

AMICI, AMICO

HOMENAJE

AL PROFESOR

ANTONIO APARICIO PÉREZ



Universidad de Oviedo

Universidá d'Uviéu

University of Oviedo

UNIVERSIDAD DE OVIEDO

HOMENAJES

Coords.
Santiago Álvarez García
Justo García Sánchez
Patricia Herrero de la Escosura

Amici, amico

ESTUDIOS EN HOMENAJE
AL PROFESOR
ANTONIO APARICIO PÉREZ




Universidad de Oviedo
Universidá d'Uviéu
University of Oviedo


2019

Esta obra está bajo una licencia Reconocimiento- No comercial- Sin Obra Derivada 3.0 España de Creative Commons. Para ver una copia de esta licencia, visite <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/> o envíe una carta a Creative Commons, 171 Second Street, Suite 300, San Francisco, California 94105, USA.



Reconocimiento- No Comercial- Sin Obra Derivada (by-nc-nd): No se permite un uso comercial de la obra original ni la generación de obras derivadas.

 Usted es libre de copiar, distribuir y comunicar públicamente la obra, bajo las condiciones siguientes:

 Reconocimiento — Debe reconocer los créditos de la obra de la manera especificada por el licenciadore.

Coordinadores: Santiago Álvarez García, Justo García Sánchez y Patricia Herrero de la Escosura (2019), Amici, amico. Estudios en Homenaje al profesor Antonio Aparicio Pérez. Oviedo: Ediciones Universidad de Oviedo.

La autoría de cualquier artículo o texto utilizado del libro deberá ser reconocida complementariamente.

 No comercial — No puede utilizar esta obra para fines comerciales.

 Sin obras derivadas — No se puede alterar, transformar o generar una obra derivada a partir de esta obra.

© 2019 Ediciones de la Universidad de Oviedo

© Los autores



Esta Editorial es miembro de la UNE, lo que garantiza la difusión y comercialización de sus publicaciones a nivel nacional e internacional.

Ediciones de la Universidad de Oviedo

Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo

Campus de Humanidades. Edificio de Servicios. 33011 Oviedo (Asturias)

Tel. 985 10 95 03 Fax 985 10 95 07

<http://www.uniovi.es/publicaciones>

servipub@uniovi.es

ISBN: 978-84-17445-47-8

DL: AS 2762-2019

Todos los derechos reservados. De conformidad con lo dispuesto en la legislación vigente, podrán ser castigados con penas de multa y privación de libertad quienes reproduzcan o plagien, en todo o en parte, una obra literaria, artística o científica, fijada en cualquier tipo de soporte, sin la preceptiva autorización.



Antonio Aparicio Pérez

Índice

1. Un tríptico para Antonio Aparicio	11
Julio Luis Bueno de las Heras	
Antonio Gutiérrez Lavín	
José Enrique Sánchez Uría	
2. Mis recuerdos universitarios	19
Jorge Arias	
3. El régimen fiscal de los trabajadores desplazados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	23
Santiago Álvarez García	
4. El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea. Especial mención a los tipos de gravamen	39
Elena Fernández-Rodríguez	
Antonio Martínez-Arias	
5. Contratación pública y principio de integridad: su implementación en la Ley de Contratos del Sector Público	53
Javier García Amez	
6. Una cuestión jurídica entre el Ayuntamiento y el Cabildo Catedral: Oviedo, año 1613. Un ejemplo de la recepción del Derecho Romano	71
Justo García Sánchez*	
Beatriz García Fueyo*	
7. Medios de comprobación de valores: motivación y seguridad jurídica	115
Ana I. González González	
8. La necesaria reforma del fraude o «conflicto» a la ley tributaria a la luz de las «sociedades profesionales interpuestas»	139
Pedro M. Herrera	

9. ¿El nuevo impuesto sobre determinados servicios digitales? (análisis del Proyecto de Ley de 22 de enero de 2019)	157
Patricia Herrero de la Escosura	
10. Algunas ideas para simplificar la imposición sobre la renta	179
José María Lago Montero	
11. El tráfico ilícito de especies animales. Cuestiones jurídico-penales. Especial referencia a la angula/anguila	201
Pablo López Cano.	
12. La economía política de las deducciones familiares en el IRPF	215
Carlos Monasterio Escudero	
13. Requisitos para la validez del consentimiento prestado a la entrada en el domicilio por la inspección de tributos con autorización judicial.....	227
Juan Ignacio Moreno Fernández	
14. Análisis fiscal de los aspectos conceptuales de la economía colaborativa en sentido estricto	243
Joan Pagès i Galtés	
15. La financiación de las confesiones religiosas	269
Miguel Rodríguez Blanco	
16. Hacia un nuevo modelo de financiación autonómica: balance y perspectivas.....	281
Juan José Rubio Guerrero	
17. El silencioso quebranto del principio de generalidad en el Impuesto sobre la Renta Personal.....	305
José Félix Sanz Sanz	
Desiderio Romero Jordán	
Juan Manuel Castañer Carrasco	
18. Sobre el Impuesto de Sucesiones: argumentos, falacias y confusiones.....	313
Javier Suárez Pandiello	
19. Las Conferencias de la Escuela de Artes y Oficios de Oviedo...	329
Leopoldo Tolivar Alas	
20. La concepción del Derecho Financiero y Tributario: relevancia de los aspectos metodológicos	337
Carmen Uriol Egido	

Algunas ideas para simplificar la imposición sobre la renta

José María Lago Montero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Salamanca¹

I. ¿Pretensión vana por repetidamente frustrada? ¿O subsisten razones para demandar la simplificación del ordenamiento tributario en general, y en particular de la imposición sobre la renta?

Puede parecer un intento suicida, o al menos cansino, para no dramatizar tan pronto, el de proponerse abordar como tema de estudio la simplificación de cualquier sección de nuestro frondoso ordenamiento tributario. Desde el mismo momento en que nos notificaron la concesión del IMASD que lleva este título, a principios de 2017, comencé a notar los primeros síntomas de zozobra. «Pero para qué nos habremos metido en este jardín... con la de cosas apasionantes que hay para investigar en el próximo trienio...», me decía yo, ya hablando solo, ya comentándolo con mis compañeros de expedición... Pero pronto vino a mi memoria el principio que más me sorprendió de todos los que enumeraran hacendistas y juristas cuando comencé a leerlos en mis años mozos: el principio de *simplicidad* del sistema tributario.² Simplicidad, ahí es nada. Todo un reto, entonces, antes y ahora, para ser abordado. ¿Acaso es posible hacer al sistema tributario no ya simple sino solo un poco más sencillo de lo que lo ha sido hasta ahora?

Amén del reto enunciado, fueron varias las razones que nos movieron a emprender esta empresa aparentemente de locos. Una, que siguen siendo in-

¹ Trabajo que sintetiza algunas de los criterios que hemos barajado y discutido al amparo del IMASD *La Simplificación de la Imposición sobre la Renta* DER 2016 77480-P del que soy investigador principal. En memoria del profesor y amigo Antonio APARICIO, siempre atento a la coherencia del sistema tributario y universitario.

² Cf. NEUMARK (1994), del más clarividente hacendista que he tenido la fortuna de estudiar (2.ª edición con estudio introductorio del profesor Enrique FUENTES QUINTANA, que tampoco tiene desperdicio). Hace llamadas constantes a la claridad y sencillez en las normas y en su aplicación, estabilidad en esa misma normativa que facilite su conocimiento, factibilidad y comodidad, especialmente en el principal de los impuestos por todos los conceptos, el IRPF Principio que no casa con soluciones simplistas, burdas simplificaciones tal y como expone MOSCHETTI (2018).

soportables, a poco sentimiento de justicia que se conserve, los numerosos *agravios comparativos* que provoca una legislación tan asistemática y desigual en el tratamiento de riquezas semejantes.³ Segunda, que nos siguen pareciendo *excesivos los costes de gestión* de un sistema tributario tan progresivamente abigarrado, lleno de recovecos, regímenes especiales, excepciones y exenciones, totales o parciales, que lo convierten en un sistema complicado de aplicar, amén de progresivo no para todos, sino solo para aquellos que no saben navegar en sus aguas procelosas y quedan atrapados, cual náufragos a la deriva, en medio de la *progresiva* tempestad...⁴ Tercera, por la *litigiosidad excesiva* que provoca la aplicación de un sistema que, como decimos, resulta muy progresivo solo para algunos, en el que el contribuyente afectado directamente por la progresividad no entiende por qué a él se le exige tanto, y a otros semejantes tan poco, lo que le inclina a recurrirlo todo, *por sistema*, que en este caso significa *contra el sistema* que considera generador de agravios insufribles.⁵ Este *sistema* tributario genera ciudadanos *anti-sistema*, carentes de confianza en el *sistema* tributario y en el *sistema* del Estado social del Derecho del que es pieza imprescindible, lo cual es peligroso.

El trinomio *agravios comparativos–costes de gestión excesivos–alta litigiosidad* merece cuando menos pararse a reflexionar un rato, a ser posible largo. En defensa del legislador que nos ha deparado este *conglomerado* tributario, que hace honor cada día menos al nombre de *sistema*, se aduce fácilmente que alcanzar los ideales de justicia tributaria que significan los prin-

³ Los profesores TEJERIZO y MARTÍN QUERALT (2017), llamaron la atención poderosamente sobre algunos efectos perniciosos que ha tenido la cesión de tributos a las CC. AA., generadora de diferencias de trato excesivas para los residentes en unas u otras CC. AA., que habría que minimizar mediante leyes de bases y/o armonizadoras que restringieran la potestad normativa autonómica en tarifas, reducciones y deducciones, pues se ha sacralizado el derecho a la autonomía en detrimento del derecho a la igualdad, con el beneplácito del TC.

