://noticias.juridicas.com/base_datos/CCAA/521360-norma-foral-3-2014-de-17-de-enero-del-impuesto-sobre-la-renta-de-las-personas.html]; Norma Foral Álava 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [https://noticias.juridicas.com/base_datos/CCAA/517914-norma-foral-

Algunas comunidades autónomas han procedido a actualizar también el importe de los mínimos personales y familiares para frenar el efecto de la inflación. Es el caso de Andalucía, a través del Decreto-ley 7/2022, de 20 de septiembre, por el que se modifica la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía. Expresamente en su Preámbulo se indica que, con la deflactación, tanto de las tarifas como del importe de los mínimos personales, se corrige la denominada “progresividad en frío”, motivada por la subida de salarios a causa de la inflación, sin que suponga un aumento real de la capacidad de pago. Se ajusta dicho porcentaje de deflactación al porcentaje de crecimiento de los salarios en España, que ha sido del 4,3%, según el último dato relativo al coste salarial publicado por el Instituto Nacional de Estadística (INE) correspondiente al segundo trimestre del año 2022. Expresamente en relación con el mínimo personal y familiar se indica que «la situación de crisis que estamos atravesando hace necesario y urgente elevar las cuantías del mínimo personal y familiar, que viene definido legalmente como aquella parte de la base liquidable que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, no se somete a tributación, y ello al objeto de tratar de adaptar dichas cuantías a los actuales niveles de precios existentes» (54).

Madrid también ha actualizado el tramo exento de impuestos en concepto de mínimo personal y familiar por Ley 8/2022, de 16 de noviembre por la que se modifica el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, modificando no solo las cuantías del mínimo por descendientes ya previsto, sino también los mínimos del contribuyente, por ascendientes y por discapacidad (55).

Por su parte, el Diario Oficial de la Generalitat Valenciana ha publicado el Decreto-Ley 14/2022, de 24 de octubre que adopta una serie de modificaciones en el ámbito tributario en base a los efectos inflacionistas experimentados durante el último año y el correspondiente empobrecimiento de los ciudadanos, entre estas medidas se mejora el mínimo personal y familiar ampliando las cuantías previstas en la normativa estatal en un 10% (56).

33-2013-de-27-nov-alava-impuesto-sobre-la-renta-de-las-personas.html#a79] (última consulta: 27 abril 2022).

(54) *Vid.* artículo primero, apartado Dos del Decreto-Ley 7/2022, de 20 de septiembre, que añade un nuevo artículo 23 bis en la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía con los nuevos importes del mínimo personal y familiar aplicables desde el ejercicio 2022.

(55) *Vid.* artículo único, de la Ley 8/2022, de 16 de noviembre, por la que se modifica el artículo 2 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, para deflactar la escala autonómica y el mínimo personal y familiar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

(56) *Vid.* artículo tres del Decreto-Ley 14/2022 (DOCV 27 de octubre 2022), que añade un nuevo artículo 2 bis, a la Ley 13/1997 de 23 de diciembre.

7. EL IMPACTO DE LA INFLACIÓN Y LA SUBIDA DE LA CUANTÍA DEL SALARIO MÍNIMO INTERPROFESIONAL EN LAS TARIFAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Tal y como hemos señalado en apartados anteriores, la incidencia de la inflación en el IRPF es algo innegable que afecta también a las tarifas del impuesto. Como acertadamente ha indicado Sanz Sanz (2022: 11), en un impuesto progresivo como el IRPF la inflación no solo desvirtúa la magnitud de las rentas reales sometidas a gravamen (incluyendo el importe que se perciba en concepto de SMI, aunque éste se haya visto incrementado en los últimos años), sino que altera, además, la progresividad real del impuesto personal sobre la renta de dos formas.

En primer lugar, y así lo hemos indicado ya, porque supone una minoración del valor real de reducciones y deducciones de cuantía monetaria fija que se emplean para reforzar la progresividad del impuesto y ajustar la carga tributaria a las circunstancias personales o familiares del contribuyente. En segundo lugar, porque al reducir la amplitud real de los tramos de renta sobre los que se aplican los tipos de gravamen y gravar la renta nominal, se empuja a los individuos hacia tramos superiores de la tarifa progresiva, aun cuando la renta real no haya variado. Esto supone en definitiva que los tipos medios efectivos que soporten los individuos aumenten, aunque la capacidad económica de los contribuyentes haya permanecido inalterada en el tiempo.

Para evitar este efecto, una solución posible pasaría por la deflactación de las tarifas del IRPF, ajustando los tipos que se pagan en el IRPF a la inflación y haciendo que se tribute por lo que de verdad vale el dinero, y no incrementando de manera soterrada el importe a pagar de la gran mayoría de los contribuyentes. Aunque la inflación afecta a todo el sistema impositivo, su incidencia repercute de manera especial en el IRPF por su estructura progresiva que determina que se pague más en función del incremento de la renta del contribuyente. Por ello, puede ocurrir que el incremento en el salario no sirva para adquirir más bienes u obtener más servicios, es decir, para mejorar el nivel de vida del trabajador, pues por el efecto de la inflación pagará más por lo mismo que antes costaba menos. Ante esta situación, el inmovilismo de la normativa del IRPF para adaptarse a la inflación no ayuda a mejorar esta situación, pues nos podemos encontrar fácilmente con la superación de límites para obtener reducciones o la aplicación de tipos marginales superiores en la escala que nos hagan tributar más por un incremento en nuestra renta que no es “real”.

Hay que indicar que la última vez que se produjo la deflactación de las tarifas del IRPF a nivel estatal fue en el año 2008, mediante la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008, medida que según se señalaba en el apartado VII del Preámbulo, se adoptaba «para evitar que un incremento de la renta derivada del mero ajuste a la inflación produzca un aumento de la carga impositiva y proteger así, especialmente, a los contribuyentes de rentas bajas, quienes podrían verse más perjudicados de no deflactarse la tarifa. Con ese propósito se actualizan, igualmente en un dos por ciento, los importes de los distintos mínimos, del contribuyente, por descendientes, por ascendientes y por discapacidad, que integran el mínimo personal y familiar del Impuesto. En igual porcentaje se elevan también las cuantías aplicables como reducción del rendimiento neto del trabajo y del rendimiento neto de las actividades económicas aplicables a trabajadores autónomos dependientes de un único empresario».

Como puede observarse, se pretendía con esta medida aliviar la carga tributaria precisamente para los trabajadores perceptores de rentas más bajas, entre los que se sitúan aquellos que perciben sueldos por la cuantía del SMI, y que son ahora los mismos que se ven perjudicados por la situación actual.

Han pasado doce años, y no se han producido nuevos ajustes de la tarifa del IRPF a la inflación, y aunque en años anteriores esto no ha sido un problema dado que se situaba en unos términos reducidos, la subida al 6,5% en el año 2021 que ha continuado durante 2022 alcanzando su cota máxima en julio con un 10,8% (57), agravada por la crisis económica generada por la invasión rusa de Ucrania, ha supuesto un importante cambio y una preocupación por parte de todos los agentes sociales. Sin embargo, y así lo hemos indicado anteriormente, el Gobierno de España ha optado por no deflactar la tarifa del IRPF con las consecuencias que hemos expuesto, y que van a dar lugar a un incremento en la carga tributaria de cada contribuyente, anulando las subidas de sueldos en general, y el impacto que haya podido tener la subida del SMI en los mismos, pues no olvidemos que las tarifas del IRPF tienen una repercusión directa sobre los porcentajes de retención que se aplican sobre las rentas del trabajo personal.

Ante este inmovilismo del Gobierno Central, algunas CC. AA. van a deflactar los tramos autonómicos del IRPF con vigencia para el ejercicio 2022. Como ya hemos señalado anteriormente, ya lo han hecho Andalucía, deflactando los tramos de su escala autonómica en un 4,3% (58) y Madrid (59), en un 4,1%. Por su parte Murcia (60) ha incrementado en un 4,1% los cuatro primeros tramos de su escala autonómica; y la Comunidad Valenciana (61) ha establecido una nueva escala autonómica para el ejercicio 2022 que establece un tipo del 9% para las rentas inferiores a 12.000 euros, en lugar del 10% que fijaba la legislación anterior. Además, se dota de una mayor progresividad a la escala estableciendo tramos de 10.000 euros que minorarán la cuota autonómica de las rentas

(57) En la última nota de prensa publicada el 29 de noviembre de 2022, el indicador adelantado del IPC sitúa su variación anual en el 6,8% en noviembre, medio punto por debajo de la registrada en octubre. La tasa anual del indicador adelantado de la inflación subyacente aumenta una décima, hasta el 6,3%. En estos últimos meses el IPC muestra una tendencia descendente: se situó en junio, en un 10,2%; en julio, en un 10,8%; en agosto, en un 10,5%; en septiembre, 8,9% y octubre un 7,3%. Para consultar aspectos relacionados con el IPC a lo largo de los últimos años, véase: [https://www.ine.es/dyngs/INEbase/es/operacion.htm?c=Estadistica_C&cid=1254736176802&menu=ultiDatos&idp=1254735976607] (consulta: 1 diciembre 2022).

(58) *Vid.* artículo primero, apartado Uno del Decreto-Ley 7/2022, de 20 de septiembre, que modifica el artículo 23 de la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

(59) *Vid.* artículo único de la Ley 8/2022, de 16 de noviembre de la Comunidad de Madrid (BOCM 21 de noviembre 2022) que modifica el artículo 1 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre.

(60) *Vid.* Decreto-Ley n.º 4/2022, de 22 de septiembre, por el que se modifica la Escala Autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a consecuencia del aumento de la inflación – Boletín Oficial de la Región de Murcia de 29-09-2022.

(61) *Vid.* artículo 2 del Decreto-ley 14/2022, de 24 de octubre de la Comunidad Valenciana, que modifica el artículo 2 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre de tributos cedidos de la Generalitat Valenciana.

inferiores a 65.000 euros. Para las rentas superiores a 65.000 euros se mantienen los tramos y los tipos aplicables.

Es evidente que para las arcas del Estado y de las CC. AA. la inflación va a suponer una mayor recaudación (62), pero si eso es lo que se pretende o lo que se necesita, nos parecería más acertado afrontar la situación económica con subidas de impuestos claras y evidentes para los contribuyentes, porque lo contrario viene a suponer una subida encubierta de impuestos que acabará perjudicando a todos los contribuyentes por este impuesto, incluidos a aquellos que perciben rentas bajas que se corresponden con el importe del SMI.

Pero curiosamente no solo no se han deflactado las tarifas del IRPF a nivel estatal, sino que las últimas modificaciones que se han introducido en relación con las mismas haciendo uso de la habilitación contenida en la disposición final sexta de la LIRPF a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2022 (63), han buscado precisamente un incremento en la tributación, como seguidamente veremos, para las rentas más elevadas. Consideramos que la deflactación de las tarifas del IRPF podría hacerse mediante LPGE, siguiendo la doctrina del Tribunal Constitucional que, ya en una de sus primeras sentencias, STC 27/1981, de 20 de julio (ECLI:ES:TC:1981:27) sostuvo que la mera adaptación del tributo a la realidad puede hacerse por Ley de Presupuestos incluso si no hubiera una ley tributaria sustantiva que así lo prevea (FJ 2º).

Pero esta STC 27/1981 tiene también interés porque se refiere a los efectos de la inflación en relación con el IRPF. El TC se pronunciaba sobre la constitucionalidad de la modificación introducida por el artículo 37 de la Ley 74/1980, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio de 1981, en relación con el artículo 20 de la Ley 44/1978 del IRPF referido al cálculo de la determinación del valor de los incrementos o disminuciones de patrimonio, aplicando unos coeficientes que pretendían la corrección de la inflación en el IRPF. Aunque el TC no admitió la validez de la justificación de la normativa que habilitaba la reforma (disposición adicional segunda de la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades, que habilitaba la Ley de Regularización de

(62) Aunque ya era un dato que se venía constatando en anteriores informes, en el informe mensual de recaudación de octubre de 2022 publicado por la AEAT se indica que los ingresos ascendieron en el mes de octubre hasta los 41.864 millones de euros, un 11,7% más que en el mismo mes de 2021. Los factores principales que explican el crecimiento en el año son cuatro. El primero es el crecimiento de la recaudación en el IVA. Hasta octubre aumentó un 17,9%, muy por encima del incremento de los precios de consumo en el mismo periodo y a pesar de la rebaja del tipo en el consumo doméstico de electricidad. El segundo son las retenciones del trabajo, que acumulan una subida en el año del 12,6% consecuencia de la creación de empleo, de los aumentos en salarios y pensiones y del crecimiento del tipo efectivo que se deriva de ellos. El tercer factor explicativo son los ingresos brutos procedentes de las declaraciones anuales del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades (la suma de ambos registra un aumento por encima del 31%), ingresos que corresponden a las liquidaciones del ejercicio 2021. Por último, cabe destacar el aumento de los pagos fraccionados: [https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informe_mensual_de_Recaudacion_Tributaria.shtml].

(63) La citada norma permite introducir modificaciones en relación con: a) La escala y los tipos del impuesto y las deducciones en la cuota; b) Los demás límites cuantitativos y porcentajes fijos establecidos en esta Ley.

Balances de 1964), al argumentar la constitucionalidad de la medida subrayó el componente consustancial de la corrección monetaria, como una maniobra inherente al gravamen justo de la renta, pese a la inexistencia de habilitación legal de la medida.

El TC indicó que «lo que hace el art. 37 es una adecuación a la actual situación inflacionista que responde a la naturaleza del Impuesto sobre la Renta que ha de contemplar incrementos reales no monetarios. No se trata de modificación del Impuesto que requiera previsión normativa» (FJ 6º). Es decir, se plantea que los efectos de la inflación pueden afectar de manera clara al gravamen justo de la renta, lo cual creemos que podría ser un argumento a tener en cuenta para defender la actualización del impuesto a la situación actual con una inflación creciente (64).

En relación con esta cuestión, tenemos que dar noticia de que el pasado 30 de junio de 2022 se ha admitido la cuestión de inconstitucionalidad número 3823-2022 (65) en relación con el artículo primero, apartado veintiuno de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del IRPF, por posible vulneración del art. 31.1 CE, en relación con el sistema de cálculo de las ganancias patrimoniales derivadas de la venta de inmuebles en la base imponible del IRPF por referencia al valor nominal de adquisición y venta del mismo, sin tomar en consideración la depreciación del dinero (inflación). Es una magnífica oportunidad para que el TC se pronuncie sobre el posible impacto que la inflación pudiera tener en ciertos aspectos del IRPF, tomando como referencia la reciente jurisprudencia de este órgano emanada con ocasión de las sucesivas cuestiones de inconstitucionalidad que se han planteado en torno al problema del método legal de cálculo de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, cuyo hecho imponible guarda semejanza con la fuente de renta que es objeto de gravamen en el IRPF bajo el concepto de ganancia patrimonial.

En efecto, el Auto del TSJ de Andalucía (Málaga) que plantea esta cuestión de inconstitucionalidad recoge la doctrina emanada del TC en la afamada sentencia 182/2021, de 26 de octubre en relación con el IIVTNU, que ha supuesto una vuelta a la consideración del principio de capacidad económica desde una doble vertiente como fundamento y medida en la imposición, rectificando la posición del Auto 71/2008, de 26 de febrero (FJ 5) (66), y revitalizando el citado principio al señalar que, para hacer efectivo el princi-

(64) El TC vuelve a ocuparse de la necesidad de atender a la inflación en el cálculo de las ganancias patrimoniales en el IRPF en la STC 189/2005, de 7 de julio (ECLI:ES:TC:2005:189) salvando la constitucionalidad de las cuestiones que afectaban a la actualización de balances en base a argumentos relacionados con la necesidad de nuestras empresas de «conocer sus costes reales de producción, determinar más exactamente su beneficio...» (FJ 5º).

(65) Planteada por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, con sede en Málaga, en el procedimiento ordinario núm. 385-2019 [https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2022-11315].

(66) La doctrina recogida en dicho Auto, fue seguida por los Autos 120/2008 y 342/2008, entendiéndose que la necesidad de que la cuantía del tributo se gradúe de acuerdo con la capacidad económica «únicamente opera en los impuestos que constituyen los pilares estructurales del sistema tributario», de manera que «sólo cabe exigir que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del hecho imponible en aquellos tributos que resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir del art. 31.1» (lo cual no ocurría en el caso de los Autos citados, relativos a tributos sobre el juego).

pio de capacidad económica «no basta con que deban contribuir al sostenimiento de las cargas públicas únicamente quienes tengan capacidad económica para ello, sino que es necesario que la proporción de la contribución que cada individuo deba realizar al sostenimiento de los gastos públicos se determine también en atención a su capacidad económica» (STC 182/2021, FJ 4), de forma que en operaciones patrimoniales el hecho imponible debe ser fijado de modo que sujete expresiones de riqueza real y no meramente potencial o presunta y así «quienes experimenten ese incremento se sometan a tributación, en principio, en función de la cuantía real del mismo, conectándose así debidamente el hecho imponible y la base imponible, dado que esta última no es más que la cuantificación del aspecto material del elemento objetivo del primero» (STC 182/2021FJ 5).

Para el TSJ, estas posiciones del TC sobre el IIVTNU «podrían extrapolarse al supuesto de gravamen de la renta generada con ocasión de operaciones de transmisión de bienes inmuebles que tributan en el IRPF como ganancias patrimoniales, de manera que sólo se sometan a tributación situaciones expresivas de incremento patrimonial real y efectivo y que en la determinación cuantitativa de la base de gravamen se considere igualmente la realidad objetiva de dicho incremento patrimonial. Por tanto, ante una norma que suprime los coeficientes de corrección monetaria para la actualización de los valores de adquisición de los inmuebles, se permitiría la tributación de magnitudes ficticias por sobre estimación del incremento resultante del cálculo de la diferencia estricta entre un valor de adquisición y valor de transmisión expresados en términos monetarios».

Como señala el Auto del TSJ «la evolución de los precios y consecuente depreciación del nominal del dinero significa que en operaciones traslativas de bienes inmuebles adquiridos largo tiempo atrás, el incremento real es significativamente inferior por contraste con el incremento patrimonial nominal expresado en dinero». Dado que en las ganancias patrimoniales se grava un puntual incremento experimentado por la transmisión de un bien concreto y que debe ser calculado de forma singular, «el impacto de la inflación monetaria en el resultado final de la operación de cálculo de la ganancia patrimonial llegará a ser muy significativo, impacto que el sistema nominalista estricto por referencia exclusiva a los valores monetarios ignora» y que a juicio del citado TSJ no parece que encuentre una justificación razonable, en base a fines extrafiscales de política económica o de otro orden, que atempere el principio de capacidad económica en el cálculo de estas ganancias patrimoniales, por lo que acuerda el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad.

Ahora bien, habrá que esperar a que el TC se pronuncie sobre la misma, y mientras tanto es una decisión del legislador adoptar o no medidas en el sistema tributario que traten de paliar estos efectos de la inflación. Por ahora, y en relación con las tarifas estatales en el IRPF, no se prevén medidas al respecto y aunque, se podría haber aprovechado la aprobación de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado para 2021, 2022 y 2023 para adaptar las tarifas del impuesto a la inflación, las últimas modificaciones que se han efectuado a través de este vehículo normativo han tomado una dirección contraria.

Así, los artículos 58 y 59 de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, con efectos a partir del 1 de enero de 2021, modifican los artículos 63.1.1º LIRPF que, regula la escala general, estableciendo un nuevo tramo

para bases liquidables superiores a 300.000 euros que quedarán gravadas al 24,5%; y el 66.1.1º LIRPF, que crea un tramo adicional en la escala del ahorro, de donde resulta que, una vez rebasados los 200.000 euros, el tipo aplicable será del 13 por 100 (67). Por su parte, el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2023 introduce también una modificación en la escala del ahorro que supondrá un incremento en la tributación de estas rentas del ahorro en el último tramo de la escala vigente, las cuales pasarán a tributar al 27% (actualmente tributan al 26%). Adicionalmente, se crea un nuevo tramo en el que las rentas a partir de 300.000 euros tributarán al 28%.

Como puede verse, son subidas que no van a afectar a perceptores de rentas bajas, entre las que se incluirían las rentas del trabajo equivalentes o cercanas a la cuantía del SMI, pero sirve para poner de manifiesto que no está en la intención del legislador proceder a la deflactación de las tarifas del IRPF.

8. LÍMITES A LA OBLIGACIÓN DE DECLARAR EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS: INCIDENCIA EN CONTRIBUYENTES QUE PERCIBEN RETRIBUCIONES EN CONCEPTO DE SALARIO MÍNIMO INTERPROFESIONAL

El artículo 96 de la LIRPF dispone que los contribuyentes estarán obligados a presentar y suscribir declaración por este impuesto, con los límites y condiciones que reglamentariamente se establezcan atendiendo a variedad de umbrales cuantitativos aplicables en función del tipo y cuantía de la renta obtenida (art. 61.1, 2 y 3 RIRPF).

No obstante, con la intención de reducir la presión fiscal indirecta fundamentalmente en contribuyentes con rentas bajas y sometidas a retención (sería el caso de aquellos que perciben el SMI), se regula un amplio espectro de supuestos en los que los contribuyentes no tienen que presentar declaración, lo cual puede inducir a ciertas confusiones. En efecto, el hecho de no estar obligado a presentar declaración no implica que el contribuyente no haya satisfecho el impuesto correspondiente, dado que la regulación de la obligación de declarar parte del presupuesto de que los contribuyentes no obligados a declarar ya han pagado su IRPF vía pagos a cuenta (retenciones e ingresos a cuenta), convirtiéndose dichos ingresos anticipados en su tributación definitiva.

Por ello, esta exclusión del deber de presentar la declaración parece en ocasiones una invitación a no declarar hacia algunos contribuyentes, que podrían estar interesados en presentar su declaración para obtener la devolución de retenciones excesivas, aunque no sean elevadas cuantías (Lago Montero, 2021: 79). Por eso consideramos, que más que

(67) La adopción de estas medidas se justificaba, según reza el Preámbulo de la citada LPGE para 2021, para compatibilizar un crecimiento económico con un aumento de ingresos tributarios que permita el fortalecimiento del Estado del bienestar y reduzca desigualdades decidiendo «la imposición de un mayor gravamen a las rentas más altas», por lo que, es evidente que dicha subida no afectará a las rentas bajas entre las que se incluyen las rentas del trabajo equivalentes o cercanas a la cuantía del SMI. En relación con esta modificación de la LIRPF a través de la Leyes de Presupuestos Generales del Estado, y ciertas incongruencias en las tarifas del IRPF, véase Cubero Truyo (2021: 1137-1149).

modificar o no los límites a la obligación de declarar, habría que reforzar la claridad del borrador que remite la AEAT a los contribuyentes para su verificación y corrección, expresando el derecho a la devolución y facilitando al máximo su confirmación.

El comité de personas expertas (2022: 146) se plantea la conveniencia de una extensión de la obligación formal de declarar en el IRPF. Pese a la existencia de argumentos favorables a su mantenimiento, como pueden ser el hecho de evitar incurrir en costes de cumplimiento a determinados contribuyentes con rentas reducidas, poco susceptibles de evasión y cuyo impuesto se habrá pagado casi en su totalidad a través de retenciones reduciendo los costes de administración del impuesto; existen también argumentos a favor de la extensión de la declaración de IRPF a más personas.

Los principales argumentos que se recogen en el citado *Libro Blanco* (2022) parten del propio principio de generalidad del artículo 31.1 CE conforme al cual todos estamos obligados a declarar conforme a nuestra capacidad económica (STC 96/2002, FJ 7 y STC 73/2017, FJ 3). Además, en la actualidad el coste para los contribuyentes derivado de la declaración del IRPF es muy reducido, teniendo en cuenta el avance en la informatización y asistencia a los contribuyentes en la elaboración y presentación de las autoliquidaciones del impuesto con lo que tampoco sería relevante el incremento de costes para la Administración (68) y podría incrementar la información con relevancia tributaria a disposición de la Administración, mucha de la cual ya obra en su poder. Se evitarían algunos efectos no deseables, que ya hemos indicado y que también pone de manifiesto el Consejo para la Defensa del Contribuyente (69), pues no parece coherente que no se considere obligado a declarar a quien debe hacerlo para obtener la devolución de retenciones excesivas; además, con la actual regulación, una nueva fuente de renta del contribuyente, de muy pequeña cuantía, puede situarlo fuera del colectivo que no tiene obligación de presentar la declaración de IRPF.

Por otra parte, la obligación formal de declarar, con independencia de su resultado en términos de cuota tributaria (declaración negativa), visibiliza la participación de todos los ciudadanos en el impuesto que mejor representa las obligaciones tributarias derivadas de la pertenencia a una comunidad política y, por tanto, la contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica (Comisión de Expertos, 2014). Además, si se considera que el IRPF puede desempeñar un papel en la articulación de algunas prestaciones a las personas con menos renta, será necesario que se amplíe a estos colectivos la obligación de declarar. Es el caso, de la obligación por expresa disposición legal para los beneficiarios del Ingreso Mínimo Vital, quienes están, en todo caso, obligados a presentarla, no solo el titular del ingreso, sino todos y cada uno de los miembros de su unidad de convivencia, sean menores o mayores de edad (art. 36 Ley 19/2021).

(68) Es cierto que se ha avanzado claramente en la informatización y en la asistencia al contribuyente en la cumplimentación telemática de las obligaciones tributarias, pero no todo son ventajas, ya que sigue existiendo una importante brecha digital que dificulta estas tareas a determinados perfiles de contribuyentes. Al respecto puede verse nuestro trabajo: Mories Jiménez, M. T. (2021: 381-423).

(69) Véase su Propuesta normativa 1/2019.

Con la regulación actual, entre esos contribuyentes no obligados a presentar declaración se encontrarían los perceptores del SMI dado que, al estar éste fijado en 14.000 euros para 2022, si lo perciben de un solo perceptor va a quedar siempre por debajo del límite de 22.000 euros establecido para la obligación de declarar rendimientos del trabajo personal [art. 96.2 a) LIRPF]. No obstante, ese límite desciende a 14.000 euros anuales (70) si se perciben rentas del trabajo por parte de más de un pagador, salvo que la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, no superan en su conjunto la cantidad de 1.500 euros anuales [art. 96.3.a) LIRPF] en cuyo caso se mantendría el límite de 22.000 euros así como en aquellos casos en los que el pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener de acuerdo con lo previsto reglamentariamente o cuando se perciban rendimientos íntegros del trabajo sujetos a tipo fijo de retención.

Sanz Sanz (2022: 11) incluso considera que en un escenario inflacionista como el que nos acompaña, podría analizarse si el desfase temporal entre el momento de generación de las rentas y el momento de liquidación y pago efectivo del impuesto puede distorsionar la factura fiscal de los contribuyentes. Entendemos que en la medida en que las rentas sujetas al IRPF estén sometidas a retenciones e ingresos a cuenta (como es el caso de los rendimientos del trabajo, aunque sean rentas bajas), los pagos a cuenta van a suponer un pago anticipado del impuesto, por lo que ese efecto inflacionista se verá minimizado porque se va diluyendo en el ejercicio a medida que se van efectuando las retenciones. No obstante, si en algún momento se deflactase la tarifa del IRPF, ello conllevaría la adaptación inmediata de las retenciones para adaptarlas a la nueva tarifa que en su caso se aprobase.

9. CONCLUSIONES

El principal objetivo de estas páginas ha sido analizar algunas cuestiones que afectan al tratamiento tributario de las retribuciones que son percibidas por los trabajadores en la cuantía del salario mínimo interprofesional, y poner de manifiesto una cierta incongruencia entre su tratamiento desde el punto de vista laboral y tributario.

Aunque nos hemos centrado principalmente en los aspectos tributarios, nos gustaría indicar que consideramos demasiado genérica la regulación de la potestad atribuida al Ejecutivo sobre la fijación del salario mínimo en el Estatuto de los Trabajadores. Pensamos de cara a una futura reforma de esta materia, que sería conveniente una mayor concreción y transparencia en relación con la postura de los sindicatos y la patronal sobre dicha cuantía.

(70) No obstante, el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales para 2023, en su artículo 59.Dos, modifica el artículo 96.3 de la LIRPF y eleva el umbral inferior de la obligación de declarar de los perceptores de rendimientos del trabajo de 14.000 a 15.000 euros anuales, para contribuyentes con más de un pagador, con la intención de ayudar a trabajadores, pensionistas, autónomos y familias con menor nivel de renta, al ser el sector de la población más castigado por la situación económica actual.

Por otra parte, pensamos que de nada sirve garantizar una remuneración mínima si no se contemplan otras medidas que, de forma global, pongan en valor las distintas subidas del SMI teniendo en cuenta también otros índices de referencia de rentas que se utilizan para poder determinar la percepción de posibles ayudas o el derecho a determinados beneficios fiscales, como puede ser el indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM).

Especialmente importante nos parecen las limitaciones establecidas en la legislación laboral en relación con el abono del salario en especie. Se prohíbe que el abono en especie de una parte del salario dé lugar a la minoración de la cuantía íntegra en dinero del SMI, y se limita al treinta por ciento del salario total, el importe de las retribuciones en especie. Ello supone que el importe del SMI condiciona la restricción del salario en especie, en la medida en que su incremento supone una ampliación de esta garantía.

Esta cautela es importante pues el salario en especie, sobre todo en relación con trabajadores con sueldos bajos, va en detrimento de la capacidad dispositiva del trabajador en tanto que ve limitadas sus posibilidades de elegir los productos que desea adquirir con su salario. La norma pretende garantizar que todo trabajador perciba como mínimo por su prestación de servicios un salario en metálico anual de 14.000 euros, pero también de 1.000 euros cada mes, sobre todo si tenemos en cuenta que, en una sociedad desarrollada económicamente y consumista como la nuestra la mayoría de los pagos se hacen de forma mensual. Por lo que consideramos que debe aplicarse la doble limitación anual y mensual.

En relación con el IRPF, entendemos que deben introducirse mecanismos que permitan actualizar periódicamente determinadas cantidades fijadas en la Ley, tales como reducciones, deducciones, gastos o importes del MPF que inciden directamente en los contribuyentes que perciben rentas muy bajas para actualizarlos a la realidad, sobre todo en un contexto de inflación como el actual y evitar la “petrificación” de los citados importes. El hecho de no actualizar estas cantidades y tampoco deflactar las tarifas del impuesto anula las subidas de sueldos y el impacto que haya podido tener la subida del SMI en los mismos.

Aunque para las arcas del Estado y de las CC. AA. esto está suponiendo una mayor recaudación, nos parece que si eso es lo que se pretende o lo que se necesita, sería más acertado afrontar la situación económica con subidas de impuestos claras y evidentes para los contribuyentes, porque lo contrario viene a suponer una subida encubierta de impuestos que acabará perjudicando a todos los contribuyentes por este impuesto, incluidos a aquellos que perciben rentas bajas que se corresponden con el importe del SMI.

Para evitar este efecto, una solución podría ser la deflactación de las tarifas del IRPF, ajustando los tipos que se pagan en el IRPF a la inflación y haciendo que se tribute por lo que de verdad vale el dinero, y no incrementando de manera soterrada el importe a pagar de la gran mayoría de los contribuyentes. Destacamos que, aunque la inflación afecta a todo el sistema impositivo, incide especialmente en el IRPF por su estructura progresiva que determina que se pague más en función del incremento de la renta del contribuyente. Por ello, puede ocurrir que el incremento en el salario no sirva para adquirir más bienes u obtener más servicios, es decir, para mejorar el nivel de vida del trabajador, pues por el efecto de la inflación pagará más por lo mismo que antes costaba

menos. Algunas Comunidades Autónomas sí que están deflactando sus tarifas, sobre todo en lo que afecta a las rentas más bajas, medida que a nuestro juicio es positiva. El Estado no apuesta por esta medida, y viene utilizando las Leyes de Presupuestos Generales del Estado de estos últimos años, para introducir nuevos tramos en las tarifas del IRPF que afectan a las rentas más altas.

Valoramos positivamente las modificaciones que se están produciendo en la regulación del IRPF para adaptarse a la actual realidad económica, y evitar que las subidas de los salarios, sobre todo en los niveles más bajos de renta, supongan la superación de límites para obtener reducciones o la aplicación de determinados gastos.

Por último, nos llama la atención que aún se mantenga la exclusión del deber de presentar la declaración para determinados contribuyentes, entre ellos los que perciben rentas bajas como pueden ser los trabajadores que perciben retribuciones en la cuantía del SMI. Esta exclusión parece que invita a no declarar a algunos contribuyentes que podrían estar interesados en presentar su declaración para obtener la devolución de retenciones excesivas, aunque no sean elevadas cuantías. Consideramos que sería conveniente apostar por una extensión de la obligación formal de declarar en el IRPF, incrementando y reforzando la asistencia al contribuyente, clarificando al máximo el borrador que les remite la AEAT para facilitar su verificación y corrección, el derecho a la devolución y su confirmación.

BIBLIOGRAFÍA

- AA.VV. (2022): *Memento práctico IRPF*, F. J. Seijo Pérez (dir.), Ed. F. Lefevre.
- Aguilera Izquierdo, R. (2021): “Cuestiones actuales sobre el SMI”, *Revista Española de Derecho del Trabajo*, n.º 246: 1-6 (BIB 2021\4977).
- AIReF (2020): *Evaluación del gasto público 2019. Estudio beneficios fiscales*: 81 y ss. [https://www.airef.es/wpcontent/uploads/2020/10/Docus_Varios_SR/Estudio_Beneficios_Fiscales_Spending_Review.pdf].
- Barbera, M. y Ravelli, F. (2021): “La Proposta di direttiva sul salario minimo adeguato: la risposta dell’Unione europea a un problema storico del diritto del lavoro”, en *Studi in memoria Di Massimo Roccella*, Edizioni Scientifiche Italiane s.p.a. Università degli Studi di Torino: 55-74.
- Comisión de expertos (2014): *Informe para la reforma del sistema tributario español*, Instituto de Estudios Fiscales.
- Comité de personas expertas (2022): *Libro Blanco para la reforma del sistema tributario*, Instituto de Estudios Fiscales.
- Cruz Villalón, J. (2021): *Compendio Derecho del Trabajo*, Tecnos, Madrid, 14.ª Edición.
- Cubero Truyo, A. (2021): “Graves defectos en la regulación de las escalas del IRPF por la Ley de Presupuestos”, en L. Cazorla González-Serrano (dir.): *Estudios en homenaje al profesor Luis María Cazorla Prieto*, Volumen I, Aranzadi, Pamplona: 1137-1149.
- Feito Higuera, J. L. (2017): “Las consecuencias de la subida del salario mínimo en España”, *Documento de Trabajo*, Instituto de Estudios Económicos: 1-24.
- Font de Mora Rullán, J. (2018): “¿Son embargables las dietas que perciba un trabajador? Jurisprudencia contradictoria”, *Blog LegalToday*, 26 abril 2018 [<https://www.legaltoday>].

