



Universidad de Jaén

Facultad de Ciencias Sociales
y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

LOS BENEFICIOS FISCALES EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

Alumno: Mármol Méndez, Sergio

Octubre, 2020

Resumen.

A lo largo de este trabajo abordaremos el estudio de la institución del beneficio fiscal en España, desde su relación con el sistema tributario hasta su consideración constitucional como crédito a incluir en el apartado de gastos de los Presupuestos Generales del Estado. Estudiaremos las diferentes formas en las que aparecen los beneficios fiscales y analizaremos los diferentes fines para los que son utilizados.

Nos acercaremos a los beneficios fiscales, como una categoría tributaria susceptible de ser recogida por las leyes que establecen los impuestos concretos, en forma de las más diferentes técnicas y motivada por una multiplicidad de propósitos, mayoritariamente—pero no exclusivamente-- con finalidad extrafiscal. Se trata de esta visión podremos tener una idea bien definida sobre la propia institución. A veces, la inclusión de un beneficio en la estructura impositiva determina la adecuación de ese impuesto a los principios tributarios consagrados en el art. 31.1 CE.

Es evidente que la incorporación de beneficios fiscales (exenciones, bonificaciones, deducciones, reducciones...) en determinadas figuras tributarias, tiene la evidente virtualidad de favorecer o inhibir determinados comportamientos sociales, dirigiendo las decisiones ciudadanas hacia acciones incardinadas en el marco de políticas públicas diseñadas en cada caso como preferibles. La incorporación de función extrafiscal en la propia definición de la realidad tributaria (art. 2 LGT), refleja la importancia de los tributos como vehículo de políticas públicas distintas a la recaudatoria, y su efectividad se lleva a cabo con la utilización de cualquiera de las técnicas que consideramos expresión de la institución analizada.

Nuestro trabajo analiza la institución como categoría dogmática, pero también se aproxima a sus presentaciones más representativas en nuestro sistema tributario.

Abstract.

Throughout this paper we will address the study of the institution of tax benefits in Spain, from its relationship with the tax system to its constitutional consideration as a credit to be included in the expenditure section of the General State Budget.

We will study the different ways in which tax benefits appear and analyse the different purposes for which they are used.

We will approach tax benefits, as a tax category that can be collected by the laws that establish specific taxes, in the form of the most different techniques and motivated by a multiplicity of purposes, mostly - but not exclusively - for extra-fiscal purposes. It is this vision that gives us a well-defined idea of the institution itself. Sometimes, the inclusion of a benefit in the tax structure determines the adaptation of that tax to the tax principles enshrined in Article 31.1 EC.

It is clear that the incorporation of tax benefits (exemptions, allowances, deductions, reductions, etc.) in certain tax figures has the obvious potential to favour or inhibit certain social behaviour, directing citizen decisions towards actions that are included in the framework of public policies designed as preferable in each case. The incorporation of the extra-taxation function in the definition of tax reality (art. 2 LGT) reflects the importance of taxes as a vehicle for public policies other than tax collection, and their effectiveness is achieved through the use of any of the techniques that we consider an expression of the institution under analysis.

Our work analyses the institution as a dogmatic category, but also approaches its most representative presentations in our tax system.

Índice de contenido

1. CONCEPTO DE BENEFICIO FISCAL.....	4
2. TIPOS DE BENEFICIOS FISCALES.	11
2.1 Exención.....	12
2.2 Deducción.	17
2.3 Reducción.....	20
2.4 Bonificación.	24
2.5 Tipos reducidos.	26
3. FINALIDAD DE LOS BENEFICIOS FISCALES.....	28
3.1 Subjetivación del tributo.	28
3.2 Funciones extrafiscales.	31
4. CONCLUSIONES.....	36
5. BIBLIOGRAFÍA.....	39

1. CONCEPTO DE BENEFICIO FISCAL.

Aunque es frecuente la utilización de la expresión «beneficios fiscales» lo cierto es que se trata de una expresión que no se encuentra definida por el legislador español, que, sin embargo, la utiliza.

La ausencia de una definición normativa ha permitido que la doctrina proponga diferentes definiciones para definir la institución.