⁴ Complejidad que no deja de alcanzar eco en los más recientes foros en los que he participado, como el compuesto por 35 catedráticos de la materia firmantes de la *Declaración de Granada* (2018), Acto académico conmemorativo del 50.º aniversario de la publicación de la obra *Ordenamiento Tributario Español*, homenaje al profesor CORTÉS DOMÍNGUEZ: «El legislador usa en determinadas ocasiones expresiones difícilmente comprensibles, permanentes remisiones normativas y otras fórmulas similares que hacen poco menos que imposible no ya la interpretación de los textos legales o reglamentarios sino su propia comprensión, incluso por parte de los especialistas en la materia».

⁵ Hemos dedicado los últimos años algunos esfuerzos a estos temas y los resultados los hemos plasmado en LAGO MONTERO (dir.) (2018), en el que he tenido el honor de reunir a los profesores MALHERBE, DI PIETRO, MARCHESSOU, AGUIAR SOUSA SANTOS, GARCÍA FRÍAS, ALFONSO GALÁN, GUERVÓS MAÍLLO, GIL RODRÍGUEZ e IGLESIAS CARIDAD. En el prólogo el magistrado del Tribunal Supremo Manuel Vicente GARZÓN HERRERO apunta que «el marasmo en que el universo tributario se desenvuelve atenta a la esencia de nuestro sistema social y político de convivencia». Percibe que «la vulneración de las normas constitucionales tributarias de manera continuada, permanente y sistemática constituye un misil diario contra nuestro sistema de convivencia que no podemos seguir ignorando». Aprecia que el sistema tributario ha abandonado hace tiempo de hecho la exigencia material de progresividad, pues predominan los impuestos indirectos y el IS presenta una recaudación simbólica, pivotando esta sobre el IRPF, que no es sino un impuesto sobre las nóminas. Ello niega la justicia del sistema y pulveriza el principio de igualdad «lo que corrobora el Parlamento Europeo cuando censura a los gobiernos de la UE por su parsimonia ante los paraísos fiscales». Aprecia aplicación/inaplicación arbitraria de la norma a los ciudadanos destinatarios de la misma, de desigual condición.

cipios de capacidad económica y progresividad conlleva personalizar los gravámenes principales, lo que los hace inevitablemente complejos, llenos de disposiciones tendentes a atender esas circunstancias personales diferentes de cada cual. Si a esto le añadimos el uso frecuente del tributo con fines extrafiscales, nos encontramos con que *la complejidad intrínseca del sistema tributario* se convierte así no ya en un tópico, que también, sino en una barrera infranqueable a los bienintencionados propósitos de simplificación que se enuncian una y otra vez en las exposiciones de motivos de nuestras leyes, de un tiempo a esta parte, y que fracasan también una y otra vez, sin excepción.⁶ Si los impuestos han de gravar la capacidad económica de cada cual atendiendo a sus circunstancias personales, y hacerlo de forma progresiva, sin dejar de velar por las funciones extrafiscales que la sociedad demande en cada momento, se hace muy difícil que el resultado sea un impuesto sencillo, fácil de entender y de aplicar.⁷

No sé yo quien discuta el axioma «a mayor personalización del tributo mayor complejidad de su estructura». Es evidente que cuantas menos circunstancias personales se contemplen en la estructura del tributo, más fácil es su liquidación y menos justicia en el caso concreto se consigue.⁸ Sí discutido, sin embargo, el uso creciente del tributo con fines extrafiscales que chirrían con la naturaleza de la figura en la que se insertan –la moda autonómica y local de los beneficios fiscales personales en tributos reales, sobre la que volveremos en otro momento–. Atentan contra los principios de generalidad e igualdad regulaciones que privilegian a unos pocos so pretexto de un comportamiento extrafiscal plausible. Veremos ejemplos más adelante, no sin dejar constancia ya ahora de que tales regulaciones, amén de discutibles desde el prisma de la justicia, complican a menudo sobremanera la aplicación del tributo, máxime si se trata de un tributo local para el que la Administración gestora no dispone de medios sobrados.⁹

⁶ La llamada a la eficiencia en la gestión, mermando la complicación del sistema, y atendiendo a los nuevos fenómenos económicos, fue una constante en las intervenciones de los participantes en el Global Tax Administrations' Efficiency-International Fiscal Cooperation and Governance, International Congress (ANDRÉS AUCEJO, E. (dir.) (2018)). En palabras de SILVA PINTO (2018), la economía digital es la nueva economía sumergida, generadora de un *gap* enorme, con sujetos pasivos sin establecimiento permanente y contabilidad «en la nube»... *What to tax, who to tax, where to tax?*

⁷ Interesantes reflexiones al respecto se encuentran en la pulcra obra de CUBERO TRUYO (1997), páginas 9-22. Del uso que se hace del exceso de potestades normativas tributarias en manos de las CC. AA. se hicieron eco los representantes de todos los grupos políticos intervinientes en el seminario Castilla y León ante la revisión del modelo de financiación autonómica. Hacer posible el acuerdo necesario, celebrado en la Facultad de Derecho de la Universidad de Salamanca el 21 de marzo de 2018, que tuve el gusto de moderar. Pero nadie se atrevió a defender su eliminación o reducción.

⁸ La convivencia Justicia/Sencillez no es nada fácil. HERRERA MOLINA (2018), puso como ejemplo de funcionamiento incomprensible para la ciudadanía la regulación de los mínimos personales en el IRPF

⁹ Coincidieron en sus análisis críticos para con los beneficios fiscales que inundan las leyes autonómicas los profesores CHECA GONZÁLEZ, ÁLVAREZ ARROYO y LUCAS DURÁN (2017). Quiebran el principio de generalidad, no benefician siempre a los más desfavorecidos, algunos se tornan inaplicables por lo prolijo de sus requisitos, generan un perverso efecto emulación en otras CC. AA., son dudosamente compatibles en ocasiones con la prohibición comunitaria de ayudas de

El principio de generalidad demanda una regulación común a la mayoría de los mortales, que serán los sujetos pasivos. Se opone a la existencia de excepciones sin fundamento, de exenciones sin suficiente apoyo constitucional, de regímenes especiales para situaciones poco o nada especiales. El principio de generalidad es nuestro aliado en la batalla en pro de la simplificación pues postula la uniformidad de tratamiento, la inexistencia de privilegios y de abigarrados regímenes excepcionales, tan queridos por los contribuyentes de toda clase, época y condición.¹⁰ La simplificación del ordenamiento tributario, o al menos de sus principales impuestos sobre la renta, debe comenzar por la revisión de los catálogos de regímenes especiales, exenciones y demás beneficios fiscales, para comprobar si subsisten las razones por las que se aprobaron, si es que existían ya entonces. Y por el análisis detenido de si con tales especialidades no se están contrariando las legítimas aspiraciones y exigencias de los principios de igualdad y capacidad económica.

La tarea simplificadora debería a continuación centrarse en el vasto catálogo de impuestos propios de las CC. AA. que con desigual fundamento y acierto técnico se ha implantado ya entre nosotros, conformando un conglomerado ayuno de las exigencias mínimas de sistematicidad. Se han fabricado impuestos sobre unas rentas presuntas juntamente con impuestos sobre bienes y/o actividades generadoras de esas rentas. Pero no podemos ahora entretenernos en ellos, pues merecen un tratamiento aparte.¹¹

Todas las leyes modificadoras de nuestros principales impuestos en los últimos años han incluido en su exposición de motivos una referencia a la necesidad de simplificación. Pero a poco que se detenga uno en el análisis de los articulados respectivos se aprecia que estos, lejos de simplificarse en cada edición, presentan una complejidad creciente, sobre todo si se realiza la comparativa tomando un lapso temporal relevante, un decenio, por ejemplo. Si en un determinado momento el legislador acomete una reforma simplificadora de un tributo, no tardan en proliferar voces que denuncian las fallas de tal iniciativa, a la que sigue una suerte de *vuelta a la normalidad*, retomando vida, por vía legal o reglamentaria, regulaciones que parecía que iban a ser arrumbadas.¹²

Se echa de menos un esfuerzo codificador en el sistema tributario, no ya en lo que se refiere a la que llamamos *parte general*, razonablemente codifi-

Estado, se aprueban a menudo sin comunicación previa a la Comisión UE para evitar el procedimiento verificador... ¿No sería mejor podarlos, diseñar unas bases imponibles más inteligibles y unos tipos generales más reducidos?

¹⁰ He podido verificar de cerca que pocas cosas hacen disfrutar tanto al contribuyente de a pie que el saberse poseedor de un régimen especial del que no disfruta su vecino o su cuñado, el muy tonto... El porqué de este frenesí pertenece a los dominios de la psicología financiera, disciplina que observamos sin que seamos capaces de dominar... Las desigualdades fiscales territoriales permiten a los profesores firmantes de la *Declaración de Granada* (2018), hablar de «una cierta cantonalización tributaria en España [...] el ciudadano no acierta a comprender la existencia de tratamientos tan desiguales en el cumplimiento del deber de contribuir...».

¹¹ Les hemos dedicado nuestra atención recientemente en LAGO MONTERO (2016). ORTIZ CALLE (2018), criticó con acierto la sobreimposición asistemática que padece la energía nuclear.

¹² Particularmente combativo en defensa de la simplificación se ha mostrado IBÁÑEZ GARCÍA (1999), donde da cuenta de sus iniciativas-requerimientos a autoridades en demanda de una mejor calidad legislativa que le permita al ciudadano saber a qué atenerse.

cada a través de la Ley General Tributaria y sus principales reglamentos de gestión e inspección, recaudación, revisión y sanciones. Conforman un cuerpo de general aplicación a todos los tributos que guarda coherencia y homogeneidad, pues son comunes los conceptos que utilizan y constantes las remisiones entre sus preceptos que se realizan de una a otra norma, coetáneas también en el tiempo y en el espíritu de sus redactores. Sin embargo, la llamada *parte especial* del ordenamiento tributario, el denominado sistema tributario, adolece casi por completo de espíritu codificador. Los loables esfuerzos de un sector relevante de la doctrina de conformar un *Código Tributario*¹³ no se han visto seguidos por un paralelo esfuerzo en sede normativa, y solo el legislador puede con su instrumento esencial, la ley, sistematizar en sentido auténtico, es decir, ordenar con criterio lógico, el conjunto de tributos aplicables en un momento histórico concreto.