- com/practica-juridica/derecho-social-laboral/laboral/son-embargables-las-dietas-que-perciba-un-trabajador-jurisprudencia-contradictoria-2018-04-26/].
- García Berro, F. (2022): “Familia y capacidad económica en la regulación del IRPF: claves actuales para superar viejas deficiencias”, en *Adaptación de la normativa tributaria a las nuevas realidades familiares*, Tirant lo Blanch, Valencia: 49-95.
- García Murcia, J. (2014): “Salario variable y suficiencia de ingresos: unas reflexiones generales”, *Documentación Laboral*, n.º 100 – Año 2014 – Vol. I: 71-84.
- García Murcia, J. (2004): “Del salario mínimo al IPREM. El nuevo indicador para las prestaciones y ayudas sociales”, *Relaciones Laborales: Revista crítica de teoría y práctica*, n.º. 2: 661-680.
- García Murcia, J. (2002): “Derecho a una remuneración suficiente”, en AA.VV., J. L. Monereo Pérez, C. Molina Navarrete y N. Moreno Vida (dirs.): *Comentario a la Constitución socioeconómica de España*, Comares, Granada: 1195 y ss.
- Lago Montero, J. M. (2021): *La simplificación de la imposición sobre la renta*, Ed. Reus.
- Llompарт Bennásar, M. (2019): “La subida del SMI: repercusiones en la esfera laboral y de seguridad social”, *Revista Trabajo y Derecho*, n.º 57, septiembre 2019, La Ley, 8883/2019: 1-22.
- Mories Jiménez, M. T. (2021): “La Agencia tributaria y el uso de medios telemáticos como canal de asistencia e información a los ciudadanos: ¿todo son ventajas?”, en M. Bertrán Girón y J. Jiménez Escobar (dirs.): *El sistema jurídico ante la digitalización: estudios de derecho tributario*, Tirant Editorial, Valencia: 381-423.
- Sánchez Bayón, A. (2020): “Estudio de políticas económicas que aceleran la extinción del Estado de bienestar estatal (I): SMI-SMI a juicio”, *Derecho y Cambio Social*, n.º 60, abr-jun 2020: 1-13.
- Sanz Sanz, J. F. (2022): *Informe IX Fundación Disenso*, “¿Cuánto pagarán de más los contribuyentes españoles en el IRPF por la inflación durante 2021? Cómputo regionalizado de la progresividad en frío”, febrero 2022 [<https://fundaciondisenso.org/2022/02/21/cuanto-pagaran-de-mas-los-contribuyentes-espanoles-en-el-irpf-por-la-inflacion-durante-2021/SANZ>].



ELABORACIÓN DE UN MODELO DE TASA MUNICIPAL SOBRE LOS RESIDUOS COMERCIALES

Ignasi Puig Ventosa

ENT Medio Ambiente y Gestión

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8097-5283>

Antoni Llabrés Payeras

ENT Medio Ambiente y Gestión

Recibido: Mayo, 2022

Aceptado: Junio, 2022

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.23.1.3>

RESUMEN

Las tasas de residuos en uso generalmente no cubren los costes que supone la gestión de estos residuos. Además, la estructura de estas tasas tiende a ofrecer posibilidades de mejora. Por ello, este trabajo propone un modelo de tasa comercial que: 1) permita distribuir las cargas fiscales de forma equitativa entre los contribuyentes, a partir de información accesible para las entidades locales, 2) contribuya a la cobertura de costes netos de la gestión de los residuos comerciales, 3) facilite la integración de esquemas de pago por generación, y 4) sirva de marco de referencia para cualquier entidad local española que quiera crear o mejorar su tasa de residuos comerciales.

Palabras clave: tasas de residuos, residuos comerciales, pago por generación (PxG).

ELABORATION OF A MUNICIPAL TAXATION SCHEME ON COMMERCIAL WASTE

Ignasi Puig Ventosa
Antoni Llabrés Payeras

ABSTRACT

The commercial waste charges currently in use in Spanish municipalities generally do not cover the real cost of waste management. Furthermore, the criteria or structures of commercial waste charges show significant possibilities for improvement. In this regard, the study aims to design a commercial waste charging scheme that: 1) distributes waste management charges equitably among taxpayers and based on information available for most local entities, 2) contributes to cover the real costs of waste management services, 3) facilitates the adaptation to pay-as-you-throw schemes, and 4) works as a reference framework for any local authority who aims to create or improve their commercial waste charges.

Keywords: waste charges, commercial waste, pay as you throw (PAYT).

SUMARIO

1. MARCO LEGAL Y OBJETIVO. 2. PROPUESTA DE TASA COMERCIAL. 3. VARIANTES DE LA FÓRMULA PARA INTEGRAR EL PAGO POR GENERACIÓN. 4. PASOS PARA LA IMPLEMENTACIÓN DEL MODELO PROPUUESTO. 4.1. Identificación de los costes netos de gestión de los residuos comerciales. 4.2. Traslado de la información al padrón comercial para el cobro de la tasa. 4.3. Definir los valores concretos para los coeficientes de la fórmula. 4.4. Modelización en el padrón. 4.5. Traspaso de los resultados a la ordenanza fiscal. 4.6. Aspectos adicionales a considerar en la ordenanza fiscal. 5. CONCLUSIONES. REFERENCIAS.

1. MARCO LEGAL Y OBJETIVO

En el artículo 2 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular se indica que «los residuos generados en comercios, oficinas y servicios tienen la consideración de residuos domésticos» y, de acuerdo con el artículo 12.5.a de la misma Ley, corresponde a las entidades locales y, cuando proceda, a las diputaciones forales «la recogida, el transporte y el tratamiento de los residuos domésticos en la forma que establezcan sus respectivas ordenanzas».

Las entidades locales trasladan el coste de gestionar estos residuos a los usuarios mediante tasas o, en algunos pocos casos, mediante precios públicos. En ausencia de tasas o de plena cobertura de costes, estos son asumidos desde la caja general.

El marco legal que regula las tasas de residuos en España es el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (RDLRHL). Este Real Decreto prevé la posibilidad de que los entes locales implanten tasas en concepto de «recogida de residuos sólidos urbanos, tratamiento y eliminación de estos» (art. 20.4.s). Estas tasas son de establecimiento voluntario por parte de los entes locales (ayuntamientos, consejos comarcales, mancomunidades), que gozan de una autonomía significativa para elegir qué tasas aplican, y en qué términos. La manera de concretar la implantación y la articulación de las tasas es a través de las ordenanzas fiscales.

Dado que la gestión de residuos comerciales es un servicio de recepción no obligatoria (en el sentido de que las actividades pueden optar por gestores privados), la figura que posiblemente se ajusta mejor serían los precios públicos. Aun así, la seguridad jurídica que ofrecen las tasas hace que la mayoría de las Entidades locales que prestan el servicio –que mayoritariamente son Ayuntamientos– opten por esta figura (Observatorio de la Fiscalidad de los Residuos, 2022). Una de las principales restricciones de las tasas por prestación de servicios, como es el caso de la de gestión de residuos, es que su importe «no podrá exceder, en su conjunto, el coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida» (art. 24.2 RDLRHL). En el caso de los precios públicos, en cambio, «deberá cubrir como mínimo el coste del servicio prestado o de la actividad realizada (...)» (art. 44.1 RDLRHL). Pero incluso en el

caso de las tasas, en el caso de los residuos comerciales, la plena cobertura de costes es la situación más deseable, porque de otro modo es la ciudadanía quien soporta el coste.

Las tasas y precios públicos comerciales existentes tienen claras posibilidades de mejora. Por un lado, porque la mayoría no cubren la totalidad de los costes de recogida y tratamiento (Chamizo González *et al.*, 2018; Observatorio de la Fiscalidad de los Residuos, 2022) y, por otro, porque los criterios utilizados para el cálculo de la cuota y, sobre todo, cómo son aplicados estos criterios, son muy dispares entre las entidades locales (OCU, 2021). Además, las tasas comerciales actualmente en uso mantienen una ausencia generalizada de criterios que las vinculen a la generación efectiva de residuos de cada usuario y ello dificulta la articulación de incentivos ambientales (Observatorio de la Fiscalidad de los Residuos, 2022).

Los márgenes que deja el RDLRHL para definir los tributos locales permiten que, aparte de su función recaudatoria principal, estos puedan ser definidos para cumplir una función extrafiscal, la de favorecer prácticas ambientales sostenibles. Respaldo a esta afirmación se puede encontrar en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (art. 2), la cual establece que «los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución», entre los cuales está la protección del medio ambiente (art. 45 CE).

En este sentido, el artículo 8 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, ya prevé que «para la aplicación de la jerarquía de residuos, las autoridades competentes deberán usar instrumentos económicos y otras medidas incentivadoras, como las que se relacionan en el anexo V». Trasladar este concepto a las tasas de residuos significa aplicar el concepto de pago por generación (PxG), es decir, tasas de residuos que vinculen el pago de cada hogar y cada actividad económica a su generación real y a sus prácticas concretas de gestión (Puig Ventosa y Calaf Forn, 2011). De hecho, el concepto de PxG ya está explícitamente previsto en el listado de instrumentos económicos del citado anexo V, así como por el Plan Estatal Marco de Gestión de Residuos (PEMAR) 2016-2022, y también recogido en alguno de los instrumentos autonómicos de planificación, como el Programa General de Prevención y Gestión de Residuos y Recursos de Cataluña (PRECAT20) (Actuación 145).

Además, la literatura especializada, en base tanto al análisis jurídico como de la situación actual y futura de la gestión de residuos en España, coincide en resaltar la utilidad de las tasas de residuos como instrumento para garantizar la financiación del sistema, así como una distribución lo más justa posible de las cargas económicas entre los sujetos pasivos (Huang *et al.*, 2011; Puig Ventosa y Álvarez, 2006).

En esta línea, la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, en su artículo 11.3, establece que «las entidades locales establecerán, en el plazo de tres años a contar desde la entrada en vigor de esta Ley, una tasa o, en su caso, una prestación patrimonial de carácter público no tributaria, específica, diferenciada y no deficitaria, que permita implantar sistemas de pago por generación y que refleje el coste real, directo o indirecto, de las operaciones de recogida, transporte y tratamiento de los residuos, incluidos la vigilancia de estas

operaciones y el mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de los vertederos, las campañas de concienciación y comunicación, así como los ingresos derivados de la aplicación de la responsabilidad ampliada del productor, de la venta de materiales y de energía». En otras palabras, se establece el carácter obligatorio de las tasas o figuras cobratorias equivalentes, así como la obligación de que estas no sean deficitarias. Estos aspectos supondrán un reto para numerosos municipios y entes locales (Herrera Molina, 2021). En primer término, porque hay un pequeño porcentaje de municipios en España que no tiene ninguna figura impositiva establecida (Observatorio de la Fiscalidad de los Residuos, 2022); y en segundo lugar porque el grado medio de cobertura de costes de las tasas de residuos en España se estima entre el 60% y el 66% (Puig Ventosa y Sastre, 2017).

Con todo lo expuesto, se evidencia la necesidad de apoyo a las entidades locales para avanzar en el diseño de tasas de residuos que permitan lograr los estándares marcados por la legislación en la gestión de residuos. Por ello, el objetivo de este artículo es proponer una fórmula tarifaria para los residuos comerciales de competencia municipal que: 1) sea aplicable en cualquiera de las formas legales que tome el cobro por el servicio de recogida de residuos comerciales; 2) que sea capaz de distribuir los costes de forma equitativa, de manera que la asunción de las cargas individuales sea asumible para cada contribuyente y facilite la cobertura de los costes del servicio; 3) que integre criterios con información alcanzable y fácil de monitorizar para cualquier entidad local española; 4) que facilite la creación de una tasa comercial en aquellos municipios que no la tienen; 5) que cree un marco hacia el que avanzar en la mejora la estructura de las tasas existentes, y 6) que permita implementar modelos de pago por generación en los municipios en que la individualización de la recogida sea posible.

2. PROPUESTA DE TASA COMERCIAL

La tasa comercial que se propone está formada por una fórmula con diversos elementos. Estos elementos se conciben teniendo en cuenta los aspectos que afectan al coste de la gestión de residuos.

Así, la estructura de la fórmula sería la siguiente:

$$\text{Cuota (€)} = \text{cuota base (€)} * (1 + q1 * q2 * q3 * q4)$$

La cuota base –que es una cuantía fija en euros– multiplica al factor $(1 + q1 * q2 * q3 * q4)$. Este factor modulador está formado por cuatro coeficientes que varían según el comercio y modulan el importe final a pagar. Si alguno de los coeficientes es 0 haría que todo el factor multiplicador fuese 1 y, por tanto, el comercio contribuiría con la cuota base.

- **La cuota base** es un importe único que aplicaría por igual a todos los comercios del municipio o entidad local. Es importante mantener una cuota base para asegurar cierta estabilidad en el ingreso y porque parte de los costes de la gestión como, por ejemplo, los costes de administración o de personal técnico de residuos, son fijos e independientes a las fracciones generadas o de la cantidad. Además, también es importante asegurar una contribución mínima por parte de aquellos comercios que no sean grandes generadores de ninguna fracción pero que también

hagan uso de los servicios de gestión de residuos. El valor que tome la cuota base dependería de los costes globales de recogida y tratamiento de los residuos en el municipio que se aplique.

- **Coefficiente de fracciones generadas (q1):** El objetivo de este coeficiente es diferenciar los comercios según las fracciones que generan. Así, este coeficiente está formado por la suma de los coeficientes de cada fracción de las que el comercio es gran generador ($q1 = \text{Coef. Envases} + \text{Coef. PyC} + \text{Coef. Vidrio} + \text{Coef. Orgánica} + \text{Coef. Resto}$, ver Figura 1). El valor del coeficiente de cada fracción será mayor o menor dependiendo de los costes netos que le supone a la entidad local asumir la gestión de cada una de las fracciones. Por ello, generalmente, el valor del coeficiente de resto y orgánica será mayor que los coeficientes de envases ligeros, papel y cartón o vidrio, que son fracciones que generalmente suponen un coste bajo o incluso nulo para las entidades locales porque parte de los costes son cubiertos por los SCRAP (Sistemas Colectivos de Responsabilidad Ampliada del Productor) o por la venta de materiales.

Si un comercio no es gran generador de ninguna de las fracciones, el factor multiplicador sería $1 (1 + 0 \cdot q2 \cdot q3 \cdot q4)$ y, por tanto, el comercio contribuiría solamente con la cuota base.

- **Coefficiente de intensidad de generación (q2):** La intensidad de generación representa la generación por unidad de superficie y, su objetivo, es diferenciar los comercios que generan las mismas fracciones, pero con intensidades diferentes (por ejemplo, para diferenciar una clínica y un restaurante, que en ambos casos generan las 5 fracciones de residuos, pero en cantidades por unidad de superficie significativamente diferentes). En total se propone definir entre 3 y 5 niveles de intensidad de generación.
- **Coefficiente de superficie (q3):** El objetivo de este coeficiente es considerar el tamaño del comercio. Se parte del supuesto que a más superficie para un mismo tipo de comercio más residuos se generan y, por tanto, más costosa es su gestión. Esta relación, sin embargo, no es lineal y, por tanto, el incremento del coeficiente propuesto será marginalmente decreciente (tal como muestra la Figura 2). Aunque este coeficiente se presenta como coeficiente de superficie, si el municipio tiene mejor identificadas otras variables que también sean representativas del tamaño del comercio como, por ejemplo, el número de trabajadores/as y/o el número de plazas, entre otras, el coeficiente $q3$ también podría definirse a partir de otras variables.
- **Coefficiente de ubicación del comercio (q4):** otra variable indicativa de la intensidad con la que se generan los residuos es la ubicación del comercio, puesto que hay zonas del municipio más comerciales que otras.

De hecho, muchos municipios utilizan el callejero fiscal como marco de referencia para modular las cuotas de diversos impuestos y tasas en función de la ubicación

de la actividad gravada. Particularmente, es habitual en el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) (1).

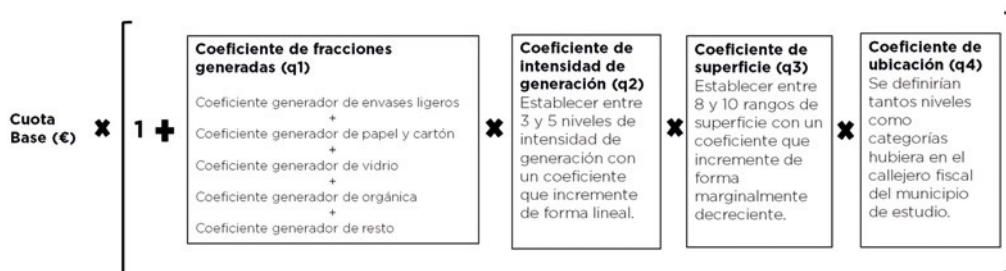
Por todo lo expuesto, este coeficiente pretende integrar la variable ubicación como factor modulador de la tasa de residuos a partir de las categorías del callejero fiscal. Es sobre todo en municipios grandes donde el uso de este coeficiente toma más sentido.

En la Figura 1 se presenta un esquema con la estructura de la tasa propuesta. Esta propuesta pretende marcar un horizonte hacia el que avanzar en las tasas de residuos comerciales. En este sentido, aunque la aplicación completa conlleva una distribución más precisa y justa de los costes de la gestión de residuos, si el municipio no dispone de toda la información necesaria para su articulación, también se podría aplicar la propuesta parcialmente, utilizando alguno de los elementos propuestos. Así, por ejemplo, si un municipio no tiene identificada la ubicación de cada comercio o, no puede trasladar la clasificación del callejero fiscal al padrón fiscal de la tasa, se podría articular el modelo solamente con los coeficientes q1, q2 y q3.

Los valores concretos que tomaría cada coeficiente son dependientes del municipio y para su cálculo se requiere de la modelización sobre el padrón fiscal que se utilizaría para el cobro de la tasa.

FIGURA 1

Estructura de la tasa o precio público comercial



3. VARIANTES DE LA FÓRMULA PARA INTEGRAR EL PAGO POR GENERACIÓN

Si bien la fórmula presentada tiene como objetivo distribuir las cargas fiscales según la generación de residuos de cada comercio, la fórmula aplica por igual a todos los comercios independientemente del desempeño individual de cada uno en la gestión de residuos y, por tanto, no es capaz de generar incentivo para la prevención o la participación en la

(1) El artículo 7.3 de la ordenanza fiscal número 3 del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) de Zaragoza es un ejemplo del uso de coeficientes moduladores de la cuota según la ubicación de la actividad para este tributo.

recogida selectiva. Así, es importante que esta fórmula sea adaptable por parte de las entidades locales que implanten herramientas para la identificación de los usuarios comerciales del servicio de recogida de residuos y, por tanto, conozcan individualmente la generación real de al menos alguna de las fracciones generadas.

Los modelos de individualización de las cargas en base a la generación real se basan en una parte general independiente de la generación efectiva –que en este caso seguiría siendo la fórmula propuesta adaptada– y una parte variable que depende del comportamiento individual de cada contribuyente en relación con la generación y la recogida selectiva. Estos modelos se conocen como “pago por generación” (PxG) –aunque incluyen también la “bonificación por participación” (BxP)–. Con estos modelos, quienes generan más residuos y los separan peor asumen un mayor coste del servicio de gestión, mientras que quienes reducen y separan correctamente sus residuos pagan menos [ENT y Agència de Residus de Catalunya (ARC), 2010].

La articulación de modelo de pago por generación es altamente dependiente del modelo de recogida de los residuos comerciales del municipio, y de las fracciones recogidas mediante identificación del usuario. De hecho, para aplicar estos modelos de individualización de las tasas es necesario el uso de modelos de recogida de residuos que individualicen al menos una de las fracciones generadas con identificación del usuario (Elia *et al.*, 2015).

Los modelos de individualización más comunes son la recogida puerta a puerta (PaP), mediante la cual los residuos se recogen en un horario concreto directamente delante del comercio o domicilio, o el uso de contenedores inteligentes, que para su apertura requieren de identificación del usuario, ya sea con una tarjeta, con un sistema QR o *Bluetooth*.

A continuación, se presentan con más detalle los modelos más utilizados de pago por generación aplicados en diferentes modalidades de recogida, y cómo se adaptaría la fórmula en cada caso:

1) El pago por generación (PxG) se basa en que la parte variable del importe de la tasa sea mayor según la generación real de residuos. Estos sistemas presentan diferencias según las fracciones de residuos que se gravan. Generalmente se tiende a gravar la fracción resto y con ello se incentiva tanto la reducción como la recogida selectiva. Aun así, también es posible gravar alguna otra fracción con potencial de reducción para la que se quiera incentivar un cambio de hábitos de consumo (por ejemplo, envases ligeros y/o orgánica).

El pago por generación se suele aplicar en los modelos de recogida puerta a puerta porque ha demostrado ser efectivo (Puig Ventosa, 2008), y es una aplicación directa del principio “quien contamina paga”, a diferencia de otras modalidades, como la bonificación por participación, que se explica en el siguiente apartado

Las primeras modalidades de PxG se basaban mayoritariamente en el uso de bolsas estandarizadas o en la contratación previa del servicio. En el primer caso, las bolsas estandarizadas son las únicas admitidas por el servicio y mediante su venta se paga parte del coste del sistema de gestión, de modo que cuantas más bolsas necesita el usuario/a más contribuye a soportar el coste del servicio de gestión. En el segundo caso, se asocia la cuota de la tasa de residuos a un volumen de cubo y una frecuencia de recogida prede-

terminada, de manera que a más servicio contratado mayor cuota de la tasa de residuos (Puig Ventosa y Calaf Forn, 2011).

En un caso de pago por generación sobre resto, orgánica y envases –que son las fracciones que más interesa separar y que más costosa es su generación– donde cada una de estas fracciones se pagarían según el volumen o peso entregado, la fórmula se adaptaría eliminado los coeficientes de estas fracciones del coeficiente q1. La fórmula quedaría de la siguiente forma:

$$\text{Cuota} = \text{Cuota base} * (1 + q1 * q2 * q3 * q4) + \text{PxG} = \text{Cuota base} * [1 + (\text{Coef. EELL} + \text{Coef. P/C} + \text{Coef. Vidrio} + \text{Coef. Resto} + \text{Coef. Orgánica}) * q2 * q3 * q4] + \text{PxG Resto} + \text{PxG Envases} + \text{PxG Orgánica}$$

De esta manera, el factor modulador q1 se vería reducido y, por tanto, los coeficientes q2, q3 y q4 tendrían un efecto multiplicador menor. Esta reducción, se vería compensada por la cantidad generada de cada una de las fracciones sujetas a pago por generación, que en este ejemplo serían el resto, la orgánica y los envases. Así, la fórmula tendría una parte general que aplicaría a todos los comercios, y una parte variable que dependería de la cantidad individualmente generada de resto, orgánica y envases ligeros. El resto y los envases se pagarían por volumen entregado y, para no desincentivar la separación de envases, esta fracción debería tener un precio menor por unidad de volumen o peso entregado. En la misma línea, y para no desincentivar la separación de orgánica, esta se pagaría anualmente en función del volumen del cubo asignado.

2) La bonificación por participación (BxP) parte de tasas más elevadas que se pagan íntegramente si no se demuestra una buena participación en la recogida selectiva. En este caso, a diferencia del pago por generación, los usuarios reciben descuentos de la tarifa por hacer uso de fracciones de las que se quiere incentivar su recogida selectiva.

Este modelo se usa con más frecuencia en sistemas de recogida con contenedores con identificación del usuario donde el riesgo de fraude es mayor que en las recogidas puerta a puerta.

En estos casos generalmente se bonifica la materia orgánica porque es una fracción que supone una gran parte de los residuos domiciliarios, que presenta nulos o bajos niveles de recogida selectiva y que, cuando se separa en origen, generalmente conlleva la buena separación de las otras fracciones.

En este caso, a diferencia del pago por generación, el coeficiente de orgánica se mantendría con un valor más elevado, de este modo el coeficiente multiplicador q1 se vería incrementado con el consecuente incremento de la parte general de la cuota. Esta cuota, pero, se podría ver reducida mediante bonificaciones por el uso del contenedor de orgánica, ya sea por la identificación de la entrega o por el volumen entregado si existe algún mecanismo para su medición.

La fórmula quedaría de la siguiente manera:

$$\text{Cuota} = \text{Cuota base} * (1 + q1 * q2 * q3 * q4) + \text{PxG} = \text{Cuota base} * [1 + (\text{Coef. EELL} + \text{Coef. P/C} + \text{Coef. Vidrio} + \text{Coef. Resto} + \text{Coef. Orgánica}') * q2 * q3 * q4] - \text{BxP Orgánica}$$

El *Coef. Orgánica'* representa el coeficiente de la fracción orgánica incrementado.

3) Los **sistemas mixtos** son modelos de pago por generación donde algunas fracciones (por ejemplo, la fracción resto) suman a la parte variable de la tarifa de acuerdo con el volumen o peso generado, ya sea en sistema de recogida puerta a puerta o en el contenedor con sistema de identificación del usuario, y otras fracciones restan también con relación al volumen o peso generado (por ejemplo, la orgánica).

En estos casos la adaptación de la fórmula se haría combinando los casos de pago por generación y bonificación por participación presentados anteriormente. De esta manera, la fracción que suma, por ejemplo, la fracción resto se eliminaría del coeficiente y a la fracción que resta, por ejemplo, la orgánica, se le asignaría un coeficiente incrementado.

$$\text{Cuota} = \text{Cuota base} * (1 + q1 * q2 * q3 * q4) + \text{PxG} = \text{Cuota base} * [1 + (\text{Coef. EELL} + \text{Coef. P/C} + \text{Coef. Vidrio} + \text{Coef. Resto} + \text{Coef. Orgánica}') * q2 * q3 * q4] + \text{PxG Resto} - \text{BxP Orgánica}$$

El *Coef. Orgánica'* representa el coeficiente de la fracción orgánica incrementado.

4) En el caso que no se pueda aplicar un modelo de pago por generación por falta de tecnología de identificación del usuario, se podría vehicular mediante la ordenanza fiscal un modelo de tasa ITR (Inspección Técnica de Residuos). La tasa ITR consiste en aplicar una tasa incrementada que se vería reducida si el comercio firma un compromiso de recogida selectiva (que también puede integrar una declaración de las cantidades de residuos generadas, como se describe en el apartado 4.6) mediante el cual acepta recibir inspecciones aleatorias para comprobar que se está llevando a cabo una buena separación de residuos por parte de personal inspector de la entidad local. El incremento tarifario se podría vehicular mediante un incremento de la cuota base, que se reduciría al valor óptimo en caso de firmar el acuerdo ITR.

4. PASOS PARA LA IMPLEMENTACIÓN DEL MODELO PROPUESTO

En este apartado se recopilan los pasos principales que se deberían tener en cuenta para la articulación del modelo propuesto:

4.1. Identificación de los costes netos de gestión de los residuos comerciales

Para asegurar la sostenibilidad económica es importante inicialmente hacer un *balance de costes* íntegro donde se tengan en cuenta los costes directos anuales de recogida y/o tratamiento (según corresponda), pero también todos los costes indirectos asociados a personal administrativo, amortizaciones del material y campañas educativas. Para hacer el balance es importante tener en cuenta los *ingresos* asociados a sistemas de responsabilidad ampliada del productor y otros ingresos, como ventas de material o, en el caso de Cataluña, el retorno del canon autonómico sobre el vertido e incineración de residuos.

Además, en la medida que sea posible, se deberían diferenciar los costes entre recogida y tratamiento y entre las diferentes fracciones.

Parte (o a veces toda) la recogida selectiva de residuos domiciliarios y comerciales se hace de forma indiferenciada. Este hecho dificulta la atribución de costes de servicio de recogida y tratamiento entre domicilios y comercios. Para estimar los costes que corresponden a los comercios y a los domicilios se puede hacer una aproximación a partir de su respectiva generación, que habitualmente ronda el 30-40%.

Una vez definidos estos costes netos se establece un objetivo de recaudación que en el caso de los precios públicos debe ser por lo menos del 100% y en el caso de las tasas comerciales se recomienda que sea la plena cobertura. De hecho, la plena cobertura de costes es una obligación a partir de 2025 de acuerdo con el artículo 11.3 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular.

4.2. Traslado de la información al padrón comercial para el cobro de la tasa

En primer lugar, para articular el modelo es importante que toda la información referente a los coeficientes se traslade al padrón con el que se haría el cobro de la tasa. Para ello se debería identificar para cada contribuyente las fracciones generadas (q1), la intensidad con la que las generan (q2), la superficie (q3) y la ubicación (q4).

La superficie y la ubicación son informaciones a las que las entidades locales generalmente tienen acceso, como el catastro o el callejero fiscal, respectivamente. La dificultad puede venir de integrar esta información en el padrón fiscal.

Para la asignación de las fracciones generadas y la intensidad de generación se hace una propuesta a partir de la caracterización de los códigos IAE (2) (“Identificativo de la Actividad económica”) y CNAE (3) (Censo Nacional de Actividades Económicas) (4). De este modo, en este estudio se han clasificado todos los códigos IAE y CNAE según dos factores: 1) las fracciones de residuos potencialmente generadas en gran cantidad (envases, vidrio, papel/cartón, orgánico y resto); y 2) intensidad de generación de residuos (definiendo tres niveles: baja, media y alta). Así, cualquier municipio, independientemente de si tiene o no individualizada la recogida, puede a partir del padrón e identificando el código que corresponde a cada comercio conocer los coeficientes q1 (fracciones generadas) y q2 (intensidad de generación).

La caracterización de los códigos IAE y CNAE se ha hecho, en parte, empíricamente analizando datos de generación de residuos de varios comercios monitorizados por ENT en otros trabajos y, en parte, a partir de valoraciones cualitativas de los inves-

(2) El código IAE es un código numérico que señala la clasificación a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas por la Agencia Tributaria.

(3) El código CNAE es un código numérico que se asigna a cada actividad económica y es utilizado a efectos de estadísticas públicas por parte del gobierno central, por parte de los gobiernos autonómicos y/o entidades municipales.

(4) Ver Anexos I y II de Llabrés y Puig (2022).

tigadores y usando como referencia el Anexo I de la Ordenanza fiscal reguladora de la Tasa Metropolitana de Tratamiento de Residuos (2021) del Área Metropolitana de Barcelona (AMB), donde se hace una clasificación similar de los códigos IAE (5).

Es importante mencionar, que esta clasificación no se considera estática y se debería ir perfeccionando en base a experiencias prácticas de futuras implementaciones, o en base a la obtención de más datos de generación de residuos.

Aunque se hace esta propuesta de clasificación de los códigos IAE, en el caso que la entidad local disponga de información propia que permita afinar las fracciones generadas y las diferencias en intensidad de generación para los códigos IAE o CNAE más presentes en el tejido comercial del municipio de estudio, los coeficientes q_1 y q_2 se pueden adaptar al municipio. Por defecto, se pueden aplicar los grupos de generación y niveles de intensidad de generación propuestos en los Anexos del estudio.

4.3. Definir los valores concretos para los coeficientes de la fórmula

Una vez se han identificado los costes netos que supone cada fracción, se pueden dar valores concretos a los coeficientes q_1 en base a las diferencias entre costes netos de las diferentes fracciones.

Para definir los coeficientes q_2 de intensidad de generación, se propone una escala de tres a cinco niveles. En la Tabla 1 se presenta un ejemplo de coeficientes con tres niveles de intensidad (baja, media y alta intensidad).

TABLA 1

Propuesta de coeficientes por intensidad de generación de residuos.

Nivel de intensidad de generación de residuos	Coefficiente (q_2)
Baja	1
Media	1,4
Alta	2

Para el coeficiente q_3 se propone diferenciar los coeficientes entre 8 y 11 rangos de superficie, de modo que permitan abarcar la diversidad de superficies del municipio. En los casos que haya superficies muy elevadas, se puede aplicar un tramo lineal final que incremente proporcionalmente con el incremento de la superficie.

En la Figura 2 y Figura 3 se presenta un ejemplo de cómo podría incrementar el coeficiente de la superficie con 11 tramos de superficie y un tramo final lineal para superficies superiores a los 6.000 m².

(5) En el Anexo I de la Ordenanza fiscal reguladora de la Tasa Metropolitana de Tratamiento de Residuos (2021) del Área Metropolitana de Barcelona (AMB) se clasifican todos los códigos IAE por fracciones generadas y nivel de generación.

FIGURA 2

Incremento marginalmente decreciente del coeficiente q3 con 11 tramos de superficie

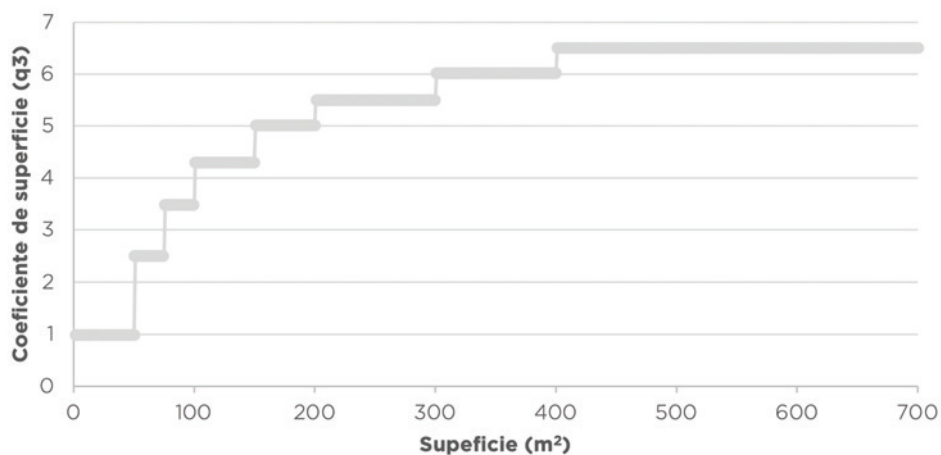
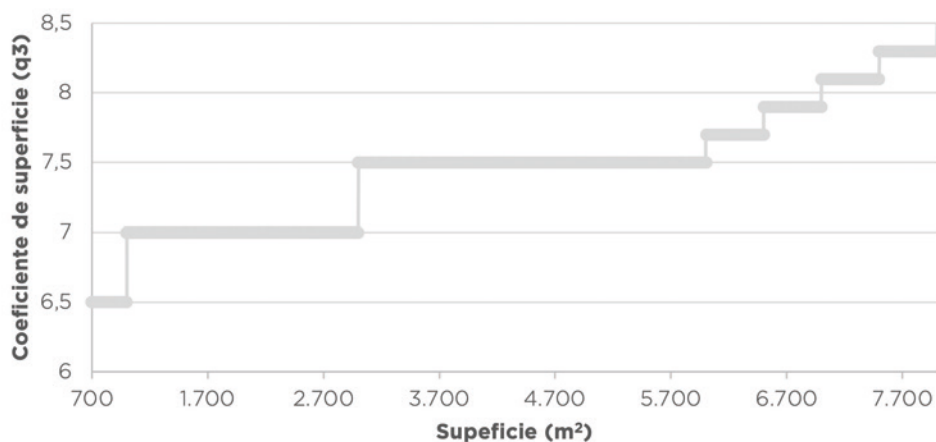


FIGURA 3

Incremento lineal a partir del tramo 11 para superficies mayores a 6000 m²



Para el coeficiente q_4 se puede establecer un rango de valores que oscile según el número de categorías identificadas en el callejero fiscal. En este estudio no se presentan valores concretos de ejemplo porque estos valores son muy dependientes de la estructura del callejero de cada municipio. Aun así, se recomienda explorar las posibilidades de esta variable en el diseño de tasas municipales. En el apartado 4.5 se presentan algunas opciones.

4.4. Modelización en el padrón

Una vez trasladada toda la información al padrón y definida la fórmula con los coeficientes concretos se optimiza el valor de la cuota base contra el objetivo de recaudación. Esta cuota base, multiplicada por los respectivos coeficientes, permite obtener la cuota individual de cada comercio.

Seguidamente, se puede comparar el resultado de las cuotas individuales de cada comercio con las cuotas existentes y prestar especial atención a subidas y bajadas muy marcadas. Si es necesario, se puede hacer algún retoque de los coeficientes para que la tasa refleje adecuadamente las singularidades municipales.

4.5. Traspaso de los resultados a la ordenanza fiscal

En la ordenanza fiscal se deberían dar cuotas con valores concretos sin posibilidad de interpretación y, por tanto, si bien la manera práctica de calcular el importe de la tasa de cada contribuyente es mediante la aplicación de la fórmula en el padrón, se recomienda que en la ordenanza fiscal no se presente esta fórmula, sino una matriz con las cuotas resultantes de aplicar todas las combinaciones posibles según los valores que puede tomar cada elemento de la fórmula.