“El análisis de los diferentes conceptos de beneficio fiscal que aporta la doctrina nos permite distinguir dos posturas bien diferenciadas dentro del concepto. Por un lado, una mayoría se decanta por atribuir la condición de beneficio fiscal a cualquier medida legislativa creada con la finalidad de facilitar la reducción de la carga tributaria final respecto de una determinada obligación tributaria propia del sistema tributario. De esta forma la profesora Soler Roch define el beneficio fiscal como “un instrumento que incide en la estructura normal del tributo al operar mediante una reducción en la cuantificación de la prestación tributaria del sujeto pasivo. Dicha reducción actuará bien mediante la concesión de exenciones tributarias bien mediante otras medidas que incidan sobre los elementos estructurales del tributo, esto es, en la base imponible, la cuota tributaria o el tipo de gravamen”. Por otro lado, otra corriente doctrinal se centra principalmente en la incidencia extrafiscal que tienen los beneficios fiscales, de esta forma el profesor Tejerizo López define la institución como “aquellas disposiciones que tienden a beneficiar ciertas situaciones o personas que de este modo soportan en último término una menor carga tributaria.”¹

Ambas doctrinas identifican, desde la visión de la extrafiscalidad y desde la visión de la reducción de la obligación tributaria, una visión clara de la institución, pero estas dos vertientes se ven superadas por una nueva visión y funcionalidad que se le está dando actualmente al beneficio fiscal, el cual está siendo utilizado para adaptar los impuestos a los principios tributarios consagrados en el art. 31.1 CE. Por lo tanto, el carácter extrafiscal, el cual parecía condición inherente al propio beneficio fiscal, con la nueva

¹ Vd. Tovillas Morán, J.M. (2012) “Beneficios fiscales y medidas agravatorias en el IRPF”. *Revista Quincenal Fiscal*, 22, pp. 1-4

funcionalidad, puede quedar a un lado cuando estos beneficios sean utilizados en beneficio de los propios principios.

De esta manera la posición de la doctrina que defiende el profesor Tejerizo, en ciertas ocasiones puede verse desdibujada por el nuevo uso que se le está dando a la institución.

La CE hace referencia a la figura de beneficio fiscal en los arts. 133 y 134 en el cual se establece que todo beneficio fiscal deberá ampararse en una ley “principio de reserva de ley” por lo cual, cualquier beneficio fiscal vendrá recogido en una ley, y establece el 134.2 CE, “Los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado que deberán consignarse el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado merma en los ingresos a los que afecta el beneficio fiscal. Analizando nuestro artículo 134.2 CE el presente precepto dispone de amplios precedentes en nuestro Derecho histórico puesto que, a excepción del Estatuto Real de 1834, que admitía la vigencia bianual del Presupuesto, todas las Constituciones del siglo XIX y la de 1931 han establecido la regla de la anualidad para el Presupuesto, en el que debían incluirse los gastos y las contribuciones o ingresos que permitiesen sufragar esos gastos. Aunque sin rango constitucional, debe mencionarse también la excepción que supuso la Ley de 18 de diciembre de 1950, que modificó la Ley de Administración y Contabilidad de 1 de julio de 1911, cuya modificación introdujo en nuestro Derecho la regla de la bianualidad.

Por el contrario, la referencia a la consignación de los beneficios fiscales que en este apartado se contiene es de nuevo cuño y obedece a una enmienda presentada por el Senador Fuentes Quintana en la Comisión Constitucional de la Cámara Alta (Diario de Sesiones del Senado de 8 de septiembre de 1978, páginas 2488-2489). Mediante esa enmienda se pretendía facilitar la transparencia y publicidad de los llamados gastos fiscales, es decir, el conjunto de exenciones, bonificaciones e incentivos fiscales que minoran los ingresos tributarios del Estado.

Por lo demás, el artículo 134.2 de la Constitución ofrece tres grandes aspectos para su análisis: el principio de anualidad del Presupuesto; el contenido de la Ley de Presupuestos Generales del Estado; y, finalmente, el problema de la consignación de los beneficios o gastos fiscales.