Cierto es que se han elaborado textos refundidos de buena parte de los tributos, incluidos algunos de los principales –IRPF e IS– que no conocían la acción de la figura. Pero tales refundiciones no han pasado de ser eso, recopilaciones del derecho vigente ayunas del propósito de una mejor ordenación del sector en el que inciden y que nos ocupa en este trabajo, la imposición sobre la renta. En nuestra opinión, a la imposición sobre la renta le sigue faltando una dosis notable de homogeneidad, dosis que es consustancial a la noción misma de sistema.¹⁴

Pero del texto refundido tampoco cabe esperar milagros. La velocidad a la que se legisla, pareja de la velocidad a la que cambia la coyuntura que se quiere embridar, deja pronto *demodé* al más perfecto de los textos refundidos, que necesita incorporar en su articulado cada una de las reformas posteriores a su aprobación. Cuando así se hace, respetando la estructura de la norma codificadora, no merece especial reproche. Cuando se añaden sin orden ni concierto disposiciones sectoriales a normas generales previamente aprobadas, que las distorsionan y oscurecen, se avanza en el sentido contrario al demandado por el principio de seguridad jurídica.¹⁵

Aunque la situación llegara a ser desesperada o desesperante, en cuanto a complejidad del sistema tributario, cosa que algunos días nos lo va pare-

¹³ Así denominan a su memorable obra, de la mano de la editorial Aranzadi, desde 1994, los profesores CASADO OLLERO, DE LA PEÑA VELASCO, FALCÓN Y TELLA y SIMÓN ACOSTA (sin el primero de ellos, con la coordinación del último y la entrada de Thomson Reuters, más recientemente, mas sin cambiar el formato ni la alta calidad de la obra), que codifica de verdad, en el mejor de los sentidos, reúne y aclara el derecho vigente.

¹⁴ Como recordara el profesor RODRÍGUEZ BEREJO en funciones de magistrado del Tribunal Constitucional en sus votos particulares a las Sentencias 19/1987, de 17 de febrero, y 116/1994, de 18 de abril. PROFETA y SCABROSETTI (2017), tratan de trazar relaciones entre variables políticas y complejidad y estructura de los sistemas tributarios. Creen que la competición entre propuestas políticas acarrea necesariamente complejidad, para dar satisfacción a grupos de votantes heterogéneos. Así mismo la descentralización de los Estados, el objetivo de redistribuir la riqueza y la progresividad de los gravámenes hacen difícil satisfacer la preocupación por la simplificación, a su juicio.

¹⁵ Y es que, como bien señala GARCÍA BERRO (2013), el desempeño atropellado de la función legislativa genera descoordinación productora de incertidumbre. Se precisan normas claras e inteligibles que, sin caer en burdas simplificaciones, sean comprensibles por sus destinatarios o, al menos, por los operadores intermediarios.

ciendo ya, no creemos que cupiera hacer uso del decreto-ley, como se ha sugerido por autorizada doctrina.¹⁶ Es esta una norma con rango de ley pensada para solucionar problemas puntuales, mas no para abordar una reforma sistematizadora del ordenamiento tributario en su conjunto. Por decreto-ley se podría reordenar una figura tributaria que lo necesitara urgentemente, pero difícilmente se puede tildar de *urgente* la armonización entera de un sistema tributario que se va desordenando poco a poco y día tras día. Reformas globales del sistema tributario no se pueden acometer por Decreto-Ley pues se afectaría con ellas directamente al deber de contribuir, que es algo que le está vedado a la figura por la jurisprudencia constitucional –que resume y recuerda la reciente S.T.C. 73/2017, de 8 de junio–.

Tampoco estamos postulando ahora la concentración por ley en un solo impuesto de los dos grandes impuestos sobre la renta, IRPF e IS Propuesta de tamaño envergadura requeriría de una fundamentación previa que no estamos en disposición de ofrecer, al menos de momento. Pero sí creemos que puede avanzarse en la línea ya iniciada de homogeneizar el tratamiento de elementos tributarios comunes a ambos impuestos. Están homogeneizados prácticamente los ingresos y los gastos propios de los rendimientos de la actividad económica del IRPF en régimen de determinación directa por remisión casi total a la normativa del IS También las deducciones por incentivos empresariales, por análoga remisión. En otro momento analizaremos en qué otros aspectos puede avanzarse en esta deseable tarea homogeneizadora entre los dos grandes impuestos y en qué medida puede extenderse la misma al hermano menor que es el IRNR.

Por lo que respecta a los *otros* impuestos que gravan no toda la renta pero sí ganancias concretas, que son rentas, enriquecimientos patrimoniales, han sido tantas las propuestas de supresión, concentración, armonización, mantenimiento y revitalización que habremos de analizarlas separadamente.¹⁷

II. El denostado impuesto sobre sucesiones y donaciones. Razones para su subsunción en los impuestos estatales sobre la renta

La tributación de las herencias, legados y donaciones es sufridora del debate sobre la naturaleza del gravamen a imponer, en su caso, gravamen al patrimonio que se transmite, según los clásicos estudiosos de la cuestión, o gravamen a la riqueza que se adquiere, entendimiento más moderno, aunque aún minoritario en Europa y América. Personalmente me adhiero sin reparos a esta segunda visión, lo cual no significa dejar de compartir que se trata de

¹⁶ Así termina su valioso análisis, desesperanzado si no desesperado, CUBERO TRUYO (1997) en su preciosa obra, página 141: «Pues bien, creemos que la situación de complejidad del ordenamiento tributario puede alcanzar un punto, si no lo ha alcanzado ya, en el que resulte legítimo el recurso a esta figura del Decreto-Ley con fines de simplificación».

¹⁷ SHERWOOD, EVANS y TRAN-NAM (2017), dan cuenta de la seriedad con que se han tomado el objetivo de simplificar el sistema tributario en Gran Bretaña, creando una oficina *ad hoc* que lleva realizadas cientos de propuestas, algunas acogidas total o parcialmente por Gobierno y Parlamento, a pesar de que *«the obstacles to tax simplification are many and severe, and they have been discussed elsewhere. After almost 50 years, the claim that 'simplification is the most widely quoted but the least widely observed of the goals of tax policy' remains poignantly true»*.

una renta esporádica, ocasional, que no tiene por qué gravarse igual que el resto de la renta.¹⁸

Es de recordar que hace años ya que en España y en Europa se ha extendido la moda nórdica de someter a gravamen de distinta manera la renta del ahorro y el resto de la renta, deparando a aquella un tratamiento menos oneroso, menos progresivo o nada progresivo ni oneroso, so pretexto de que se trata de riqueza que ya tributó cuando se obtuvo y de que el ahorro es beneficioso para la economía nacional.¹⁹

Los dos argumentos anteexpuestos pueden también esgrimirse para gravar diferenciadamente, aún dentro de los impuestos sobre la renta, las ganancias gratuitas. Son fruto del ahorro de nuestros parientes más próximos, en la inmensa mayoría de las ocasiones, ahorro que ya soportó en vida de estos, todos los gravámenes directos habidos y por haber.²⁰ Entiendo, pues, que los sistemas tributarios, complejos cada día más, pueden avanzar en la línea de su simplificación suprimiendo los impuestos sobre sucesiones y donaciones y acogiendo el gravamen de estas ganancias como lo que son, ganancias esporádicas, ocasionales, a las que puede tratarse con una tarifa menos agresiva que la general –en España hoy, la renta del ahorro acoge las plusvalías, que son las ganancias de patrimonio paradigmáticas, que quedan gravadas a tipos del 19%, 21% y 23%, lejos de la progresiva tarifa general del 24 al 45 %–. Es compatible con este tratamiento que postulamos el establecimiento de un mínimo exento generoso acompañado de reducciones o deducciones en función del parentesco, para que tributen menos los familiares más próximos, así como para la transmisión de la vivienda habitual, que en muchas ocasiones es el grueso de la herencia.²¹

Este acrecimiento patrimonial ha vivido históricamente gravado al margen de los impuestos sobre la renta por el carácter progresivo de estos, poco compatible con el carácter ocasional de la riqueza obtenida gratuitamente.

¹⁸ Así lo he explicado en el prólogo a la obra de Eddy María DE LA GUERRA ZÚNIGA: *Las herencias, legados y donaciones como objeto de imposición*, Universidad Andina Simón Bolívar, Ecuador, 2018, cuya lectura recomiendo.

¹⁹ MARTÍNEZ ÁLVAREZ, MIQUEL BURGOS y MANJÓN VILELA (2014), ligan la implantación del impuesto sobre la renta dual en Dinamarca, Suecia, Noruega y Finlandia como reacción al *FlatTax* que estaba proliferando en los países de Europa oriental, para reducir el gravamen a las rentas del capital, siempre móviles y difíciles de controlar, conjugando los principios de simplicidad y neutralidad, sin que deje de ser cuestión profusamente discutida en todos los países. Así Dinamarca, país precursor, dio pronto vuelta atrás.

²⁰ Clarividente repaso al estado en que se encuentran el ISD y el IP en ADAME MARTÍNEZ (2017). Observa que, a diferencia del IP, el ISD está presente en la mayoría de los países de nuestro entorno, y que hay exceso de voluntarismo y de prejuicio ideológico en buena parte de las propuestas que se barajan, tanto en Europa como en EE. UU., para reformarlo o suprimirlo. Percibe una capacidad económica gravada con una tarifa no actualizada en 30 años, a todas luces excesiva, con reducciones familiares anquilosadas, uso de las potestades normativas por las CC. AA. que violenta el principio de igualdad y litigiosidad creciente.