En la Tabla 2 se presenta un ejemplo de matriz sin pago por generación. Este ejemplo solo tiene en cuenta los coeficientes q_1 , q_2 y q_3 . Para la articulación del coeficiente q_4 se proponen dos opciones:

1. Replicar esta matriz para cada uno de los niveles del coeficiente q_4 . Así, dependiendo de la ubicación del comercio se aplicaría una matriz tarifaria u otra.
2. Que el coeficiente q_4 multiplique directamente a la cuota base [cuota = cuota base * q_4 * (1 + q_1 * q_2 * q_3)]. De esta manera, la cuota final de cada comercio se calcularía multiplicando el valor de q_4 asociado a su ubicación por el valor que le correspondería de la matriz. Esta segunda opción sería defendible por el hecho de que la ubicación está más relacionada con la capacidad económica que el resto de los coeficientes.

TABLA 2
Cuadro tarifario resultante de aplicar la fórmula propuesta

Grupo de fracciones generadas	Intensidad de generación	Tramo 1	(...)	Tramo n
A (RESTO)	1	A.1.1	(...)	A.n.1
	2	A.1.2	(...)	A.n.2
	3	A.1.3	(...)	A.n.3
B (RESTO Y P/C)	1	B.1.1	(...)	B.n.1
	2	B.1.2	(...)	B.n.2
	3	B.1.3	(...)	B.n.3
C (RESTO, P/C Y ENVASES)	1	C.1.1	(...)	C.n.1
	2	C.1.2	(...)	C.n.2
	3	C.1.3	(...)	C.n.3
D (RESTO, P/C, ENVASES Y ORGÁNICA)	1	D.1.1	(...)	D.n.1
	2	D.1.2	(...)	D.n.2
	3	D.1.3	(...)	D.n.3
E (RESTO, P/C, ENVASES Y VIDRIO)	1	E.1.1	(...)	E.n.1
	2	E.1.2	(...)	E.n.2
	3	E.1.3	(...)	E.n.3
F (RESTO, P/C, ENVASES, VIDRIO Y ORGÁNICA)	1	F.1.1	(...)	F.n.1
	2	F.1.2	(...)	F.n.2
	3	F.1.3	(...)	F.n.3
G (RESTO, P/C Y ORGÁNICA)	1	G.1.1	(...)	G.n.1
	2	G.1.2	(...)	G.n.2
	3	G.1.3	(...)	G.n.3

Nota: Esta tabla tarifaria ilustra cómo se presentarían las cuotas en la ordenanza fiscal del municipio. *La primera columna refleja las combinaciones más comunes en la generación de fracciones por parte de los comercios, pero podría ser diferente para cada municipio. Los tramos 1 a n son tramos de superficie.

4.6. Aspectos adicionales a considerar en la ordenanza fiscal

En la ordenanza fiscal, además, se debería describir el procedimiento a seguir para que los comercios que funcionan con servicios privados de recogida se puedan descontar el coeficiente de las fracciones gestionadas por esta vía. Por tanto, en el caso en que el comercio justificase la gestión privada de todas las fracciones, q1 sería 0 y, por consiguiente, el comercio sólo contribuiría con la cuota base.

Este procedimiento, se debería extender para facilitar la justificación de cualquier comercio que esté clasificado como GG (gran generador) de alguna fracción, y que demuestre que no supera el umbral de generación de los GG. Es decir, si algún comercio justifica que no es GG de ninguna de las fracciones que se le han asignado, q1 se reduciría a 0 y, por tanto, contribuiría solamente con la cuota base. Para aplicar este mecanismo, sin embargo, es importante que cada Ayuntamiento tenga establecido en las ordenanzas municipales a partir de qué nivel de generación de cada fracción se considera a un comercio como GG. En la Tabla 3 se hace una propuesta orientativa.

TABLA 3

Umbral orientativo para considerar un comercio como gran generador de cada fracción

Fracción	l./día de recogida	kg./día de recogida
Papel y cartón	30	3
Envases ligeros	40	1,2
Vidrio	25	6,25
Orgánica	25	12,5
Resto	25	2,25

Nota: Los l. y kg./día de recogida hacen referencia al límite que se entrega a los servicios los días de recogida para no ser considerado un comercio GG.

Si el Ayuntamiento lo desea, alternativamente se podría habilitar mediante la ordenanza fiscal un mecanismo de declaración de residuos, que consistiese en obligar a los contribuyentes a firmar una declaración donde consten las fracciones generadas, la cantidad y la vía de gestión. Esta declaración podría servir para definir los coeficientes de cada contribuyente. En este caso, pero, sería importante habilitar procesos de inspección (conocidos como ITR –Inspección Técnica de Residuos–), para asegurar que se cumple con las fracciones y cantidades declaradas. Este mecanismo tendría más sentido en municipios pequeños donde la inspección sería más sencilla.

5. CONCLUSIONES

El modelo de tasa comercial propuesto cumple con el objetivo de sistematizar el cálculo de la tasa en base a información disponible por parte de la mayoría de las entidades locales. Si bien, en la mayoría de los casos posiblemente se requiera un trabajo de adaptación y actualización de los padrones municipales para alcanzar la máxima efectividad del modelo.

Es un modelo que permite hacer una distribución más justa de las cargas fiscales y asegurar los costes de los servicios de gestión de residuos, tanto para entidades locales que deseen crear una tasa como mejorar la ya existente.

El modelo se basa en información en general accesible por las entidades locales como el código IAE, la superficie y/o la ubicación. Además, se han previsto mecanismos para adaptar la fórmula a diferentes casuísticas que con frecuencia se dan en los municipios, como las recogidas privadas de algunos comercios grandes generadores, o la previsión de una cuota base que asegure una mínima contribución por parte de los comercios pequeños que tienen una generación similar a la domiciliaria.

Por otro lado, cumple con el objetivo de versatilidad para integrar modelos fiscales más justos e incentivadores, como son las diferentes modalidades de pago por generación, que parten de la identificación del usuario y/o de la cuantificación de los residuos efectivamente generados. La integración de estos modelos se vehicularía mediante mo-

dificaciones de la fórmula propuesta que permitan integrar una parte variable que dependa de la generación de las fracciones monitorizadas por los servicios de recogida.

En general, se considera un modelo de tasa comercial adecuado para que las entidades locales puedan usar de referencia en un momento en que es necesario avanzar en la mejora de la fiscalidad de los residuos municipales, como elemento clave para contribuir a alcanzar los objetivos existentes de recogida selectiva y reciclaje.

REFERENCIAS

- Chamizo González, J.; Cano Montero, E. I. y Muñoz Colomina, C. I. (2018): “Does funding of waste services follow the polluter pays principle? The case of Spain”, *Journal of Cleaner Production*, 183: 1054-1063 [<https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2018.02.225>].
- ENT y Agència de Residus de Catalunya (ARC) (2010): *Guía para la implementación de pago por generación de residuos municipales*.
- Herrera Molina, P. M. (2021): “Incidencia de la futura ley de residuos sobre las tasas y tarifas locales”, *Tributos Locales* (152): 13-41.
- Huang, J.-Ch.; Halstead, J. M. y Saunders, S. B. (2011): “Managing municipal solid waste with unit-based pricing: policy effects and responsiveness to pricing”, *Land Economics* 87(4): 645-660 [<https://dx.doi.org/10.3368/le.87.4.645>].
- Llabrés Payeras, A. y Puig Ventosa, I. (2022) “Elaboración de un modelo de tasa municipal sobre los residuos comerciales”, Documentos de Trabajo, Instituto de Estudios Fiscales, n.º 3.
- Observatorio de la Fiscalidad de los Residuos. (2022): *Las tasas de residuos en España 2022*.
- OCU (2021): “Tasa de basuras” [<https://www.ocu.org/consumo-familia/derechos-consumidor/informe/tasa-basuras-ciudades>] (recuperado 06/03/2023).
- Puig Ventosa, I. (2016): “Las tasas de residuos en España”, *Documentos de Trabajo*, n.º 27, Instituto de Estudios Fiscales.
- Puig Ventosa, I. (2008): “Charging systems and PAYT experiences for waste management in Spain”, *Waste management* 28(12): 2767-2771. [<https://doi.org/10.1016/j.wasman.2008.03.029>].
- Puig Ventosa, I. y Álvarez, L. (2006): “La fiscalidad de los residuos comerciales”, *Gestión de Residuos*, 94: 22-29.
- Puig Ventosa, I. y Calaf Forn, M. (2011): “Pago por generación de residuos: el caso de Argentina”, *Residuos. La Revista Técnica del Medio Ambiente*, 124: 18-28.
- Valerio, E.; Gnoni, M. G. y Tornese, F. (2015): “Designing Pay-As-You-Throw schemes in municipal waste management services: A holistic approach”, *Waste Management* 44: 188-195 [<https://doi.org/10.1016/j.wasman.2015.07.040>].



SESGOS DE GÉNERO EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (*)

Miguel Ángel Sánchez Huete

Profesor Agregado

Universitat Autònoma de Barcelona

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6915-273X>

Recibido: Mayo, 2022

Aceptado: Julio, 2022

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.23.1.4>

RESUMEN

El objeto de este artículo es analizar los sesgos de género presentes en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Para ello partimos de constatar la existencia de sesgos en la regulación tributaria, y de la necesaria beligerancia de la norma tributaria en las políticas de equidad. Así se analizan tanto el gravamen de los productos de higiene femenina, como el de los servicios de cuidados asociados al rol de la mujer.

Palabras clave: sesgos, discriminación, género, exención, IVA.

(*) El presente trabajo es fruto proyecto de investigación financiado por el Instituto de Estudios Fiscales “Sesgos de género en las normas tributarias. Detección y propuestas para el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido” realizado entre 2021 y 2022.

GENDER BIASES IN VALUE-ADDED TAX

Miguel Ángel Sánchez Huete

ABSTRACT

The purpose of this article is to analyze the gender biases present in the Value-Added Tax. To do so, we start from the existence of biases in tax regulation, and the necessary belligerence of the tax regulation in equity policies. In this ways, both the taxation of feminine hygiene products and care services associated with the role of women are analyzed.

Keywords: bias, discrimination, gender, exemption, VAT.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. LA PROBLEMÁTICA DEL SESGO Y SU DIFERENCIACIÓN DE LA DISCRIMINACIÓN. 2.1. La discriminación directa e indirecta. 2.2. Los sesgos de género. 3. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y LOS SESGOS DEL CONSUMO. 3.1. La subjetivización como criterio de equidad. 3.2. Los productos de higiene femenina. 3.2.1. *Límites a los tipos reducidos*. 3.2.2. *Notas sobre la situación en España y en otros países*. 3.2.3. *Una posible solución para España*. 3.3. Los servicios de cuidado. 3.3.1. *La Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y los ámbitos a considerar*. 3.3.2. *El riesgo de la exención a entidades privadas lucrativas*. 4. CONSIDERACIONES FINALES. 4.1. Políticas tributarias equitativas y sesgos de género. 4.2. Los sesgos en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

Existe un amplio consenso en el reconocimiento de la igualdad entre hombres y mujeres como valor, principio y derecho subjetivo. Y también de la prohibición de su lesión a través de la discriminación. Hablar de discriminación y género requiere delimitar el punto de partida que afirma que no existe una plena y efectiva igualdad. De aquí se deriva la necesidad de una acción, también normativa, tanto para combatir las manifestaciones subsistentes de discriminación por razón de sexo como para promover la igualdad real entre mujeres y hombres.

La acción normativa se fundamenta constitucionalmente en tres deberes para los poderes públicos. Son mandatos, particularmente los dirigidos al legislador, que derivan de los art. 14 y 9.2 de la Constitución, y que comportan eliminar situaciones de discriminación e introducir diferencias de tratamiento para procurar un trato igualitario de situaciones diversas. Dichos mandatos suponen afirmar, el primero de ellos, la prohibición de la discriminación por razón de sexo o por cualquier otra circunstancia o condición personal o social. El segundo, la remoción de los obstáculos que impidan o dificulten la plenitud de una igualdad real y efectiva. Y el tercero, la promoción de las condiciones para la efectividad de la igualdad reconocida.

Se exige, así, no solamente el abolir discriminaciones sino acciones positivas que conformen una nueva situación de igualdad real entre personas y grupos. Ello conlleva otorgar tratos equitativos que tengan presente las diferencias existentes entre esas personas y grupos. No cabe duda de que la realidad desigual ha de ser modificada con políticas y medidas equitativas, medidas que pretenden más que una discriminación un trato diverso de las situaciones que también son disimiles.

En este contexto la regulación efectuada por la norma tributaria no resulta indiferente, pues impacta en la igualdad a través de la capacidad económica, y en el género en su función de ordenación extrafiscal. Este impacto de los sistemas fiscales se pone en evidencia de manera particular en recientes Resoluciones del Parlamento de la Unión Europea.

De un lado, la Resolución de 15 de enero de 2019, sobre igualdad de género y políticas fiscales –Resolución P8_TA-PROV(2019)0014 (2018/2095(INI))–, que pone de relieve la preexistencia de sesgos de género en la regulación tributaria y la necesidad de una información desglosada para poder apreciar su existencia. Dicha Resolución reclama a los Estados y a la Comisión que efectúen evaluaciones periódicas de impacto de género de las políticas fiscales desde la perspectiva de igualdad, y que los Estados miembros compartan buenas prácticas en el diseño de sus mercados laborales y sistemas fiscales. Para ello, y como *prius*, la información y su desglose resultan cruciales. Es necesario una mayor y mejor información en parámetros relevantes para la intervención en políticas de equidad. Así se plantea la necesidad de recogida de datos sobre bases individuales del hogar y de los patrones de consumo. Es ésta sin duda una norma no vinculante pero destinada a tener una gran influencia en el legislador estatal y en la aplicación normativa.

De otro lado, la Resolución del Parlamento de la Unión Europea de 21 de enero de 2021 sobre la estrategia de la Unión para la igualdad de género –2019/2169(INI)–. En ella se afirma que las políticas fiscales tienen diferentes repercusiones en los distintos tipos de hogares; hace hincapié en que la fiscalidad individual puede ser fundamental para lograr la equidad fiscal para las mujeres; subraya los efectos negativos de determinadas formas de imposición fiscal sobre las tasas de empleo y la independencia económica de las mujeres, y señala que las políticas fiscales deben optimizarse para reforzar los incentivos a la participación de las mujeres en el mercado de trabajo. También llama la atención sobre las posibles consecuencias negativas de la imposición conjunta para la brecha de género en materia de pensiones; subraya el impacto de la pobreza menstrual en muchas mujeres europeas, resultado de los costosos productos de higiene menstrual y los altos niveles de imposición de éstos en muchos Estados miembros. Sobre las anteriores consideraciones la mencionada Resolución insta a los Estados miembros a que tomen medidas contra esta forma de discriminación fiscal indirecta y contra la pobreza menstrual (1).

Tales orientaciones ponen de relieve que en el ámbito tributario queda mucho por hacer y, sobre todo, a la hora de analizar el impacto de género en tributos no subjetivos como el Impuesto sobre el Valor Añadido. Hasta la fecha la preocupación se ha centrado, principalmente, al referirse al Impuesto sobre el Valor Añadido, al estudio del gravamen aplicable a los productos de higiene femenina. Sin perder de vista tal cuestión, cabe ampliar el objeto de estudio teniendo presente las recomendaciones anteriores, y particularmente la Resolución de 15 de enero de 2019, que supone contemplar los sesgos que generan las normas en la realidad social vivida.

La tributación impacta de manera diferente en cada una de las personas obligadas a su pago dependiendo de sus circunstancias económicas, sociales, culturales, e incluso, biológicas –Comité de personas expertas (2022: 113)–. Acotar y determinar cuáles han de ser relevantes en la determinación de la carga tributaria es una tarea ardua. No obstante, si lo que se pretende es analizar la norma tributaria y las implicaciones que posee con relación al género, se han de adoptar dos perspectivas. Una, que parta del análisis

(1) Apartado 56 de la Resolución del Parlamento de la Unión Europea de 21 de enero de 2021 sobre la estrategia de la Unión para la igualdad de género (2019/2169 (INI)).

de la norma jurídica en sí, de su sentido y las correlaciones que posee. Supone, principalmente, analizar la lógica y principios de ordenación del ámbito tributario, pero también considerar el papel que en tal contexto posee el valor, principio y derecho que constituye la igualdad reconocida en el ordenamiento constitucional. Y, la otra perspectiva, que contemple las funciones que la norma tributaria cumple en la ordenación de la sociedad y, en concreto, sus repercusiones con relación a la atribución de roles y papeles a los miembros de la comunidad por razón de su sexo –Sánchez (2020)–.

Se ha de partir de la existencia de mandatos normativos superadores de un estado de cosas inequitativo, en que perviven desigualdades entre hombres y mujeres. Lo cual nos lleva a hablar de la necesidad de eliminar los sesgos en materia de género, en la medida que supongan elementos que dificultan o impidan conseguir la igualdad. La detección de tales sesgos exige interrogarnos sobre su sentido ¿Qué son? ¿Están prohibidos? ¿Son evidencias de discriminación? Es preciso aquilatar el sentido propio del sesgo, y evaluar la diversidad del trato que origina pues, como veremos, no siempre constituye la discriminación que el ordenamiento prohíbe.

Las anteriores reflexiones sirven de base para acotar nuestro objeto de estudio en torno al Impuesto sobre el Valor Añadido para analizar los sesgos de género existentes. Ello conlleva el reto de evaluar, a través de los indicadores en los que habitualmente se manifiestan las desigualdades –ámbito del cuidado y del trabajo dentro y fuera del hogar–, los impactos de género de un impuesto en donde las circunstancias personales y familiares no son tenidas en cuenta para cuantificar su importe. Dicho análisis ha de hacer posible la detección de los eventuales sesgos existentes, la evaluación de su trascendencia, y el establecimiento de pautas propositivas con relación a eventuales políticas normativas tributarias.

2. LA PROBLEMÁTICA DEL SESGO Y SU DIFERENCIACIÓN DE LA DISCRIMINACIÓN

El principio de igualdad no impide las desigualdades, únicamente aquéllas que son prohibidas expresamente por el art. 14 de la CE, y siempre que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y razonables (2). Indica el Tribunal Constitucional que: «Este principio (referido a la prohibición de discriminación del art. 14 de la CE) no prohíbe al legislador contemplar la necesidad o la conveniencia de diferenciar situaciones distintas o darle un tratamiento diverso, porque la esencia de la igualdad consiste, no en proscribir diferenciaciones o singularizaciones, sino evitar que estas carezcan de justificación objetivamente razonable en el marco de la proporcionalidad de medios [...]» (3).

La discriminación supone introducir una diferencia, o no eliminarla, sin que exista justificación, pero ¿bastaría entonces aducir razones para que una discriminación se considere justificada? La relevancia o irrelevancia de la diferencia que se introduce resulta una elección de valor; no son meras diferencias objetivas, pues sin duda entre hombres y muje-

(2) STC 197/2000, de 24 de julio, FJ 5º.

(3) STC 57/2005, de 14 de marzo, FJ 3º.

res existen diferencias, pero ello no quiere decir que todas sean relevantes. En definitiva, el juicio de relevancia para establecer que un trato es discriminatorio se efectúa por una elección de valor que aparece históricamente condicionada –Bobbio (1993: 72-74)–.

El art. 14 de la CE contiene un claro mandato de equiparación al afirmar que las condiciones y circunstancias que indica no pueden ser tenidas en cuenta para establecer una diferencia. Las diferencias entre las personas basadas en el nacimiento, raza, sexo, religión, opinión, o cualquier otra condición o circunstancia personal o social, no resultan relevantes para efectuar tratos desiguales, no justifican una desigualdad. En consecuencia, la conducta discriminatoria se cualifica por el resultado peyorativo para el sujeto que la sufre, que ve limitados sus derechos o sus legítimas expectativas por la concurrencia en él de un factor cuya virtualidad justificativa ha sido expresamente descartada por la Constitución, por su carácter atentatorio a la dignidad del ser humano (4).

2.1. La discriminación directa e indirecta

Según la inmediatez en su verificación la discriminación puede ser directa o indirecta.

La discriminación directa es la situación en que se encuentra una persona que sea, haya sido, o pudiera ser, tratada en atención a su sexo de manera menos favorable que otra en situación comparable –art. 6 de la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad mujeres y hombres (en adelante LOI)–. El legislador tributario no establece un régimen diferenciando el sexo de los destinatarios y las destinatarias. La norma expresamente no determina quién ha de contribuir por razón del sexo o del rol social que se ocupa. Ahora bien, el hecho de que el sexo no determine directa e inmediatamente la carga tributaria no quiere decir que resulte inocuo. Pues en la tributación existen tratos diferenciadores que pueden llevar a discriminar de manera indirecta o implícita. En tal caso la diferencia se establece no directamente en relación con la circunstancia personal o social que indica el art. 14 de la CE, sino con la posición social o económica ocupada habitualmente por el individuo, es una forma refleja y mediata de diferenciar.

La discriminación indirecta es también discriminación, posee los mismos efectos y resulta prohibida, aunque su manifestación sea diversa. Se considera discriminación indirecta por razón de sexo la situación en que una disposición, criterio o práctica aparentemente neutros pone a personas de un sexo en desventaja particular con respecto a personas del otro, salvo que dicha disposición, criterio o práctica puedan justificarse objetivamente en atención a una finalidad legítima y que los medios para alcanzar dicha finalidad sean necesarios y adecuados –art. 6.2 de la LOI–. Éste es un concepto ampliamente desarrollado en el ámbito laboral –Perán (2009)– (5). También la jurisprudencia

(4) STC 197/2000, de 24 de julio, FJ 5º.

(5) El mismo aparecía recogido en el art. 2 de la Directiva 97/80/CE, del Consejo, de 15 de diciembre de 1997, también el art. 2 de la Directiva 2006/54/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de julio de 2006, relativa a la aplicación del principio de igualdad de oportunidades e igualdad de trato entre hombres y mujeres en asuntos de empleo y ocupación. Necesaria referencia en derecho antidiscriminatorio resulta la reciente ley española 15/2022, de 12 de julio, integral para la igualdad de trato y la no discriminación.

del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha tratado la temática aludiendo a medidas que, aunque estén formuladas de manera neutra, perjudican a un porcentaje muy superior de mujeres que de hombres, a menos que la medida controvertida esté justificada por factores objetivos ajenos a cualquier discriminación por razón de sexo (6).

La anterior doctrina sobre la discriminación indirecta ha sido acogida por nuestro Tribunal Constitucional indicando que para que ésta tenga lugar es necesario que exista una norma, o una interpretación, o aplicación de ésta, que produzca efectos desfavorables para los integrantes de uno u otro sexo (7). Ahora bien, tal juicio demanda algunos aspectos a considerar.

El primero, que el objeto de comparación no son los individuos, sino los grupos sociales en que se ponderan estadísticamente sus diversos componentes individuales; «es decir, grupos entre los que alguno de ellos está formado mayoritariamente por personas pertenecientes a una de las categorías especialmente protegidas por el art. 14 CE, en nuestro caso las mujeres» (8).

El segundo, que cuando se denuncia la discriminación indirecta no se exige aportar, como término de comparación, la existencia de un trato más beneficioso atribuido única y exclusivamente a los varones; basta que exista, «en primer lugar, una norma o una interpretación o aplicación de la misma que produzca efectos desfavorables para un grupo formado mayoritariamente, aunque no necesariamente de forma exclusiva, por trabajadoras femeninas [...]» (9).

El tercer aspecto, se requiere que los poderes públicos no puedan probar que la norma, que dispensa una diferencia de trato, responde a una medida de política social justificada por razones objetivas, y ajena a toda discriminación por razón de sexo. En suma, para que quepa considerar vulnerado el derecho y mandato antidiscriminatorio consagrado en el art. 14 CE debe producirse un tratamiento distinto y perjudicial de un grupo social formado de manera claramente mayoritaria por mujeres u hombres, respecto de bienes relevantes y sin que exista justificación constitucional suficiente que pueda ser contemplada como posible límite al referido derecho.

De especial utilidad para determinar la existencia de la discriminación indirecta resulta acudir a los datos estadísticos. A tal fin en el ámbito judicial se puede recabar informe o dictamen de órganos competentes como reconoce el art. 13 de la LOI. Este aspecto posee relación con la obligación de que los poderes públicos introduzcan, a la hora de elaborar sus estudios y estadísticas, la variable de sexo incluyendo indicadores que permitan un mejor conocimiento de las diferencias de roles y situaciones. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea tiene una consolidada doctrina sobre la admisión de los datos estadísticos para cuestionar el carácter no discriminatorio de una norma –Cordero (2012: 2)–. En esta línea, si bien con una especial incidencia en los sesgos de género, la Resolución del Parlamento de la Unión Europea de 15 de

(6) De interés la Sentencia del Tribunal de Justicia 8 de mayo de 2019, asunto C-161/18: *Villar Láziz* donde recoge la doctrina anterior.

(7) STC 22/1994, de 27 de enero, FJ 4º.

(8) STC 253/2004, de 22 de diciembre, FJ 7º.

(9) STC 253/2004, de 22 de diciembre, FJ 7º.

enero de 2019 demanda a los Estados miembros una mayor información segregada para apreciar la variable de género.

2.2. Los sesgos de género

El sesgo, en general, y el de género, en particular, resulta un concepto que progresivamente ha ido adquiriendo un mayor protagonismo y uso en diversos ámbitos. De ahí el interés por analizar su significado y delimitarlo de la idea de discriminación. También, y de forma asociada, se ha de poner de relieve la utilidad de las fuentes informativas que permitan su detección.

El Diccionario de la Real Academia define sesgo con una pluralidad de acepciones de las que podemos destacar: «1. adj. Torcido, cortado o situado oblicuamente. [...] 6. m. Curso o rumbo que toma un negocio. [...] 7. m. Estad. Error sistemático en el que se puede incurrir cuando al hacer muestreos o ensayos se seleccionan o favorecen unas respuestas frente a otras». De tales ideas puede apuntarse una delimitación del término sesgo de género como indicio con el que de manera indirecta o velada se pretende favorecer la pervivencia o establecimiento de situaciones de inequidad en la relación entre hombres y mujeres.

Los sesgos pueden apreciarse tanto ante situaciones o tratos que aparentemente supongan un beneficio como ante aquellas situaciones que no lo sean. El beneficio en tales supuestos será aparente y/o parcial, como pensamos que sucede con relación a la deducción tributaria establecida en el IRPF de la mujer trabajadora por hijo o hija a cargo (10). En tal nota el sesgo posee una clara relación con la discriminación indirecta, por su apariencia inocua o neutra.

La discriminación indirecta y el sesgo tienen en común ese carácter silencioso o poco evidente de su expresión, así como su ubicuidad en diversos ámbitos. Tal aspecto ha llevado, en ocasiones, a su no diferenciación hablando de forma indistinta de sesgo expreso o directo y sesgo indirecto –ver Stotsky (2005)–. De manera concreta, el considerando K de la Resolución del Parlamento Europeo, de 15 de enero de 2019, sobre igualdad de género y políticas fiscales en la Unión también alude a sesgos de género explícitos e implícitos con plena equiparación a la discriminación «[...] las políticas fiscales podrían tener sesgos de género explícitos o implícitos; que un sesgo sea explícito significa que una disposición fiscal se dirige directamente a hombres o a mujeres de una manera distinta, mientras que un sesgo implícito supone que la disposición se aplica teóricamente por igual a ambos pero, en realidad, existe una discriminación, ya que esa política interactúa con patrones de comportamiento o ingresos cuyo impacto sobre cada género es di-

(10) Es una medida (art. 81, Deducción por maternidad de la LIRPF) que asocia tres aspectos que han de darse: la filiación, la guarda, y la actividad laboral. Como hemos afirmado la eficacia de tal medida en clave de igualdad de género es dudosa, ya que afirma implícitamente que la mujer, además de trabajar, ha de cuidar los hijos menores. Con ello se perpetúa en el papel tradicional de cuidadora a la mujer, aumentando las tareas que ha de desempeñar y consolidando roles que habría que superar. Pero también se posterga, y excluye, al varón de las tareas de cuidado de las que tradicionalmente se ha visto relegado. Ver Sánchez (2021).

ferente [...]» (11). No obstante, entendemos que cabe diferenciar la discriminación –sea directa o indirecta– respecto del sesgo.

El sesgo no siempre evidencia una discriminación, para que sea tal ha de cumplir los requisitos analizados, esencialmente, la inexistencia de otro interés legítimo que justifique la diferencia de trato. El sesgo constituye indicio de la discriminación, no es discriminación en sí. No entenderlo de este modo supone introducir un concepto cuya utilidad no alcanzamos a ver respecto a los existentes de discriminación directa e indirecta. También el sesgo puede detectarse en dos momentos: en la creación de la norma –sesgo legal o normativo– y en el momento de su aplicación –sesgo aplicativo– especialmente relevante en nuestros días en los procesos de inteligencia artificial –Amunátegui (2020: 58)–.

En consecuencia, el sesgo de género en clave tributaria resulta un trato, fruto de un criterio, disposición o práctica respecto de una persona o colectivo por razón de su pertenencia a uno u otro género, que origina una inequidad, o apunta a su existencia, aunque no siempre dé lugar a una discriminación. El sesgo es un aspecto relacionado con la prueba, asociado a la idea de indicio, pero que no supone la constatación de una discriminación. Es elemento indicativo de la posible existencia de un trato diferencial por razón de género que puede ser inequitativo.

En todo caso el sesgo es indicio de inequidad que pone en alerta el mandato de los poderes públicos para eliminar los obstáculos que impidan o dificulten la plenitud de la igualdad del art. 9.2 de la CE. Permite detectar el cumplimiento del deber –en puridad deberes– de los poderes públicos a promover las condiciones, con acciones equitativas, para que la igualdad y libertad sean reales y efectivas, a remover los obstáculos que dificulten o impidan su plenitud, y a facilitar la participación ciudadana. Resulta así que el sesgo no impide la existencia de una justificación del indicio de inequidad que apunta; pueden existir otros derechos y valores en liza que han de ser aquilatados. Los conflictos de derechos y valores resultan inevitables en contextos de pluralismo democrático, y nunca son fáciles de resolver pues exigen ponderar y equilibrar su confluencia. Ahora bien, eso sí, el sesgo es testimonio de que los tratos equitativos no se están dando, poniendo de manifiesto el incumplimiento del deber público del art. 9.2 de la CE.

La importancia del sesgo reside precisamente en ser un instrumento para evitar, alertando, tratos discriminatorios. Actúa como elemento preventivo para mitigar las consecuencias lesivas que supone la discriminación, y evidencia normalmente el incumplimiento del deber establecido en el art. 9.2 de la CE. Es así como los sesgos de género, aun no resultando discriminatorios, se plantean como indicios que dificultan la igualdad real y efectiva, y constatan la vulneración por los poderes públicos del deber asociado a procurar una igualdad real y efectiva. Como coordenadas fundamentales para analizar el impacto de las políticas fiscales en las desigualdades de género es básico la detección de discriminaciones no justificadas –también sesgos– y el análisis causal de los efectos diferenciales de las políticas tributarias –Comité de personas expertas (2022:112)–. En este punto, y en el ámbito de la detección, acotar los sesgos resulta un aspecto fundamental.

(11) Resolución P8_TA-PROV(2019)0014, del Parlamento Europeo, de 15 de enero de 2019, sobre igualdad de género y políticas fiscales en la Unión (2018/2095(INI)).

Frecuentemente los sesgos se evidencian de manera indirecta u oblicua por lo que la información estadística, sensible en clave de género, resulta básica, en especial la que facilita los patrones de renta y consumo. En tal perspectiva la norma tributaria se explica y aplica con relación a un contexto socioeconómico concreto que ha de tenerse muy presente. Y no se trata de efectuar interpretaciones económicas de la norma jurídica sino de adoptar las perspectivas acogidas en el art. 3.1 del Código civil relativas a tener en cuenta su finalidad y la realidad social del tiempo de su aplicación.

El Parlamento Europeo en su Resolución de 15 de enero de 2019 efectúa una petición (n.º 27) a la Comisión y a los Estados miembros para que «efectúen evaluaciones periódicas del impacto de género de las políticas fiscales desde una perspectiva de igualdad de género, centrándose en el efecto multiplicador y el sesgo implícito para garantizar que no exista ningún rasgo discriminatorio directo o indirecto en ninguna política fiscal de la Unión».

La Recomendación del Consejo de 20 de julio de 2020, en relación con el Programa Nacional de Reformas de 2020 de España, indica dos aspectos a considerar (12). De un lado, la necesidad de reforzar las infraestructuras esenciales, en donde el sistema sanitario ocupa un papel importante, cuestión que atañe al rol de cuidado. Y, de otro lado, mejorar la cobertura y la adecuación de los regímenes de apoyo a la familia. En definitiva, dentro las orientaciones generales para políticas económicas que se efectúa en el marco del art. 121.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante TFUE), el Consejo destaca dos ideas clave: el reforzar las infraestructuras esenciales vinculadas con el sistema sanitario –aunque la redacción pudiera dar otras interpretaciones más genéricas (13)–, y el mejorar los regímenes de apoyo a la familia (14). Tales fines poseen un claro impacto de género por atañer al cuidado, ya sea, con relación a la calidad de la sanidad y de los servicios, o ya sea, por afectar a la familia.

3. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y LOS SESGOS DEL CONSUMO

En el Estudio sobre Igualdad de género y fiscalidad en la Unión Europea de 2017 se pusieron de relieve los efectos inequitativos que el IVA origina en las mujeres (15). De éstos podemos destacar diversos aspectos.

(12) Recomendación del Consejo de 20 de julio de 2020 relativa al Programa Nacional de Reformas de 2020 de España y por la que se emite un dictamen del Consejo sobre el Programa de Estabilidad para 2020 de España (2020/C 282/09).

(13) El apartado 1 de la Recomendación habla *in fine* de: «Reforzar la capacidad y resiliencia del sistema sanitario en lo relativo a los trabajadores sanitarios y a los productos médicos y las infraestructuras esenciales». Pudiera interpretarse que reforzar alude a dos contenidos, la capacidad y resiliencia del sistema sanitario y a las infraestructuras esenciales. En tal supuesto la recomendación sería más amplia pudiendo alcanzar a una pluralidad de servicios públicos.

(14) El apartado 2 alude a: «Respaldar el empleo mediante medidas encaminadas a preservar los puestos de trabajo, incentivos eficaces a la contratación y el desarrollo de las capacidades. Reforzar la protección por desempleo, en particular para los trabajadores atípicos. Mejorar la cobertura y la adecuación de los regímenes de renta mínima y de apoyo a la familia, así como el acceso al aprendizaje digital».

(15) Departamento Temático C del Parlamento Europeo: *Gender equality and taxation in the European Union* (Igualdad de género y fiscalidad en la Unión Europea) (2017): 43-44.

El primero, y como presupuesto, la falta general de datos desglosado por género para evaluar y medir adecuadamente el impacto que posee la carga tributaria en los patrones de consumo.

El segundo, constata que la mujer posee, en términos generales, menores ingresos que los hombres. Tal aspecto aparece asociado al hecho de que gasta un mayor porcentaje de sus ingresos en concretos consumos relacionados al cuidado y asociados al rol. Ello genera un efecto regresivo en la carga tributaria que supone el IVA, al no poder diferenciarse convenientemente estas situaciones.

Y, el tercer aspecto, pone de relieve algunos efectos perniciosos del incremento de los impuestos de consumo. Un IVA más elevado en productos y servicios asociados al cuidado y al hogar supone el incremento de los precios que pueden hacer más atractiva la producción familiar, incentivando a las mujeres que trabajaban fuera a reasignar el tiempo de trabajo en el hogar. Es así como los mayores impuestos al consumo hacen que la producción de tales servicios en el seno familiar sea de mayor interés, empujando a la mujer a dicho trabajo no remunerado e invisibilizado en el hogar. En tal escenario el rol social compele a la mujer a que renuncie al trabajo fuera del hogar y retorne al trabajo no remunerado en el seno de éste.

Lo anterior creemos que evidencia la existencia de una realidad económica, sociológica y biológica diversa que precisa de una solución tributaria equitativa, acorde a su singularidad.

Existe una realidad económica, acotada por el hecho de que las mujeres son el colectivo que menores ingresos posee, y mayores demandas de consumos específicos presenta. Tal nota afecta por partida doble a la medición de su capacidad económica, pues la mayor necesidad en bienes y servicios –de los cuales no puede sustraerse por imperativo del rol– se conjuga con los menores recursos poseídos.

