

## SINTOMATOLOGÍA DE UN SISTEMA FISCAL ENFERMO

César GARCÍA NOVOA<sup>1</sup>

La sintomatología es el conjunto de indicios externos que denotan un estado patológico. Son elementos de análisis, para llegar a un diagnóstico. La expresión puede ser utilizada respecto a cualquier cuerpo vivo, incluido un sistema tributario. Y en este sentido no es exagerado afirmar que el sistema fiscal vigente en España tiene síntomas de un grave trastorno.

Y la sintomatología se pone de manifiesto como reacción a estímulos. Estos estímulos serán los distintos *test* a que podemos someter nuestro sistema tributario. Desde hace tiempo el sistema fiscal se viene sometiendo al *test* de su escasa potencialidad recaudatoria, especialmente en el *impuesto de sociedades*, lo que ha legitimado la progresiva eliminación de beneficios fiscales para acercar el tipo nominal al que efectivamente pagan las empresas. Pero en estas líneas queremos referirnos a los síntomas patológicos derivados de las diversas prácticas aberrantes, imputables tanto a la Agencia Tributaria como al legislador, que tanto han proliferado en los últimos años.

Para explicar esto conviene recordar, de salida, que la historia y la evolución del Derecho Tributario nos han enseñado algunas verdades elementales.

Que en un Estado de Derecho, el sistema tributario es el conjunto armónico de tributos (impuestos), vigente en un momento determinado y en el cual no hay solapamientos ni dobles imposiciones.

Que los tributos se crean por ley, pues el Parlamento no solo es la más directa expresión de la voluntad popular, sino que garantiza la igualdad (la ley ha de ser general y abstracta, por tanto, todos son potencialmente iguales ante la misma) y la seguridad jurídica (la ley es estable y hace previsible las consecuencias fiscales del comportamiento de los ciudadanos). Y que, además, los tributos deben regirse por el principio de capacidad económica, en su expresión de capacidad contributiva. Por un lado, no pueden gravar actos, hechos o negocios que no expresen riqueza. Por otro, su importe debe determinarse respetando la capacidad individual de cada uno. Y, bajo estas premisas, los Estados definen, como expresión de soberanía, el sistema de impuestos, los cuales son, como dijo el Juez Holmes, el precio de la civilización.

Pero esta concepción tradicional del impuesto se encuentra en franco retroceso en todo el mundo. Los sistemas fiscales ya no son únicamente expresión de la voluntad de los Estados y de sus Parlamentos. Y no solo para países como España, que es miembro

---

<sup>1</sup> Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela.

de una organización supranacional como la Unión Europea. Como ya sabemos, Europa condiciona al legislador español. En virtud de ello, las Directivas europeas, el Tribunal de Justicia y la Comisión Europea determinan buena parte de la política fiscal española. Así, España no puede restringir libertades comunitarias en su legislación fiscal (por ejemplo, como señaló el Tribunal de Luxemburgo, no puede impedir que un residente de un Estado miembro acceda a las bonificaciones de una comunidad autónoma en el impuesto de sucesiones) y tendrá que modificar la regulación de la declaración de bienes en el exterior (Modelo 720), como acaba de decir la Comisión, en ambos casos por erosionar la libre circulación de capitales. Tampoco puede crear impuestos especiales que no tengan una finalidad específica (como ocurrió con el céntimo sanitario) y los beneficios fiscales que regule el Reino de España tendrán que ser notificados a la Comisión, con la espada de Damocles de un posible expediente de ayudas de Estado (casos DAEX, fondo de comercio financiero, o la polémica en torno al *tax lease*). Y, por ejemplo, no se podrá aplicar un tipo reducido de IVA a la electricidad cuando exista riesgo de distorsión de la competencia y así lo aprecie Bruselas.

Sin embargo, y fuera de la primacía del Derecho de la Unión Europea, los Estados ven hoy en día condicionada su política fiscal por múltiples factores en los que influye el contexto internacional. Las directrices emanadas de organismos internacionales, singularmente la OCDE, son seguidas por los Estados, y ello aunque, a diferencia del Derecho europeo, no se trata de normas vinculantes. El caso de BEPS es muy significativo. El Plan BEPS, a pesar de su buena prensa internacional, no deja de ser un cambio sobrevenido de reglas de juego para las empresas, además, y esto es lo curioso, sin previsión alguna de cláusula de *grandfather* o periodo transitorio. Esas reglas transitorias quedarán al buen criterio de las legislaciones nacionales a la hora de introducir estas medidas.