²¹ Atinadamente, RAMOS PRIETO (2016), sostiene que el impuesto se ha convertido en campo abonado para la planificación fiscal, visto el uso abusivo que han hecho de sus competencias normativas las CC. AA. Detecta exceso de progresividad, que podría llegar, por la acción de los coeficientes multiplicadores, al 87,6%, muy lejos de lo habitual en los países de nuestro entorno, que examina. Hace suyas las recomendaciones de la Comisión de Expertos tendentes a reordenar reducciones y reducir significativamente la tarifa.

te. A pesar de ello, en España no nos libramos desde 1987 de la progresividad del gravamen a esta ganancia esporádica, con una tarifa del 7 al 34%, incrementable a más del doble por el juego de unos coeficientes multiplicadores en función del patrimonio preexistente. Tamaña progresividad genera resistencia fiscal en los aplicadores del tributo, maniobras de deslocalización, real o ficticia, y electoreras promesas de alivio que, en manos de políticos regionales, con tanta capacidad regulatoria como escasa responsabilidad, se han traducido en una inexistencia efectiva del impuesto en buena parte de España, mientras que otra parte lo soporta estoicamente. El principio de igualdad padece cuando se dan tantas desigualdades territoriales, y también cuando una misma riqueza, una ganancia ocasional, tributa de manera tan distinta en según qué impuesto, qué momento y qué Comunidad Autónoma.²²

Frente a quienes califican al impuesto como *antiguo* y postulan su eliminación sin más, por atentatorio contra el ahorro e incurridor en doble imposición, se impone, en nuestra opinión, un tratamiento más racional y moderno, que pasa por la homologación del gravamen de todas las ganancias esporádicas en cabeza del adquirente cuando las obtiene, lo que significa la inexistencia de la tan cacareada –como infundada– doble imposición, ni económica ni jurídica.²³ Y el tratamiento de esta riqueza ahorrada en los mismos términos con que se trata al resto del ahorro en el principal impuesto del sistema, habitualmente el IRPF, impuesto personal sobre la renta de las personas físicas. Que se trata de gravar renta, y no patrimonio, lo demuestra el que, cuando el adquirente es una persona jurídica, tal ganancia se integra como una más en la base imponible del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas, en España el impuesto sobre sociedades. En cualquier caso, es necesaria la moderación de las tarifas para no incurrir en confiscatoriedad prohibida, limitativa de la acción de los principios de capacidad económica y progresividad, moderación que se alcanzaría homogeneizándolas con las propias de la renta del ahorro.²⁴

En definitiva, no vemos obstáculo para la supresión formal del ISD siempre que se reformule el hecho imponible del IRPF para acoger toda ganancia patrimonial, también estas gratuitas que vienen dadas por herencia, legado o donación, y se graven conjuntamente con la renta del ahorro, pues ahorros fueron los que generaron estas rentas, a tarifas moderadas, con especial tratamiento reductor para la vivienda habitual y para las transmisiones más modestas entre miembros del círculo familiar más íntimo.²⁵

²² Problemas todos de los que se hace eco adecuado ADAME MARTÍNEZ (2016). Sostiene que, en España, con una adecuada planificación fiscal, el contribuyente puede obtener «un importantísimo ahorro fiscal en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, en el impuesto sobre el patrimonio y en el impuesto sobre sucesiones en los supuestos de transmisión *inter vivos* o *mortis causa* de una empresa individual...». Defiende paliar la dispersión normativa que se padece, pues no da igual dónde morirse...

²³ ÁLVAREZ ARROYO (2016), concluye que «urge una importante reforma del ISD [...] el camino a seguir puede ser la supresión del impuesto o su pervivencia únicamente para las grandes fortunas y la sucesión por extraños (grupo IV), pero racionalizando el gravamen».

²⁴ MARTÍN RODRÍGUEZ (2016) critica el empeñamiento del TC en configurar el principio de no confiscatoriedad como un *ultra límite* difícilmente alcanzable. Coteja la doctrina de las Cortes Constitucionales belga, francesa y alemana, y aboga por una voluntad de fijar límites.

²⁵ SÁNCHEZ LÓPEZ (2016) se muestra partidaria del mantenimiento del gravamen, si bien reformándolo para que supere el canon de proporcionalidad que hoy no supera.

Como ha señalado la doctrina más atenta, el ISD es un impuesto de naturaleza directa y subjetiva que grava hoy un tipo específico de renta: los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas a través de adquisiciones *mortis causa* o *inter vivos*. Esta catalogación jurídico-formal de impuesto sobre la renta no se corresponde con la tradicional visión del gravamen como un impuesto sobre el patrimonio, que hay que superar. Hoy día es una herramienta complementaria del IRPF, tal y como reflejan las normas que declaran la no sujeción a este último de las ganancias patrimoniales sometidas al ISD. Por lo que cabe preguntarse qué efectos tendría la eventual supresión del ISD en la esfera del IRPF, pues las rentas que ya no estuvieran sujetas al ISD quedarían gravadas en el IRPF...²⁶

Mientras que se llega a un consenso acerca de esta solución integradora, es necesario y conveniente que se aplique el ISD de manera homogénea y sencilla y en todo el territorio nacional, acabando con la dispersión normativa y la tan profunda desigual aplicación que viene soportando en los últimos años. Son necesarios umbrales mínimos y máximos, en las reducciones y en las tarifas, que han de respetar las leyes autonómicas.²⁷ También sería necesario avanzar en la delimitación de criterios legales de valoración que disminuyan la litigiosidad perpetua que atesoran las comprobaciones de valores administrativos.

III. Fortalecimiento de la imposición local sobre la renta. Tramo local en el IRPF, alternativa a los golpeados IAE y IIVTNU

Como hemos avanzado en otros lugares,²⁸ la principal riqueza gravable, la renta de las personas físicas, no podía quedar al margen de la creciente atribución competencial administrativa que demandan CC. AA. y entidades locales en España. Así las cosas, entendemos coherente avanzar hacia un IRPF de todos, compartido por los tres niveles de Gobierno, en el que tenga cabida un mayor tramo local, de competencia normativa provincial o local, según el tamaño de los municipios.²⁹

²⁶ Así RAMOS PRIETO (2016). Al ser una ganancia que no deriva de transmisión integraría la renta general, salvo que el legislador dispusiera otra cosa, que es lo que nosotros proponemos, que integre como una más la renta del ahorro. En cualquier caso, no habría exoneración por supresión sino integración de figuras impositivas.

²⁷ Para que el impuesto deje de recibir los reproches y condenas que viene recibiendo no solo de la doctrina sino de los más altos tribunales, por las diferencias de trato injustificadas en las que incurre, tal y como comenta TRIGUEROS MARTÍN (2016).

²⁸ Retomamos explicaciones ya vertidas en LAGO MONTERO (2013), págs. 245-250, que intentamos mejorar.

²⁹ Explora posibilidades ARAGONÉS BELTRÁN (2001). A favor del tramo local en el impuesto sobre la renta se han pronunciado con frecuencia los hacendistas más atentos a la vida financiera local, como por ejemplo BOSCH ROCA (2002). BUSTOS GISBERT (2011), páginas 238-9, explica la equivalencia entre un impuesto sobre el patrimonio y un recargo sobre las rentas del capital, siempre menos gravadas fácticamente en el IRPF La Disposición Adicional Sexta de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para 2012, elevó sustancialmente los porcentajes de participación local y provincial en IRPF, IVA e Impuestos Especiales, con vigencia indefinida, lo cual es de aplaudir: se camina acertadamente hacia un IRPF compartido en su recaudación por los tres niveles de Gobierno, el Estado, las CC. AA. y recientemente, las entidades locales.

La negativa experiencia histórica que atesora la figura del recargo, peyorativo nombre que conduce a la resistencia fiscal de la ciudadanía, no debe hacernos perder de vista que, previo abatimiento de la tarifa estatal, un tramo de tarifa local, se llame o no recargo, no distorsiona la naturaleza personal del impuesto, no complica la gestión, mantiene la elasticidad del gravamen y respeta mejor que ningún otro el principio de capacidad económica.³⁰ Mejor prescindir de la denominación de *recargo*, vistos sus antecedentes históricos no faltos de sublevación popular, y que realmente no lo es en el entendimiento del impuesto como un tributo a compartir y no como un gravamen monopolio del Estado en el que los entes territoriales tratan de montarse.

Entendemos preferible un IRPF fuerte, con un tramo local, que un elenco de gravámenes cada día más débiles –ISD, IAE, IIVTNU–. Como hemos explicado en el epígrafe precedente, el IRPF puede absorber el gravamen ya languideciente de las ganancias patrimoniales lucrativas, que las CC. AA. se han empeñado en dejar gravar a través del ISD, dentro de una línea electorera difícilmente conciliable con los principios constitucionales de justicia tributaria y aún con sus atribuciones competenciales.³¹

Un IRPF fuerte, con un fuerte tramo local, puede absorber así mismo al gravamen municipal sobre las plusvalías, añejo, parcialmente inconstitucional y que no ha respondido a las expectativas de su reforma en la LHL, perdiendo recaudación de manera continuada.³² Las plusvalías inmobiliarias son un componente de la renta, frecuentemente especulativa, que ya son objeto

³⁰ Ventajas todas que referidas al recargo destacan SUÁREZ PANDIELLO, BOSCH ROCA, PEDRAJA CHAPARRO, RUBIO GUERRERO y UTRILLA DE LA HOZ (2008), pág. 270, en la que también dan cuenta de sus inconvenientes: hace suyo el fraude al impuesto en el nivel central, no discrimina entre ciudades dormitorio y ciudades residenciales, genera movilidad si el tipo es local, y no es gestionable localmente. Evidentemente, estos dos últimos problemas se palián atribuyendo la potestad normativa a las provincias o fijando topes en la ley, y atribuyendo la gestión del tributo entero a la AEAT, QUINTANA FERRER (2001), encuadra al recargo local, habilitable por ley estatal o autonómica, como una modalidad de recurso participativo, una «participación normativa» en la que los entes locales ejercerían su potestad reglamentaria, expresión viva de una hacienda de coordinación en la que se comparten las figuras tributarias que nadie detenta en exclusiva en un sistema mixto de financiación. Recuerda que la jurisprudencia constitucional ha ratificado que un recargo local en la cuota del IRPF respeta los principios de unidad, igualdad y territorialidad. Y, frente a las clásicas participaciones, permite a los entes locales y provinciales responsabilizarse ante los contribuyentes.