En cuanto se refiere a la consignación de los beneficios fiscales en la Ley de Presupuestos, un sector de la doctrina ha reclamado la aprobación de un auténtico presupuesto de gastos fiscales, es decir, la expresión detallada y sistemática de las minoraciones que afectan a los ingresos como consecuencia del reconocimiento de los múltiples beneficios fiscales establecidos en el ordenamiento, por entender que la exigencia constitucional de consignación de esos beneficios así lo requiere. En la práctica, esa exigencia se ha concretado en la presentación de una memoria en la que se explican y justifican los beneficios fiscales reconocidos en relación con cada uno de los tributos estatales. La citada memoria se ha presentado como documentación anexa al Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado desde 1995, puesto que así lo establecía la disposición adicional 24ª de la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995. En la actualidad el artículo 37 de la Ley General Presupuestaria ratifica esa exigencia y menciona la memoria de los beneficios fiscales como uno de los documentos que han de acompañar al Proyecto de Ley de Presupuestos.”²

En cualquiera de los casos el presupuesto de beneficios fiscales puede entenderse de la siguiente manera, una disminución de ingresos tributarios, que presumiblemente, se producirá a lo largo del año como consecuencia de determinados incentivos fiscales orientados al logro de unos objetivos en política social y económica.

Esta definición de presupuesto fiscal nos lleva a interrelacionarlo con el gasto fiscal definido por Stanley S. Surrey³ como el gasto público efectuado al establecer beneficios fiscales a través del sistema tributario, para obtener unos económicos y sociales.

Si nos centramos en la idea de beneficio fiscal que nos arroja el legislador después de desgranar en cierta medida los artículos en los que se hace referencia a la institución observamos que para que haya beneficio fiscal debe haber un impacto en la recaudación a cambio de incentivar un determinado comportamiento en los ciudadanos.

Entendiendo que, dentro de beneficio fiscal, tal y como apuntaba la profesora Soler Roch, que define al beneficio fiscal como cualquier reducción de la carga tributaria respecto de una obligación tributaria, intercalada con la corriente que se decanta por la incidencia extrafiscal que tiene la institución, ambas doctrinas consolidadas, y sin olvidarnos de la

² Jiménez Díaz, A. *et alii* (2016) “Sinopsis artículo 134”, en Constitución Española.

³ *Vd.* Tovillas Morán (2012). “Beneficios fiscales...”, p.3

evolución que ha sufrido la institución, al ser usada como mecanismo para adaptar los impuestos a los principios de capacidad económica, nos preguntamos si el art. 134.2 CE se acomoda a la nueva utilidad asignada a los beneficios fiscales. ¿Por qué realmente estos beneficios utilizados para adaptar los impuestos a los principios tributarios deberían consignarse como un gasto? O, por el contrario, no deberían incluirse como gasto al atender a los principios jurídicos tributarios establecidos en nuestra Norma Suprema.

Una vez acercados el concepto de beneficio fiscal, analizaremos cómo actúa dentro del propio sistema tributario de acuerdo a los principios que lo rigen y en base al art. 31 CE que establece una serie de deberes tributarios y debido a la función extrafiscal que cumple la propia institución podremos relacionarlo con el art. 40 CE en el cual se establecen los principios rectores de la política social y económica en los que estos beneficios tienen, sin lugar a duda, una importante repercusión.

Establece el art. 31 CE que “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”, en primer lugar, se hace referencia a la capacidad económica.”

Bien, analizaremos cómo influye la capacidad económica en la propia institución. Puede parecer que los que se acojan a estos beneficios fiscales pueden ir contra el principio de capacidad económica. “Está claro que quien tiene capacidad económica suficiente, tiene capacidad contributiva, pero hemos de reseñar que los beneficios fiscales tienen una función extrafiscal y de la misma manera que en STC 27/1981, la Constitución alude expresamente al principio de capacidad económica, pero lo hace sin agotar en ella el principio de justicia en materia tributaria. Es por tanto constitucionalmente admisible que el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza.”⁴ en el mismo sentido, entiendo que se podrán aplicar beneficios fiscales en los tributos para la consecución de tales intereses y por lo tanto el principio de capacidad económica quedaría en un segundo plano, siempre y cuando se respete la finalidad del principio.

⁴ Vd. Damas Serrano, A. (2020) “Lección 3. Los principios que rigen la ordenación de los tributos”, en López Martínez, J. y Pérez Lara, J.M. [Dres.] (2020) *Manual Práctico de Derecho Tributario. Parte General*, Valencia, Ed. Tirant Lo Blanch, pp. 155-160.