En este sentido, llama la atención el afán pionero de España a la hora de ser el primero en la carrera por introducir medidas en la línea de las acciones BEPS. Importantes reformas acometidas por el gobierno español en los últimos años se han hecho siguiendo este Plan de la OCDE y el G-20 (modificación del *patent box*, exigencia de una tributación mínima del 10% en la fuente para aplicar la exención por doble imposición internacional de dividendos y plusvalías de fuente extranjera, calificación como rendimientos de los préstamos participativos intragrupo, documentación país por país en las multinacionales...). Además, los Estados se encuentran condicionados por el contexto internacional que, sin traducirse en normas, presiona a la baja el gravamen de ciertos tipos de rentas des-localizables (*race to the bottom*). Y también por las necesidades de consolidación fiscal (el malhadado Decreto-Ley 3/2016 ha sido fruto de la exigencia de recaudación adicional de 4.650 millones de euros para enjugar el déficit).

No solo los Estados están perdiendo autonomía para diseñar sus sistemas fiscales sino que el instrumento jurídico por excelencia –la ley– está experimentando una profun-

da crisis hasta el punto de que, en buena medida, ha dejado de ser una norma de carácter general y abstracto con vocación de innovar el ordenamiento jurídico.

Muestra de ello es la ausencia absoluta de calidad normativa, fruto de la llamada legislación propaganda (la ley se usa con fines electorales y no con la idea de establecer una regulación estable). Y la falta de proyección general de la ley, que unas veces es fruto de acuerdos con ciertos sectores sociales y económicos, y otras, resultado de la traslación al texto legal de instrucciones administrativas y directrices internas que no tienen la condición de normas jurídicas.

España no ha sido ajena a este *trending* internacional, pero lo ha acrecentado con prácticas legislativas repudiables y con un marco autonómico que ha acentuado el caos. Muestra de ello es que impuestos estatales, como *sucesiones* o *patrimonio*, se están exigiendo en unas comunidades autónomas y no en otras.

El resultado es lo que podríamos denominar un museo de los horrores fiscales, con situaciones que niegan la seguridad jurídica, la capacidad económica y la legalidad de manera flagrante y que, en algunos casos, no tienen parangón en ningún país de nuestro entorno.

Así, menosprecio a la seguridad jurídica es por ejemplo, mantener vigente, desde 2009, un *impuesto sobre el patrimonio* pero sin cobrarlo, para después, por Decreto-Ley, volver a exigirlo temporalmente (en 2012 y 2013), y prorrogar todos los años esa temporalidad. Es haber permitido deducir los deterioros por pérdidas de valor de participaciones hasta 2013, para suprimir la deducibilidad fiscal en ese año, y ordenar en diciembre de 2016 y con efectos al 1º de enero, la tributación por las pérdidas anteriormente deducidas. Es declarar en la reforma de la Ley General Tributaria (antología de la inseguridad jurídica) la imprescriptibilidad de la facultad de liquidar o comprobar si es necesario para inspeccionar ejercicios no prescritos, o la interrupción de la prescripción de las obligaciones conexas.

Un atentado a la capacidad económica es que no se graven rentas netas de las empresas o que, incluso, se las haga tributar por pérdidas, por ejemplo, mediante la reversión de la deducción por deterioro, o no permitiendo compensar bases imponibles negativas, o limitando la deducción de amortizaciones contables, o haciendo tributar a sociedades con pérdidas contables porque los gastos financieros por encima de un millón de euros no son deducibles en su totalidad y sin que exista, en nuestro ordenamiento, una cláusula de escape. Basta, como símbolo supremo de la vulneración de la capacidad económica, el ejemplo del llamado impuesto municipal de plusvalías, cuya expulsión del ordenamiento por el Tribunal Constitucional incluyó el recordatorio en su sentencia de que no caben tributos que no recaigan sobre manifestaciones de capacidad económica.

Y desprecio a la legalidad es pervertir el fin de la ley tributaria utilizándola con fines declaradamente espurios (como corregir el déficit de tarifa en el sector eléctrico, como

se hizo mediante Ley 15/2012), o crear un impuesto con el único fin de que las comunidades autónomas no ocupen un hecho imponible (*impuesto sobre depósitos bancarios*), o erosionar la jerarquía normativa, modificando la Ley General Tributaria en materia de aplazamientos y fraccionamientos mediante una simple Instrucción, para corregir los errores del Decreto-Ley 3/2016.

En suma; multitud de síntomas de una patología que puede agendarse, provocando la enfermedad de la inseguridad jurídica. La solución, como en medicina, es un tratamiento en forma de verdadera reforma fiscal, guiada por el criterio del Informe Mirrlees de 2011, de buscar el mejor sistema tributario posible, y no por la lamentable perspectiva cortoplacista de los intereses políticos.