³¹ En este sentido, CHECA GONZÁLEZ (2007). Para CASTELLS OLIVERES (2012), los gobiernos locales españoles deberían pasar a representar un porcentaje del orden del 20% del total del gasto público para alcanzar posiciones homologables con las que tienen en otros países. Ello significa que deberían incrementar en un 50% el peso que tienen ahora, el 13%... lo cual requiere un fortalecimiento de su peso en la imposición sobre la renta. Respecto del IIVTNU, entiende que «cabría plantearse la posibilidad de sustituirlo por un recargo municipal sobre el impuesto sobre transmisiones patrimoniales, manteniendo, lógicamente, la titularidad municipal del tributo y garantizando la eficacia en su gestión» –página 24–. A nuestro juicio, no debe confundirse la riqueza gravada en el ITP con la gravable en el IIVTNU y en el IRPF. No creemos que tengan que vincularse la reforma o absorción del impuesto sobre las plusvalías con el tributo que grava las adquisiciones patrimoniales, pues este se asienta en la riqueza que exterioriza el adquirente oneroso, justamente la que nunca grava el impuesto sobre las plusvalías.

³² Detectan deficiencias en este tributo SÁNCHEZ GALIANA y CALATRAVA ESCOBAR (1993), DE MIGUEL CANUTO (1995) y GOROSPE OVIEDO (2004).

de gravamen en el IRPF e IS actuales y pueden ser objeto de gravamen más intenso en un IRPF con fuerte presencia local. Tienen razón quienes critican que el impuesto local actual deja sin gravar las ganancias más naturalmente gravables, las especulativas producidas en el corto plazo inferior al año, paradójica esta que solo se explica desde la perspectiva de las dificultades probatorias de los verdaderos valores de adquisición y transmisión, que forman parte del pasado, presente y futuro de este tributo. Integrando el gravamen municipal en el IRPF y gravando toda ganancia, larga o corta, a tipo fijo o moderadamente progresivo, se simplifican los problemas de cuantificación exacta de esta y de su período de generación. Sería razonable, incluso, ceder por completo este componente de la recaudación del impuesto a las entidades locales en función de la radicación del inmueble.³³

Con esta propuesta de integración del IIVTNU en el IRPF, sería innecesaria la ampliación del impuesto local a todo tipo de ganancia de fuente inmobiliaria urbana, incluido lo edificado, como han propuesto algunos autores. Todas las plusvalías, inmobiliarias o mobiliarias, rústicas o urbanas, con edificaciones o sin ellas, quedarían sometidas a una tarifa que bien podría ser la de la renta del ahorro; también las lucrativas, *inter vivos* y *mortis causa*, que se han empeñado en dejar gravar algunas CC. AA., como si no fueran riqueza gravable, renta en el mejor de los sentidos.³⁴ Así tributan las protagonizadas por las personas jurídicas, sometidas a gravamen en su IS sin que nadie lo haya cuestionado, cuando se materializan, pues pretender gravar la plusvalía latente, invisible y difícilmente determinable, al modo de la antigua tasa de equivalencia, no parece muy acorde con los tiempos que corren, en los que no se sabe a ciencia cierta si bajo las presuntas plusvalías latentes de las empresas existen de verdad, ganancias, pérdidas, burbujas inmobiliarias o artificios contables.³⁵

Difícilmente practicable encuentro la propuesta de tomar en consideración valores distintos según zonas o polígonos «en atención a la mayor o menor intensidad de la acción urbanística o, en general, de los servicios municipa-

³³ Alternativas en GARCÍA-FRESNEDA GEA (1999). A favor de compartir los grandes tributos entre el Estado, CC. AA. y C.C.L.L., en su intervención en la COMISIÓN DE ENTIDADES LOCALES DEL SENADO el profesor SUÁREZ PANDIELLO (2008), página 141, defendió la participación local semiterritorializada en el IRPF, que se repartiera en un 50% por población y en un 50% por recaudación. En el mismo foro el profesor SOLÉ VILLALONGA (2008), página 141, también defendió la misma idea. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN y JUAN-VEGA BORREGO (2009), defienden que se atienda a valores de mercado en este impuesto, ante la desactualización de los catastrales.

³⁴ MARTÍN QUERALT (2000), página 65, recuerda que en el anteproyecto de LHL no se contemplaba el IIVTNU «dado que se entendía que el incremento patrimonial gravado ya se encontraba sujeto al IRPF y, por otra parte, no podía justificarse que su fundamento teórico respondía a la realidad social, atendiendo que en muchos casos no es la acción urbanística de los entes públicos la que genera la plusvalía sujeta a gravamen y la que, en consecuencia, justifica la participación de la comunidad en tales plusvalías, de acuerdo con el art. 47 del texto constitucional». BUSTOS GISBERT (2011), página 252, recuerda que «la definición extensiva de renta exigiría que las herencias y las donaciones se incluyeran en la base imponible del beneficiario». Se muestra favorable a la existencia de un impuesto sobre las adquisiciones a título gratuito –páginas 262-3–, pero el IIVTNU incurre en doble imposición no paliada –página 410–.

³⁵ A favor de potenciar este impuesto, MARTÍN FERNÁNDEZ (2010); receloso, VARONA ALABERN (2010).

les que incidan en el valor de los inmuebles», pues, como sus propios patrocinadores detectan, «el problema de este método es que, en la medida en que los ajustes de valores administrativos lleven implícitos considerables retardos temporales, en la práctica no permitirían el gravamen efectivo de las plusvalías a corto plazo, que son además las más especulativas».³⁶

A mi entender, resulta sencilla la reformulación del IIVTNU tras la declaración de inconstitucionalidad parcial. Como apuntara la doctrina más atenta, el gravamen de un incremento de valor objetivamente determinado, en presencia de pruebas fehacientes de su inexistencia, no podía conducir más que a una declaración de inconstitucionalidad, más pronto o más tarde, tan pronto como un valeroso juez decidiera plantear una cuestión bien fundamentada, como lo hizo el vitoriano, alarmado porque la ley no permitiera practicar prueba en contrario de la existencia de una pérdida patrimonial, en el lugar de la presumida y objetivada ganancia.³⁷ Ciertamente es que otros tribunales optaron durante años por la airosa salida de declarar no realizado el hecho imponible en presencia de pérdidas evidentes, atreviéndose a contrariar el temerario parecer de la DGT en defensa de una imposible legalidad inconstitucional.³⁸

Entre las alternativas que se barajan, no creemos que sean viables ni la supresión sin más, ni la asimilación al IBI o al ITP, tributos de bien distinta naturaleza que no tienen por qué ser desvirtuados asumiendo una figura que

³⁶ Cf. SUÁREZ PANDIELLO, BOSCH ROCA, PEDRAJA CHAPARRO, RUBIO GUERRERO y UTRILLA DE LA HOZ (2008), página 297. Cf. PAGÉS I GALTÉS (2002), que, pese a proponer lo que se indica en el texto, se percata de la inoperatividad de su propuesta, consciente de la lentitud de las actualizaciones administrativas de valores catastrales, y del nefasto impacto que ello ha provocado en la recaudación no ya del IBI, que también, sino del IIVTNU.

³⁷ Por obra y gracia de las SSTC 26/2017 de 16 de febrero, 37/2017, de 1 de marzo, 59/2017, de 11 de mayo y 72/2017, de 5 de junio, que anularon las versiones guipuzcoana, alavesa, estatal y navarra, respectivamente, todas en los mismos términos. Como que eran idénticas en su obsesión de gravar capacidades económicas inexistentes. El Tribunal nos vuelve a recordar que el impuesto no es, con carácter general, contrario a la Constitución, en su configuración actual, tanto estatal como foral. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Lo es por impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica. Y añade que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes... que ya están tardando, añadimos nosotros. Tiempo han tenido el legislador y el Gobierno, que puede hacer uso justificado del Decreto-Ley, para adaptar el tributo a esta jurisprudencia.

³⁸ Tratando de salvar la viabilidad del gravamen, aún en sus aspectos inconstitucionales, MARTÍN RUIZ (2017). Para RUIZ GARIJO (2017), el subsistema tributario local da muestras de encontrarse agotado: se inventan tasas por doquier para darle alas, en lugar de modificar en profundidad sus figuras esenciales. Cabría a su juicio ceder por completo el gravamen de las ganancias patrimoniales a los ayuntamientos, sacándolas del IRPF para evitar la doble imposición. Y gravarlas retomando el espíritu del artículo 47 C.E.: que la Comunidad recupere parte del incremento de valor generado a su través. A nuestro juicio, y como expresamos en el texto, es preferible mantener las ganancias gravadas en los grandes impuestos sobre la renta, y suprimir este local, en el que cabría ceder una mayor participación en los ayuntamientos, siquiera sea proporcional al gravamen local que bien puede suprimirse en aras a la simplificación del sistema.

grava una capacidad económica bien distinta.³⁹ No hay por qué dejar de gravar riquezas evidentes ni trasladar su gravamen a tributos que gravan otras diferentes. En nuestra opinión, visto que el gravamen de las plusvalías se realiza ya en el IRPF, IS e IRNR, sería en estos tributos, si acaso, donde cabría articular la fusión por absorción.

Este incremento de patrimonio ya tributa en el IS al 25%, en el IRNR al 24% o al 19%, según sea el contribuyente comunitario o no, y tenga o no un establecimiento permanente en España. Y en el IRPF al 19%, 21% o 23%, según su cuantía. Creemos que es perfectamente viable homogeneizar el gravamen de esta plusvalía, que puede tributar hasta un 25%, centralizarla en el ámbito estatal y ceder a los ayuntamientos el grueso de la recaudación que genera.