Sociológicamente, se constata como el grupo mujeres presenta unas pautas de concretos consumos asociados al rol vinculados al cuidado. Éste es un aspecto en donde las pautas de género compelen de manera forzosa al consumo de determinados productos y servicios.

Las mujeres, y por cuestiones estrictamente biológicas, poseen necesidades básicas específicas relativas a la higiene. Con dicha nota aparece el elemento biológico, el sexo, presentando un elemento singularizado y que, sin duda, condicionantes de género predeterminan su trato –De la Fuente (2016)– (16).

Antes de tratar la temática sobre los consumos en productos de higiene femenina o el gravamen de los servicios de cuidado, se nos plantea la posibilidad de subjetivar el gravamen que supone el IVA.

3.1. La subjetivización como criterio de equidad

El IVA se define como un impuesto de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo –art. 1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido

(16) En la misma línea el informe realizado por Institut per a l'Estudi i la Transformació de la Vida Quotidiana evidencia sesgos de género del IVA.

(en adelante LIVA)–, nada indica sobre su carácter real o sobre su consideración objetiva. Tales aspectos resultan criterios de clasificación y ordenación doctrinal que permiten connotar y delimitar las principales características de los impuestos. Son así notas que ayudan a la explicación y agrupación de los impuestos más que aspectos determinantes –jurídicamente determinantes– del impuesto en cuestión.

En tal sentido la doctrina, y por todos Menéndez Moreno, acostumbra a ordenar y clasificar los impuestos atendiendo a diversos criterios: según la situación descrita en el hecho imponible, se habla de impuestos personales y reales y, según los criterios de cuantificación de la deuda, pueden ser subjetivos y objetivos. Si bien se admite que pueden existir impuestos personales que sean subjetivos y objetivos, e impuestos reales que pueden ser subjetivos u objetivos, aunque se constata que lo frecuente será que los impuestos personales sean a su vez subjetivos –Menéndez (2018: 119-120)–. Así resulta que la subjetividad a la que se alude no resulta consustancial o intrínseca al impuesto por el hecho de que su objeto de gravamen sean personas o bienes, derechos o actividades.

Que un impuesto atienda aisladamente a la cosa o su producto, prescindiendo de la situación personal del titular de la actividad o del bien –impuesto real–, no impide que pueda modularse en función de las condiciones del contribuyente. Este proceso de subjetivación supone considerar y contemplar el aspecto personal y familiar que conlleva la realización del hecho imponible. No supone alterar el hecho imponible del tributo, pero sí intervenir sobre los aspectos que permiten su cuantificación.

Para conseguir tal efecto, y nos referimos al IVA, sería necesario modular su gravamen sobre la base de concretos consumos significativos que evidencien una mayor necesidad, o que la conjunción de cargas personales y/o familiares manifiesten indirectamente menor capacidad. Efectuar estudios estadísticos y económicos sobre las necesidades de hogares empobrecidos, generalmente familias monoparentales a cargo de mujeres, o consumos vinculados a necesidades básicas del cuidado, no cubiertas por servicios públicos, resultan necesarios para medir la capacidad contributiva.

Se trata, por tanto, de que en los elementos que modulan la cuantificación del impuesto –base imponible, tipo, cuota– se introduzcan aspectos que permitan tener en cuenta las circunstancias personales físicas y familiares del sujeto pasivo. Son expresivos los ejemplos que plantea la bonificación a familias numerosas del IBI (art. 74.4 de la LHL) o la exención a las personas discapacitadas del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica [art. 93.1.e) de la LHL].

Evitar o corregir los sesgos de género que pueda tener el IVA pasa por hacerlo más subjetivo a través de tener en consideración las circunstancias personales y familiares que concurren, y que resultan determinantes para el gravamen de la capacidad económica. Cabe recordar que no se ha de gravar toda capacidad de pago evidenciada, ha de gravarse la capacidad contributiva, aquella que resulta después de descontar los recursos necesarios para la supervivencia –Sainz (1993: 107-110)–.

En definitiva, no resulta un axioma o un presupuesto normativo la imposibilidad de que el IVA pueda considerar los aspectos personales y familiares del sujeto que soporta su carga. Es un impuesto susceptible de ser subjetivado sobre la base de considerar aspectos intrínsecamente personales o elementos familiares, si bien de manera refleja.

Supone actuar sobre consumos y servicios asociados al rol de género asignado. La subjetividad deriva de aprehender las pautas de consumo características de colectivos a los cuales se pretende favorecer, por soportar una excesiva carga, o por verse compelidos de forma obligatoria –obligatoriedad social propia del género, que no jurídica– a tales consumos. Supone medir la capacidad económica de forma indirecta, a través de consumos indicativos de las características personales y familiares del sujeto contribuyente (17).

3.2. Los productos de higiene femenina

Los productos para la higiene femenina resultan imprescindibles para su salud, bienestar, y capacidad de desarrollo. Tal nota les hace acreedores de la consideración de básicos a efectos de su gravamen por el IVA, tanto para adecuarlos a la capacidad económica como para permitir el acceso a tal consumo por las implicaciones que posee.

El carácter básico resulta indiscutible por su necesidad cotidiana al aparecer vinculado al hecho biológico de ser mujer. Refuerza dicho carácter las consecuencias que conlleva para otros ámbitos de relación. En este sentido existen experiencias que evidencian cómo la ausencia de tales medios de higiene y salud no tan sólo dificultan, sino que llegan a imposibilitar la educación, el trabajo y el desarrollo (18). En esta orientación tanto la educación como el trabajo constituyen derechos que han de ser preservados en su ejercicio y que la ausencia de tales productos dificulta.

Como medidas acordes para tratar tal situación se plantea el establecimiento o la creación de un tipo 0% o un tipo superreducido para su consumo. Tales medidas, en principio, resultan las más adecuadas por los efectos distorsionadores que puede resultar de la exención. La exención en el IVA supone, como regla general, la imposibilidad de deducirse el IVA soportado, lo que acostumbra a provocar un aumento de precio para compensar tal situación. La aplicación de tipos reducidos o tipos 0% –en puridad exenciones con derecho a deducir el IVA soportado– no perjudica dicha posibilidad de deducción, no generando dicho efecto distorsionador.

El establecimiento de tipos 0% o tipos reducidos no resulta inédita en España, este tratamiento es el otorgado por el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) a tales productos. También, y desde 1 de enero de 2021, en Reino Unido se aplica el tipo del 0% al IVA a dichos consumos (19). Ahora bien, tales territorios tienen en común que no se encuentran dentro del ámbito de aplicación de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. De ahí la necesidad de explicitar, de un lado, las limitaciones normativas y aplicativas que supone dicha Directiva. De otro lado, analizar la regulación existente en España a tales

(17) No se entiende muy bien al *Libro Blanco* cuando afirma que el objetivo del IVA es exclusivamente recaudatorio cuando seguidamente indica cuatro finalidades asignadas a los tipos, algunas tan claramente extrafiscales como la de facilitar el consumo de bienes y servicios de primera necesidad. Comité de personas expertas (2022: 149 y 155).

(18) Ver Informe: *Hacia una mejor inversión en la salud y la higiene menstrual enero 2021*. Disponible en: [<https://thecaseforher.com/wp-content/uploads/2021/02/making-the-case-spanish.pdf>].

(19) Ver: [<https://www.gov.uk/government/news/tampon-tax-abolished-from-today>].

consumos, contextualizándola con la existente en otros Estados de la Unión Europea. Y, por último, reflexionar sobre las alternativas posibles, de manera que se aquilaten tanto los límites que impone la Directiva como las posibilidades normativas de la ley nacional.

3.2.1. Límites a los tipos reducidos

La Directiva 2006/112/CE establece como regla general la aplicación de un tipo impositivo normal que será fijado por cada Estado miembro. En su art. 96 afirma que: «Los Estados miembros aplicarán un tipo impositivo normal de IVA, fijado por cada Estado miembro en un porcentaje de la base imponible que será el mismo tanto para las entregas de bienes como para las prestaciones de servicios».

A tal regla general se prevé la posibilidad de fijar algunos tipos inferiores. Se reconoce que los Estados podrán fijar uno o dos tipos reducidos, si bien se predetermina el ámbito de discrecionalidad del legislador para la fijación de los mismos. Cuantitativamente, indica el artículo 99.1, que los tipos reducidos no pueden ser inferiores al 5%. Este 5% resulta así un umbral máximo para fijar tipos reducidos, no pudiendo ser inferior al mismo. De manera cualitativa, la posibilidad de establecer tipos reducidos se vincula a las categorías que figuran en el Anexo III de la Directiva (20). En este último sentido en el anexo se alude a concretos consumos sensibles en clave de género a considerar.

En el apartado 3 se refiere a los productos farmacéuticos utilizados normalmente para el cuidado de la salud, la prevención de enfermedades y tratamiento con fines médicos, incluidos los contraceptivos y los productos de higiene femenina.

En el apartado 10 con relación al suministro, construcción, renovación y transformación de viviendas proporcionadas en el marco de la política social.

En el apartado 17 alude a la prestación de asistencia sanitaria y dental.

La finalidad de la facultad conferida a los Estados miembros de establecer tipos reducidos de IVA –señala la doctrina del Tribunal de Justicia de la UE– consiste en hacer menos onerosos y, por tanto, más accesibles para el consumidor final que soporta en definitiva el impuesto, determinados bienes y servicios que se consideran particularmente necesarios (21).

En la actualidad la posible existencia de un tipo cero o tipo reducido –inferior al 5%– constituye una excepción temporal otorgada a ciertos Estados miembros sobre la base de que dichos tipos ya estaban en vigor antes del 1 de enero de 1991, limitándose a los bienes a los que se aplicaban por aquel entonces. Así el art. 110 de la Directiva indica que aquellos países que el «1 de enero de 1991 concedían exenciones con derecho a deducción

(20) El artículo 98 afirma que: «1. Los Estados miembros podrán aplicar uno o dos tipos reducidos. 2. Los tipos reducidos se aplicarán únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el anexo III. 3. Al aplicar los tipos reducidos establecidos en el apartado 1 a las categorías que se refieren a bienes, los Estados miembros podrán utilizar la nomenclatura combinada con objeto de delimitar con exactitud cada una de dichas categorías».

(21) Ver la sentencia de 9 de marzo de 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, apartado 22 y jurisprudencia allí citada.

del IVA [...] o aplicaban tipos impositivos reducidos inferiores al mínimo establecido podrán mantenerlos». Este es el caso de España que tiene un tipo del 4%, Irlanda (4,8%), Italia y Francia (4%) o Luxemburgo (3%), entre otros. De ahí que, en su forma actual, el Derecho de la Unión no permite la aplicación de un “tipo cero de IVA” a los productos de higiene femenina (22).

No obstante se está tramitando una propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a los tipos del impuesto sobre el valor añadido {SWD(2018) 7 final} – {SWD(2018) 8 final} COM(2018) 20 final. La propuesta permitirá a los Estados miembros actuar con mayor flexibilidad a la hora de fijar los tipos, e incluye la posibilidad de aplicar cualquier tipo reducido del IVA.

La modificación proyectada supone que el artículo 98 de la Directiva autorice a los Estados miembros a aplicar un máximo de dos tipos reducidos, no inferiores al 5%. No obstante, también se les permitirá aplicar un tipo reducido para el que no se requiere el mínimo del 5%, y una exención con derecho a deducción del IVA. El precepto proyectado afirma que: «Artículo 98.1. Los Estados miembros podrán aplicar un máximo de dos tipos reducidos. Los tipos reducidos se fijarán como un porcentaje de la base imponible que no será inferior al 5%. 2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, los Estados miembros podrán aplicar, además de los dos tipos reducidos, un tipo reducido inferior al mínimo del 5% y una exención con derecho a deducción del IVA pagado en la fase anterior. 3. Los tipos reducidos y las exenciones aplicados conforme a los apartados 1 y 2 solo beneficiarán al consumidor final y se aplicarán para perseguir, de manera consistente, un objetivo de interés general. Los tipos reducidos y las exenciones contemplados en los apartados 1 y 2 no se aplicarán a los bienes o servicios de las categorías que figuran en el anexo III bis».

Al amparo de la anterior norma sería posible la existencia de tipos 0% en el IVA, aunque la aprobación de tal disposición resulta incierta. La modificación pretendida resulta estructural en la lógica del IVA, pues el establecimiento de una mayor libertad en la fijación de tipos conlleva una menor armonización sobre dicho impuesto. Se originaría lo que podríamos denominar una “desarmonización” de este tributo.

Recientemente también estamos viendo cómo la necesidad de aplicar tipos cero a diversos productos ha llevado a urgentes modificaciones. Así las Directivas que permiten adoptar medidas específicas, excepcionales, y temporales, con relación a concretos tipos aplicables vinculados a los consumos de la pandemia del COVID-19 (23). De manera concordante, y a su amparo, el gobierno español estableció un tipo impositivo del Impuesto so-

(22) Ver Petición n.º 1124/2015, presentada por D. S., de nacionalidad británica, sobre la reducción al 0% del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) que se aplica a los productos de higiene femenina. Comisión de Peticiones. Parlamento Europeo 27.7.2020. Disponible en: [https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/PETI-CM-587603_ES.pdf].

(23) La Directiva (UE) 2020/2020 del Consejo, de 7 de diciembre de 2020, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo relativo a medidas temporales en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a las vacunas contra la COVID-19 y los productos sanitarios para el diagnóstico *in vitro* de esta enfermedad en respuesta a la pandemia de COVID-19 y la Directiva (UE) 2021/1159 del Consejo, de 13 de julio de 2021, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las exenciones temporales relativas a las importaciones y a determinados suministros, en respuesta a la pandemia de COVID-19.

bre el Valor Añadido del cero por ciento aplicable a las entregas interiores, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de este tipo de bienes cuyos destinatarios sean entidades públicas, entidades sin ánimo de lucro y centros hospitalarios (24). Es una medida temporal, y sin vocación de afectar con carácter permanente la estructura de tipos impositivos del Impuesto sobre el Valor Añadido, que está siendo objeto de prórroga (25).

El anterior estado de cosas enfatiza el hecho de que las posibilidades de los Estados son limitadas, pues aparecen condicionadas por la normativa de la Unión Europea.

3.2.2. *Notas sobre la situación en España y en otros países*

La ley sobre el IVA española prevé tres tipos impositivos aplicables: el general del 21%, el reducido del 10% y el reducido –coloquialmente también llamado superreducido– del 4%.

En España se aplica al consumo de los productos de higiene femenina el tipo reducido del 10% del IVA, aunque se ha de matizar, pues no a todo el Estado español se aplica el IVA. Así, no se aplica en Canarias, en donde rige el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) el cual posee un tipo 0% para tales productos. En Ceuta y Melilla tales productos tributan al 7% de su Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación.

En países de la Unión Europea en los que se aplica el IVA el tratamiento es muy variado. La disparidad de su régimen, al margen de las sensibilidades y opciones políticas, depende de la persistencia de tipos reducidos inferiores al 5% con anterioridad al 1 de enero 1991.

Sumariamente se observa que en los porcentajes más elevados destacan los de Hungría con el tipo del 27%, Suecia, Dinamarca y Croacia con el 25% y Finlandia con el 24%. Los gravámenes más frecuentes son aquellos en los que el tipo aplicable fluctúa entre el 6% a 10% (26). Así puede apreciarse una notable disparidad que cabe agrupar en diversos tramos para apreciar el rango de gravamen existente:

Tipo 0% – 2 países;

Tipo 3% a 5,5% – 4 países;

Tipo 6% a 10% – 13 países;

(24) Real Decreto-ley 34/2020, de 17 de noviembre, de medidas urgentes de apoyo a la solvencia empresarial y al sector energético, y en materia tributaria.

(25) Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, de transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de competencia, prevención del blanqueo de capitales, entidades de crédito, telecomunicaciones, medidas tributarias, prevención y reparación de daños medioambientales, desplazamiento de trabajadores en la prestación de servicios transnacionales y defensa de los consumidores. También por la D.A. 1ª del Real Decreto-ley 29/2021, de 21 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito energético para el fomento de la movilidad eléctrica, el autoconsumo y el despliegue de energías renovables.

(26) Según los tipos aplicables según Anexo III en relación con el 3 de Productos farmacéuticos en *VAT rates applied in the Member States of the European Union Situation at 1st January 2021*. Disponible en: [https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-06/vat_rates_en.pdf].

Tipo 11% a 20% – 3 países;

Tipo 21% a 27% – 5 países.

El tratamiento dispensado denota que generalmente no se considera a tales productos como básicos. Pues en la actualidad, y de acuerdo con la Directiva del IVA, puede aplicarse el tipo reducido del 5%, y en muchos de estos países no se efectúa.

En definitiva, y pesar de la conveniencia de fijar tipos impositivos lo más reducidos posibles, dada la importancia y necesidad de tales productos, se observa una resistencia a su fijación. Sin duda es preciso un mayor compromiso de los Estados de la Unión Europea para una aplicación de tipos reducidos, pues con la regulación actual es posible una reducción de muchos de ellos. Ahora bien, el régimen tributario dispensado, aun siendo indicio claro de inequidad, puede ser compensado con activas políticas de gasto público –de entregas gratuitas– como pondremos de relieve.

3.2.3. *Una posible solución para España*

Como venimos exponiendo las mujeres presentan patrones de consumo peculiares derivados no tan solo de los roles tradicionales de asistencia y cuidado sino también de sus características biológicas, cuyo trato no resulta inocuo en clave de género. En tal contexto cabe considerar los sesgos existentes derivados de concretos consumos asociados a la higiene femenina.

Se afirma que el gravamen del IVA de los productos de higiene femenina precisa una especial consideración (27). Ello es indubitado por aparecer vinculado al hecho biológico de ser mujer. Pero también por sus implicaciones para el acceso a la educación y a la posibilidad de efectuar un trabajo fuera del hogar, fundamentales en la lucha contra la segregación que supone el género. El tipo impositivo establecido en la actualidad para tales productos es del 10% contrasta con el 4% destinado a productos considerados como básicos. A fin de subsanar tal estado de cosas se ha anunciado su modificación –su gravamen al 4%– si bien aún no ha tenido lugar (28).

(27) La Resolución del Parlamento en su apartado 21 alude a la pobreza menstrual y lamenta que los productos higiénicos femeninos y los productos y servicios para el cuidado de niños, personas mayores o personas con discapacidad no se consideren aún productos básicos en todos los Estados miembros. Es por lo que pide a todos los Estados miembros que eliminen los llamados “impuestos por cuidados y tampones” aprovechando la flexibilidad introducida en la Directiva sobre el IVA y aplicando exenciones o un tipo de IVA del 0% a dichos bienes básicos esenciales. Resolución del Parlamento Europeo, de 15 de enero de 2019, sobre igualdad de género y políticas fiscales en la Unión (2018/2095(INI)).

(28) Dicha modificación ya se ha realizado pues el presente artículo se cerró con anterioridad. En este sentido y mediante el art. 78 de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 se suprime la letra b) del apartado uno.1.6º y se añade el punto 7º al apartado 1.dos. En virtud de tal modificación se aplica el tipo del 4% a las entregas de compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales. Modificaciones necesarias, pero no suficientes como sustentamos.

Sin duda los productos de higiene femenina, compresas, tampones, copas menstruales y productos similares son productos básicos, por su carácter imprescindible en la vida de las mujeres. Dicho carácter deriva del hecho de que la higiene femenina no es una opción, la menstruación es una cuestión estrictamente biológica; existe, no es social, cultural o discutible u opinable su existencia. Además de su necesidad intrínseca –biológica–, posee implicaciones –relacionales– en ámbitos como la educación y el trabajo como indicamos. Precisamente en Ruanda se eliminó el gravamen de tales productos por el hecho de que la pobreza menstrual obligaba a las mujeres y niñas a no acudir a la escuela o al trabajo –Isimbi (2020)–. Son así productos fundamentales, tanto para la vida autónoma personal como para el desarrollo vital en el contexto social.

El no tener en cuenta tal carácter, efectuando un trato acorde, supone una diferencia no justificable y peyorativa hacia las mujeres. Es esta una diferencia que pivota no tanto en los roles del género como en el sexo de la contribuyente –aunque asociado–, pues dicho trato se efectúa por razón de que las mujeres utilizan tales productos.

Es un trato diverso, en consideración de otros consumos que integran el tipo aplicable del 10% y que resultan opcionales –o no tan imprescindibles–, como son los consumos de flores y plantas de carácter ornamental o el acudir a un espectáculo o los servicios de hostelería (29). Es también un trato peyorativo, pues establece un gravamen superior con relación a otros productos equiparables en su necesidad –gravados al 4%– como los libros, periódicos y revistas.

Sobre la base de lo anterior el tratamiento tributario deparado supone un sesgo intolerable que origina una discriminación. Es este un trato inequitativo susceptible de ser considerado como discriminación indirecta. Discriminación en cuya calificación cabe considerar los requisitos exigidos por el Tribunal Constitucional al aplicar el test del juicio de igualdad en la ley o ante la ley del art. 14 de la CE a las normas tributarias:

1.º Existencia de una diferencia de trato. La igualdad que el artículo 14 CE implica que a los supuestos de hecho iguales han de serles aplicadas unas consecuencias jurídicas que sean también iguales. Han de considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la introducción en uno de ellos de un elemento o factor que permita diferenciarlo de otro se encuentre carente de fundamento racional y sea, por tanto, arbitraria.

2.º Idoneidad del término de comparación. Homogeneidad de las situaciones jurídicas o identidad sustancial entre las situaciones jurídicas aportadas como término de comparación para ilustrar la desigualdad denunciada.

3.º Existencia de una justificación objetiva y razonable. Verificación de si la diferencia de trato dispensada por el legislador ofrece una justificación objetiva y razonable. Se

(29) «Artículo 91. Tipos impositivos reducidos. Uno. Se aplicará el tipo del 10 por ciento a las operaciones siguientes: 1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación: [...] 6.º Los siguientes bienes: [...] b) Las compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales.[...]. El apartado 8.º de tal precepto alude a: «Las flores, las plantas vivas de carácter ornamental, así como las semillas, bulbos, esquejes y otros productos de origen exclusivamente vegetal susceptibles de ser utilizados en su obtención». También ver art. 91.Uno.2, 2º y 6º de la LIVA.

trata de apreciar la lógica interna de la norma cuestionada comprobando si existe o no una correspondencia lógica entre los criterios adoptados por la norma para introducir diferenciaciones y la razón de ser.

4.º Adecuación y proporcionalidad. Verificación de si las consecuencias jurídicas de la diferenciación son adecuadas y proporcionadas con relación a dicha justificación o a la finalidad perseguida.

5.º Criterio de la normalidad o generalidad de los casos, empleado a menudo a propósito del “juicio de razonabilidad” respecto del criterio de diferenciación adoptado por la norma y el fin perseguido por aquélla, implícito en todo juicio de igualdad –Rodríguez (2010: 276 y ss)–.

De tales criterios destacan dos a considerar: la valoración de la identidad sustancial entre las situaciones jurídicas aportadas como término de comparación, y la existencia de una justificación objetiva y razonable de la diferenciación. Sobre los anteriores ha de calificarse a dicho gravamen como discriminatorio, con argumentos relativos tanto a su criterio de comparabilidad como de la justificación del gravamen.

En primer lugar, el criterio de comparabilidad evidencia el trato diverso de los productos de higiene femeninos con relación a otros productos considerados básicos, a los que se aplica un tipo superreducido del 4% –art. 91. Dos de LIVA–.

Redunda en el carácter básico de tales productos su repercusión en otros valores y derechos que pueden verse lesionados o fragilizados. Señalábamos la educación y la salud como aspectos relevantes, pero también, y en no menor medida, aparecen relacionadas cuestiones vinculadas a la intimidad personal, a la libertad ambulatoria, o al acceso a un trabajo. En cada contexto socioeconómico se evidencian con una mayor o menor virulencia las implicaciones personales y sociales que posee el acceso a los productos de higiene femenina –Siri & Maria (2017)– (30).

En el plano de la comparabilidad también, y a la hora de considerar la importancia de los productos de higiene femenina, el legislador español lo equipara al asignado a «8.º Las flores, las plantas vivas de carácter ornamental, así como las semillas, bulbos, esquejes y otros productos de origen exclusivamente vegetal susceptibles de ser utilizados en su obtención» –art. 91.Uno de LIVA–. Equiparación a todas luces inadecuada y errónea, pues o sobra tal mención, o sobra la de los productos de higiene femenina como sustentamos.

En segundo lugar, por lo que respecta al criterio de la justificación del gravamen. El tratamiento asignado no se justifica por la persecución de otros objetivos y valores amparados constitucionalmente dignos de protección, al margen de la mera recaudación. En consecuencia, al no existir motivación alguna, diversa a la recaudatoria para justificar de manera objetiva y razonable dicho gravamen, éste resulta discriminatorio.

(30) Existen numerosos estudios que evidencian la importancia que los productos de higiene femenina poseen en la vida cotidiana de la mujer. Cabe considerar algunos de los referidos al continente africano: *Girls in Control: Compiled Findings from Studies on Menstrual Hygiene Management of Schoolgirls*. Disponible en: [https://snv.org/cms/sites/default/files/explore/download/snv_girls_in_control_baseline_report.pdf].

En definitiva, el gravamen establecido a los productos de higiene femenina del 10% supone un trato discriminatorio al resultar productos básicos. Es preciso adecuar tal tratamiento como mínimo, y hasta que no exista modificación de la Directiva del IVA, aplicando el tipo atenuando del 4%. Aun así, tal gravamen se ha de considerar excesivo por lo que tal medida se ha de complementar. El complemento resulta el suministro gratuito de tales productos de higiene en centros educativos, laborales y asistenciales. En la línea de lo previsto en la ley aprobada por el Parlamento Escocés que asegura la provisión gratuita y obligatoria de tales productos por las autoridades locales, organismos específicos de servicio público y proveedores de educación (31).

La posibilidad de entrega gratuita que se plantea es una medida no tributaria, pues opera a través del gasto público, lo cual evidencia nuevamente la estrecha trabazón entre ingreso y gasto público. Desde tal perspectiva se podría incluso modular su tratamiento sobre la base de considerar una mínima carga tributaria siempre que exista una amplia red de entrega gratuitas a los colectivos más necesitados o sensibles. O sea, la existencia de la carga tributaria se justificaría en la medida que las entregas gratuitas existentes sean de tal magnitud que aseguren la distribución a todos los colectivos de mujeres que se vieran especialmente afectadas por carecer de una suficiente capacidad económica. Se trata de combinar ingresos y gastos públicos de forma dinámica en función de la evolución (capacidad-necesidad) del colectivo al que va destinado.

3.3. Los servicios de cuidado

Mientras que en el anterior apartado nos planteábamos la incidencia del IVA en el consumo de productos específicos, asociados a la variable biológica de la mujer, en este otro analizaremos el tratamiento que reciben los consumos relacionados con el rol de género de la mujer, vinculados al cuidado.

Existen patrones de consumo singulares asociados directamente con los roles asignados, roles que condicionan e impactan en la conducta de sus consumidoras. En este sentido se evidencia una mayor dependencia de la mujer respecto consumos en donde el cuidado de los otros está presente, y que se interrelacionan con los de educación y salud. Dicha situación, tal y como expresa el informe realizado por Institut per a l'Estudi i la Transformació de la Vida Quotidiana o la Resolución del Parlamento Europeo, de 15 de enero de 2019, sobre igualdad de género y políticas fiscales en la Unión anteriormente analizados, lleva a que las mujeres gasten más en el mantenimiento del hogar, la vivienda, la salud y los cuidados a los otros.

Tales consumos evidencian sesgos de género, pues el rol social asignado está muy presente en la tarea de cuidado. Ahora bien, la detección de un sesgo no comporta la discriminación, aunque sí alerta de su posible existencia. De ahí la necesidad del estudio de la normativa del IVA para ver cómo contempla tales realidades y la eventual coexistencia de otros fines que puedan justificar el trato asignado. Ello comporta un especial estudio

(31) *Period Products (Free Provision) (Scotland) Bill*, de 12 de enero de 2021. Disponible en: <https://www.parliament.scot/-/media/files/legislation/bills/current-bills/period-products-free-provision-scotland-bill/stage-3/bill-as-passed-period-products-free-provision-scotland-bill.pdf>.

de los beneficios fiscales reconocidos con relación a los servicios vinculados al cuidado, incluyendo los de educación y salud. Pues los beneficios tributarios han de procurar la pretendida subjetivación de la carga tributaria del impuesto objetivo que resulta el IVA. A tal fin la regulación de las exenciones resulta básica, pues como afirma Sainz (1993: 110): «La subjetivación de los impuestos se logra, fundamentalmente, mediante exenciones y, sobre todo, a través de aquellas que tienden a exonerar la renta mínima necesaria para la existencia». Procede así analizar el régimen jurídico establecido en la LIVA español.

3.3.1. *La Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y los ámbitos a considerar*

Sobre las previsiones de la Directiva del IVA el legislador español regula las exenciones aplicables. De las menciones contenidas en las exenciones del art. 20 de LIVA cabe agrupar, por su especial incidencia en ámbitos del cuidado del rol de género de la mujer, las siguientes:

a) *Ámbito del cuidado sanitario*

- Hospitalización y asistencia sanitaria. Estableciéndose su prestación por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos privados en régimen de precios autorizados o comunicados.
- Asistencia por profesionales médicos o sanitarios en relación con prestaciones de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativas al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, incluso las de análisis clínicos y exploraciones radiológicas.
- Prestación de servicios de estomatólogos, odontólogos, mecánicos dentistas y protésicos dentales.
- Transporte de enfermos.

b) *Ámbito del cuidado y prestaciones sociales*

- Prestaciones de la Seguridad social.
- Prestaciones de servicios de asistencia social. A este respecto se ha de destacar su especial incidencia en las políticas de cuidado y asistencia dado los ámbitos a los que aluden.

c) *Educación y cultura*

- Educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños.
- Educación física.
- Prestaciones relacionadas con la cultura.

Tanto la Directiva del IVA como correlativamente la LIVA muestran una gran amplitud en la exención de las prestaciones de servicios relacionados con el cuidado. Ello comporta que las consumidoras no tendrán que pagar el IVA. Si bien, y dado las críticas vertidas con relación al gravamen de tales productos, es necesario puntualizar algunos aspectos.

Es preciso diferenciar claramente entre el precio o coste del servicio –que puede ser mayor o menor en dichas prestaciones– y el gravamen tributario del mismo, pues precio y tributo poseen lógicas y criterios de determinación diversos. El precio supone el valor asignado por el mercado al bien o servicio para su adquisición, mientras que el tributo mide la capacidad económica, el esfuerzo contributivo. Uno y otro precisan de actuación financiera diversa, convergiendo en sus implicaciones de gasto público. La contención del precio puede efectuarse si la Administración presta los servicios de manera gratuita o por un importe reducido, es una intervención a través del gasto público. La disminución del tributo supone una menor recaudación mediante la creación de beneficios fiscales, con una clara repercusión en los recursos disponibles y gasto futuro.

Sobre lo anterior se han de considerar dos aspectos.

El primero, se refiere principalmente a políticas de gasto público –con efecto reflejo en la exención del LIVA– y que alude a la conveniencia de mayores servicios de asistencia social. La vis expansiva de políticas de asistencia social posee una clara relevancia en las tareas de cuidado que desarrolla mayoritariamente la mujer, y en las posibilidades de realizar un trabajo fuera del hogar. Con relación a las prestaciones sociales a cargo de la Seguridad social, y de los servicios de asistencia exentos de IVA, las políticas de gasto son básicas. En esta línea también la exención permite una amplia cobertura.

El segundo aspecto, mira al carácter del prestador y a la fijación de precios, pues la exención puede generar un aumento en el mismo.

3.3.2. *El riesgo de la exención a entidades privadas lucrativas*

La exención supone una perturbación en la lógica del impuesto, y tensiona la posibilidad de una repercusión económica –no jurídica– del empresario que soporta IVA. Tal riesgo a la repercusión económica deriva de que la exención conlleva tanto la no repercusión del IVA, como la desaparición del derecho a deducir las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios asociados a la actividad exenta. Situación que convierte *de facto* al sujeto pasivo en consumidor final, alterando la lógica de la neutralidad del impuesto –ver Alonso y Tovillas (2015: 424)–.

Las exenciones presentan el riesgo, por su vinculación al mecanismo de la deducción, de que acaben por originar un aumento del precio. Existe un principio fundamental del sistema del IVA que afirma el derecho de deducir el IVA previamente soportado, ello presupone que los gastos en que se haya incurrido para esta adquisición u obtención formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones gravadas por las que se repercute. Así resulta que únicamente las operaciones por las que se repercute el impuesto pueden generar el derecho de deducción del IVA soportado que gravó la adquisición de los productos y los servicios utilizados para la realización de dichas operaciones. En consecuencia, según la lógica del sistema creado por la Directiva IVA, la deducción del impuesto soportado está vinculada a la percepción del impuesto repercutido (32).

(32) Síntesis del apartado 41 a 44 de la Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 28 de noviembre de 2013 (*1) En el asunto C-319/12, *Minister Finansów y MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. Komandytowa*.

En definitiva, la exención jurídica del IVA tiene como efecto reflejo fomentar la repercusión económica del IVA soportado ya que éste actúa como un costo más. El eventual incremento de precios, a consecuencia de la exención, dificulta de esta manera el acceso al consumo básico que representa. Pero también puede incentivar a que la mujer continúe reproduciendo las tareas domésticas o de cuidado, pues puede resultar más rentable continuar o retornar a tales tareas que efectuar una actividad laboral fuera del hogar.

El riesgo ante tal elevación de precios puede conjurarse a través del control directo o indirecto en su fijación. El hecho de que el prestador sea una entidad pública comporta una actuación con lógicas diversas a las propias del mercado, alejadas del lucro buscado por los agentes que en él actúan. Ahora bien, muchas de las exenciones contemplan la posibilidad de que las prestadoras sean entidades privadas, bien reconociendo de manera expresa tal posibilidad, bien de manera tácita al no exigir cualidad alguna al agente prestador.

La intervención de entidades privadas se admite expresamente por la Directiva en relación con las posibilidades de diseño de algunas de las más importantes exenciones. Afirma en su artículo 133 que los Estados miembros podrán subordinar la concesión a entidades que no sean de Derecho público de cada una de las exenciones enunciadas en las letras b), g), h), i), l), m) y n) del apartado 1 del artículo 132, al cumplimiento de una o de varias condiciones. Así se alude a que no deben tener por objeto la consecución sistemática de beneficio, a que su gestión sea filantrópica, al aplicar precios autorizados y a que exención no debe distorsionar la competencia

Sobre la base de la habilitación de la Directiva para la conformación de las exenciones, la LIVA española prevé la existencia de entidades privadas prestadoras. Así cabe acotar en relación con los ámbitos anteriormente referidos:

a) Con relación al cuidado sanitario

El apartado 2º habla de entidades privadas con régimen de precios autorizados o comunicados. El desarrollo de este precepto en el artículo 4 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre afirma que «se entenderá por precios autorizados o comunicados aquellos cuya modificación esté sujeta al trámite previo de autorización o comunicación a algún Órgano de la Administración». La entidad o establecimiento en régimen de precios autorizados o comunicados ha de haber cumplido las obligaciones que le resultan exigibles por el hecho de estar sometida su actividad al régimen de precios comunicados de ámbito autonómico, de acuerdo con lo que al respecto se establezca en la normativa aplicable en dicha materia vigente en la Comunidad Autónoma que corresponda (33).

En los apartados 3º, 5º y 15º no existe limitación alguna a ser prestadas por entidades privadas, ni se prevé control de precios. Con relación a las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria, la Directiva admite la posibilidad de ser condicionadas subjetivamente si se trata de “condiciones sociales comparables”.

(33) Consulta número: V2520-08 – Fecha: 30/12/2008.

b) Con relación al cuidado y a las prestaciones de la seguridad y asistencia sociales

El apartado 7º al aludir a la Seguridad social remarca que no existe contraprestación, no existe precio, al poseer la lógica de la cotización.