Pero también existe la posibilidad de que estos beneficios fiscales sean utilizados para adaptar el propio impuesto a los principios tributarios, con esta aplicación conseguimos que cada sujeto contribuya de acuerdo a su capacidad económica, porque no toda manifestación de riqueza puede o debe ser susceptible de imposición, el tributo debe adaptarse a la capacidad económica de cada sujeto.

En cuanto al principio de igualdad, partimos de un valor supremo que se consagra en nuestro art. 1 CE el cual debe proyectar desde un punto de vista formal (igualdad en y ante la Ley) y material ordenando a los poderes públicos promover las condiciones para hacerla efectiva art. 9 CE.

En el caso a tratar, se hace referencia al principio de igualdad desde el punto de vista de la interdicción o prohibición de la arbitrariedad, siendo imposible determinar de antemano los distintos aspectos o circunstancias que puede utilizar el legislador fiscal para tratar de modo dispar a diferentes situaciones.

“Para entender de una manera más clara cómo actúa este principio en nuestro sistema tributario pondremos un ejemplo, dos personas con unos ingresos iguales, atendiendo al principio de capacidad deberían de contribuir de manera igual al sostenimiento de los gastos públicos, pero, si uno de ellos tuviese una discapacidad, ¿nos encontraríamos ante una situación arbitraria si el legislador tiene en cuenta tal consideración y tributa por un importe menor? De esta manera observamos que atendiendo a otras consideraciones y no exclusivamente a la capacidad económica, podemos entender que se persigue la igualdad tratando de manera diferente un supuesto, que, en principio, pudiera parecer que vulnera tal principio al tratar de manera desigual dos capacidades económicas iguales. Habrá que estar al caso concreto.”⁵

Para enjuiciar la operatividad real del principio se precisa la fijación de un criterio para determinarlo; en STC 27/1981, de 20 de julio el Tribunal interrelaciona este principio con los de capacidad y progresividad y señala que hay una necesidad de cierta “desigualdad cualitativa”, como forma de conseguir la progresividad global del sistema tributario.

Cabe señalar que el principio de igualdad no puede ser confundido con la uniformidad: “el principio de igualdad no implica la necesidad de que todos los españoles se encuentren siempre, en todo momento y ante cualquier circunstancia en condiciones absoluta de

⁵ Vd. Damas Serrano (2020) “Lección 3. Los principios...”, pp. 160-161

igualdad...”⁶ tal y como señala la STC 83/1984 de 24 de julio, y ello porque diversidad no es discriminación. En consecuencia, esto nos lleva a que no podremos enjuiciar el principio basándonos entre sujetos de diferentes CCAA ya que las CCAA, tienen poder financiero y los servicios que ofrecen como consecuencia de la recaudación, tampoco serán los mismos, por lo que, un tributo que tengan capacidad normativa las CCAA puede, que, en cada una de ellas, si ejercen su competencia normativa, no sea igual, pero esto no quiere decir que se rompa con el principio de igualdad. De la misma manera tampoco cabe la comparación entre sujetos de diferentes municipios en base a la misma argumentación.

Los beneficios fiscales que otorguen al beneficiado una cierta desigualdad cualitativa cuando se justifique esta desigualdad, como forma de conseguir la progresividad global del sistema tributario, esto directamente nos lleva a relacionar el principio de capacidad y progresividad con el de igualdad, y, efectivamente en ocasiones estos principios se respetan generando una cierta desigualdad.

En la misma línea, los beneficios fiscales que otorguen las CCAA y las corporaciones municipales a sus ciudadanos, tampoco podrán ser considerados de ir contra el principio de igualdad por la argumentación citada anteriormente en sentencia 83/1984, de 24 de julio.