Pero mientras se adopta una solución de futuro, y visto que el TC y el TS ya han sentado doctrina sobre la inconstitucionalidad solo parcial del gravamen, bueno sería que el Parlamento aprobara de una vez una reforma transitoria del impuesto que clarificara que sigue siendo exigible en la generalidad de los casos, en los que opera la presunción de renta.⁴⁰ E inexistente cuando el contribuyente solicite y practique prueba de la inexistencia de riqueza gravable en su caso concreto, para lo cual ha de disponer de todos los medios de prueba admisibles en Derecho a los que se remite la LGT, y singularmente de la tasación pericial, si es preciso contradictoria.⁴¹

³⁹ Se hace eco de las tres posibilidades MARÍN-BARNUEVO FABO (2017), comentando hipótesis planteadas por ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN y JUAN-VEGA BORREGO (2009). Cifra el coste de la supresión en 2280 millones de euros, según cifras del Ministerio de Hacienda.

⁴⁰ El borrador de proyecto de ley de hacienda local al que hemos tenido acceso hace ya meses resuelve razonablemente el problema estableciendo un nuevo supuesto de no sujeción para aquellas transmisiones de terrenos en las que el sujeto pasivo acredite la inexistencia de incremento de valor, por diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición del terreno. Tanto el valor de enajenación como el de adquisición serán los comprobados por la Administración autonómica que gestiona el ITP y el ISD, o por la AEAT comprobadora del IVA, o en su defecto los valores declarados en las escrituras por los sujetos intervinientes. Además, se sustituyen los coeficientes anuales por un cuadro de máximos que tiene en cuenta la muy diferente inflación, y estado del mercado, en los últimos 20 años. Y se sujeta a gravamen la plusvalía inferior al año, prorrateando el coeficiente por meses completos. No es mala salida. Entretanto, a nuestro juicio, recordamos que sigue vigente la LGT, de aplicación a todos los tributos, máxime cuando le falla a alguno su norma singular reguladora. LGT que permite practicar prueba en los procedimientos administrativos tributarios, particularmente la pericial, para fijar valores de adquisición y enajenación de los bienes... LGT derechamente aplicable en estos meses de confusión por tardanza... aplicación que se le olvida, al parecer, a algunos órganos jurisdiccionales, como veremos enseguida.

⁴¹ La Sentencia del Tribunal Supremo 1.163/2018, de 9 de julio, despeja con acierto todas las dudas que a los operadores les habían surgido acerca de si se puede o no liquidar el impuesto mientras no se reforme la ley, que ya está tardando el legislador. Personalmente nunca tuvimos duda. La declaración de inconstitucionalidad del impuesto es solo parcial. El impuesto está vigente. No se puede liquidar cuando el contribuyente alegue y aporte prueba de la inexistencia de plusvalía en su caso concreto. Ergo se puede, y se debe liquidar, en todos los supuestos en los que el contribuyente no alegue, o no aporte, prueba de la inexistencia de riqueza gravable. Prueba que puede consistir, como ya explicáramos en otros lugares y ratifica la S.T.S. citada, en cualquier medio de prueba admisible en Derecho, pues a todos se remite la LGT, vigente, aunque a algunos se les haya olvidado, para todos los tributos, y singularmente la prueba pericial, y, si es preciso, la tasación pericial contradictoria.

Un IRPF fuerte, con un tramo local apreciable y no simbólico, puede absorber al mortecino IAE, defectuosamente planteado desde sus orígenes y en estado catatónico después de las últimas reformas.⁴² El alta obligatoria en un tributo censal como el IAE, que dice gravar la renta presunta, tiene su función al servicio del afloramiento de sujetos no incorporados al sistema, y es un acicate para que los ayuntamientos colaboren en la persecución de la economía sumergida, en la detección de los operadores ocultos,⁴³ lo que es razón para el mantenimiento formal del gravamen. Sospecho no obstante que los ayuntamientos no han colaborado mucho hasta ahora en esta importante tarea descubridora. Más bien tengo informaciones de tolerancia inexplicable con actividades no declaradas, conocidas en la órbita municipal y consentidas, fruto de un mal buenismo ayuno de ortodoxia jurídico-financiera. Si no se desea la supresión por absorción del IAE, lo que no es demorable es acometer una reforma definitiva del Impuesto, que sea respetuosa con el principio de capacidad contributiva y que lo coordine de una vez con la imposición sobre la renta estatal y autonómica.⁴⁴

La desfiscalización de los profesionales y pequeños empresarios que supuso la reforma 2002, caramelo fiscal electoral a cambio de nada, puede compensarse subiendo los módulos que los sujetan en el IRPF hasta aproximar la presión fiscal efectiva de los rendimientos de la actividad económica en el IRPF y en el IS,⁴⁵ lo que limitaría las tradicionales economías de opción que

⁴² Críticos con fundamento desde distintas perspectivas LASARTE ÁLVAREZ y RAMOS PRIETO (2010), CORONA RAMÓN (2000) y POVEDA BLANCO (2000). El profesor SOLÉ VILLALONGA (2008) en su comparecencia en el Senado, página 142, defiende la pervivencia del IAE porque da información al municipio de qué empresas tiene, da un diálogo de exigencias... para evitar competencia fiscal y hacerlo deducible del IRPF e IS propone un tipo impositivo fijo y descontable, con lo que quedaría configurado como una participación en estos.

⁴³ Lo cual no significa que haya que descentralizar aún más la gestión, sino que los agentes locales colaboren en el descubrimiento de los sujetos que están al margen del sistema tributario, al que se entra por la puerta de los tributos censales, y de los que las administraciones locales tienen, o deberían tener, a poco que se apliquen, mejor conocimiento, por proximidad, que ninguna otra. *Cf.* GARCÍA MARTÍNEZ (2006) y DE JUAN NAVARRO (2002). PAGES I GALTÉS (2002) ha relativizado la función censal del IAE que a nuestro juicio comparte con otras figuras e instrumentos del sistema. A día de hoy, al tributo le sobran bonificaciones que agujerean aún más su potencia recaudatoria. Al margen de las establecidas para el inicio de la actividad y las histórico-geográficas de Ceuta y Melilla, tienen dudosa funcionalidad las establecidas para la creación de empleo, la utilización de energías no contaminantes, y/o las cooperativas agrarias, loables finalidades todas para cuyo alcance no es este tributo el instrumento más capacitado. El rendimiento neto bajo debe ser objeto de tarifa mínima próxima a cero, no de una bonificación postestativa.

⁴⁴ El gravamen de la renta presunta sin admitir prueba en contrario violenta los artículos 24 y 31 CE, como ya hemos explicado en anteriores trabajos citados. El mejor análisis en ANÍBARRO PÉREZ (1997). Por eso nos inclinamos por el fortalecimiento del régimen de módulos, cuya opatividad obvia los problemas con los principios constitucionales antexpuestos. Véase la posición de AGULLÓ AGÜERO (2003). Para reflexionar sobre el papel de tributos como el IAE al servicio del afloramiento de economías sumergidas, de localización de bolsas de dinero negro, puede ser ilustrativo leer a ALAÑÓN PARDO y GÓMEZ DE ANTONIO (2004).

⁴⁵ Propuesta que realizamos ya en LAGO MONTERO (2003); las entidades locales no quedaron conformes con la reforma del IAE, *cf.* CHECA GONZÁLEZ (2004). PEDRAJA CHAPARRO y SUÁREZ PANDIELLO (2002), encuentran adecuada la compensación a los ayuntamientos, pero no así la supresión parcial del gravamen operada en 2002 y su incidencia sobre el resto de los contribuyentes,

tanto daño hacen a la aplicación general y efectiva del IRPF a los pequeños empresarios y profesionales. Como bien ha señalado la doctrina hacendística, la compensación de las pérdidas de recaudación por la reforma del IAE a los entes locales ha contribuido a mejorar su situación financiera a costa de distribuir entre el resto de contribuyentes la carga fiscal que antes soportaban empresarios y profesionales, lo que no parece muy equitativo, visto como viene siendo tradicionalmente el reparto de cargas efectivas entre las distintas categorías de renta en el IRPF.⁴⁶

De no suprimirse el IAE, al menos habría que rectificar que la cifra de negocios siga como criterio para acceder a la exención, pues aparte de la litigiosidad que genera, que no es poca, es un criterio inequitativo, discrimina sin fundamento a personas físicas/jurídicas, residentes y no residentes y no tiene en cuenta las ganancias reales ni siquiera presuntas.⁴⁷ Los criterios que determinan la sujeción a los módulos del IRPF, convenientemente reformados para no dejar fuera a ningún empresario o profesional persona física, constituyen una referencia mejor para estar sujeto o no al IAE, en caso de que se opte por mantenerlo vigente, así como para estar más o menos gravado y más o menos bonificado... Sujetar a módulos a todos los sujetos del IAE, también a los profesionales, inequitativamente exentos, aproximar los módulos a la renta real e incrementar con ello la participación local en un fortalecido IRPF, son, a mi juicio, los ejes de la reforma que debe acometerse en la imposición local sobre la renta.⁴⁸

En aras a la simplificación del sistema no cabe duda de que la opción primera sería la de suprimir el IAE, gravamen herido de muerte desde su nacimiento, por su defectuosa articulación de la capacidad económica gravable. Ello no obstante, es comprensible que se quiera mantener vivo el IAE, por su función censal y por su aportación, hoy modesta, a la financiación local. Si

que «lejos de suponer una mejora técnica, aumentará las inequidades desfiscalizando a colectivos de amplia capacidad económica, como son ciertos profesionales personas físicas, y manteniendo para los que siguen tributando la principal fuente de críticas al sistema actual. De hecho, se sigue gravando la actividad con independencia de los beneficios y empresas grandes, con conocidas situaciones de pérdidas [...] pagarán, pese a todo, un IAE incrementado».

⁴⁶ Cf. PEDRAJA CHAPARRO y SUÁREZ PANDIELLO (2002), páginas 5-6. Nos hemos ocupado de estas cuestiones en LAGO MONTERO (2004) y LAGO MONTERO (2005). Véase POVEDA BLANCO (2005).

⁴⁷ Sobre la viabilidad de una imposición local autónoma sobre la renta mantiene posturas dispares los autores. Cf. SOLÉ VILANOVA (2003). Como explica CASTELLS OLIVERES (2002), en el modelo nórdico de financiación local predomina la imposición sobre la renta y en el modelo anglosajón la imposición inmobiliaria, sin que los modelos germánico y latino se caractericen contundentemente por optar por un recurso financiero prioritario. Cree que la imposición local sobre la renta ganará protagonismo, vistas las limitaciones de otras fuentes –transferencias, impuestos sobre la actividad o sobre la propiedad, tasas–.