El apartado 8º habla de establecimientos privados de carácter social y con ello se desvincula el lucro de sus fines, conjurándose así el riesgo de que se aumenten precios con lógicas de mercado.

c) Con relación a la educación y cultura

El apartado 9º en la educación habla de entidades privadas autorizadas para el ejercicio, sin que ello suponga de forma automática un control del precio. El art. 7 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido afirma que: «Tendrán la consideración de entidades privadas autorizadas, a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 9, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, aquellos centros educativos cuya actividad esté reconocida o autorizada por el Estado, las Comunidades Autónomas u otros Entes públicos competentes en la materia».

El apartado 13º refiere como entidades prestadoras, además a entidades de derecho público, a una serie de entidades: «b) Federaciones deportivas. c) Comité Olímpico Español. d) Comité Paralímpico Español. e) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social». En tales entidades parece primar un carácter social por lo que previene fluctuaciones de precio con lógicas de mercado.

En el apartado 14ª se alude a entidades y establecimientos de carácter social.

El carácter social de las entidades y establecimientos a las que alude genéricamente en la exención del LIVA posee exigencias específicas contempladas en el art. 20. Tres de LIVA que supone una declaración de tal carácter por la Administración tributaria. De los requisitos que se exige aparece el de carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza. Del procedimiento para su declaración el art. 6 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, afirma que las «entidades o establecimientos privados de carácter social deberán solicitar el reconocimiento de dicha condición de la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuya circunscripción territorial esté situado su domicilio fiscal. El reconocimiento del carácter social surtirá efectos respecto de las operaciones cuyo devengo se produzca a partir de la fecha de la solicitud. La eficacia de dicho reconocimiento quedará, además, condicionada a la subsistencia de los requisitos que, según lo dispuesto en la normativa del Impuesto, hayan fundamentado el reconocimiento del carácter social de las entidades o establecimientos».

De lo anterior puede observarse cómo el tratamiento otorgado al consumo en servicios relacionados con el cuidado no origina tratos discriminatorios en clave de género. No obstante, conviene tomar algunas cautelas propositivas, de un lado, la política de beneficios fiscales efectuada con las exenciones precisa combinarse con políticas de gasto público con la prestación de servicios sociales, a través de la Seguridad social y de los servicios asistenciales. De otro lado, y en aras a evitar los efectos económicos nocivos de

algunas exenciones, conviene extremar las cautelas en relación con el lucro perseguido por las entidades privadas prestadoras.

4. CONSIDERACIONES FINALES

Sobre los anteriores análisis hemos de sintetizar una serie de reflexiones en torno a las políticas equitativas fiscales, a los sesgos y a su detección en la normativa sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido analizada.

4.1. Políticas tributarias equitativas y sesgos de género

4.1.1. Las políticas de igualdad resultan un imperativo –ético, jurídico, social y económico– y la información segregada resulta su presupuesto básico. Dicho imperativo se evidencia de manera clara en los mandatos constitucionales destinados a evitar la discriminación, remover los obstáculos que dificulten la igualdad, y a promover medidas para su consecución. La igualdad entre mujeres y hombres ha de ser un objetivo independiente de los marcos económicos, en muchos casos, excesivamente relevantes en las políticas fiscales.

4.1.2. En las políticas de género no basta con un enfoque normativo, abstracto, y aparentemente aséptico. Es preciso tomar en consideración el contexto sociológico de partida en donde los estándares del género se perpetúan, y analizar críticamente aquellos roles asociados tradicionalmente al hombre o a la mujer. Así resulta oportuno contemplar las áreas del cuidado, el trabajo en el hogar y fuera del mismo, para indagar eventuales sesgos.

4.1.3. Atendiendo a los mandatos normativos existentes, la inacción normativa supone una actividad beligerante. La falta de perspectiva de género en las políticas fiscales consolida las disparidades existentes entre mujeres y hombres, crea desincentivos para la incorporación y permanencia de las mujeres en el mercado laboral, y reproduce los roles de inequidad tradicionales.

4.1.4. Los sesgos de género son indicios de inequidad que ponen en alerta el mandato de los poderes públicos para que eliminen los obstáculos que impidan o dificulten la plenitud de la igualdad. Ahora bien, el sesgo no siempre evidencia una discriminación, para que sea tal ha de cumplir diversos requisitos, esencialmente, la inexistencia de otro interés legítimo que justifique la diferencia de trato. Se ha de poder probar que la norma que dispensa una diferencia de trato responde a una medida de política social justificada por razones objetivas, ajenas a la diferencia peyorativa que evidencia.

4.1.5. La importancia del sesgo reside precisamente en ser un instrumento para evitar, alertando, tratos discriminatorios. Actúa como elemento preventivo para mitigar las consecuencias lesivas que supone la discriminación. Y aquí la existencia de una información segregada, de calidad, y sistemática, actúa como instrumento para detectar sesgos y evaluar las eventuales discriminaciones.

4.1.6. Pero el sesgo también actúa como elemento de detección del incumplimiento de los deberes de los poderes públicos a promover las condiciones para que la igualdad y

libertad sean reales y efectivas. Permite evaluar el cumplimiento del deber –en puridad deberes– de los poderes públicos a: a) promover las condiciones, con acciones equitativas, para que la igualdad y libertad sean reales y efectivas; b) remover los obstáculos que dificulten o impidan su plenitud; y c) la participación ciudadana. Resulta así que el sesgo no impide la existencia de una justificación del indicio de inequidad que apunta; pueden existir otros derechos y valores en liza que han de ser aquilatados.

4.2. Los sesgos en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido

4.2.1. Los sesgos en el IVA ponen de relieve una realidad, económica, sociológica y biológica diversa que precisa de una solución tributaria acorde a su singularidad. En primer lugar, existe una realidad económica acotada por el hecho de que las mujeres son el colectivo que menores ingresos posee y mayor demanda de consumo presenta. En segundo lugar, sociológicamente se constata cómo el grupo mujeres presenta unas pautas de consumo asociados al rol que tradicionalmente ha venido asignándosele vinculado al cuidado. En tercer lugar, y por cuestiones estrictamente biológicas, las mujeres poseen necesidades básicas, específicas, relativas a concretos productos de higiene. Y aquí aparece el elemento sexo presentando un elemento singularizado y que, sin duda, condicionantes de género predeterminan su trato.

4.2.2. Existe un sesgo en el trato fiscal otorgado a los productos de higiene femenina al aplicarse un tipo impositivo que no corresponde al de los productos y servicios considerados como básicos. En España se aplica al consumo de tales productos el tipo reducido del 10% del IVA (ver nota 28), aunque se ha de matizar, pues no a todo el Estado español se aplica el IVA. No se aplica en Canarias, en donde rige el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) el cual posee un tipo 0%. En Ceuta y Melilla tales productos tributan al 7% de su Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación.

4.2.3. La aplicación de un tipo 0% o tipos reducidos exige una decisión del legislador nacional, pero también del de la Unión europea. La aplicación de tipos reducidos al IVA en la Unión Europea –Directiva 2006/112/CE– aparece sometida a una serie de límites normativos.

4.2.4. El tipo impositivo establecido en el ámbito nacional para tales productos es del 10%, que contrasta con el 4% destinado a productos considerados como básicos. A fin de subsanar tal estado de cosas se ha anunciado su modificación –su gravamen al 4%– si bien aún no ha tenido lugar (ver nota 28). El no tener en cuenta el carácter básico de tales productos, efectuando una tributación acorde, supone una diferencia no justificable hacia las mujeres. El tratamiento deparado supone un sesgo intolerable que origina una discriminación.

4.2.5. Es un trato inequitativo que ha de considerarse como discriminación indirecta. Calificación que tiene presente los requisitos exigidos por el Tribunal Constitucional al aplicar el test del juicio de igualdad en la ley o ante la ley del art. 14 de la CE a las normas tributarias. De tales criterios destacan dos a considerar: la valoración de la identidad sustancial entre las situaciones jurídicas aportadas como término de comparación; y la existencia de una justificación objetiva y razonable de la diferenciación.

4.2.6. Como propuesta ante tal situación es preciso, y hasta que no exista modificación de la Directiva del IVA, aplicar el tipo atenuado del 4% previsto por la legislación nacional. Aun así, tal gravamen se ha de considerar excesivo por lo que tal medida se ha de complementar. El complemento resulta el suministro gratuito de tales productos de higiene en centros educativos, laborales y asistenciales. La posibilidad de entrega gratuita que se plantea es una medida no tributaria, pues opera a través del gasto público, lo cual evidencia nuevamente la estrecha trabazón entre ingreso y gasto público.

4.2.7. Al margen del consumo de los anteriores productos también se afirma la existencia de un sesgo que resulta tanto por la demanda existente como por el costo que suponen los servicios asociados al cuidado llevados a cabo por la mujer. En este sentido se pronuncia sobre dicho sesgo el apartado 20 de la Resolución del Parlamento Europeo de 15 de enero de 2019.

4.2.8. Del análisis de la Directiva del IVA y de la LIVA se observa una gran amplitud en la exención de las prestaciones de servicios relacionados con el cuidado. Sintetizando el trato del cuidado en el régimen del LIVA española podemos clasificar su exención atendiendo a diversos ámbitos: a) Ámbito del cuidado sanitario. b) Ámbito del cuidado y prestaciones sociales. c) Educación y cultura.

4.2.9. La existencia de la exención tributaria supone que las consumidoras no tendrán que pagar el IVA. Ello comporta que el enunciado genéricamente como sesgo tributario no resulte discriminación.

4.2.10. No obstante lo anterior, caben efectuar algunas clarificaciones y puntualizaciones para evitar consecuencias inequitativas. La primera, diferenciar claramente entre el precio o coste del servicio y el gravamen tributario del mismo, pues precio y tributo poseen lógicas y criterios de determinación diversos. En segundo lugar, existe un gran número de supuestos de exención del IVA en la prestación de servicios vinculados al cuidado en donde la naturaleza y carácter del ente prestador resulta importante. En tercer lugar, la temática de la exención de las prestaciones realizada por entidades privadas genera una específica problemática, vinculada al eventual aumento de precio. Ello es debido a que la exención supone una perturbación en la lógica del impuesto, y tensiona la posibilidad de una repercusión económica –no jurídica– del empresario que soporta IVA.

4.2.11. El riesgo ante tal elevación de precios puede conjurarse a través del control directo o indirecto en su fijación. El hecho de que el prestador sea una entidad pública comporta una actuación con lógicas diversas a las propias del mercado, alejadas del lucro buscado por los agentes que en él actúan. Ahora bien, muchas de las exenciones contemplan la posibilidad de que las prestadoras sean entidades privadas, bien reconociendo de manera expresa tal posibilidad, bien de manera tácita al no exigir cualidad alguna al agente prestador.

4.2.12. El que sea una entidad privada la prestadora no impide la intervención pública en los precios en base a dos consideraciones. La primera basada en la estructura del prestador, por el hecho de que la entidad no persiga de forma sistemática el beneficio, tenga interés social, o posea una gestión filantrópica. La segunda, por el establecimiento de precios autorizados por autoridades públicas.

BIBLIOGRAFÍA

- Alonso González, L. M. y Collado Yurrita, M. Á. (dir.) (2015): *Manual de Derecho Tributario: Parte especial*, Atelier, Barcelona.
- Alonso González, L. M. y Tovillas Morán, J. M. (2015): “El Impuesto sobre el Valor Añadido” en L. M. Alonso González y M. Á. Collado Yurrita (dir.): *Manual de Derecho Tributario: Parte especial*, Atelier, Barcelona.
- Amunátegui Perelló, C. (2020): *Arcana Technicae. El Derecho y la Inteligencia Artificial*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- Bobbio, N. (1993): *Igualdad y libertad*, Ediciones Paidós, Barcelona.
- Cordero García, J. A. (2012): “Los datos estadísticos como prueba de discriminación. Módulo de personal no asalariado ¿discriminación por razón de género? (1)”, *Impuestos*, n.º 15.
- De la Fuente, M. (dir.) (2016): *La fiscalidad en España desde una perspectiva de género*. Informe realizado per Institut per a l'Estudi i la Transformació de la Vida Quotidiana. Disponible en: [<https://www.ernesturtasun.eu/wp-content/uploads/2018/01/Informe-Final-Fiscalitat-Imprès.pdf>].
- Espuny, M.^a J.; Vallés, D. y Velo i Fabregat, E. (coord.) (2020): *La investigación en Derecho con perspectiva de género*, Dykinson, Madrid.
- García Calvente, Y. (2012): “El Derecho financiero y tributario ante la exclusión social por razón de género” en I. Merino Jara y E. Manzano Silva (coord.): *Fiscalidad e igualdad de género*, Dykinson, Madrid.
- Heim, D. y Bodelón, E. (coord.) (2010): *Derecho, género e igualdad: cambios en las estructuras jurídicas androcéntricas*, Vol. 1 y 2, Universidad Autónoma de Barcelona.
- Isimbi, Y. (January 17, 2020): “Rwanda removes VAT on sanitary products, as the fight to end period poverty continues”, *LSE International Development*. Disponible en: [<https://blogs.lse.ac.uk/internationaldevelopment/2020/01/17/rwanda-removes-vat-on-sanitary-products-as-the-fight-to-end-period-poverty-continues/>].
- Menéndez Moreno, A. (2018): *Derecho Financiero y Tributario. Lecciones de cátedra*, Civitas, Thomson Reuters, Pamplona.
- Merino Jara, I. y Manzano Silva, E. (coord.) (2012): *Fiscalidad e igualdad de género*, Dykinson, Madrid.
- Pazos Morán, M. (2010): “Políticas Fiscales y equidad de género” en M. Rodríguez y M. Pazos Morán (dir.): “Fiscalidad y Equidad de Género”, *Documentos de Trabajo* (Fundación Carolina), n.º 43.
- Perán Quesada, S. (2009): “La prohibición de discriminación indirecta”, *Aranzadi Social*, n.º 11.
- Rodríguez Bereijo, Á. (2010): “El juicio constitucional de igualdad tributaria en la experiencia jurisprudencial”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, n.º 89.
- Rodríguez, M. y Pazos Morán, M. (dir.) (2010): “Fiscalidad y Equidad de Género”, *Documentos de Trabajo* (Fundación Carolina), n.º 43.
- Ruiz Garijo, M. (2020): “Sesgos de género en la imposición indirecta” en M.^a del M. Soto Moya (coord.): *Fiscalidad y sesgos de género*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- Sainz de Bujanda, F. (1993): *Lecciones de Derecho Financiero*, Servicio de Publicaciones, Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, Madrid.

- Sánchez Huete, M. Á. (2020): “La dimensión de género en la investigación jurídico tributaria” en M.^a J. Espuny, D. Vallés y E. Velo i Fabregat (coord.): *La investigación en Derecho con perspectiva de género*, Dykinson, Madrid.
- Sánchez Huete, M. Á. (2021): “Los sesgos y la discriminación de género en la norma tributaria”, *REDF*, n.º 181.
- Siri, T. & Maria Hyttel, W. (2017): “Menstrual Health Management in East and Southern Africa” a *Review Paper*. Disponible en: [<https://esaro.unfpa.org/sites/default/files/pub-pdf/UNFPA%20Review%20Menstrual%20Health%20Management%20Final%2004%20June%202018.pdf>].
- Soto Moya, M.^a del M. (coord.) (2020): *Fiscalidad y sesgos de género*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- Stotsky, J. (2005): “Sesgos de género en los sistemas tributarios” en M. Pazos Morán: *Política fiscal y género*, Instituto de Estudios Fiscales. Disponible en: [https://www.ief.es/docs/investigacion/genero/FG_Stotsky.pdf].



EL PRINCIPIO DE TRIBUTACIÓN EN DESTINO Y LA DEDUCCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Ángel Sánchez Sánchez

Catedrático de Hacienda Pública
Universidad de Alicante

Recibido: Mayo, 2022

Aceptado: Junio, 2022

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.23.1.5>

RESUMEN

Tras el análisis de la regulación del derecho a la deducción del IVA en aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo soporta el impuesto en un Estado miembro y lo repercute en otro, este trabajo demuestra cómo dicha regulación acarrea la quiebra del principio de tributación en destino en el comercio intracomunitario. Además, en determinados casos, se generan situaciones de doble imposición efectiva, efectos de acumulación en cascada e inobservancia del principio de neutralidad. A juicio del autor, la solución a esta situación pasa, necesariamente, por la modificación del artículo 169.a) de la Directiva del IVA.

Palabras clave: IVA, derecho a la deducción, principio de tributación en destino, principio de neutralidad.

THE PRINCIPLE OF DESTINATION TAXATION AND VALUE-ADDED TAX DEDUCTION

Ángel Sánchez Sánchez

ABSTRACT

After analyzing the regulation of the right to deduct VAT in those cases in which the taxable person pays the tax in one Member State and passes it on in another, this paper shows how this regulation leads to a breach of the principle of taxation at destination in intra-Community trade. Moreover, in certain cases, situations of effective double taxation, cascading cumulation effects and non-compliance with the principle of neutrality are generated. In the author's opinion, the solution to this situation necessarily involves the amendment of Article 169.a) of the VAT Directive.

Keywords: VAT, right to deduction, principle of destination taxation, principle of neutrality.

SUMARIO

1. EL PRINCIPIO DE TRIBUTACIÓN EN DESTINO EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. 2. LA DEDUCCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO DESDE LA ÓPTICA DEL PRINCIPIO DE TRIBUTACIÓN EN DESTINO. 2.1. Compras realizadas fuera del Estado de establecimiento. 2.2. Ventas realizadas fuera del Estado de establecimiento. 2.3. Sujeto pasivo establecido en dos Estados. 2.4. Sujeto pasivo establecido en dos Estados, que realiza ventas en ambos Estados. 3. LA DOCTRINA DEL DOBLE REQUISITO Y EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD. 4. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

1. EL PRINCIPIO DE TRIBUTACIÓN EN DESTINO EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Desde sus orígenes, la Unión Europea (UE, en adelante) se ha debatido entre los principios de tributación en el país de origen y tributación en el país destino a la hora de determinar cuál debe ser la tributación del comercio intracomunitario en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA, en adelante) (1). El Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea de 7 y 8 de julio de 1962 (más conocido como *Informe Neumark*) señalaba que la disputa entre estos dos principios tenía una importancia crucial sobre el futuro desarrollo de la entonces Comunidad Económica Europea, en tanto en cuanto la decisión que se tomara al respecto afectaría directamente a la posibilidad de eliminar las fronteras fiscales existentes en aquel momento.

Como se indica en el *Informe*, el principio de país de destino supone que los bienes y servicios se someten a los impuestos en vigor en el país en el que son finalmente consumidos, independientemente del territorio en el que se hayan producido. Si un bien ha sido producido en el país A, pero es objeto de consumo final en el país B, dicho bien debe someterse a la imposición especial o general sobre el consumo del país B. En el caso de los servicios, el país de destino es aquél en el que el servicio es prestado.

En definitiva, la aplicación del principio del país de destino consiste en gravar los bienes y servicios no en el país en el que se producen, sino en aquél en el que se consumen. De esta forma, se logra que el impuesto recaiga efectivamente sobre la manifestación de riqueza que se pretende gravar: el consumo. Al mismo tiempo, se consigue que todos los bienes y servicios se sometan siempre al mismo impuesto, el que está vigente en el país de destino o consumo, tanto si se han producido en el país en el que se consumen como si lo han sido en un país distinto. Como consecuencia de ello, las decisiones del consumidor no se ven afectadas por la acción del impuesto en

(1) Con el paso del tiempo, la denominación habitual de estos dos principios ha derivado a la de “tributación en origen” y “tributación en destino”.

función del origen del bien o servicio que consume, coadyuvando así a la consecución del principio de neutralidad del IVA (2).

Otra de las ventajas del principio de país de destino, resaltadas en el *Informe Neumark*, estriba en que el consumidor no puede eludir su obligación de contribuir a la financiación del gasto público del país en el que reside mediante la adquisición de bienes y servicios en el extranjero, al tiempo que se evita su contribución a la financiación del gasto público de un país foráneo. Dicho de otro modo, el IVA se ingresa en el país en el que reside el contribuyente efectivo del impuesto (el consumidor final), de manera que el pago impositivo que realiza dicho contribuyente se destina a la financiación del gasto público del país en el que reside, y del que es beneficiario directo, con independencia de dónde se hayan producido los bienes o servicios consumidos (3).

El gran inconveniente del principio del país de destino radica en la necesidad de mantener las fronteras fiscales en el comercio entre Estados. Como es bien conocido, la implementación de este principio se asienta sobre dos elementos fundamentales. Por una parte, las mercancías exportadas deben salir del Estado de origen sin carga fiscal alguna, para lo que es necesario declarar exenta la exportación, a la vez que se devuelve al exportador cualquier impuesto que hubiera soportado previamente en la adquisición o fabricación de los bienes exportados. Por otra parte, la mercancía debe ser gravada en el país de destino mediante el pago del impuesto en la importación (ajustes fiscales en frontera).

En última instancia, la tributación en destino supone otorgar un tratamiento a las operaciones transfronterizas distinto del que se aplica al comercio interior. En el país de origen, el proveedor deja de repercutir el impuesto a su cliente, y es éste último quien tiene la obligación de ingresarlo directamente en las arcas públicas del país de destino, bien mediante su ingreso en la aduana, bien a través de la autorrepercusión del impuesto cuando dejan de existir los controles aduaneros (4). En definitiva, el proceso de repercusión continuada del IVA entre los distintos operadores que intervienen en la cadena de producción y distribución de bienes y servicios se interrumpe en el país en el que la mercancía es objeto de exportación para volver a reactivarse en el país donde

(2) El principio de neutralidad del IVA, como salvaguarda del principio de libre competencia en el ámbito de la UE, ha sido abordado en innumerables pronunciamientos del TJUE, entre ellos, las sentencias de 20-11-2003, *Taksatorringen*, C-8/01, ECLI:EU:C:2003:621; de 10-11-2011, *The Rank Group*, C-259/10, ECLI:EU:C:2011:719; de 27-2-2014, *Pro Med Logistik y Pongratz*, C-454/12 y C-455/12, ECLI:EU:C:2014:111; y de 19-1-2017, *National Roads Authority*, C-344/15, ECLI:EU:C:2017:28.

(3) Como indica Cubero Truyo (2016: 13), esta cuestión engarza directamente con la legitimación de la potestad impositiva de los Estados, o soberanía fiscal, para obtener los ingresos públicos suficientes para la financiación de sus necesidades de gasto público. A partir de la premisa de que “un Estado no puede pretender gravar hechos imposables con los que no guarde alguna conexión aceptable”, el autor concluye que ha de aplicarse el principio de tributación en destino al gravamen del comercio internacional en el IVA.

(4) En el caso de la UE, la desaparición de los controles aduaneros y la implementación del sistema de autorrepercusión del IVA en el comercio intracomunitario se produce el 1 de enero de 1993.

es importada. Este mecanismo se conoce habitualmente como “ruptura de la cadena del IVA”.

Es precisamente en la ruptura de la cadena del IVA donde radican los principales inconvenientes de la tributación en destino, identificados por la Comisión Europea en numerosos y sucesivos informes (5). Por una parte, nos encontramos con la complejidad que el sistema introduce en la regulación normativa del impuesto, de la que derivan una mayor inseguridad jurídica, una fragmentación del mercado comunitario y un incremento de las cargas administrativas para los operadores económicos. Adam *et al.* (2011: 237) estimaban que los costes de cumplimiento para las empresas europeas en 2010 alcanzaban entre el 1% y el 3% de las ventas intracomunitarias. En 2015, Ernst & Young LLP (2015: 17) destacaban que «los costes asociados con el cumplimiento de las normas transfronterizas relacionadas con el IVA son un 11% más altos que los costes de cumplimiento del IVA asociados con el comercio interior».

Por otra parte, la interrupción de la cadena del IVA facilita el fraude fiscal. En 2016, la Comisión estimaba una “brecha del IVA” entre los ingresos previstos y los realmente recaudados de 170.000 millones de euros, mientras que el fraude transfronterizo por sí solo representa cada año pérdidas de ingresos de 50.000 millones de euros (6).

Ante estas circunstancias, el *Informe Neumark* abogaba por la aplicación del principio de tributación en el país de origen como única forma de asegurar la consecución de un verdadero mercado único comunitario desde la vertiente fiscal. Con la tributación en origen, los bienes y servicios soportan el impuesto que se aplica en el país en el que son producidos, independientemente del lugar en el que se consuman. De esta forma, un determinado bien, fabricado en un determinado país, se somete a la misma carga fiscal tanto si se consume en el país en el que se ha fabricado como si se consume en cualquier otro lugar. Al mismo tiempo, en el país de consumo, el impuesto que incorpora el bien consumido es distinto si el bien se ha fabricado enteramente en dicho país o si se ha fabricado total o parcialmente en otro territorio (suponiendo que los tipos de gravamen difieren entre Estados).

Con la tributación en origen, las operaciones intracomunitarias reciben el mismo tratamiento que las operaciones interiores, se reducen las cargas administrativas para los operadores del mercado y desaparece el fraude fiscal provocado por la ruptura de la cadena del IVA. Sin embargo, el sistema no está exento de importantes inconvenientes.

La primera traba la encontramos en el desplazamiento de la recaudación fiscal desde el Estado de consumo hacia el Estado de fabricación o elaboración de los bienes y servicios, dada la naturaleza plurifásica del IVA. El proveedor repercute el impuesto a su cliente y lo ingresa en el país en el que se encuentra establecido (origen). Al mismo tiempo, el cliente tiene el derecho a deducir y recuperar de la Hacienda de su Estado (destino) ese impuesto, por él soportado. De esta forma, el consumidor deja de contribuir a la financiación del gasto público de su país de residencia cuando consume bienes y

(5) Comisión Europea (1996), Comisión Europea (2010), Comisión Europea (2016).

(6) Comisión Europea (2016: 3).

servicios fabricados total o parcialmente en otros Estados, a la vez que allega recursos financieros a las arcas públicas de esos otros Estados.

La solución a este problema pasa necesariamente por la articulación de un mecanismo de compensación entre los Estados miembros que permita reasignar los ingresos desplazados. El Estado de fabricación debe transferir al Estado de consumo la recaudación procedente de los bienes y servicios elaborados en el primer Estado y enviados para su consumo al segundo Estado. Además, la Comisión Europea (1996: 16-17) afirmaba que «la reasignación de los ingresos a los Estados miembros no deberá basarse, en ningún caso, en datos extraídos de las declaraciones fiscales de los sujetos pasivos. Este tipo de planteamiento sería incompatible con la adopción de un único lugar de imposición, ya que volvería a ser necesario supervisar los movimientos físicos de bienes. Asimismo, exigiría una distinción entre las entregas interiores y las intracomunitarias y, por tanto, estaría en contradicción con el principio fundamental de que las transacciones interiores e intracomunitarias sean tratadas por igual». Para la Comisión, «el método más adecuado para determinar los ingresos de cada Estado miembro, correspondientes al consumo sujeto al impuesto realizado en su territorio, consiste en calcular tal consumo sobre bases estadísticas, (...) datos de consumo de la contabilidad nacional, las correspondientes tablas input-output y otros datos (estudios estadísticos, informes anuales, etc.)».

Un segundo inconveniente de la tributación en origen tiene que ver con la neutralidad del IVA, y radica en las diferencias existentes en los tipos de gravamen que aplican los Estados de la UE. Ante tales diferencias, no sólo los particulares tendrían incentivos a desviar sus compras hacia aquellos Estados con tipos más bajos, sino también las empresas, en la medida en la que podrían reducir el “efecto tesorería” del impuesto (lapso temporal que transcurre desde que se paga el impuesto al adquirir el bien o servicio hasta que se recupera en su venta posterior). La solución a este problema pasa, como es evidente, por una mayor armonización de los tipos impositivos.

Las insalvables dificultades para implementar el mecanismo de reasignación de ingresos y para avanzar en el proceso de armonización de los tipos de gravamen llevaron a la Comisión Europea a replantearse la aplicación del principio de tributación en origen en 2010, con la publicación del *Libro Verde* (7). El viraje hacia la tributación en destino comienza a fraguarse poco después, en 2011, con la Comunicación por parte de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo sobre el futuro del IVA, en la que se llega a la conclusión de que ya no subsisten razones válidas para mantener el objetivo de la tributación en origen, y, por ello, se propone su sustitución por la tributación en destino (8). En 2016, la Comisión adoptó su “Plan de acción sobre el IVA – Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE – Es hora de decidir” (9), en el que anunció, en particular, su intención de adoptar un régimen definitivo del IVA para el comercio transfronterizo dentro de la Unión basado en el principio de tributación en el Estado miembro de destino, con el fin de crear un espacio europeo de aplicación de un IVA único y sólido. Finalmente, en 2018, la Comisión aprueba

(7) Comisión Europea (2010).

(8) Comisión Europea (2011).

(9) Comisión Europea (2016).

la propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva IVA, en adelante), en lo que respecta a la introducción de medidas técnicas detalladas para el funcionamiento del régimen definitivo de tributación en el IVA de los intercambios entre Estados miembros, sobre la base del principio de tributación en el Estado de destino (10). Como se indica en su exposición de motivos, el paso a este régimen definitivo se plantea a través de un enfoque gradual por fases: una primera fase en la que se abordarían las entregas de bienes entre empresas dentro de la Unión, y una segunda que abarcaría las prestaciones de servicios. La propuesta de Directiva se inserta en la primera fase y se encuentra actualmente en tramitación (11).

Es importante advertir, sin embargo, que el principio de tributación en destino por el que finalmente se ha optado es distinto al que planteaba el *Informe Neumark* y por el que inicialmente abogaba la Comisión Europea. En mi opinión, el “nuevo principio de tributación en destino” viene a ser una fórmula híbrida o intermedia entre los originales principios de tributación en origen y tributación en destino. En esencia, con la nueva fórmula, el proveedor de un Estado miembro repercute el IVA a su cliente de otro Estado miembro aplicando el tipo de gravamen vigente en el Estado al que se destina la mercancía (12). El IVA así repercutido es ingresado en el Estado miembro de destino a través del sistema de ventanilla única. Es decir, el proveedor ingresa el impuesto en las arcas de su Estado (origen) y, posteriormente, dicho Estado transfiere el ingreso recibido al Estado al que se han enviado los bienes con destino al cliente (13).

Como puede observarse, el nuevo principio de tributación en destino conlleva la no ruptura de la cadena del IVA (el proveedor repercute el IVA desde origen), tal y como resultaba del principio de tributación en origen previsto en el *Informe Neumark*. Sin embargo, el IVA que se incorpora a la mercancía no es el del Estado de origen, sino el del Estado de destino. Además, con el sistema de ventanilla única se logra que el impuesto se ingrese definitivamente en el Estado miembro en el que se consumen los bienes y servicios. El sistema de ventanilla única, por tanto, viene a ser equivalente al mecanismo de compensación entre Estados que necesariamente debía complementar al principio de tributación en origen, si bien la transferencia de recaudación desde origen

(10) Comisión Europea (2018).

(11) El 12 de febrero de 2019, el Parlamento Europeo aprobó una resolución legislativa que introducía enmiendas a la propuesta de la Comisión. Parlamento Europeo P8_TA (2019). La propuesta enmendada fue remitida a la Comisión, al Consejo y a los Parlamentos nacionales. En estos momentos, la propuesta se encuentra en proceso de evaluación por el Grupo de Trabajo sobre Cuestiones Fiscales (Fiscalidad Indirecta – IVA) del Consejo de la UE.

(12) Durante la primera etapa de la articulación del nuevo sistema de tributación en destino se mantendrá la fórmula actual de tributación del comercio intracomunitario (exención de la entrega de bienes en origen y autorrepercusión por parte del adquirente en destino) para los llamados “operadores certificados”. Artículo 13.bis de la propuesta de Directiva. Esta excepción transitoria fue propuesta inicialmente por la Comisión Europea en 2017. Comisión Europea (2017).

(13) En cualquier caso, como acertadamente señala Matesanz (2020: 17), el sistema que se ha diseñado supone la cesión de la facultad de recaudación entre los Estados miembros, algo a lo que siempre se han opuesto la mayoría de los gobiernos de los países comunitarios, por lo que su implementación definitiva no estará exenta de grandes dificultades.

a destino se hace sobre la base de lo declarado por los proveedores intracomunitarios, y no en función de variables macroeconómicas como en su día propugnaba la Comisión.

De lo expuesto hasta aquí, podemos deducir una conclusión esencial a los efectos de este trabajo. Con independencia del método que se utilice para someter a tributación el comercio intracomunitario (tributación en origen o tributación en destino), dicha tributación se sustenta en todo caso sobre un principio común al comercio internacional en general: el impuesto correspondiente al consumo del bien o servicio objeto de tráfico comercial debe ingresarse, en última instancia, en el Estado en el que se efectúa el consumo. El fundamento de este principio en la normativa comunitaria del IVA lo encontramos, si bien un tanto oculto, en el considerando séptimo de la Directiva 91/680/CEE, del Consejo, de 16 de diciembre de 1991 que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE para establecer el régimen de tributación de las operaciones intracomunitarias actualmente vigente (la cursiva es mía): «Considerando que el cumplimiento del objetivo contemplado en el artículo 4 de la Primera Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967(4), modificada en último lugar por la Sexta Directiva 77/388/CEE, supone que el gravamen de los intercambios entre los Estados miembros se basa en el principio de la imposición en el Estado miembro de origen de los bienes entregados y de los servicios prestados, *sin que ello afecte, para el tráfico comunitario entre sujetos pasivos, al principio de atribución del ingreso fiscal correspondiente a la aplicación del impuesto en la fase del consumo final al Estado miembro donde se produzca tal consumo final*».

Con el principio de tributación en origen al que inicialmente aspiraba la Comisión Europea, apoyada en el *Informe Neumark*, la recaudación del IVA en el tráfico intracomunitario acababa en las arcas del Estado de consumo mediante la articulación de un procedimiento de compensación entre Estados miembros. El mecanismo por el que inicialmente se optó, utilizado hasta 1992, procuraba el ingreso del IVA en el Estado de consumo a través de los ajustes fiscales en frontera (exención de la exportación en origen e ingreso del impuesto en la aduana de destino). A partir de 1993, los ajustes en frontera se sustituyeron por la técnica de la autorrepercusión en destino (vinculada al nuevo hecho imponible adquisición intracomunitaria de bienes). Por último, mediante la solución por la que finalmente parece haberse optado, es el proveedor intracomunitario quien ingresa el IVA en el Estado de consumo mediante el sistema de ventanilla única.

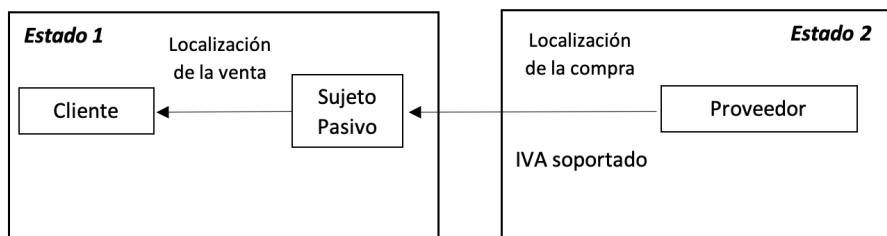
2. LA DEDUCCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO DESDE LA ÓPTICA DEL PRINCIPIO DE TRIBUTACIÓN EN DESTINO

El análisis y discusión de los principios de tributación en origen y en destino se ha afrontado tradicionalmente desde la perspectiva de la repercusión e ingreso del impuesto. Se trata, en última instancia, de determinar quién repercute el impuesto y en qué Estado se ingresa. Sin embargo, la naturaleza plurifásica del IVA exige que, para un adecuado análisis de estos principios, también debamos prestar atención a la deducción y la devolución del IVA que soportan los operadores económicos en determinados escenarios del tráfico empresarial. Me refiero, en concreto, a aquellas situaciones en las que el empresario o profesional soporta IVA en un Estado y lo repercute en otro. La regulación que se haga sobre la recuperación del IVA soportado, tanto a través de la

deducción como de la devolución del impuesto, puede afectar a la adecuada articulación de estos principios, especialmente en lo que respecta al ingreso del tributo en el Estado de consumo. A continuación, trataré de demostrar esta afirmación mediante el estudio de cada uno de los casos o escenarios en los que concurren estas circunstancias.