⁴⁸ Se lo toma con filosofía SUÁREZ PANDIELLO (2002). Cf. RUIZ (2006). BUSTOS GISBERT (2011), plantea la posibilidad de «establecer un impuesto sobre la renta generada o, con un procedimiento más fácil de aplicar, un recargo sobre el IRPF. Esta solución tendría la ventaja de gravar todo tipo de ingresos y no solo los procedentes de actividades empresariales o profesionales, y no sería tan rígido como las cuotas del IAE. En cambio, puede apuntarse también en este caso, la menor autonomía de los municipios que solo marcarían el importe del recargo y, además, que se producirían situaciones muy dispares dependiendo del índice de fraude en el IRPF y de la distribución de la elusión fiscal entre los diversos municipios, y del nivel de renta de los habitantes del municipio».

se decide su mantenimiento, creemos que es inaplazable coordinarlo con los impuestos estatales sobre la renta, de los que debería ser deducible. Pero tanto si se opta por mantenerlo, y más aún si se opta por suprimirlo, creemos que debe mejorar sensiblemente la participación local en el IRPF, así como la recaudación de este, por la vía de la extensión del régimen de módulos a los profesionales. Lo demandan los principios de igualdad y generalidad, hoy golpeados por el desigual tratamiento que las rentas de la actividad económica reciben en comparación con las rentas del trabajo en el principal impuesto del sistema.

Incrementar los módulos del IRPF y hacer más partícipes a los ayuntamientos de la creciente recaudación del IRPF, mediante tramos de tarifa locales, me parece mucho más efectivo que el mantenimiento de gravámenes locales desnortados, como están hoy el IAE y el IIVTNU, tan completamente autónomos como fomentadores de la desigualdad, la radicación ficticia de actividades y la competencia desleal. Por razones de igualdad, ya suficientemente atacada en la realidad del día de hoy, se comprenderá que no esté para nada de acuerdo con la propuesta de que el IAE se convierta en facultativo para los municipios, como han barajado con escasa convicción reputados hacendistas.⁴⁹ Es lo que le quedaba al tributo para erigirse en paladín de la desigualdad, pasar a ser facultativo para el sujeto activo e inexigible en municipios ricos, atrayentes de contribuyentes huidizos, al reclamo del paraíso fiscal local...

Hemos tratado de enarbolar razones para la reformulación de los impuestos locales sobre la renta, IAE e IIVTNU, razones para su mantenimiento, reforma o integración en los impuestos estatales sobre la renta. Hemos comprobado que no es asumible la pervivencia de impuestos parcialmente inconstitucionales, por lo que sería deseable su reforma o supresión en los términos indicados. No hay una solución única que reúna todas las virtudes, pues cualquiera que se adopte tendrá ventajas e inconvenientes, máxime desde la óptica de la necesaria simplificación del sistema, que es la que nos motiva en este trabajo. Por esa razón hemos tratado de barajar las más adecuadas a los principios constitucionales y las más practicables para la Hacienda local, porque no puede mantenerse un IAE o un IIVTNU so pretexto de que es inconstitucional en muy pocos supuestos... Mucho se ha escrito en estos años sobre la inconstitucionalidad parcial de ambos, que concurre cuando se exigen sin mediar ganancia alguna que los legitime. Como han explicado atentos comentaristas, ambos impuestos han sido tan bien tratados por los tri-

⁴⁹ Cf. SUÁREZ PANDIELLO, BOSCH ROCA, PEDRAJA CHAPARRO, RUBIO GUERRERO y UTRILLA DE LA HOZ (2008), página 294: «Por último, se podría autorizar, a través de habilitación legal, que los municipios no conformes con la aplicación del impuesto pudiesen neutralizar en cada ejercicio la exigencia del impuesto a través de acuerdo municipal expreso, convirtiéndolo en potestativo, bajo ciertas condiciones legales y financieras». Poco meditada nos parece esta alegría final que dedican al IAE los autores citados, nada coherente con la defensa de los principios de generalidad, igualdad y solidaridad que mantienen ellos mismos a lo largo y ancho de su excelente trabajo. El IAE, de existir, no puede ser facultativo ni en uno ni en ningún ejercicio. No se pueden abrir más puertas a guiños electorales y electoreros en materia tributaria, vacaciones fiscales a cambio de votos que abrirían nuevos frentes de competencia fiscal desleal de los que ya hemos tenido lamentables noticias. Tampoco creo que el IAE afecte especialmente a la actividad inmobiliaria, pese a algunos empeños en demostrar lo contrario. Cf. MARTÍNEZ VIDAL (2005).

bunales como mal tratados por la doctrina, que no termina de entender cómo se puede gravar la renta presunta –hasta en un 15%– cuando hay pruebas evidentes de su inexistencia.⁵⁰ Aunque sean pocos los supuestos en que esto se produzca, que no son tan pocos como se proclama desde algunos sectores tan descaradamente *pro Fisco* como despreciativos de la vigencia efectiva de la Constitución, el sistema no puede permitirse la pervivencia de gravámenes concebidos con fallas fundamentales tan grandes en su diseño. Afecta a la credibilidad del sistema en su conjunto, a la actitud de los ciudadanos ante el deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

BIBLIOGRAFÍA

- ADAME MARTÍNEZ, F. (2016): «El impuesto sobre sucesiones y donaciones: principales deficiencias de su regulación actual», *Derecho y fiscalidad de las sucesiones «mortis causa» en España: una perspectiva multidisciplinar*, Thomson Reuters Aranzadi, págs. 597-616.
- (2017): «Pasado, presente y futuro de la imposición patrimonial en España», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 119, págs. 83-113.
- AGULLÓ AGÜERO, A. (2003): «Aproximación crítica a la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales», *Revista de información fiscal*, núm. 58, págs. 11-32.
- ALANÓN PARDO, Á. y GÓMEZ DE ANTONIO, M. (2004): «Evaluación y análisis espacial del grado de incumplimiento fiscal para las provincias españolas (1980-2000)», *Hacienda Pública Española*, núm. 4, págs. 9-32.
- ÁLVAREZ ARROYO, F. (2016): «La descoordinación del impuesto sobre sucesiones y donaciones en España: «ingeniería fiscal» desde la «ingeniería del derecho de sucesiones» hasta la «ingeniería de la residencia fiscal»», *Derecho y fiscalidad de las sucesiones «mortis causa» en España: una perspectiva multidisciplinar*, Thomson Reuters-Aranzadi, págs. 617-632.
- ANDRÉS AUCEJO, E. (dir.) (2018): *Global Tax Administrations' Efficiency-International Fiscal Cooperation and Governance*, International Congress, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales-Universidad Complutense, 30 y 31 de mayo de 2018, <http://hdl.handle.net/2445/106708>.
- ANÍBARRO PÉREZ, S. (1997): *La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas*, Madrid: MacGraw-Hill.

⁵⁰ Para GARCÍA MARTÍNEZ (2017), el TC despachó con un Auto de inadmisión la cuestión de inconstitucionalidad planteada en su día por un Juzgado por el deficiente juicio de relevancia elaborado respecto de los principios constitucionales de generalidad, igualdad y capacidad económica que se decían violentados. Si no se le quiere suprimir, visto que grava una riqueza ya gravada en IRPF e IS, sería deseable una reforma para que grave rentas reales, como ellos. Pero también cabe la supresión con cesión de participación creciente a las entidades locales, o con un tramo local que disciplinaran ellas. Interesante sería a su juicio el mantenimiento del impuesto con una cuota mínima que pagaran todos los sujetos y que fuera deducible del impuesto estatal. Y una cuota variable, en función del local en el que se ejerce la actividad, a disciplinar por las entidades locales y no deducible. Cree que los municipios deberían implicarse más en la gestión para luchar contra la economía sumergida, aflorando contribuyentes huidizos de este portal de entrada al sistema tributario.

- ARAGONÉS BELTRÁN, E. (2001): «Estructura de la imposición local: Posible supresión de determinados impuestos como el IAE o el IIVTNU: Fuentes alternativas: Impuestos locales sobre la renta, recargos sobre impuestos estatales: Posible distinción a estos efectos entre entidades de diverso tamaño», *Financiación de los entes locales*, Diputació Provincial de Barcelona, págs. 113-188.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. y VEGA BORREGO, F. (2009): «La posibilidad de utilizar valores de mercado para la determinación de la base imponible del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana», *Financiación local. Cuatro estudios*, págs. 185-226.
- BOSCH ROCA, N. (2002): «La hacienda de las grandes ciudades españolas: situación actual y propuestas específicas de financiación», *Papeles de economía española*, núm. 92, págs. 185-198.
- BUSTOS GISBERT, A. (2011): *Lecciones de Hacienda Pública*, I, Madrid: Colex.
- CASADO OLLERO, G., DE LA PEÑA VELASCO, G., FALCÓN Y TELLA, R. y ACOSTA, S. (desde 1994): *Código Tributario*, Aranzadi.
- CASTELLS OLIVERES, A. (2002): «Algunos comentarios sobre la reforma de las haciendas locales», *Papeles de Economía Española*, núm. 92, págs. 8-26.
- CHECA GONZÁLEZ, C. (2004): «La insuficiente compensación económica por el IAE establecida para las Corporaciones Locales», *Tributos locales*, núm. 46, págs. 97-116.
- (2007): «La incidencia en Extremadura de la reforma del modelo de financiación autonómica», *I Jornadas de la Cátedra de la Asamblea de Extremadura sobre Financiación autonómica y solidaridad*, Facultad de Derecho, Cáceres.
- ÁLVAREZ ARROYO, F. y LUCAS DURÁN, M. (2017): «La residencia fiscal como elemento diferenciador en nuestro sistema tributario estatal y autonómico», *II Jornada de Fiscalidad Transfronteriza*, Cáceres, Universidad de Extremadura.
- CORONA RAMÓN, Juan F. (2000): «El Impuesto sobre Actividades Económicas y los incentivos perversos», *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núm. 4, págs. 245-254.
- CUBERO TRUYO A. (1997): *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*, Madrid: Marcial Pons.
- DE MIGUEL CANUTO, E. (1995): «Expropiación forzosa e Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Tribuna Fiscal* núm. 51, págs. 48-58.
- DE LA GUERRA ZÚÑIGA, E. M. (2018): *Las herencias, legados y donaciones como objeto de imposición*, Universidad Andina Simón Bolívar, Ecuador.
- DE JUAN NAVARRO, M. (2002): «Impuesto sobre actividades económicas: algunas claves para su reforma», *Papeles de Economía Española*, núm. 92, págs. 232-240.
- DECLARACIÓN DE GRANADA (2018): Acto académico conmemorativo del 50.º aniversario de la publicación de la obra *Ordenamiento Tributario Español*, homenaje al profesor Matías Cortés Domínguez, Facultad de Derecho, Universidad de Granada, 18 de mayo de 2018 <http://www.cortes-abogados.com/wp-content/uploads/2018/06/Declaraci%C3%B3n-de-Granada-18-mayo-2018.pdf>.
- GARCÍA BERRO, F. (2013): «Técnica normativa e IRPF: Aproximación crítica y propuestas de mejora», *Evaluación del sistema tributario vigente: propuestas de mejora en la regulación de los distintos impuestos*, Thomson Reuters-Aranzadi, págs. 29-119.
- GARCÍA-FRESNEDA GEA, F. (1999): «El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y la doble imposición interna», *Revista de Información fiscal*, núm. 36, págs. 9-36.