2.1. Compras realizadas fuera del Estado de establecimiento

En este primer escenario se plantea el supuesto de un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro, desde el que realiza las entregas de bienes y prestaciones de servicios propias de su actividad económica (ventas), que soporta IVA en un Estado miembro en el que no se encuentra establecido por la adquisición de bienes y servicios que afecta a la realización de sus ventas. La siguiente imagen representa gráficamente el supuesto descrito.



La aplicación general de reglas de localización en destino de las compraventas de bienes y prestaciones de servicios intracomunitarias, cuando el cliente es sujeto pasivo del IVA, hacen que este escenario sea cada vez menos habitual en la práctica, aunque no imposible. A título de ejemplo, podemos plantear el caso de un sujeto pasivo que paga la cuota de inscripción por la asistencia a un congreso científico celebrado en un Estado miembro en el que no se encuentra establecido. De acuerdo con el artículo 53 de la Directiva IVA (cuya transposición a nuestro ordenamiento interno se recoge en el artículo 70.Uno.3º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido), el servicio recibido por el sujeto pasivo se localiza donde tiene lugar efectivamente el congreso, lo que le lleva a soportar IVA en un Estado en el que no se encuentra establecido por la adquisición de un servicio que utilizará para el desarrollo de sus ventas en el Estado de establecimiento.

La recuperación del impuesto soportado en estas circunstancias pasa por la solicitud de la devolución del IVA a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro en el que se ha soportado el impuesto, regulada en la Octava Directiva del Consejo 79/1072/CEE, de 6 de diciembre de 1979, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios –modalidades de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país (Octava Directiva, en adelante), hasta febrero de 2008 y por la Directiva 2008/09/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos

pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro, a partir de dicha fecha.

El desarrollo normativo de la devolución del IVA a no establecidos que recogía la Octava Directiva planteaba una cuestión conflictiva, especialmente relevante en lo que atañe al objeto de este trabajo. Me refiero, en concreto, a los requisitos que deben cumplir las ventas que el sujeto pasivo lleva a cabo en el Estado en el que se encuentra establecido para poder acceder a la devolución del IVA en el Estado en el que ha soportado el impuesto. A este respecto, el artículo 5 de la Octava Directiva establecía que «el derecho a la devolución del Impuesto se determina, de conformidad con el artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE, tal como se aplique en el Estado miembro de la devolución». La remisión a la normativa del Estado miembro de la devolución daba a entender que, para poder ejercer este derecho, las operaciones de venta realizadas por el sujeto pasivo debían estar gravadas por el IVA según la normativa vigente en dicho Estado (esto es, debía tratarse de operaciones que habrían originado el derecho a deducir si hubiesen sido realizadas en el Estado de la devolución). No quedaba claro, sin embargo, si tales operaciones también debían estar gravadas en el Estado de establecimiento del sujeto pasivo.

La cuestión fue abordada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en su sentencia de 26 de septiembre de 1996, *Debouche*, C-302/93, ECLI:EU:C:1996:348, en la que se concluía que las operaciones que realiza el sujeto pasivo deben originar el derecho a deducir en el Estado en el que se encuentra establecido (14). Posteriormente, en la sentencia de 13 de julio de 2000, *Monte di Paschi*, C-136/99, ECLI:EU:C:2000:408, el Tribunal afrontó de nuevo el asunto y estableció con mayor precisión los requisitos que han de cumplir las ventas realizadas en el Estado de establecimiento para poder recuperar el IVA soportado en el Estado de la devolución (15):

- 1º. Por remisión a la sentencia *Debouche*, se establece que es necesario que las ventas sean operaciones que originan el derecho a deducir en el Estado de establecimiento (16). Se añade, además, que si el sujeto pasivo realiza simultáneamente operaciones que originan el derecho a deducir el IVA y operaciones que no originan tal derecho en el Estado de establecimiento únicamente se tendrán en cuenta las primeras para determinar el importe de la devolución a la que tiene derecho en el Estado de la devolución (17).
- 2º. Atendiendo a lo dispuesto en el artículo 2 de la Octava Directiva, las ventas que deben tenerse en cuenta para fijar el importe de la devolución también tendrán que originar el derecho a deducir en el Estado de la devolución (18).
- 3º. En virtud de lo dispuesto en el artículo 5 de la Octava Directiva, se indica que, una vez determinada la prorrata correspondiente, ésta se aplicará al IVA soportado que

(14) Apartado 20 de la sentencia.

(15) En adelante, utilizaremos la expresión “Estado de la devolución” para hacer referencia al Estado en el que se soporta el IVA por parte de un no establecido en dicho Estado, tanto si se tiene derecho a obtener la devolución el impuesto como si no.

(16) Apartado 23 de la sentencia.

(17) Apartado 24 de la sentencia.

(18) Apartado 28 de la sentencia.

sea deducible según la legislación del Estado de la devolución [es decir, teniendo en cuenta las limitaciones y restricciones al derecho a la deducción que haya podido establecer este último Estado (19)].

En definitiva, el Tribunal europeo entendió que, de acuerdo con la Octava Directiva, las ventas que han de tenerse en cuenta para determinar el importe de la devolución del IVA a la que tiene derecho un sujeto pasivo no establecido deben cumplir un doble requisito: originar el derecho a la deducción en el Estado en el que dicho sujeto pasivo se encuentra establecido y originar ese mismo derecho en el Estado en el que ha soportado el impuesto cuya devolución solicita.

En 2008, tras la sustitución de la Sexta Directiva del Consejo 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (Sexta Directiva, en adelante), por la Directiva IVA, la devolución del IVA a no establecidos pasó a quedar regulada en la Directiva 2008/09/CE (actualmente vigente). El legislador comunitario aprovechó ese cambio para incorporar expresamente el doble requisito fijado por el TJUE al texto normativo. Así, el artículo 5 de la nueva Directiva 2008/09/CE establece que «*sin perjuicio del artículo 6 (...)*, el derecho a devolución del impuesto soportado se determinará con arreglo a la Directiva 2006/112/CE, según se aplique en el Estado miembro de devolución». Por su parte, el citado artículo 6 indica que, «para poder acogerse a una devolución en el Estado miembro de devolución, un sujeto pasivo no establecido en dicho Estado miembro deberá realizar operaciones *que den derecho a deducción en el Estado miembro de establecimiento*» (20).

En mi opinión, el requisito de que las operaciones de venta realizadas por el sujeto pasivo originen el derecho a la deducción en el Estado de la devolución choca frontalmente con el principio de tributación en destino, además de poder generar situaciones de doble imposición. Para probar esta afirmación, analizaremos por separado cada uno de los requisitos mencionados.

- *Las ventas deben originar el derecho a la deducción en el Estado de establecimiento.*

Como es bien sabido, las operaciones exentas que no originan el derecho a la deducción del IVA soportado no acarrear una verdadera exención del impuesto, entendida ésta como la plena ausencia de carga impositiva sobre el bien o servicio que goza de la exención. En condiciones normales de mercado, el empresario o profesional considerará el IVA soportado no deducible como un coste adicional de sus compras, y, como tal, lo incluirá en el precio de venta de sus bienes y servicios, llegando así el impuesto hasta el consumidor final. Como demuestran Costa *et al.* (2003: 363-368) lo que sí logra la exención es evitar que se devengue el IVA correspondiente al valor añadido en la fase de producción y distribución

(19) Apartado 29 de la sentencia.

(20) Haciéndose eco de la sentencia *Monte dei Paschi*, el segundo párrafo del artículo 6 también establece que si un sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro de devolución realiza en el Estado miembro de establecimiento operaciones con derecho a deducción y operaciones sin derecho a deducción en ese Estado miembro solo se podrá devolver aquella parte del IVA que corresponda a las operaciones citadas en primer lugar.

del bien o servicio en la que se aplica dicha exención. El impuesto que acaba recayendo sobre el consumidor (implícitamente, como un componente más del precio que satisface por el bien o servicio adquirido) es únicamente el que se ha generado hasta la fase anterior a la de la venta exenta. De ahí la calificación de estas operaciones como “exenciones limitadas”.

Existe, por tanto, una relación de causa efecto entre el hecho de no someter a gravamen una venta y la no deducción del IVA soportado de los costes en los que se ha incurrido para la obtención del bien o servicio objeto de dicha venta. Se trata de una vinculación objetiva, que debe subsistir tanto si la venta y las compras afectas a tal venta se localizan en un mismo Estado como si lo hacen en Estados diferentes (21).

En consecuencia, si el sujeto pasivo realiza ventas en el Estado en el que se encuentra establecido, sobre las que no repercute el IVA porque la legislación de ese Estado prevé su exención, dicho sujeto pasivo no debería tener derecho a recuperar el IVA que ha soportado en la adquisición de los bienes y servicios utilizados para la realización de tales ventas, tanto si el impuesto lo ha soportado en el Estado en el que ha efectuado las ventas como si lo ha satisfecho en un Estado distinto. En este último caso, por tanto, el sujeto pasivo no debería tener derecho a la devolución del IVA en el Estado en el que ha soportado el tributo. Además, este resultado debería ser independiente del tratamiento que las ventas tengan en el Estado de la devolución. El elemento determinante para decidir si el sujeto pasivo puede o no recuperar el IVA soportado en sus compras ha de ser la tributación efectiva que se aplique a las ventas a las que se incorporan dichas compras, y ello depende exclusivamente de la legislación vigente en el Estado en el que se efectúan tales ventas.

Podemos concluir entonces que, de acuerdo con la lógica del IVA, resulta pertinente exigir que las ventas que realiza un sujeto pasivo en el Estado en el que se encuentra establecido sean operaciones que originen el derecho a deducir en ese Estado para que dicho sujeto pasivo tenga derecho a que se le devuelva el IVA que ha soportado en el Estado de la devolución.

Sin embargo, obsérvese que, cuando las ventas no originan el derecho a deducir en el Estado de establecimiento, el IVA que soporta el sujeto pasivo y que no le es devuelto queda ingresado con carácter definitivo en el Estado de la devolución, mientras que los bienes y servicios adquiridos se incorporan a una venta realizada posteriormente en un Estado distinto: el de establecimiento. De esta forma, en el Estado de devolución se ingresa un IVA que se corresponde con bienes y servicios consumidos finalmente en el Estado de establecimiento, lo que supone una quiebra del principio de tributación en destino.

- *Las ventas deben originar el derecho a la deducción en el Estado de la devolución.*

Si las ventas no originan el derecho a la deducción en el Estado de la devolución, con independencia del tratamiento que dichas ventas tengan en el Estado de establecimiento, el sujeto pasivo no puede acceder a la devolución del impuesto. Por una parte, al igual que sucedía anteriormente, el IVA soportado y no devuelto acaba en las arcas del Estado de la devolución, mientras que los bienes y servicios a los que se incorporan las adquisiciones

(21) Esta cuestión será analizada con mayor detalle en un epígrafe posterior de este trabajo.

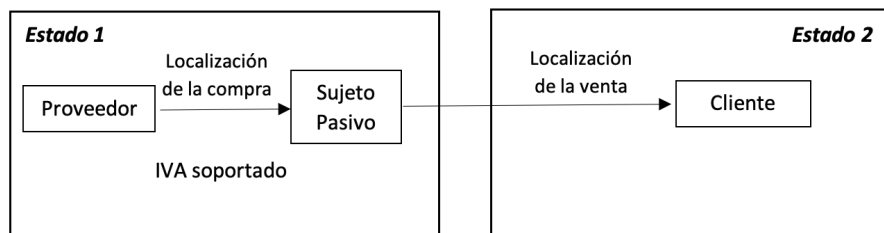
por las que se ha soportado ese IVA se consumen en el Estado de establecimiento, con la consiguiente inobservancia del principio de tributación en destino.

Por otra parte, podría suceder que las ventas que no originan el derecho a la deducción sí que originen tal derecho en el Estado de establecimiento. Es decir, que se trate de operaciones no gravadas en el primer Estado, pero sí sometidas a tributación en el segundo Estado. En este caso, los bienes y servicios se ven sometidos a una doble imposición, además de producirse una acumulación en cascada del IVA. El impuesto que se soporta en la adquisición de inputs se convierte en un coste como consecuencia de no poderse recuperar en el Estado de la devolución. Este coste se incorpora al precio de las ventas y, sobre dicho precio, se aplica posteriormente el IVA en el Estado de establecimiento. De esta forma, como puede comprobarse con ejemplos numéricos en López Llopis (2019: 99-103), el precio final que satisface el consumidor incorpora dos impuestos: el que se soporta y no se puede recuperar en el Estado de la devolución (IVA implícito en el precio) más el que se repercute en la venta subsiguiente (IVA explícito), que se aplica sobre un precio que incluye, a su vez, el IVA implícito (efecto acumulativo en cascada). Además, los impuestos se ingresan en Estados diferentes: el IVA implícito en el Estado de devolución y el IVA explícito en el Estado de establecimiento.

Si quisiéramos eliminar esta doble imposición, habría que prescindir de este requisito y exigir únicamente que las ventas originen el derecho a deducir allí donde se efectúan, y, por ende, allí donde se localiza el consumo final del bien o servicio: el Estado de establecimiento. Con ello, se evitaría la doble imposición y se alcanzaría una situación coherente con el funcionamiento de un impuesto plurifásico sobre el consumo, en la medida en la que se respetaría la vinculación objetiva entre el IVA soportado y el IVA repercutido en la cadena de producción, distribución y consumo de bienes y servicios.

2.2. Ventas realizadas fuera del Estado de establecimiento

Este segundo escenario representa el caso de un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro en el que adquiere bienes y servicios con IVA que se utilizan para realizar operaciones de venta localizadas en un Estado miembro distinto. Gráficamente, puede representarse como sigue:



La primera duda que podemos plantearnos en esta situación es si el sujeto pasivo tiene derecho a deducir el IVA que ha soportado en el Estado de establecimiento, a pesar de que los bienes y servicios adquiridos vayan a utilizarse para realizar ventas localizadas en un Estado diferente. En su sentencia de 21 de junio de 2016, *ESET*,

C-393/15, ECLI:EU:C:2016:481, el TJUE resuelve esta cuestión a partir de la redacción de los artículos 168 y 169 de la Directiva IVA.

Por una parte, señala el alto tribunal europeo, el artículo 168 recoge el derecho a deducir el IVA soportado en aquellos supuestos en los que las ventas se realizan en el mismo Estado en el que se ha satisfecho el impuesto, siempre y cuando sean operaciones que originan el derecho a deducir (22). Por otra, el artículo 169, letra a), establece el derecho a la deducción cuando las ventas se realizan fuera del Estado miembro en el que se ha soportado el IVA, en la medida en la que dichas ventas hubieran originado el derecho a deducir si se hubieran efectuado en el Estado en el que se ha soportado el impuesto y en el que se quiere ejercer el derecho a su deducción (23).

Como puede observarse, si bien el artículo 169 a) legitima el derecho a la deducción del IVA en aquellos casos en los que las compras se vinculan a ventas efectuadas en otros Estados, lo hace bajo el requisito de que se trate de operaciones que originen el derecho a deducir de acuerdo con la legislación vigente en el Estado en el que se ha soportado el impuesto.

La siguiente incógnita por despejar es si las ventas deben también originar el derecho a la deducción en el Estado en el que se efectúan. El TJUE, en su sentencia de 24 de enero de 2019, *Morgan Stanley*, C-165/17, ECLI:EU:C:2019:58, responde afirmativamente a esta cuestión sobre la base de la lógica del IVA como un impuesto sobre el consumo de naturaleza plurifásica (24).

Ante la ausencia de regulación normativa expresa sobre este asunto en la legislación comunitaria (nada se dice al respecto ni en la Sexta Directiva ni en la actual Directiva IVA), la corte europea, remitiéndose a su jurisprudencia anterior, fundamenta su postura en que, «según la lógica del sistema establecido por la Sexta Directiva, (...) la deducción de los impuestos soportados está en función de la percepción de los impuestos repercutidos. Cuando el sujeto pasivo utilice bienes o servicios adquiridos para las necesidades de operaciones exentas o no comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA, no podrá percibirse el impuesto repercutido ni deducirse el impuesto soportado. Por el contrario, en la medida en que se utilicen determinados bienes o servicios en el marco de operaciones sujetas a repercusión, se impone la deducción del impuesto soportado a fin de evitar la doble imposición» (25). Implícitamente, por tanto, el TJUE entiende que la ligazón entre la deducción del IVA soportado en las compras y el gravamen de las ventas a las que se vinculan tales compras rige aun en el caso de que compras y ventas se localicen en Estados distintos.

Por otra parte, el TJUE rechaza la aparente incongruencia entre el criterio adoptado en esta resolución y el que había fijado en su sentencia de 12 de septiembre de 2013, *Le*

(22) Apartado 38 de la sentencia.

(23) Apartado 39 de la sentencia.

(24) Un análisis detallado de la sentencia *Morgan Stanley* se recoge en Barciela Pérez (2019).

(25) El apartado 45 de la sentencia *Morgan Stanley* se remite al apartado 37 de la sentencia de 22 de diciembre de 2010, *RBS*, C-277/09, ECLI:EU:C:2010:810, y éste a su vez lo hace al apartado 24 de la sentencia de 30 de marzo de 2006, *Uudenkaupungin*, C-184/04, ECLI:EU:C:2006:214, en el que se recoge el texto transcrito.

Crédit Lyonnais, C-388/11, ECLI:EU:C:2013:541, en la que aseveraba que «un Estado miembro no puede, sobre la base de lo dispuesto en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, permitir a un sujeto pasivo establecido en su territorio tomar en consideración, al determinar la prorrata de deducción que es aplicable a un sector de su actividad económica, el volumen de negocios realizado por un establecimiento permanente establecido fuera de ese mismo Estado» (26). Podría entenderse que no tener en cuenta las operaciones realizadas en otro Estado miembro para el cálculo del porcentaje de prorrata supone desvincular la deducibilidad del impuesto de las ventas realizadas en ese otro Estado, de manera que no sería necesario que tales ventas fueran operaciones generadoras del derecho a deducción para poder deducir el IVA soportado en las compras.

La Sala, sin embargo, rechaza esta tesis. Mientras que en el asunto *Morgan Stanley* se conocía la naturaleza de las operaciones desarrolladas y su afectación con los gastos en los que la entidad había incurrido, en el asunto *Le Crédit Lyonnais* se solicitaba una definición general de «los principios teóricos que deben presidir la determinación de la prorrata de deducción en el caso en que una sociedad con sede establecida en un Estado miembro centralice los gastos utilizados para operaciones realizadas por sus sucursales en otros Estados miembros, sin ofrecer la menor precisión en forma de datos ni sobre el importe global de dichos gastos comunes ni sobre la proporción de las operaciones gravadas de las sucursales que los utilizan, ni la menor indicación sobre la relación directa e inmediata (...) entre los gastos soportados por la sede y las operaciones por las que se repercute el impuesto con derecho a deducción realizadas por las sucursales de esta» (27). Por esa razón, en la sentencia *Le Crédit Lyonnais*, el Tribunal de Justicia rechazó que se tuviera en cuenta el volumen de negocios de las sucursales situadas en otros Estados para el cálculo de la prorrata de deducción de la sede, puesto que al menos una parte de ese volumen de negocios no guardaba relación alguna con las adquisiciones efectuadas por dicha sede. En el asunto *Morgan Stanley*, por el contrario, se partía de la existencia de una relación directa entre los gastos soportados en un Estado y los ingresos obtenidos en otro, por lo que la Sala consideró que tales ingresos sí que deben tenerse en cuenta para determinar el alcance del derecho a deducción del IVA soportado en los gastos (28).

En definitiva, observamos cómo, en este segundo escenario, el alto tribunal europeo vuelve a establecer lo que podemos definir como “doctrina del doble requisito” para la deducción del IVA soportado: las ventas a las que se vinculan los bienes y servicios adquiridos deben ser operaciones que originan el derecho a deducir tanto en el Estado miembro en el que efectúa las compras (donde se ha soportado el impuesto) como en el Estado miembro en el que se realizan las ventas (donde se repercute). Al igual que sucedía en el primer escenario, este doble requisito puede dar lugar a situaciones de doble imposición y al ingreso del tributo en un Estado distinto de aquel en el que se consumen los bienes y servicios.

Imaginemos, a título de ejemplo, el caso de un sujeto pasivo (proveedor) establecido en un Estado, en el que soporta el IVA de sus compras, que presta servicios financieros a

(26) Apartado 55 de la sentencia.

(27) Apartado 68 de las conclusiones del Abogado General en el asunto *Le Crédit Lyonnais*.

(28) Apartado 52 de la sentencia *Morgan Stanley*.

otro sujeto pasivo (cliente) establecido en un Estado distinto. Este último, a su vez, presta esos mismos servicios a un consumidor final residente en su Estado de establecimiento.

Supongamos, en un primer subescenario, que los servicios financieros están exentos de IVA tanto en el Estado de la compra (donde está el proveedor) como en el Estado de la venta (donde se sitúa el cliente) (29). En estas circunstancias, el proveedor no puede deducir el IVA soportado en sus compras. Como consecuencia de ello, el impuesto no deducido se repercute implícitamente al consumidor final, además de quedar ingresado definitivamente en las arcas del Estado de la compra en lugar de hacerlo en el Estado de la venta o consumo.

Supongamos ahora que los servicios financieros están exentos en el Estado del proveedor, pero no lo están en el Estado del cliente. Dado que los servicios no originan el derecho a deducir en el Estado del proveedor (por estar exentos), éste no podrá deducir el IVA que soporta en sus compras, lo que acarrea las mismas consecuencias del caso anterior: dicho IVA se ingresa en el Estado de la compra y acaba recayendo, insertado en el precio, sobre el consumidor residente en el Estado de la venta. Al mismo tiempo, la no exención en el Estado de la venta hará que, en dicho Estado, se repercute el IVA al consumidor, produciéndose así una doble imposición con un efecto de acumulación en cascada. El consumidor paga un precio que incluye implícitamente el IVA que soportó y no pudo deducir el sujeto pasivo proveedor, más el IVA que le repercute expresamente el sujeto pasivo cliente sobre dicho precio (30).

Un tercer subescenario sería aquél en el que los servicios financieros están exentos en el Estado del cliente y no exentos en el Estado del proveedor. Es fácil observar que, en este caso, el resultado final es el mismo que se produce cuando los servicios están exentos en los dos Estados.

Como sucedía en el caso de la devolución del IVA a no establecidos, los efectos de doble imposición y acumulación en cascada vienen provocados por el hecho de exigir, para poder recuperar el impuesto, que las ventas que realiza el sujeto pasivo originen el derecho a deducir en el Estado donde se ha soportado el IVA. Si queremos eludir tales efectos, es necesario eliminar este requisito y vincular exclusivamente el derecho a la deducción del IVA soportado en las compras al tratamiento que las ventas tengan en el Estado en el que se realizan (el Estado de consumo). Si así se hiciera, nos enfrentaríamos tan solo a dos posibles escenarios:

- 1º. Que los servicios originen el derecho a deducir en el Estado de las ventas (están gravados en ese Estado), en cuyo caso el proveedor tendría derecho a deducir el

(29) Recordemos que el artículo 137.1 de la Directiva IVA otorga la posibilidad a los Estados miembros de conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación, entre otras, de las operaciones financieras.

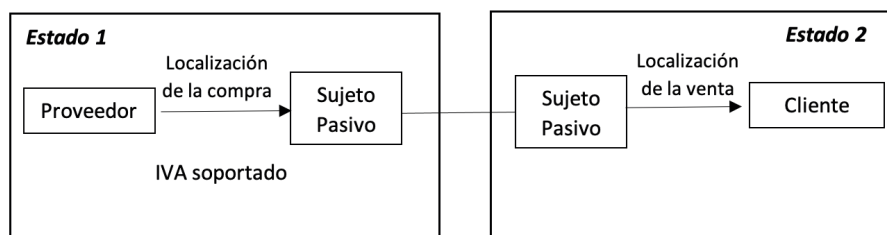
(30) Gamito (2019: 158), sin adentrarse en la existencia de doble imposición, subraya la incompatibilidad que se produce entre la “doctrina del doble requisito” (o “doctrina de la doble capa”, en palabras de este autor) y el principio de neutralidad del impuesto en escenarios de este tipo, debido a que, en última instancia, el sujeto pasivo no puede recuperar el IVA que ha soportado en la adquisición de bienes y servicios que utiliza para realizar operaciones gravadas por el impuesto.

IVA soportado en sus compras (con independencia del tratamiento que las ventas pudieran tener en el Estado de las compras) y el consumidor pagaría solamente el impuesto que le fuera repercutido en su Estado de establecimiento.

- 2º. Que los servicios no originen el derecho a deducir en el Estado de las ventas (están exentos en ese Estado), en cuyo caso el proveedor no podría deducir el IVA soportado en sus compras, incluiría ese impuesto en el precio como un coste adicional y acabaría siendo satisfecho, dentro del precio, por el consumidor final. En este segundo caso, no obstante, si bien se evita la doble imposición, el IVA acabaría ingresándose en las arcas públicas del Estado del proveedor, y no en las del Estado donde se produce el consumo.

2.3. Sujeto pasivo establecido en dos Estados

El tercer escenario que podemos plantear es aquel en el que el sujeto pasivo se encuentra establecido en dos Estados miembros distintos, realiza compras en las que soporta el IVA en uno de ellos y afecta los bienes y servicios adquiridos a ventas que efectúa en el otro. Es importante recalcar que se trata de un único sujeto pasivo, con establecimiento en dos Estados diferentes, lo que hace que las operaciones que puedan realizarse entre los dos establecimientos sean operaciones internas, no sujetas al IVA (31). Gráficamente:



Por lo que respecta a la deducción del IVA soportado, este escenario es equivalente al anterior. El hecho de que el sujeto pasivo se encuentre o no establecido en el Estado donde realiza las ventas no tiene ninguna consecuencia a la hora de determinar las condiciones que deben cumplirse para poder deducir el impuesto que soporta en sus compras. Es necesario que las ventas cumplan el doble requisito consistente en ser operaciones que originan el derecho a la deducción tanto en el Estado de la compra como en el Estado de la venta.

En cuanto al primer requisito, el artículo 169 de la Directiva IVA indica que el sujeto pasivo puede deducir el IVA que soporta en sus compras en la medida en que, primero, los bienes y servicios adquiridos se utilicen para las ventas que realice en otro Estado, y, segundo, dichas ventas hubiesen originado el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el Estado en el que se ha soportado el impuesto. Como puede observarse,

(31) Más adelante abordaremos con mayor profundidad esta cuestión.

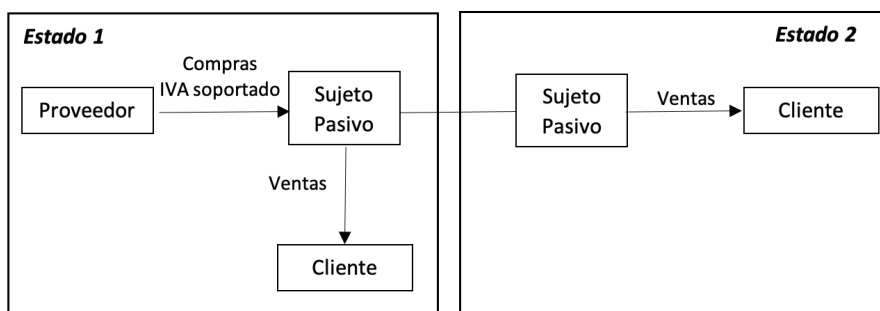
el precepto nada dice sobre si las ventas en el otro Estado deben realizarse con o sin establecimiento permanente en el mismo, por lo que la posibilidad de deducir el IVA soportado y el requisito para hacerlo son los mismos en ambos casos. De hecho, el asunto de la sentencia *ESET*, antes citada, en la que el TJUE abordaba la interpretación del artículo 169 de la Directiva IVA, giraba precisamente en torno al supuesto de un sujeto pasivo establecido en dos Estados: uno en el que realizaba compras y soportaba IVA (Polonia) y otro en el que realizaba las ventas a las que afectaba tales compras (Eslovaquia).

Lo mismo sucede en relación con el segundo requisito. Como hemos visto anteriormente, fue en la sentencia *Morgan Stanley* donde el TJUE concluyó que es necesario, para poder deducir el IVA soportado en el Estado de las compras, que las ventas sean operaciones que originan el derecho a deducir en el Estado en que se efectúan. Y lo hizo contestando a una cuestión prejudicial en la que se planteaba el caso de un sujeto pasivo establecido en dos Estados miembros diferentes.

Así pues, la doctrina del doble requisito provoca los mismos efectos en este escenario que en el escenario anterior: ingreso del IVA en un Estado distinto al de consumo y posibles situaciones de doble imposición.

2.4. Sujeto pasivo establecido en dos Estados, que realiza ventas en ambos Estados

En todos los escenarios anteriores hemos partido de la premisa de que el sujeto pasivo realiza ventas únicamente en un Estado miembro. Ahora planteamos el supuesto de un sujeto pasivo que efectúa ventas en dos Estados, de manera que las compras que realiza en uno de ellos se afectan a las ventas que efectúa en los dos Estados en los que se encuentra establecido. La siguiente ilustración representa gráficamente el caso:



En lo que atañe a la deducibilidad del IVA en estas circunstancias, la dificultad surge cuando las ventas son gravadas por el impuesto en un Estado pero no en el otro. O, lo que es lo mismo, originan el derecho a la deducción sólo en uno de los dos territorios.

La sentencia *Morgan Stanley* aborda un supuesto de hecho como el que se acaba de esbozar. Las conclusiones a las que llega el Tribunal en cuanto a la deducibilidad del IVA soportado por el sujeto pasivo se sustentan sobre los siguientes aspectos.

En primer lugar, el TJUE nos recuerda que, en aquellos casos en los que existe un único sujeto pasivo [como sucede en el asunto de esta sentencia (32)], las prestaciones recíprocas intercambiadas entre las distintas unidades que lo configuran (sucursal, sede central, establecimiento permanente, o cualquier otra denominación que se utilice) son “flujos internos no imponibles”, y, por consiguiente, operaciones no sujetas a tributación (33). Y ello es así tanto si esas unidades se sitúan en un único Estado como si lo hacen en Estados diferentes, tal y como el TJUE estableció, por primera vez, en su sentencia de 23 de marzo de 2006, *FCE Bank*, C-210/04, ECLI:EU:C:2006:196. Como señala Verdún Fraile (2019: 123), este aspecto resulta esencial para entender por qué, como luego veremos, el Tribunal considera que ha de calcularse un único porcentaje de prorrateo que recoja acumuladamente las ventas realizadas por las distintas unidades de negocio del sujeto pasivo único.

El segundo elemento que el TJUE tiene en cuenta para resolver cómo debe deducirse el IVA en este tipo de escenarios se asienta sobre lo que hemos definido anteriormente como doctrina del doble requisito: cuando las compras realizadas en un Estado se afectan a las ventas efectuadas en otro Estado, para poder deducir el IVA soportado en las compras es necesario que las ventas originen el derecho a deducir tanto en el Estado de las ventas como en el Estado de las compras.

El tercer aspecto sobre el que pivota la resolución de la cuestión prejudicial tiene que ver con el principio de vinculación objetiva entre las compras y las ventas que realiza el sujeto pasivo (principio que subyace en un impuesto indirecto de naturaleza plurifásica como es el IVA, y al que se ha hecho mención en líneas anteriores). Dicha vinculación no tiene por qué plasmarse necesariamente en una relación directa e inmediata entre los bienes y servicios adquiridos y una o varias operaciones de venta específicas. También debe admitirse la deducción del impuesto cuando los costes de que se trate formen parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de sus ventas (34).

(32) Dicho asunto versa sobre un sujeto pasivo (la entidad financiera *Morgan Stanley*) que tiene su sede central en un Estado miembro (Reino Unido) y dispone de una sucursal en otro Estado miembro (Francia). En casos como este, «de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la sede y la sucursal constituyen un único y mismo sujeto pasivo del IVA, salvo que se acredite que la sucursal realiza una actividad económica independiente, lo que ocurriría, en particular, si fuera ella quien asume el riesgo económico derivado de su actividad» (apartado 35). «En el presente asunto, nada (...) hace suponer que la sucursal parisina actúe de forma independiente respecto a la sede situada en Reino Unido, (...). Por ello, (...), procede considerar que esta sucursal y su sede constituyen un único sujeto pasivo a efectos del IVA». Apartado 36 de la sentencia.

(33) Apartado 38 de la sentencia.

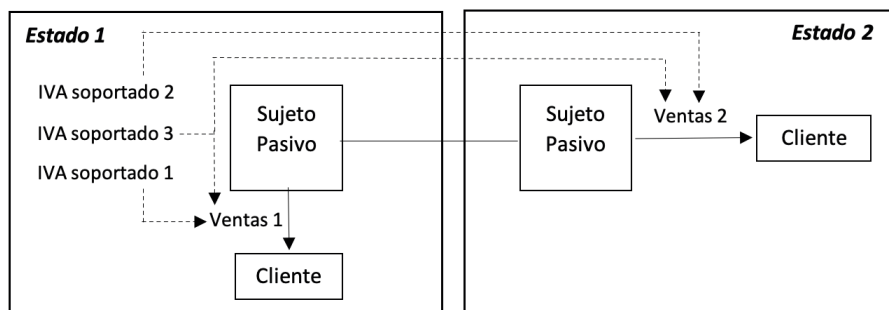
(34) Así se deduce del contenido del apartado 31 de la sentencia del TJUE de 8 de junio de 2000, *Midland Bank*, C-98/98, ECLI:EU:C:2000:300: «(...) Por lo tanto, dichos servicios (los adquiridos) no tienen una relación directa e inmediata con la operación por la que se repercute el IVA. En cambio, los costes de tales servicios forman parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, son elementos integrantes del precio de los productos de una empresa. Por consiguiente, tales servicios presentan una relación directa e inmediata con la actividad del sujeto pasivo en su integridad, por lo que el derecho a deducir el IVA está sujeto al artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva (...).»

Además, del apartado 42 de la sentencia *Morgan Stanley* se deduce claramente que dicha vinculación no solo se circunscribe a los casos en los que el IVA se repercute en el mismo Estado en el que se soporta, sino que se extiende también a aquellos supuestos en los que las ventas se localizan en un Estado distinto al de las compras. Dado que, en el asunto objeto de litigio, el sujeto pasivo realiza simultáneamente operaciones que originan el derecho a deducir y operaciones que no originan este derecho, el Tribunal concluye que ha de aplicarse la regla de la prorrata, y que «este régimen de prorrata se aplica, entre otros, en el caso en que una sucursal registrada en un Estado miembro incurra en gastos para las necesidades tanto de sus operaciones gravadas como de operaciones exentas de IVA realizadas por su sede, establecida en otro Estado miembro».

Por último, el tribunal nos recuerda, a tenor de su jurisprudencia anterior, que los métodos de deducción que establece el régimen de prorrata se aplican únicamente en los casos en que los bienes y servicios son utilizados por el sujeto pasivo para realizar tanto operaciones con derecho a deducción como operaciones que no conllevan tal derecho (es decir, cuando se trata de bienes y servicios de uso mixto). Por el contrario, el IVA que se soporta por la adquisición de los bienes y servicios que el sujeto pasivo utiliza exclusivamente para realizar operaciones con derecho a deducción es plenamente deducible (35).

Sobre la base de los cuatro elementos señalados, el Tribunal de Justicia concluye cómo ha deducirse el IVA soportado cuando el sujeto pasivo adquiere bienes y servicios en un Estado que utiliza para realizar operaciones económicas tanto en el territorio de ese Estado como en el de un Estado distinto. La Sala distingue dos tipos de IVA soportado: el que se soporta por las adquisiciones que se afectan a todas las operaciones que realiza el sujeto pasivo (ventas en los dos Estados), y el que se soporta por las adquisiciones que se afectan a las operaciones realizadas fuera del Estado en el que se ha soportado el IVA. A estas dos categorías de compras habría que añadir una tercera: las adquisiciones que se afectan únicamente a las operaciones realizadas en el Estado en el que se ha soportado el impuesto (no abordado expresamente en la sentencia *Morgan Stanley* porque no se incluyó en la cuestión prejudicial elevada al Tribunal de Justicia).

A continuación, representamos gráficamente lo que se acaba de exponer:



(35) Apartados 42 y 43 de la sentencia.

- *IVA soportado 1: adquisiciones afectas exclusivamente a las ventas realizadas en el Estado en el que se soporta el IVA.*

La deducibilidad del IVA soportado en este tipo de adquisiciones, que como acabo de indicar, no se incluyeron en la cuestión prejudicial del asunto *Morgan Stanley*, es evidente. Dado que las compras se vinculan exclusivamente a las operaciones realizadas en el Estado en el que se ha soportado el impuesto (ventas 1), el IVA soportado 1 podrá deducirse en la medida en que las ventas 1 originen el derecho a deducir en el Estado 1, tal y como se recoge en la siguiente ecuación.

$$IVA\ deducible\ 1 = IVA\ soportado\ 1 \times \frac{Ventas\ 1\ con\ derecho\ a\ deducir\ en\ Estado\ 1}{Ventas\ 1}$$

- *IVA soportado 2: adquisiciones afectas exclusivamente a las ventas realizadas en el Estado en el que no se soporta el IVA.*

De nuevo, el principio de vinculación entre compras y ventas da lugar a que, para determinar la deducibilidad del IVA soportado 2, tengamos en cuenta únicamente las operaciones con las que dicho IVA se relaciona: las ventas 2. Adicionalmente, debe aplicarse la doctrina del doble requisito, ya que las ventas se localizan en un Estado distinto de aquel en el que se ha soportado el impuesto (36). En consecuencia, el IVA soportado 2 es deducible en la medida en la que las ventas 2 originen el derecho a deducir tanto en el Estado de las ventas (Estado 2) como en el de las compras (Estado 1). La expresión matemática sería la siguiente:

$$IVA\ deducible\ 2 = IVA\ soportado\ 2 \times \frac{Ventas\ 2\ con\ derecho\ a\ deducir\ en\ Estado\ 1\ y\ Estado\ 2}{Ventas\ 2}$$

Debe tenerse en cuenta que la solución a la que llega el Tribunal es válida no solo para los casos en los que el sujeto pasivo desarrolla las mismas operaciones de venta en dos Estados diferentes (por ejemplo, presta servicios financieros en el Estado 1 y en el Estado 2), sino también para aquellos otros en los que las operaciones realizadas en cada Estado no son exactamente las mismas en los dos Estados (por ejemplo, presta servicios financieros en el Estado 1 y servicios financieros y de arrendamiento de bienes en el Estado 2). De hecho, este es el escenario que subyace en el asunto de la sentencia *Morgan Stanley*, donde la entidad realiza operaciones que originan el derecho a deducir en uno de los Estados (Francia) y operaciones que originan el derecho a deducir junto con operaciones que no originan tal derecho en el otro Estado (Reino Unido) (37).

(36) En la sentencia *Morgan Stanley*, este IVA soportado 2 es el que recae sobre la sucursal francesa por la adquisición de bienes y servicios que dicha sucursal utiliza para prestar servicios internos a su sede central en el Reino Unido, y que la sede central emplea, a su vez, para prestar servicios a sus clientes del Reino Unido. De esta forma, nos encontramos con un IVA soportado en Francia que termina vinculándose con el IVA que se repercute en territorio británico.

(37) Apartados 17 y 24 de la sentencia.

- *IVA soportado 3: adquisiciones afectas simultáneamente a las ventas realizadas en los dos Estados.*

En virtud del principio de vinculación entre compras y ventas, si los bienes y servicios adquiridos se relacionan con la globalidad de las operaciones de venta que realiza el sujeto pasivo, todas ellas deben tenerse en cuenta para establecer qué parte del IVA soportado puede ser deducido. Por otro lado, la exigencia del doble requisito actuará únicamente sobre las ventas 2, ya que solo éstas se localizan fuera del Estado en el que se ha soportado el impuesto. Es decir, el porcentaje de deducción o porcentaje de prorrata vendrá determinado por el siguiente cociente (38):

$$IVA\ deducible\ 3 = IVA\ soportado\ 3 \times \frac{Ventas\ 1\ con\ derecho\ a\ deducir\ en\ Estado\ 1 + Ventas\ 2\ con\ derecho\ a\ deducir\ en\ Estado\ 1\ y\ Estado\ 2}{Ventas\ 1 + Ventas\ 2}$$

También en esta ocasión, la exigencia del doble requisito puede provocar quiebras del principio de ingreso en el Estado de consumo, además de situaciones de doble imposición. Así se observa fácilmente en el IVA soportado de las adquisiciones que se afectan exclusivamente a ventas realizadas en otro Estado miembro (IVA soportado 2). Si el sujeto pasivo realiza operaciones exentas en el Estado 2, no podrá deducir el IVA que ha soportado en el Estado 1, por lo que dicho impuesto quedará definitivamente ingresado en las arcas públicas del Estado 1. Sin embargo, los bienes y servicios con los que se relaciona el IVA soportado son consumidos en el Estado en el que se realizan las ventas. Es decir, el IVA se ingresa en el Estado 1 y el consumo se produce en el Estado 2. Todo ello sin olvidar, como ya vimos en epígrafes anteriores, que el impuesto soportado y no deducido se convierte en un coste para el sujeto pasivo que incluirá dentro del precio de sus ventas, de manera que el impuesto ingresado en el Estado 1 acaba siendo soportado, en última instancia, por el consumidor situado en el Estado 2.

Supongamos ahora que las operaciones que efectúa el sujeto pasivo no están exentas en el Estado donde se localizan (Estado 2), pero sí en el Estado en el que se han adquirido los bienes y servicios relacionados con las mismas (Estado 1). Dado que el sujeto pasivo no puede deducir el IVA que ha soportado en el Estado 1, lo incorporará como un coste más al precio, de tal forma que dicho impuesto acabará recayendo sobre el consumidor residente en el Estado 2. Además, como las ventas no están exentas en el Estado 2, el sujeto pasivo repercute el IVA de ese Estado, lo que provoca una doble imposición con efecto de acumulación en cascada. El consumidor satisface, como elemento integrante del precio, el IVA soportado y no deducido en el Estado 1 más el IVA que se le repercute expresamente en el Estado 2 (aplicado sobre una base imponible que incluye, a su vez, el IVA soportado y no deducido).

(38) López Llopis (2021) define ecuaciones para el cálculo de la prorrata equivalentes a las que he expuesto, si bien aplicadas al supuesto de hecho específico de la sentencia *Morgan Stanley*.

3. LA DOCTRINA DEL DOBLE REQUISITO Y EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD

Según mi criterio, la doctrina del doble requisito no solo atenta contra el principio de neutralidad del IVA a través de los efectos de doble imposición a los que da lugar, sino que lo hace también en otra de las facetas fundamentales de este principio, recogida en el cuarto considerando de la Sexta Directiva: «(...) garantizar la neutralidad del sistema común de impuestos sobre el volumen de negocios en cuanto al origen de los bienes y de las prestaciones de servicios, a fin de conseguir finalmente un mercado común basado en la libre competencia y con unas características análogas a las de un verdadero mercado interno» (39). Así sucede en el caso de que el sujeto pasivo soporte IVA en un Estado (Estado 1) por la compra de bienes y servicios que se afectan a operaciones de venta que se realizan en otro Estado (Estado 2), dándose la circunstancia de que tales operaciones de venta están gravadas en el Estado 2 pero exentas en el Estado 1.

En el escenario que acabamos de dibujar, el sujeto pasivo no puede deducirse el IVA que ha soportado en el Estado 1, ya que las operaciones que desarrolla en el Estado 2 no habrían originado el derecho a deducción si se hubieran realizado en el Estado 1. Sí que podría haberlo deducido, sin embargo, de haber adquirido directamente esos mismos bienes y servicios en el Estado 2, habida cuenta de que, en tal caso, las compras y las ventas concurrirían en un mismo territorio y el único requisito para poder deducir el impuesto sería que las operaciones efectuadas en el Estado 2 originasen el derecho a deducir en ese Estado. Ello hace que el IVA deje de ser neutro «en cuanto al origen de los bienes y servicios», impidiendo así «conseguir finalmente un mercado común basado en la libre competencia y con unas características análogas a las de un verdadero mercado interno».

El Abogado General que emite las conclusiones del asunto *Morgan Stanley* reconoce abiertamente esta quiebra del principio de neutralidad, si bien la justifica por «la necesidad de hallar un punto de equilibrio entre, por un lado, el principio de neutralidad del IVA y, por otro, el reparto racional de los ámbitos de aplicación de las normativas nacionales en materia de IVA y el principio de igualdad de trato» (40).

Por lo que se refiere al reparto racional de los ámbitos de aplicación de las normativas nacionales en materia de IVA, el Abogado General se limita a señalar que esta exigencia fue apuntada por primera vez en la sentencia de 4 de julio de 1985, *Berkholz*, C-168/84, ECLI:EU:C:1985:299, en relación con el lugar de vinculación uniforme de las prestaciones de servicios a efectos del IVA. En mi opinión, sin embargo, una adecuada interpretación de la citada sentencia conduce a una conclusión distinta a la que llega el Abogado General.

El asunto de la sentencia *Berkholz* gira en torno a la delimitación del concepto de establecimiento permanente a efectos de averiguar cuál es el lugar de realización de

(39) Un análisis detallado de las distintas vertientes del principio de neutralidad en el IVA puede consultarse en Macarro Osuna (2015: 49-67).

(40) Apartado 49 de las Conclusiones del Abogado General, Sr. Paolo Mengozzi, *Morgan Stanley*, C-165/17, ECLI:EU:C:2018:792.

una prestación de servicios consistente en la explotación de máquinas de azar en un barco que navega en alta mar, fuera de aguas territoriales. En línea con el criterio del Tribunal de Justicia, esta cuestión debe resolverse a la luz del objetivo perseguido por el artículo 9 de la entonces vigente Sexta Directiva. Concretamente, se apunta en el apartado 14 de la sentencia: «Según puede deducirse del séptimo considerando de la exposición de motivos, esta disposición pretende establecer un reparto de las esferas de aplicación de las legislaciones nacionales en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido, determinando de un modo uniforme el punto de conexión a efectos fiscales de las prestaciones de servicios. El apartado 2 del artículo 9 contiene una serie de puntos de conexión específicos, mientras que, a este respecto, el apartado 1 establece una regla general. El objetivo de dichas disposiciones consiste en evitar, por una parte, los conflictos de competencia, que pueden producir casos de doble imposición, y, por otra, la no imposición de rendimientos, como señala el apartado 3 del artículo 9, aunque sólo respecto a situaciones específicas».

De acuerdo con este razonamiento, lo que se pretende con el reparto racional de las esferas de aplicación de las legislaciones nacionales en materia de IVA es evitar que, como consecuencia de distintas adaptaciones nacionales de las reglas de localización del hecho imponible, una operación imponible no sea gravada en ningún Estado, o bien se someta a imposición simultáneamente en dos Estados diferentes. Como hemos podido comprobar, sin embargo, la exigencia de que las ventas que se realizan en otro Estado sean operaciones que originan el derecho a deducir en el Estado en el que se soporta el IVA, como requisito para poder deducir el impuesto soportado, conduce a situaciones de doble imposición. Un reparto racional de las esferas de aplicación de las legislaciones nacionales del IVA exigiría, por consiguiente, la eliminación de esta exigencia, en lugar de su justificación.

En cuanto a la confrontación entre el principio de neutralidad y el principio de igualdad de trato, el Abogado General del asunto *Morgan Stanley* afirma que, «aunque en virtud del primer principio (el de neutralidad), no puede denegarse a un sujeto pasivo que desarrolla sus actividades en el territorio de varios Estados miembros el derecho a deducción del IVA soportado por esa circunstancia, no es menos cierto que dicho sujeto pasivo no puede beneficiarse en el Estado miembro en el que solicite la deducción del IVA, en virtud de la normativa de dicho Estado, de un trato más favorable que los sujetos pasivos que realizan la totalidad de sus actividades económicas en el territorio de ese mismo Estado miembro» (41).

De entrada, llama la atención que, en este asunto, el Abogado General conciba los principios de neutralidad e igualdad de trato como principios distintos y en situación de conflicto, cuando, como señalan Gómez Requena y Moreno González (2017: 4), la jurisprudencia del TJUE ha dejado claro que el principio de neutralidad, que no tiene rango de Derecho primario, es una expresión particular a nivel de Derecho comunitario derivado del principio de igualdad de trato. Al margen de ello, desde mi punto de vista, el Abogado General está aplicando el principio de igualdad de trato a situaciones de hecho que no son comparables.

(41) Apartado 49 de las Conclusiones.

Para probar lo que acabo de decir, recordemos el caso concreto que estamos analizando. Un sujeto pasivo soporta IVA en el Estado 1 por la adquisición de bienes y servicios que utiliza para realizar ventas en el Estado 2. Estas ventas están gravadas en el Estado 2, por lo que originan el derecho a deducir en ese territorio, pero no lo están en el Estado 1, de manera que las operaciones no originarían el derecho a deducir si se hubieran efectuado en dicho Estado. Lo que plantea el Abogado General es que si no se exigiera que las operaciones originaran el derecho a deducir en el Estado 1, el sujeto pasivo tendría derecho a la deducción del IVA que ha soportado en ese Estado 1, mientras que un sujeto pasivo que realizara esas mismas ventas únicamente en el Estado 1 no tendría derecho a la deducción, ya que sus ventas no estarían gravadas en el Estado 1. Según el Abogado General, ello supondría dar un tratamiento desigual a dos sujetos pasivos en la misma situación. Ahora bien, el Abogado General obvia un aspecto esencial, que hace que estos dos sujetos pasivos no se encuentren en una situación igual: las operaciones están gravadas en el Estado 2 y no lo están en el Estado 1. El sujeto pasivo que vende en el Estado 2 factura sus ventas con IVA, mientras que el sujeto pasivo que vende en el Estado 1 las factura sin el impuesto. Ambos sujetos pasivos, por consiguiente, se encuentran en situaciones no comparables.

En definitiva, en aquellos casos en los que un sujeto pasivo soporta IVA en un Estado miembro A por la adquisición de bienes y servicios que emplea para el desarrollo de operaciones en un Estado miembro B, la exigencia de que tales operaciones hubieran originado el derecho a deducir si hubieran sido realizadas en el Estado A puede dar lugar a una quiebra del principio de neutralidad del IVA a la que no se puede contraponer ni el principio de igualdad de trato ni la necesidad de establecer un reparto racional de las esferas de aplicación de las legislaciones nacionales en materia de este impuesto.

4. CONCLUSIONES

La tributación del comercio intracomunitario en el IVA ha sido uno de los grandes desafíos a los que ha tenido que enfrentarse la Unión Europea para lograr la consecución de un verdadero mercado único dentro de su territorio. El objetivo último siempre ha sido conseguir que cualquier operación entre operadores económicos situados en Estados distintos tribute igual que lo hace dentro de un mismo Estado. Y debe hacerse respetando el principio de tributación en destino, entendido este como la necesidad de que los bienes y servicios sean gravados en el Estado en el que se consumen y de que el impuesto se ingrese de manera efectiva en las arcas públicas de dicho Estado. Aunque combinar ambos elementos con un impuesto de naturaleza plurifásica como el IVA no resulta nada sencillo, las instituciones comunitarias parecen haber encontrado la solución definitiva mediante la aplicación directa de la tributación en destino a través del denominado sistema de ventanilla única.

El estudio del principio de tributación en destino se ha afrontado tradicionalmente desde la perspectiva de la repercusión e ingreso del impuesto. Se trata, en última instancia, de determinar quién repercute el tributo y en qué Estado se ingresa. En mi opinión, sin embargo, la naturaleza plurifásica del IVA exige que también

debamos prestar atención a la deducción del impuesto que soportan los operadores económicos en determinados escenarios del tráfico empresarial. Muy particularmente, en aquellos escenarios en los que el sujeto pasivo soporta IVA en un Estado y lo repercute en otro.

En estas circunstancias, y sobre la base de la regulación del derecho a la deducción contenida en la Directiva IVA y el principio de vinculación objetiva entre IVA soportado e IVA repercutido para el ejercicio de tal derecho, el TJUE ha asentado lo que podemos definir como doctrina del doble requisito, cuyo máximo exponente lo encontramos en la sentencia *Morgan Stanley* de 2019. De acuerdo con la misma, cuando el sujeto pasivo soporta IVA en un Estado por la adquisición de bienes y servicios cuyo coste incorpora al precio de las ventas que realiza en otro Estado, para poder deducir dicho impuesto, es necesario que tales ventas sean operaciones que originan el derecho a deducir tanto en el Estado en el que se efectúan como en el Estado en el que se ha soportado el tributo.

Desde mi punto de vista, no obstante, el criterio del doble requisito genera efectos que atentan contra algunos de los principios fundamentales del sistema común del IVA. El primero de ellos es, precisamente, el de tributación en destino, dado que se generan situaciones en las que el impuesto se ingresa efectivamente en el Estado en el que se efectúan las adquisiciones, en lugar de hacerlo donde se realizan las ventas y se produce el consumo.

Otra de las consecuencias del doble requisito es la doble imposición con efectos de acumulación en cascada. Cuando las operaciones que realiza el sujeto pasivo están gravadas en el Estado en el que se efectúan, pero no en el Estado en el que se ha soportado el IVA, los bienes y servicios acaban incorporando el impuesto soportado y no deducido en el Estado de las compras (de forma implícita dentro del precio del producto) más el impuesto repercutido expresamente en el Estado de las ventas (aplicado sobre un precio que incluye el impuesto anterior).

Por último, la doctrina del doble requisito para la deducción del IVA soportado puede atentar contra el principio de neutralidad, no solo a través de los efectos de doble imposición que acabamos de mencionar, sino también desde el prisma de garantizar la neutralidad del IVA en cuanto al origen de los bienes y servicios objeto del tráfico comercial. En este sentido, y como hemos podido comprobar en los epígrafes anteriores, pueden darse situaciones en las que el sujeto pasivo tendría o no tendría derecho a deducir el IVA soportado por la compra de un mismo bien o servicio en función del Estado miembro donde lo adquiriese.

Evitar estos efectos pasa, necesariamente, por desarticular la doctrina del doble requisito. En concreto, consideramos que debería eliminarse la exigencia de que, para poder deducir el IVA, las operaciones que realiza el sujeto pasivo en un Estado miembro distinto de aquel en el que ha soportado el impuesto sean operaciones que originarían el derecho a deducir si hubieran sido realizadas en el Estado donde se pretende ejercer el derecho a la deducción. Evidentemente, ello reclamaría la modificación de la letra a) del artículo 169 de la Directiva IVA.

BIBLIOGRAFÍA

- Adam, S. *et al.* (2011): *A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system*, Report for the European Commission, London.
- Barciela Pérez, J. A. (2019): “Determinación de la prorrata de deducción aplicable en el IVA por las operaciones realizadas entre una sucursal y su sede establecidas en distintos Estados miembros. El asunto Morgan Stanley (C-165/17)”, *Quincena Fiscal*, n.º 22, Base de datos Aranzadi Instituciones (Westlaw).
- Comisión Europea (2018): *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a la introducción de medidas técnicas detalladas para el funcionamiento del régimen definitivo de tributación en el IVA de los intercambios entre Estados miembros*, COM (2018) 329 final, Bruselas.
- Comisión Europea (2017): *On the follow-up to the Action Plan on VAT. Towards a single EU VAT area-Time to act*, COM (2017) 566 final, Bruselas.
- Comisión Europea (2016): *Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE. Es hora de decidir*, COM (2016) 148 final, Bruselas.
- Comisión Europea (2014): *The implementation of the definitive VAT regime for intra-EU trade*, SWD (2014) 338 final, Bruselas.
- Comisión Europea (2011): *Sobre el futuro del IVA. Hacia un sistema de IVA más simple, robusto, eficaz y adaptado al mercado único*, COM (2011) 851 final, Bruselas.
- Comisión Europea (2010): *Libro Verde sobre el futuro del IVA. Hacia un sistema de IVA más simple, más robusto y eficaz*, COM (2010) 695 final, Bruselas.
- Comisión Europea (1996): *Un sistema común de IVA. Programa para el mercado único*, COM (96) 328 final, Bruselas.
- Costa, M. *et al.* (2003): *Teoría básica de los Impuestos: un enfoque económico*, Cívitas, Madrid.
- Cubero Truyo, A. (2016): “Operaciones internacionales en el IVA: la consolidación del principio de tributación en destino”, en A. Cubero Truyo (coord.): *Hacienda pública y dimensión internacional de la riqueza*, Tirant lo Blanch, Valencia: 13-27.
- Ernst & Young LLP (2015): *Implementing the ‘destination principle’ to intra-EU B2B supplies of goods: feasibility and economic evaluation study*, Report for the European Commission, Bruselas, DOI:10.2778/216975.
- Gamito, P. (2019): “Morgan Stanley Judgment: The Emergence of Transnational VAT Pro Rata Calculations”, *EC Tax Review*, Vol. 28, n.º 3: 150-163.
- Gómez Requena, J. Á. y Moreno González, S. (2017): “Los libros electrónicos y el tipo reducido de IVA desde la perspectiva de la neutralidad fiscal”, *La Ley Digital*, 7825: 1-16.
- López Llopis, E. (2021): “Sucursales y prorrata de deducción en el IVA. La decisión del TJUE en el asunto Morgan Stanley”, en A. Ruda González y C. Jerez Delgado (dir.): *Estudios sobre Jurisprudencia Europea: materiales del V Encuentro anual del Centro español del European Law Institute*, Editorial Jurídica SEPIN, Madrid: 45-471.
- López Llopis, E. (2019): “El IVA y las comunidades de regantes: un análisis crítico”, *Crónica Tributaria*, n.º 172: 79-104.
- Macarro Osuna, J. M. (2015): *El principio de neutralidad fiscal en el IVA*, Aranzadi, Navarra: 47-69.
- Martínez Muñoz, Y. (2010): “El principio de neutralidad en el IVA en la doctrina del TJCE”, *Cívitas Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 145: 145-192.

- Matesanz, F. (2020): “Los Quick Fixes en el IVA; una solución temporal hasta la llegada del sistema definitivo de tributación en destino”, *Quincena Fiscal*, n.º 11, Base de datos Aranzadi Instituciones (Westlaw).
- Thurston, H. (1963): *The Report of Fiscal and Financial Committee and The Reports of the Subgroups A, B and C. An Unofficial Translation*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.
- Verdún Fraile, E. (2019): “IVA. Operaciones financieras entre sucursal y casa central establecidas en Estados diferentes. Cálculo de prorratas y sujeción de operaciones internas. Análisis de la STJUE de 24 de enero de 2019, asunto C-165/17”, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n.º 433: 122-130.

Comentarios de Bibliografía



100 CUESTIONES PRÁCTICAS SOBRE LA TRIBUTACIÓN DE LOS *INFLUENCERS*

Toribio Bernárdez, Luis

Editorial Tirant lo Blanch
Colección Tributario Profesional

Valencia, 2022, 398 páginas

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.23.1.6>

1. INTRODUCCIÓN GENERAL

Como hemos señalado en comentarios anteriores:

«... los trabajos editoriales sobre cuestiones tributarias han estado en España, tradicionalmente, dominados por la vertiente jurídico-normativa y, más concretamente, por la perspectiva del Derecho Financiero, cuyo tenor suele predicarse y practicarse en las Universidades españolas; una versión que, si bien cuenta con una indudable tradición, homogeneidad y calidad jurídica, es evidente que posee claros defectos, entre otros, su ausencia de conocimientos acerca de la realidad económica y social en la que se mueve (y debe aprehenderse) el fenómeno tributario, carencias sobre el conocimiento práctico de las relaciones entre la Administración Tributaria y los obligados tributarios, que solo suele darse entre los funcionarios y los asesores tributarios (con sus respectivas visiones y opiniones, generalmente sesgadas), etc.

Sobre todo, la crítica al carácter “poco práctico” de la producción editorial relativa al Derecho Tributario es un lugar común entre los comentarios de los lectores y profesionales fiscales y, por ello, el libro que comentamos, enmarcado en una nueva colección tributaria de la Editorial Tirant lo Blanch, trata de cubrir ese hueco, intentando que las obras publicadas bajo su vitola tengan una visión realista, pegada a la realidad y ágil de la tributación».

Y también hemos dicho en otros comentarios, para reforzar la postura anterior:

«...Importa, a nuestro entender (y sin menospreciar la labor dogmática, doctrinal y jurisprudencial), dar un giro a la perspectiva anterior, tratando de exponer cuestiones prácticas, muy ligadas a la realidad fiscal; en principio, porque la sociedad moderna viene dominada por los principios de eficiencia; en segundo lugar, porque los profesionales están cada vez más preocupados por la diferencia, existente y creciente, entre los principios generales del Ordenamiento Tributario y los principios de la aplicación del sistema tributario (distinción que, a nuestro juicio, aparece claramente señalada en los dos diferentes apartados del artículo 3 de la norma básica de nuestro Ordenamiento Tri-

butario, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; en adelante, LGT) (1) y, por último, porque cuando se trata de aplicar en la vida diaria, en la realidad, determinados principios jurídicos integrados en la legislación tributaria, podemos enfrentarnos a la existencia de un claro “*gap*” entre los fundamentos en los cuales se sustenta la Ley tributaria y las realidades sobre las cuales se aplica».

Pues bien, esta problemática general se traduce, constantemente, en la existencia de importantes diferencias entre lo que la legislación tributaria conoce, regula o interpreta y lo que la realidad práctica necesita sea regulado.

Bajo ese marco, la normativa tributaria (de cualquier fuente jurídica y referida a cualesquiera institución tributaria o a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos más diversos, artículo 83 LGT) (2) muestra dificultades a la hora de aprehender la nueva realidad socio-económica, supuesto de la aparición de la llamada “economía digital” y el Derecho Tributario se configura como algo retardatario, remiso a la hora de dar respuesta al cambio en las tecnologías y a la aparición de nuevas actividades económicas.

En este sentido, el libro que comentamos hace referencia a una actividad que, aprovechando el impacto de las nuevas tecnologías, supone también una intensa actividad económica y social, así como la generación de nuevas modalidades de capacidad económica, de rentas, sometidas a imposición, cuyo tratamiento jurídico es novedoso.

(1) Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario.

1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.

A estos efectos, se prohíbe el establecimiento de cualquier instrumento extraordinario de regularización fiscal que pueda suponer una minoración de la deuda tributaria devengada de acuerdo con la normativa vigente.

2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

(2) Ámbito de la aplicación de los tributos.

1. La aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

También se considera aplicación de los tributos el ejercicio de las actividades administrativas y de las actuaciones de los obligados a las que se refiere el párrafo anterior, que se realicen en el marco de la asistencia mutua.

2. Las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán de forma separada a la de resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados por la Administración tributaria.

3. La aplicación de los tributos se desarrollará a través de los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación y los demás previstos en este título.

4. Corresponde a cada Administración tributaria determinar su estructura administrativa para el ejercicio de la aplicación de los tributos.

Nos referimos a los *influencers*, voz que es un anglicismo o barbarismo, sinónimo también de algo novedoso, “palabra en observación”, según la Real Academia de la Lengua Española (3), expresión cuyos fonemas manifiestan, ante esa ausencia de traducción directa al español, no solo el predominio del inglés en la nueva realidad digital (4) sino también su originalidad para la actividad económica y la realidad social, traducida inmediatamente en la necesidad y urgencia de que las disposiciones tributarias encuadren esta actividad económica (de creciente relevancia social, asimismo) y regulen su tratamiento.

2. CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LA OBRA

En esta encrucijada, el libro pretende dos objetivos fundamentales: exponer y comentar ampliamente el marco de la tributación de las actividades llevadas a cabo por los *influencers*, así como de los ingresos que generan y, en segundo término, hacerlo de la manera más práctica posible.

De esta forma, en la “Presentación” de la obra, página 15, se indica:

«A estas alturas ya nadie duda de que cuando hablamos de creación de contenido digital y, más en concreto, de la actividad que los *influencers* llevan a cabo en las redes sociales, estamos aludiendo a una nueva ocupación lucrativa a la que cada vez más personas (jóvenes y no tan jóvenes) deciden dedicarse. Sin embargo, su carácter relativamente reciente hace que las características propias de este colectivo aún no hayan recibido una atención específica en nuestro ordenamiento jurídico-tributario y que, por tanto, muchas de las cuestiones fiscales que les afectan disten de ser claras y pacíficas».

De esta manera, el autor pretende dar respuesta al primer ámbito de su trabajo: analizar de manera comprehensiva toda la actividad de un *influencer* y exponer su tratamiento tributario.

Ahora bien, en lo relativo al componente práctico de su libro, éste se logra mediante un mecanismo muy pedagógico y didáctico: el de preguntas y respuestas; es decir, el estudio del régimen tributario de las actividades de un *influencer* se desarrolla en 100 cuestiones, a las cuales da respuesta el autor, conjugando normativa, doctrina y jurisprudencia, así como su posición personal, en su caso.

(3) [<https://www.rae.es/observatorio-de-palabras/influencer#:~:text=La%20voz%20influencer%20es%20un,un%20influyente%20en%20redes%20sociales.>]: «La voz *influencer* es un anglicismo usado en referencia a una persona con capacidad para influir sobre otras, principalmente a través de las redes sociales. Como alternativa en español, se recomienda el uso de *influyente*: Cómo ser un influyente en redes sociales. También serían alternativas válidas *influidor* e *influenciador*».

(4) Como, desgraciadamente, ya anticipaba el gran poeta Rubén Darío en su obra “Los cisnes”, al señalar:

«...

¿Seremos entregados a los bárbaros fieros?

¿Tantos millones de hombre hablaremos inglés?

¿Ya no hay nobles hidalgos ni bravos caballeros?

¿Callaremos ahora para llorar después?».

Esta visión práctica, que valoramos muy positivamente, se refuerza, asimismo, con la inclusión de abundantes ejemplos, donde se da vida al marco abstracto de cada problemática fiscal, facilitando la comprensión de la materia.

3. CONTENIDO DE LA OBRA

Tras la citada “Presentación” y el pertinente “Listado de Abreviaturas”, el autor aborda la Primera Parte del libro, páginas 23 a 61, cuyo tenor se denomina “Lo que debo saber antes de empezar a ganar dinero en Internet”.

El contenido de su repertorio de preguntas/respuestas (nueve) nos da el marco general en el cual se mueve la actividad de un *influencer*: el uso de Internet para desarrollar sus actividades y recoge cuestiones generales de tal actividad, por ejemplo, la pregunta 2 se centra en qué condiciones deben darse para que un *influencer* sea considerado empresario o profesional a efectos tributarios, tal y como la doctrina de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) reconoce sin paliativos.

En la Segunda Parte, páginas 67 a 283, el autor se centra en los impuestos directos que recaen sobre las rentas obtenidas por un *influencer* en el desarrollo de su actividad, distinguiendo, a su vez, entre un Bloque primero de preguntas, las números 10 a 18, cuyo eje es la determinación de la residencia fiscal de este *influencer*, sin duda, un candidato claro al nomadismo digital y a las posibilidades que ofrecen la globalización y la digitalización para deslocalizar sus actividades económicas.

Si el *influencer* es residente fiscal en España, entonces tributará en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) y a solucionar los diferentes problemas tributarios que esta sujeción plantea, se encuentran dirigidas las preguntas 19 a 45, Bloque II, donde se mezclan desde cuestiones muy generales, caso de la pregunta 19, cuya rúbrica es la siguiente: ‘¿Qué es la declaración de la renta? Una primera aproximación al concepto de autoliquidación y a las labores de asistencia de la Administración tributaria a favor de los contribuyentes’, páginas 101 a 103, hasta la pregunta número 45, titulada ‘¿Existe algún tipo de incentivo que permita reducir la factura fiscal a la hora de tributar por el IRPF?’, páginas 211 a 215; pasando por un amplio abanico de temas (aplicación posible de exenciones, calificación de rentas, método de estimación, gastos deducibles, etc.), las cuales tratan (como hemos indicado con anterioridad) de reflejar, de manera exhaustiva, toda la problemática ligada a la obtención de rentas sometidas al IRPF por parte de un contribuyente *influencer*.

Seguidamente, en el llamado Bloque III, preguntas 46 a 53, ambas inclusive, el autor se adentra en las especificidades de la fiscalidad de los no residentes, Impuesto sobre la Renta de No Residentes, temática muy común en algunos de estos sujetos que, a veces, optan por la deslocalización (otra cosa es que ésta resulte efectiva y conlleve, de verdad, un cambio de residencia fiscal), con ánimo de minorar su carga tributaria; de ahí, cuestiones como la pregunta 46, titulada ‘¿De qué factores va a depender que un *influencer* deba tributar en España como sujeto no residente? Referencia a los Convenios para evitar la doble imposición’, páginas 219 a 223.

En el denominado Bloque IV, “Lo que debo saber acerca de la tributación en el Impuesto sobre Sociedades”, preguntas números 54 a 64, a pesar de su generalidad, nos

plantea la duda de si puede generar confusión en algunos lectores ya que, a nuestro juicio, la actividad de un *influencer* es personalísima y no puede ejecutarse a través de sociedades o cualesquiera otra modalidad de personas jurídicas; es más, de realizarse a través de esta forma, creemos que la Administración tributaria debería desconocer la existencia de una entidad intermedia y levantar el velo de la personalidad jurídica, ya que un *influencer* solo puede ser una persona natural.

La Tercera Parte de la obra se adentra en el análisis de los tributos indirectos que recaen sobre las actividades económicas realizadas por el *influencer*. Estas cuestiones abarcan las preguntas 65 a 93, número que da cuenta de su importancia.

La fiscalidad indirecta de un *influencer* viene, lógicamente, centrada en su tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido, IVA, y en las particularidades (no demasiadas, en nuestra opinión, al tratarse de una prestación de servicios estándar sujeta al tributo) que tal sometimiento al gravamen general sobre el consumo conlleva.

A esta descripción y comentario, el autor destina las páginas 287 a 369.

La Cuarta Parte es una recopilación del tratamiento tributario en gravámenes poco relevantes para la actividad del *influencer*, supuesto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, incluyendo el autor apenas tres preguntas en este elenco de cuestiones, números 94 a 96, donde la más significativa es la relativa al tratamiento de la actividad económica en el Impuesto sobre Actividades Económicas, páginas 373 y 374, donde no existe un epígrafe específico para el censo de tal prestación de servicios, nueva manifestación de su novedad.

Por último, en la Quinta Parte, preguntas 97 a 100, se piensa en la fase final de la vida de un *influencer*, en el cese de su actividad y en sus consecuencias tributarias.

La obra concluye con una abundante Bibliografía.

Domingo Carbajo Vasco

Inspector de Hacienda del Estado
Delegación Central de Grandes Contribuyentes
Agencia Estatal de Administración Tributaria

LOS PARAÍDOS FISCALES

Peláez Martos, José María

Editorial Tirant lo Blanch
Colección Tributario Profesional
Valencia, 2022, 277 páginas

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.23.1.7>

1. NOTA PREVIA

Como hemos señalado en comentarios anteriores:

«... los trabajos editoriales sobre cuestiones tributarias han estado en España, tradicionalmente, dominados por la vertiente jurídico-normativa y, más concretamente, por la perspectiva del Derecho Financiero, cuyo tenor suele predicarse y practicarse en las Universidades españolas; una versión que, si bien cuenta con una indudable tradición, homogeneidad y calidad jurídica, es evidente que posee claros defectos, entre otros, su ausencia de conocimientos acerca de la realidad económica y social en la que se mueve (y debe aprehenderse) el fenómeno tributario, carencias sobre el conocimiento práctico de las relaciones entre la Administración Tributaria y los obligados tributarios, que solo suele darse entre los funcionarios y los asesores tributarios (con sus respectivas visiones y opiniones, generalmente sesgadas), etc.