- GARCÍA MARTÍNEZ, A. (2006): «El ejercicio del poder tributario municipal en el Impuesto sobre Actividades Económicas», *Tributos locales*, núm. 58, págs. 11-40.
- (2017): «La reforma del IAE», *ponencia en el Seminario celebrado el 27 de enero de 2017 en la Universidad de Salamanca*.
- GOROSPE OVIEDO, J. I. (2004): «La regulación del IIVTNU en el texto refundido de la Ley de Haciendas Locales: una visión crítica», *Tributos locales*, núm.40, págs. 79-90.
- HERRERA MOLINA, P. (2018): «La justicia tributaria. ¿Cómo puede el sistema tributario contribuir a disminuir la desigualdad?», *Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario*, VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- IBÁÑEZ GARCÍA, I. (1999): «La necesaria simplificación del ordenamiento jurídico: Especial referencia al sistema tributario», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. 49, núm. 253, págs. 693-756.
- LASARTE ÁLVAREZ, J. y RAMOS PRIETO, J. (2010): «El Impuesto sobre Actividades Económicas: un tributo local con síntomas de inconstitucionalidad», *Tributos Locales*, núm. 97, págs. 47-114.
- LAGO MONTERO, J. M. (2003): «El impuesto sobre actividades económicas: problemas y perspectivas», *Cuadernos de documentación e información municipal*, núm. 46, págs. 505-522.
- (2004): «El rumbo del Impuesto sobre Actividades Económicas», *Tributos Locales*, núm. 44, págs. 43-56.
- (2005): *El rumbo del Impuesto sobre Actividades Económicas, Libro homenaje al profesor Rafael Calvo Ortega*, Valladolid, Lex Nova, págs. 2093-2114.
- (2013): *La reordenación de la hacienda local en la segunda descentralización. P.I.C.A.S. y pacto local en Castilla y León*, Thomson Reuters Aranzadi.
- (2016): Los impuestos propios en el sistema de financiación de las CC. AA., *Impuestos propios de las Comunidades Autónomas*, Valencia, Tirant lo Blanch, págs. 13-43.
- (dir.) (2018): *Litigiosidad tributaria: estado, causas, remedios*, Thomson Reuters Aranzadi.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (2017): «Significado y alcance de la declaración de inconstitucionalidad de la regulación del IIVTNU en Guipúzcoa y Álava», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, núm. 409, págs. 5-44.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (2010): «Propuestas para una reforma de los tributos locales», *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, núm. 1, págs. 23-28.
- MARTÍN QUERALT, J. (2000): «La intervención de las Comunidades Autónomas en la regulación de las haciendas locales», *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núm. 4, págs. 55-82.
- MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M. (2016): «El impuesto de sucesiones y donaciones a la luz del principio de no confiscatoriedad, una visión comparada», *Derecho y fiscalidad de las sucesiones «mortis causa» en España: una perspectiva multidisciplinar*, Thomson Reuters Aranzadi, págs. 737-752.
- MARTÍN RUIZ, J. (2017): «A propósito del desenlace constitucional del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: La correcta interpretación del hecho imponible», *La delimitación de los elementos esenciales del tributo ante el impacto de las reformas legales*, Thomson Reuters Aranzadi, págs. 51-80.

- MARTÍNEZ ÁLVAREZ, J. A., MIQUEL BURGOS, A. B. y MANJÓN VILELA, S. (2014): «Simplicidad, neutralidad y equidad en los impuestos personales sobre la renta. El camino hacia la optimización impositiva», *Crónica tributaria*, núm. 153, págs. 7-36.
- MARTÍNEZ VIDAL, I. (2005): «Impuesto sobre Actividades Económicas. Incidencias de la reforma del IAE en la actividad de promoción inmobiliaria», *Tributos Locales*, núm. 50, págs. 63-68.
- MOSCHETTI, F. (2018): «Perché la *Flat Tax* non é la soluzione», *Newsletter*, núm. 2. <https://www.studiomoschetti.com/2018/02/27/perche-la-flat-tax-non-e-la-soluzione/>.
- NEUMARK, F. (1994): *Principios de la imposición*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- ORTIZ CALLE, E. (2018): «Perspectivas para la reforma de la tributación ambiental», *Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario*, VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- PAGÉS I GALTÉS, J. (2002): «La reforma de las Haciendas locales en aras a la consecución del principio de suficiencia financiera», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 114, págs. 193-228.
- PEDRAJA CHAPARRO, F. y SUÁREZ PANDIELLO, J. (2002): «Sobre la nueva financiación local», *Análisis Local*, núm. 45, págs. 5-10.
- POVEDA BLANCO, F. (2000): «El Impuesto sobre actividades Económicas: razones para su inaplazable reforma», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 108, págs. 569-588.
- (2005): «La imposición sobre las actividades económicas en la Hacienda local a los 25 años de la Constitución», *Crónica Tributaria*, núm. 115, págs. 125-152.
- PROFETA, P. y SCABROSETTI, S. (2017): «The Political Economy of Taxation in Europe», *Hacienda Pública Española/Review of Public Economics*, núm. 220, pág. 139.
- QUINTANA FERRER, E. (2001): «La participación de los entes locales en los tributos estatales y autonómicos: una aproximación constitucional», *Tributos Locales*, núm. 5, págs. 15-37.
- RAMOS PRIETO, J. (2016): «La tributación de las sucesiones *mortis causa* en España: una visión general desde la perspectiva del Derecho interno y del Derecho de la Unión Europea», *Derecho y Fiscalidad de las sucesiones «mortis causa» en España*, Thomson Reuters Aranzadi, págs. 331-376.
- RUIZ GARIJO, M. (2006): «Reforma del IRPF y reparto de recursos financieros a los entes locales: ¿incremento de la participación en los tributos del Estado o transferencias estatales?», *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, vol. 22, núm. 1, págs. 386-402.
- (2017): «La reforma del IIVTNU», *ponencia en el Seminario celebrado el 27 de enero de 2017 en la Universidad de Salamanca*.
- SÁNCHEZ GALIANA, J. A. y CALATRAVA ESCOBAR, M. J. (1993): «El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana», *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Madrid, Marcial Pons, págs. 857-892.
- SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E. (2015): «Una posible reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la luz de los principios constitucionales», en *Derecho y Fiscalidad de las sucesiones «mortis causa» en España*, Thomson Reuters Aranzadi, págs. 785-804.
- SHERWOOD, J., EVANS, Ch. y TRAN-NAM, B. (2017): «The Office of Tax Simplification: The Way Forward?», *British Tax Review*, núm. 2, págs. 249-268.
- SILVA PINTO, M. (2018): «The intra-european organisation of tax administrations», *Global Tax Administrations' Efficiency-International Fiscal Cooperation and Governance*, International Congress, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales-Universidad Complutense, 30 y 31 de mayo de 2018, <http://hdl.handle.net/2445/106708>.

- SOLÉ VILANOVA, J. (2003): «Tendencias futuras de la financiación local en España», *Análisis local*, núm. 47, págs. 29-46.
- SOLÉ VILLALONGA, G. (2008): «Informe de la Ponencia sobre nuevo sistema de financiación local», *Tributos Locales*, núm. 76/2008.
- SUÁREZ PANDIELLO, J. (2002): «Impuesto sobre Actividades Económicas: ¿Terapia o eutanasia?», *Papeles de Economía Española*, núm. 92, págs. 240-253.
- (2008): «Informe de la Ponencia sobre nuevo sistema de financiación local», *Tributos Locales*, núm. 76.
- , BOSCH ROCA, N., PEDRAJA CHAPARRO, F., RUBIO GUERRERO, J. J. y UTRILLA DE LA HOZ, A. (2008): *La financiación local en España: radiografía del presente y propuestas de futuro*, Salamanca.
- TEJERIZO, J. M. y MARTÍN QUERALT, J. (2017): La residencia fiscal, *V Jornadas de la Asociación Española de Profesores de Derecho Financiero*, Universidad del País Vasco, San Sebastián 7 de septiembre de 2017.
- TRIGUEROS MARTÍN, M. J. (2016): «La residencia como criterio de discriminación en la aplicación de un beneficio fiscal en el ISD», *Derecho y Fiscalidad de las sucesiones «mortis causa» en España*, Thomson Reuters Aranzadi, págs. 825-840.
- VARONA ALABERN, J. E. (2010): «A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana», *Quincena Fiscal*, núm. 18, págs. 65-89.