Sobre todo, la crítica al carácter “poco práctico” de la producción editorial relativa al Derecho Tributario es un lugar común entre los comentarios de los lectores y profesionales fiscales y, por ello, el libro que comentamos, enmarcado en una nueva colección tributaria de la Editorial Tirant lo Blanch, trata de cubrir ese hueco, intentando que las obras publicadas bajo su vitola tengan una visión realista, pegada a la realidad y ágil de la tributación».

Y también hemos dicho en otros comentarios, para reforzar la postura anterior:

«...Importa, a nuestro entender (y sin menospreciar la labor dogmática, doctrinal y jurisprudencial), dar un giro a la perspectiva anterior, tratando de exponer cuestiones prácticas, muy ligadas a la realidad fiscal; en principio, porque la sociedad moderna viene dominada por los principios de eficiencia; en segundo lugar, porque los profesionales están cada vez más preocupados por la diferencia, existente y creciente, entre los principios generales del Ordenamiento Tributario y los principios de la aplicación del sistema tributario (distinción que, a nuestro juicio, aparece claramente señalada en los dos diferentes apartados del artículo 3 de la norma básica de nuestro Ordenamiento Tri-

butario, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; en adelante, LGT) (1) y, por último, porque cuando se trata de aplicar en la vida diaria, en la realidad, determinados principios jurídicos integrados en la legislación tributaria, podemos enfrentarnos a la existencia de un claro “*gap*” entre los fundamentos en los cuales se sustenta la Ley tributaria y las realidades sobre las cuales se aplica».

Esta problemática no hace, por otra parte, sino agudizarse y profundizarse por la expansión acelerada y mutuamente potenciada de dos circunstancias esenciales que rodean, no sólo al fenómeno tributario, sino a cualquier realidad o institución social, económica o jurídica.

Nos referimos a la globalización y la digitalización crecientes, con ritmos de progresión geométrica y que han visto cómo la pandemia reciente (COVID-19) ha conllevado un salto cualitativo en ambos aspectos, de consecuencias todavía imprevisibles.

Bajo ese marco, la normativa tributaria (de cualquier fuente jurídica y referida a cualesquiera institución tributaria o a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos más diversos, artículo 83 LGT) (2) es incapaz de aprehender la nueva realidad socio-económica, supuesto de la aparición de la llamada “economía digital” y el Derecho Tributario se configura como algo retardatario, dificultado para dar respuesta al cambio en las tecnologías; por no hablar de la incidencia de las omnipresentes tecnologías de la información y las comunicaciones, las TIC, en las relaciones entre las Administraciones Tributarias (en adelante, AATT) y los obligados tributarios (3).

(1) Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario.

1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.

A estos efectos, se prohíbe el establecimiento de cualquier instrumento extraordinario de regularización fiscal que pueda suponer una minoración de la deuda tributaria devengada de acuerdo con la normativa vigente.

2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

(2) Ámbito de la aplicación de los tributos.

1. La aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

También se considera aplicación de los tributos el ejercicio de las actividades administrativas y de las actuaciones de los obligados a las que se refiere el párrafo anterior, que se realicen en el marco de la asistencia mutua.

2. Las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán de forma separada a la de resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados por la Administración tributaria.

3. La aplicación de los tributos se desarrollará a través de los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación y los demás previstos en este título.

4. Corresponde a cada Administración tributaria determinar su estructura administrativa para el ejercicio de la aplicación de los tributos.

(3) Los informes comparados sobre las AATT no hacen sino reflejar el impacto de la digitalización en estas instituciones públicas, claves de bóveda en las sociedades modernas. *Passsim. OECD. Tax*

Pues bien, bajo esas perspectivas, tratando de dotar de una visión pragmática y no dogmática a los denominados “paraísos fiscales” (que, en realidad, son un “infierno fiscal” para los obligados tributarios que tratan de cumplir con el Estado de Derecho y aportar su grano de arena a la solidaridad universal), se enmarca el libro que comentamos seguidamente, el cual no pretende definir, precisar, regular o exponer con detalle las características, elementos, naturaleza, etc. de los “paraísos fiscales”, sino dar un toque de atención a las autoridades y a la opinión pública, por enésima vez, ante estas jurisdicciones hostiles a la coordinación y consenso entre las AATT y contrarias, en el fondo, a cualquier avance de la Humanidad.

2. OBJETIVOS DE LA OBRA

Continuando con lo expuesto anteriormente y, como el autor, el Inspector de Hacienda del Estado, José María Peláez, se encarga de enfatizar en las primeras páginas del texto, “Introducción”, al decir:

«En los siguientes capítulos se expone el concepto y características de los paraísos fiscales; los casos más recientes descubiertos; para qué se han utilizado; qué medidas se han tomado contra su utilización, tanto a nivel nacional como internacional; y qué otras medidas se podrían adoptar», página 14.

Cumple ese cometido y lo hace con una prosa y visión amenas, incluso desde la perspectiva gráfica (véase, por ejemplo, la imagen onírica de la portada interior), exponiendo ejemplos, cuyo tenor sirva para mostrar a la opinión pública y a los profesionales que no se trata de pequeñas islas o territorios perdidos, pobres y necesitados de recursos para sobrevivir sino que, bajo esa denominación genérica, la hipocresía internacional encubre jurisdicciones muy “ortodoxas”, serias y trascendentes, ampliamente desarrolladas, supuesto de Estados como el de Delaware en los Estados Unidos de Norteamérica (4) o de varios Estados miembros de la Unión Europea (en adelante, UE), tales como los Países Bajos, Irlanda o Chipre.

De esta manera, desde el principio de su trabajo, el autor pone de manifiesto cómo esa “hipocresía internacional” (5) permite que la existencia de tales “paraísos fiscales” detraiga enormes recursos de otros Estados, al servicio siempre de grupos poderosos, de las empresas multinacionales y de las personas de mayor renta o patrimonio.

Desgraciadamente, esa “hipocresía internacional” produce que, medidas internacionales, las únicas coherentes y eficaces para combatir esta lacra, supuesto del listado de paraísos fiscales, actualizado semestralmente, por la UE (6), se vean sometidas a coyunturas de tipo político (el caso de Panamá, su entrada y salida de esa lista, conforme a

Administration 2022. Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies, June 23, 2022 [<https://www.oecd.org/tax/administration/tax-administration-23077727.htm>].

(4) Donde hay constituidas cerca de 300.000 entidades.

(5) Denunciada, asimismo, de manera reiterada por organizaciones no gubernamentales como Oxfam Intermón [<https://www.oxfamintermon.org/es>].

(6) Ver, Consejo Europeo, Consejo de la Unión Europea, “Lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales”, 24 de febrero de 2022 [<https://www.consilium.europa.eu/es/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdiction>].

los intereses de algún Estado miembro, en este ejemplo, España) o carezcan, en general, de una verdadera eficacia, además de que, obviamente, los grandes centros europeos de absorción de recursos de no residentes y de rentas de las empresas transnacionales, caso paradigmático de Irlanda, no figuran (obviamente) en la citada lista, pudiendo ser calificada la misma como un ejemplo paradigmático de lo que sucede cuando se pone el zorro a guardar a las gallinas.

En la estructura del libro, el Capítulo 1, “Concepto y características de los paraísos fiscales”, página 17, manifiesta claramente que lo relevante no es la denominación de estas jurisdicciones (7) o sus rasgos, pues como demuestra la historia y la legislación aplicada al efecto, siempre será ardua la construcción totalmente consensuada de un listado de jurisdicciones enmarcadas bajo esa denominación o la que, ahora (otro ejemplo de hipocresía, en este caso, lingüística), la sustituye, la de “jurisdicciones no cooperativas”, dada la imposibilidad de lograr un consenso internacional al respecto, sino que lo relevante es ir formando, a partir de la denuncia de la sociedad civil (como están haciendo, colectivos de periodistas e informadores, los cuales han puesto bajo el conocimiento general de la opinión pública, las empresas y personajes implicados en el uso de estos paraísos fiscales) y de las actuaciones de las AATT, una respuesta contundente al uso por parte de estos auténticos chupópteros, sanguijuelas de los recursos públicos mundiales, de su falta de transparencia y de su negativa a intercambiar información con trascendencia tributaria; cuyo resultado sea una sanción internacional ante la existencia de jurisdicciones de este tipo, caracterizadas (a pesar de los problemas que plantea cualquier delimitación de sus contenidos) por la carencia de transparencia y la inexistencia de gravámenes sobre la renta y el patrimonio de los no residentes en el territorio de la jurisdicción.

La descarada cantidad de recursos que estas jurisdicciones “no cooperativas” absorben del resto de los Estados mundiales (ver Epígrafe 3, “Estimaciones del valor de los patrimonios ocultos en paraísos fiscales”) expone, bien a las claras, la necesidad de una indignación colectiva y social, transversal y universal, contra su existencia, pues directamente conllevan otro tipo de delitos, empezando por el blanqueo de capitales.

El autor denuncia (como no podía ser por menos) el papel cómplice, activo e imprescindible que, en este trasvase de recursos financieros mundial en favor de un listado de jurisdicciones más amplio de las listas “oficiales” (el Anexo 1, “Información sobre cada paraíso fiscal”, páginas 217 y siguientes) tienen agentes como las entidades financieras y los asesores fiscales y, asimismo, da buena cuenta de cuáles son tales jurisdicciones, a juicio del autor, y de sus principales características, cuya existencia justifica la calificación de ese territorio como “paraíso fiscal”.

Y baste comparar la lista del Anexo 1 del libro con las oficiales “listas de paraísos fiscales”, epígrafe 6, páginas 37 y siguientes, para darse cuenta de la inmensa magnitud del proceso de “*whitewashing*”, de lavado, de estas listas “oficiales”, donde solo suelen aparecer jurisdicciones de escaso peso político y económico (cuyo epítome puede ser en

(7) De hecho, en la página 16, el autor ya recoge que, posiblemente, las voces “paraísos fiscales” provengan de un malentendido entre la voz inglesa *haven* (refugio, guarida) y la palabra, también en inglés, *heaven* (paraíso).

estos momentos Trinidad y Tobago), por no hablar de la lista de España, a la espera, en este último caso, de que se dé cumplimiento a la previsión contenida en la Ley 11/2021, de 9 de julio, de Prevención y Represión del Fraude Fiscal, creando una lista moderna y efectiva de “jurisdicciones no cooperativas”, aunque desde ya manifestamos nuestro escepticismo al respecto, pues más de un año después de publicada la citada Ley, no se conoce siquiera un borrador o, incluso, la intención oficial de editar la mencionada lista.

A nuestro juicio, la única medida eficaz, con sus restricciones y límites, es el intercambio internacional de información tributaria, siempre que éste sea automático, universal y bajo un modelo informático homogéneo, cosa que, lenta pero inexorablemente, parece estar consiguiendo el Foro de Transparencia Global e Intercambio de Información de la OCDE mediante el desarrollo del conocido como CRS, *Common Reporting System*.

En el Capítulo 2, “Casos recientes de utilización”, se exponen y comentan los casos más recientes, conocidos por la opinión pública, del uso de estas jurisdicciones y sus instituciones fiscales, para eludir miles de millones de dólares al Fisco.

Nos encontramos con los supuestos más conocidos y publicitados desde la llamada “Lista *Falciani* del Banco HSBC (2010)” hasta el reciente “Papeles de Pandora (2021)”, pasando por el asunto “*Futbolleaks* (2016)”.

La lectura, muy entretenida, de estos ejemplos, sus ramificaciones y el conocimiento de alguno de los personajes y entidades implicadas en estas operaciones masivas de elusión y fraude fiscales, pone el énfasis tanto en su importancia económica como, claramente, en uno de sus rasgos más definidos: el uso de los paraísos fiscales por políticos y dirigentes para encubrir los ingresos obtenidos de corrupciones políticas variadas, con grave daño para la calidad democrática y la igualdad.

En el Capítulo 3, páginas 103 y siguientes, se describe la “utilización de los paraísos”, no solo para lo que podíamos denominar su función clásica: el fraude fiscal, sino para otros delitos conexos o antecedentes, empezando por el blanqueo de capitales por delincuentes y corruptos.

La reacción, las medidas anti-paraísos, se introducen en el Capítulo 4, páginas 135 y siguientes, donde se describen y comentan (quizás de una manera algo esquemática) los dos instrumentos de intercambio de información tributaria más conocidos y extensos: la Ley FACTA norteamericana y el precitado sistema CRS, creado e impulsado por la OCDE y se introduce la que parece será la medida estrella (¿y definitiva?) para acabar con la elusión fiscal internacional.

Nos referimos a la aprobación de un tipo mínimo efectivo en el Impuesto sobre Sociedades de determinadas empresas multinacionales, actividad en estos momentos en pleno desarrollo técnico.

En cuanto a las medidas europeas y, en particular, las españolas, cabe señalar nuestro escepticismo y sus pobres resultados; de ahí, que el autor, aun sin desarrollar en extremo este asunto, pida la incorporación de un nuevo elenco de disposiciones anti-paraísos fiscales.

Precisamente, a esta propuesta de nuevas medidas (alentadas y desarrolladas desde hace tiempo, por ejemplo, por la Asociación de Inspectores de Hacienda de España), el autor destina el Capítulo 5 del texto, páginas 199 y siguientes.

Sobre este punto, solo queremos mencionar que las únicas disposiciones verdaderamente efectivas son las de carácter universal y deberían, sin ningún género de dudas, entrar en un proceso de sanción contra las jurisdicciones que incumplan los estándares internacionales de transparencia, buen gobierno e intercambio de información tributaria de carácter automático, cuyo contenido va configurando la OCDE, a través del Foro Global de Intercambio de Información.

Por orden en el libro, tenemos al final el ya citado Anexo 1, donde el autor proporciona su propia lista “oficiosa” de paraísos fiscales y describe su funcionamiento (nos hubiera gustado que manifestara los criterios que le han llevado a este elenco de jurisdicciones) y la obra acaba con una serie de “Notas sobre la lista de paraísos fiscales de España”, Anexo II, la cual, en su momento, supuso un revulsivo y hoy ha sido reducida a una anécdota carente de toda efectividad y con la correspondiente Bibliografía.

En suma, un libro entretenido e interesante (lo cual, ya de por sí, conlleva una calificación positiva en una árida materia como es el Derecho Tributario), que nos hace conscientes de una realidad de gran importancia social y económica y nos lleva a la indignación ante una “hipocresía internacional”, la cual, en el fondo, solo cubre las formas, permitiendo la existencia y desarrollo de estos auténticos cánceres de la seguridad y la estabilidad económica internacionales.

Domingo Carbajo Vasco

Inspector de Hacienda del Estado
Delegación Central de Grandes Contribuyentes
Agencia Estatal de Administración Tributaria

EL *TRUST*: HERRAMIENTA DE ELUSIÓN FISCAL INTERNACIONAL

Muñiz Pérez, Julio César

Thomson Reuters-Aranzadi,

Cizur Menor, 2022, 224 páginas

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.23.1.8>

Julio César Muñiz, Profesor del Área de Derecho Financiero y Tributario de la UNED, aporta un estudio profundo y clarificador sobre la institución jurídica del *trust* y sus riesgos como “herramienta de elusión fiscal”.

A mi entender, el título de la obra: “El *Trust*: herramienta de elusión fiscal internacional” utiliza la figura retórica de la *sinécdoque*. En efecto, “toma la parte por el todo”, pues el trabajo no se limita a estudiar la “potencialidad elusora” de este instituto jurídico, sino que lo analiza desde una perspectiva integral, poniendo también de manifiesto sus legítimas finalidades.

La estructura de la obra –muy original– ayuda enormemente al lector y refleja la profunda formación de su autor como jurista experto en Derecho tributario y como historiador del Derecho. La monografía comienza con una *introducción* en la que se explica su lugar en la colección “crisis y competitividad fiscal” y sus relaciones con el anterior volumen del autor –dentro de la citada colección– sobre los paraísos fiscales.

A continuación, los capítulos primero a quinto se ocupan sucesivamente de los orígenes del *trust*; su concepto, caracteres y funciones; sus principales modalidades; la expansión del instituto a través de diversos sistemas jurídicos y las instituciones afines que se encuentran presentes en el ordenamiento español.

En esta primera parte predominan consideraciones civiles, mercantiles y de Derecho internacional privado, desde una perspectiva comparada, que resultan imprescindibles para comprender este instituto jurídico y su relevancia fiscal. El carácter interdisciplinar de la obra y el profundo conocimiento de las instituciones jurídicas que muestra el autor acrecientan el valor de la investigación.

La segunda parte (capítulos sexto a octavo) se ocupa de la función fiscal del llamado “*trust* híbrido”; el tratamiento fiscal del *trust* en España (con una especial atención a la jurisprudencia y a la doctrina administrativa) y a las medidas *anti-trust* en el Derecho comparado y supranacional. La obra se cierra con un oportuno capítulo de “recapitulación y resultados”.

* *Resulta un acierto que el estudio del origen histórico del trust (capítulo primero) preceda a su conceptualización.* En efecto, para entender este instituto jurídico es imprescindible conocer previamente cómo se formó. Esto es especialmente cierto para aquellos lectores de la obra formados —como es mi caso— en el seno del Derecho continental, como concepto contrapuesto al *common law*. También es afortunado que el autor conserve el término anglosajón original (*trust*) sin intentar traducirlo como fiducia o fideicomiso, pues «estamos ante un instituto jurídico inexistente en el modelo continental y que se ve integrado por una estructura diversa, ajena al *civil law*» (pág. 19).

Paradójicamente —según nos muestra el autor— el origen remoto del *trust* se encuentra en el fideicomiso romano como un modo de propiedad en equidad que ha desaparecido en el Derecho continental. No obstante, la institución nace como tal en el Derecho feudal inglés para superar a través de la equidad (aplicada por la Cancillería y por los tribunales eclesiásticos) las rigideces e injusticias prácticas derivadas del *common law* e insalvables por otros tribunales (págs. 27 a 29).

Desde esta perspectiva, más que del “origen elusivo” del *trust*, quizá cabría hablar de su génesis como corrección de las rigideces y lagunas que presentaba el *common law* en su aplicación por los tribunales ordinarios. Esta flexibilidad explica la “potencialidad elusora” que presenta el *trust* desde su origen (págs. 15 y 199). El autor la caracteriza como «eficacia elusora *ab origine*» (pág. 19), pero esto no equivale a “naturaleza elusora” y el autor pone de relieve los fines legítimos que el *trust* permite conseguir de modo eficaz (*cf.*, por ejemplo, las págs. 49 a 60).

Son especialmente relevantes las consideraciones que califican el *trust* en el *common law* como «institución jurídica» (pág. 34) y no como mero contrato. En efecto, aunque generalmente la constitución del *trust* tenga su origen en un negocio, cabe también que los tribunales lo entiendan constituido a partir de la *equity* (constitución del *trust* vía *equitable assignment* (pág. 43). o que se constituya por disposición legal (pág. 47).

* *En el capítulo segundo, tras exponer diversas concepciones doctrinales, el autor formula su propio concepto de “trust” como «el negocio privado basado en la equity, (a pesar de que algunos ordenamientos no la incorporan) que puede nacer por actos *inter vivos* o *mortis causa*, con el que se transmite la propiedad (*at law* o *in equity*) del *settlor* al *trustee* en beneficio del *cestui que trust*, configurando un patrimonio separado y, habitualmente, protegido. Se configura con tres posiciones jurídicas básicas, que pueden ser ocupadas por la misma o distintas personas, físicas o jurídicas, entre las que podemos encontrar otros *trusts*, aunque formalmente encontraremos a sujetos o entidades como beneficiarias que a su vez actúan como *trustees*. Esa separación patrimonial, junto a la diversidad de funciones que puede cubrir, permite a través del *trust* eludir normas de carácter imperativo de carácter público (como fiscalidad) o privado (por ejemplo, eludir las disposiciones que establecen legítimas de herederos)» (págs. 42-43).*

Cabría añadir, como hace el autor en otras partes de su trabajo, que la falta de publicidad y las cláusulas de secreto que pueden establecerse en ciertas jurisdicciones (pág. 77) constituyen otro elemento idóneo para utilizar el *trustee* como “herramienta de elusión”.

En cuanto a sus posibles funciones legítimas, el autor menciona la “familiar”, como modo de organización del patrimonio (pág. 56); la “social”, como organización destinada

a la caridad (pág. 56); la “comercial”, como alternativa al modelo corporativo (pág. 56); y la “financiera” como fórmula de garantía o de canalizar inversiones (pág. 58).

Por último, el profesor Muñiz menciona una “función fiscal” que –así nos parece– puede limitarse a una planificación fiscal legítima, o constituir una herramienta de elusión, o incluso de fraude fiscal. La función elusiva o de fraude se utiliza especialmente en el caso de los *trust* híbridos (los *trusts off-shore* propios de paraísos fiscales y los «*on-shore off-shore*» *trusts*, como los previstos en la legislación de Delaware y otros estados norteamericanos).

Esta “función fiscal” tiene su reverso en la de competencia fiscal utilizada por diversas jurisdicciones para atraer inversiones y que –como señala el autor– no ha desaparecido pese a la supuesta lucha internacional contra los paraísos fiscales.

* Entre los diversos “tipos de *trust*” mencionados por el profesor Muñiz en el capítulo tercero (que ilustran las funciones antes mencionadas) debemos mencionar *sham trust*; es decir “el *trust* falso por inexistente”. Son supuestos en los que el *settlor* conserva todos los derechos de beneficio y no hay intención de que los beneficiarios aparentes obtengan beneficio alguno. Estamos ante una simulación absoluta en la creación de un *Trust* (pág. 72). Esto apunta a que la potencialidad elusiva del *trust* no deriva solo de sus características intrínsecas, sino de su posible manipulación.

* En el capítulo cuarto el profesor Muñiz analiza la expansión del *trust* más allá del ámbito anglosajón: en Europa, algunos países lo han integrado reconduciéndolo al “fideicomiso” o a la fiducia con características peculiares (Francia, Italia, Luxemburgo), mientras que otros, como Liechtenstein o San Marino se han inspirado en el *common law* (págs. 82 y ss.).

En China, según señala el autor, las autoridades han promovido el *trust* inspirándose en el modelo anglosajón introducido inicialmente en Hong Kong. Se trata de disponer de una figura «competitiva frente a otras instituciones financieras» y de un modelo que «ha obtenido gran éxito» (pág. 86). En Japón también se ha introducido si bien con rasgos propios del derecho continental («se presume que el beneficiario tiene derecho absoluto [sobre todos los] bienes del fideicomiso», pág. 86).

En América latina se han introducido diversas modalidades de fideicomiso. Sin embargo, «la mayoría de los países manifiestan un intento de adaptación, que nace viciado por las estructuras y características del *civil law* sin conseguir acercarse al auténtico potencial de la figura originaria» (pág. 90).

El autor también se refiere a las figuras similares al *trust* propias del mundo islámico: la tradicional (*waqf*), con caracteres propios y los *Shari'a Compliant Trust*, «que son *trusts* angloamericanos, pero modificados para cumplir con las disposiciones de la Sharía». En opinión del profesor Muñiz «su objetivo esencial es atraer clientes musulmanes que desean cumplir las disposiciones de la Ley islámica». Así, por ejemplo, se prohíben «algunos tipos de inversión, en base a actitudes y prácticas religiosas (...) como las vinculadas con el alcohol, los productos porcinos, la pornografía, las apuestas o el juego» (pág. 93). En mi opinión se observa cierta analogía con las tendencias de *ethical investment* y *green investment* propias del mundo occidental, aunque su fundamento y su orientación sea distinta.

Para concluir este capítulo, el profesor Muñiz analiza el Convenio de la Haya de 1 de julio de 1985 sobre la Ley Aplicable al Trust y su Reconocimiento. Su artículo 11 señala que tal reconocimiento «implicará como mínimo que los bienes del *trust* sean distintos del patrimonio personal del *trustee* y que este pueda actuar como demandante o demandado y pueda comparecer distintos del patrimonio personal del *trustee*». No obstante, el art. 19 señala que «el convenio no afectará a la competencia de los estados en materia fiscal». Por otra parte, España no ha ratificado este convenio.

* *El capítulo quinto analiza las instituciones afines al trust en el ordenamiento español; es decir “aquellas figuras jurídicas que vienen a cumplir con la misma función en el ordenamiento español”. En efecto, nuestro sistema jurídico prescinde de la figura del trust y regula diversas figuras –cada una con su tratamiento fiscal específico– que buscan cumplir funciones análogas: el patrimonio protegido de personas con discapacidad; la fundación, los fondos y planes de pensiones; las Sociedades de Inversión de Capital Variable y los seguros de vida y otras figuras análogas.*

La conclusión del autor es que, en la mayoría de los casos, estamos ante «*fiducias atrustadas* (...) que gozan de una tributación inferior a la general tanto por su peculiar configuración jurídica como por la voluntad del legislador de potenciar su uso» (pág. 123). El inconveniente frente a los *trusts* está en la rigidez y dificultad de administración de alguna de estas figuras, en particular del patrimonio protegido (pág. 103 y ss.).

En cuanto al modo en que se califican los *trusts* constituidos en el extranjero, lo más razonable, según el autor, estaría en «calificarlos con arreglo a su función, ya que [esto] permitirá ajustarse mejor a su equivalente funcional y la voluntad del legislador». Además, en el ámbito tributario esta solución puede venir exigida a determinados *trusts* por las libertades consagradas en el Derecho de la Unión Europea (pág. 123). Suscribo esta opinión.

* *El capítulo sexto se refiere a la “función fiscal” (de elusión y evasión fiscal) del llamado trust híbrido.*

Siguiendo a Antonine, el autor define el *trust híbrido*, como «aquél que, partiendo de la figura histórica tradicional del *common law* se diseña específicamente en respuesta a las necesidades de la inversión *offshore*. Esta hibridación se produce por la combinación de elementos tradicionales con otros elementos nuevos que afectan a elementos como los poderes del *settlor*, la garantía de confidencialidad o, incluso secreto de sus cláusulas (como la identificación de los beneficiarios), o la capacidad de proteger los activos frente a todo tipo de riesgos comenzando por los acreedores (...). Una mezcla de elementos que llevarán a la verificación de la validez del Trust o a su consideración como *sham trust* o *trust* simulado, y que a la hora de desplegar efectos en otras jurisdicciones se arriesga declaraciones de nulidad o atentar contra el orden público interno». El profesor Muñiz explica cómo los *trusts híbridos* adoptan dos modalidades: el *trust offshore*, que atiende a las «necesidades de los inversores no residentes» y se utiliza por los países de baja tributación y el *onshore offshore trust*: «los *statutory trusts* de Estados Unidos, que proliferan desde 1997 y que presentan enormes similitudes o, incluso, identidad, con modelos de *trusts* estructurados en jurisdicciones tradicionalmente aceptadas como *offshore*», con la ventaja añadida de eludir las cláusulas antiparaiso de otros Estados y recibir un tratamiento jurisprudencial más benévolo (pág. 129).

El que el *trust híbrido* constituya la herramienta específicamente diseñada para la elusión o evasión fiscal, y el que dichos *trusts* puedan tener la condición de simulados muestra, a mi juicio, que el *trust*, en sí mismo, carece de naturaleza elusora, aunque pueda ser utilizado o manipulado para convertirse en una “herramienta” de elusión y fraude fiscal. Por otra parte, la existencia de los *trusts* “*onshore offshore*” (Delaware, Nuevo Hampshire, Alaska, Montana, Nevada, Rhode Island, Colorado, Dakota del Sur, Tennessee, Utah, Oklahoma o Wyoming, pág. 130) muestra cierta hipocresía en la supuesta lucha de Estados Unidos contra los paraísos fiscales.

* El capítulo séptimo se dedica al “tratamiento fiscal del *trust* anglo-americano en España”, aunque comienza, con un análisis de Derecho internacional privado. Esta forma de proceder —que me parece sumamente adecuada— recuerda la obra de Ottmar Bühler *Internationales Steuerrecht (ISr) und internationales Privatrecht (IPR), ein systematischer Versuch*, Internationales Steuerdokumentationsbüro, Amsterdam, 1960 (“Derecho tributario internacional y Derecho internacional privado: un análisis sistemático”).

En efecto, como señala Muñiz, aunque el interés de su estudio se centre en la perspectiva fiscal, para desarrollarla es necesario «considerar la ley aplicable y el reconocimiento del *trust* en España». Pues bien, «dentro de la normativa aplicable cabe destacar que el *trust* [para el] Derecho internacional privado viene a estar cubierto por el reglamento de Bruselas I-bis, limitándose las relaciones internas del *trust* entre las tres posiciones jurídicas del mismo o con un tercero poseedor de los bienes. Sin embargo, en relación con la ley aplicable, el *trust* no recibe tratamiento en el derecho internacional privado europeo. Como señala Carrascosa todos los reglamentos europeos lo excluyen de su ámbito de aplicación. Acaso por esperar la ratificación e incorporación a su ordenamiento interno del convenio de la Haya de 1985 sobre ley aplicable al *trust* y su reconocimiento. De este modo (...) el ordenamiento español carece de normas de conflicto que permitan determinar la ley aplicable al *trust*, y no existe uniformidad entre los Estados miembros en relación con la norma de conflicto aplicable» (pág. 45). Como sabemos, España no ha ratificado el citado convenio.

Ante la ausencia de regulación, la doctrina ha propuesto tres interpretaciones: considerar el *trust* como inexistente, calificar el *trust* (y determinar la norma de conflicto) atendiendo a la institución española que resulte afín o bien —al no haberse ratificado el Convenio de la Haya— que los tribunales elaboren la norma de conflicto atendiendo a los principios del Derecho internacional privado (en particular el criterio de mayor vinculación). Según señala el autor, entre los estudiosos del Derecho internacional privado, Carrascosa se inclina por la tercera solución, dado que la primera no respeta una situación creada por la ley extranjera y la segunda resulta difícil de aplicar, dadas las peculiaridades del *trust* y su imperfecta equivalencia con las diversas instituciones españolas.

Sin embargo, en opinión del profesor Muñiz Pérez, la solución funcional sí resulta adecuada en el ámbito tributario pues «permite verificar cuando un *trust* desarrolla una actividad que tiene un tratamiento fiscal específico (por ejemplo, gestión de fondos de inversión, planes de pensiones u otros), si se está produciendo discriminación por razón de nacionalidad. Estamos pensando en casos de *trusts* que coincidan con instituciones internas (por ejemplo, un patrimonio protegido o una fundación de interés público o, en terminología de *trusts* de carácter benéfico o caritativo), pero que por revestir la forma

jurídica de *trust* se encuentran discriminadas en cuanto al tratamiento fiscal», por no estar regulada en España la figura del *trust* (pág. 147).

El autor analiza diversas sentencias del Tribunal de Justicia de la UE que apuntan, con algunos matices, en ese sentido (STJUE C-646/15 de 14 de septiembre de 2017, as. C-46/15, *Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements* y STJUE de 13 de noviembre de 2019, as. C-641/17, *College Pension Plan of British Columbia*, págs. 148 y ss.). Muñiz Pérez añade que «el Tribunal Supremo español asume a partir de 2017 la doctrina relativa a la libertad de circulación de capitales, de conformidad a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. De este modo se admite la necesidad de realizar un tratamiento equivalente al recibido por los residentes en las actividades realizadas en cada caso» (pág. 153).

Aunque el ámbito de aplicación no sea el mismo, esta jurisprudencia contrasta con la doctrina de la Dirección General de Tributos que, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, considera «sistemáticamente que el nombramiento como beneficiario de una *trust* constituye la adquisición de la propiedad» (resoluciones vinculantes V-3316/20, V-1495/16, V-0989/14, V-1003/14 y V-122/14, *cf.* págs. 157 y ss.). El autor critica esta tesis –inspirada en una finalidad antielusiva– en cuanto «no atiende a las particularidades de cada *trust* específico, a las potestades efectivas de beneficiario y *trustee* en cada tipo de *trust*». Además, esta postura genera «el riesgo de incentivar en algunos casos la no declaración o el recurso a vías de ocultación (que por otra parte son muy accesibles para estos sujetos)» (pág. 168).

* *El capítulo octavo analiza las medidas anti-trust de carácter fiscal.* El autor comienza con una oportuna clarificación terminológica, pues el término *anti-trust* evoca el Derecho de la competencia y no el Derecho tributario. Esto se debe, sin embargo, a que «la organización producida por el *Standard Oil Trust* llevó a la denominación de *normativa antitrust*, a la normativa antimonopolio, desvinculándose de la figura y del caso que le da origen» (pág. 169). En la obra que comentamos la expresión se utiliza «en sentido amplio, agrupando bajo esta denominación al conjunto de disposiciones y líneas jurisprudenciales que vienen a limitar el uso del *trust* como herramienta de elusión y simulación a los efectos (...) fiscales» (pág. 170). El autor desgrana las diversas medidas adoptadas en el *civil law* (cláusulas antiabuso y mecanismos administrativos y penales de obtención de información, págs. 171 y ss.), como en los países anglosajones (doctrinas jurisdiccionales que otorgan prevalencia a la sustancia económica sobre la forma o prescinden de los negocios simulados). Muñiz Pérez destaca las medidas basadas en la determinación de «la residencia, para evitar que residentes consigan rebajar su base imponible (...) derivando fondos a *trusts* en el extranjero» (pág. 181).

El autor concluye este capítulo destacando el contraste entre «la fuerte presión internacional contra las jurisdicciones *offshore*, mientras que la modalidad del *trust* al estilo Delaware pasa tradicionalmente inadvertida a nivel internacional y doctrinal, a pesar de ser sustancialmente similar a los *trusts offshore* típicos».

* La obra se cierra con un capítulo de “recapitulación y resultados” que no se limita a resumir los apartados anteriores, sino que los integra en una visión de conjunto. Mi juicio sobre la investigación es altamente positivo. Mi única objeción es al título elegido (quizá por sugerencia de la Editorial), que promete menos de lo que el trabajo realmente

ofrece: “El *Trust*: herramienta de elusión fiscal internacional”. Es cierto que la monografía del profesor Muñiz muestra que el *trust* (en especial el *trust híbrido*) se utiliza como “herramienta de elusión fiscal internacional”: expone los caminos que se siguen para obtener este objetivo y las técnicas legislativas y jurisprudenciales para contrarrestar esta tendencia. También pone de relieve cómo diversos Estados norteamericanos (además de las tradicionales jurisdicciones “paradisíacas”) han diseñado figuras específicas destinadas a atraer inversión con el atractivo de facilitar la elusión de las normas fiscales y el fraude a otros acreedores.

Al mismo tiempo, la obra va mucho más allá: el autor desentraña la compleja realidad del *trust* como figura del *common law* de modo accesible a los juristas formados en el Derecho continental. También pone de relieve la versatilidad de esta institución jurídica como instrumento eficaz para obtener fines legítimos de naturaleza muy diversa (protección de personas discapacitadas, fines caritativos, comerciales o financieros). El *civil law* en general y el ordenamiento español en particular intenta promover estos fines a través de figuras especializadas con regímenes fiscales favorables de carácter diversificado. No obstante, algunas de estas figuras resultan menos adecuadas que el *trust* para conseguir sus legítimos fines (en particular los patrimonios protegidos). Por otra parte, aunque la doctrina de la Dirección General de Tributos se encuentre anclada en una posición que desconoce la verdadera naturaleza del *trust* y atribuye la plena propiedad al beneficiario (al menos a efectos del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del propio Tribunal Supremo español tienden a equiparar el régimen fiscal de determinados *trusts* al de las instituciones españolas con idéntica función para evitar un efecto discriminatorio contrario a las libertades de la Unión.

Soy consciente de que en estas breves páginas no es posible reflejar toda la riqueza y matices de la obra analizada. Animo, por tanto, al lector a sumergirse en ella en un viaje interdisciplinar de gran relevancia para los estudiosos del Derecho tributario.

Pedro M. Herrera Molina

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
UNED