Y, por último, en cuanto al principio de progresividad, “este principio debe ser entendido como el mandato del constituyente al legislador para que a la hora de establecer el conjunto de tributos que componen el sistema, su aplicación determine que a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumente la contribución superior al incremento de su riqueza, de esta manera, tributará en mayor proporción quienes tengan una mayor riqueza que los que no la tengan. Con este mandato se pretende obtener una mejor distribución de la renta y de la riqueza. De esta manera, volvemos a ver, que se pone de manifiesto la interrelación con los demás principios tributarios.”⁷

Este principio tal y como señala el TC en sentencia 27/1981 de 20 de julio, debe entenderse desde “un punto de vista global del sistema tributario”, el principio de progresividad se relaciona con el “sistema tributario” la STC 7/2010 de 27 de abril “en

⁶ Vd. Sentencia Tribunal Constitucional 83/1984, de 24 de julio F. Jurídico 3º

⁷ Vd. Damas Serrano (2020) “Lección 3. Los principios...”, pp. 170-174

un sistema tributario justo pueden tener cabida tributos que no sean progresivos, siempre que no se vea afectada la progresividad del sistema” y, debemos añadir ahora, que el hecho de que en la determinación de un tributo, un aspecto pueda tener un efecto regresivo, no convierte per se ni al tributo en regresivo ni a la medida adoptada en inconstitucional, siempre y cuando esa medida tenga una incidencia menor “en el conjunto del sistema tributario”. Por tanto, en base a esta argumentación del TC el carácter progresivo que manda el constituyente no afecta a cada tributo en particular, sino al conjunto del sistema tributario. Por lo que puede haber tributos que no sean necesariamente progresivos.

En la misma línea que argumenta el TC para los tributos, entendemos que deben ser tratados los beneficios fiscales. Puede haber beneficios fiscales que no sean progresivos, pero no lesionaría el principio de progresividad, es más, si el beneficio fiscal fuese regresivo, pero, en el conjunto del sistema tributario tuviere una incidencia menor, tampoco, podría ser tratado como inconstitucional al respetar el principio de progresividad, tal y como interpreta el propio TC.

Estos principios tributarios no pueden suponer una barrera entre ellos para la imposición de impuestos y de los beneficios fiscales, es decir, si un impuesto es desigual, en principio, porque trata de dos formas diferentes un hecho igual y solo analizásemos este hecho desde el propio principio de igualdad sin relacionarlo con otros principios como pudiera ser el de capacidad o el de progresividad, efectivamente nos encontraríamos ante un supuesto injusto, pero al relacionar los principios con el Sistema Tributario, podemos llegar a establecer un sistema progresivo y justo acomodando estos principios a la circunstancias personales del sujeto pasivo.

2. TIPOS DE BENEFICIOS FISCALES.

Una vez hemos analizado el concepto de beneficio fiscal y cómo se interrelaciona el mismo con los principios tributarios establecidos en nuestra Norma Suprema, en este apartado del trabajo vamos a realizar un análisis de las diferentes formas en las que aparecen estos beneficios fiscales. En este punto analizaremos las deducciones, reducciones, exenciones y bonificaciones como las diferentes formas en que se manifiestan estos beneficios. Una parte minoritaria de la doctrina no diferencia los diferentes tipos de beneficios fiscales que existen y los engloban todos como beneficios fiscales, sin hacer distinción. Yo sí considero que hay diferentes tipos de beneficios fiscales, pese a que la finalidad es la reducción o eliminación de la obligación tributaria, es el argumento defendido por los defensores de esta doctrina, en las diferentes formas que aparecen estos beneficios, atendiendo al tipo de beneficio fiscal que se otorgue, su forma de actuación va a resultar completamente diferente. Además, el artículo 8 de la Ley General Tributaria, en el principio de reserva de ley, hace distinción mencionando los diferentes tipos fiscales que vamos a estudiar en este capítulo.

En el último apartado del capítulo analizaremos los tipos reducidos que son recogidos en el IVA, son un supuesto especial de beneficio fiscal, pero al reducir su obligación tributaria y tener un fuerte carácter extrafiscal considero que los debemos incluir dentro de los tipos de beneficios fiscales.

Distinto es el caso de las subvenciones, que, pese a que se utilice la subvención como un propio “beneficio fiscal”, podemos ver ejemplos de Corporaciones Locales que han utilizado este mecanismo para que sus ciudadanos paguen menos IBI. Exponemos el ejemplo: recurso promovido contra el artículo 4 la Ordenanza General de Subvenciones en la Tributación local del Ayuntamiento de Fuengirola⁸ (publicada en el Boletín Oficial de la provincia de Málaga el 21 de noviembre de 2003): “Las personas físicas empadronadas en Fuengirola gozarán de una subvención equivalente al treinta por ciento en los impuestos y tasas que se indican en esta Ordenanza sobre las cuotas resultantes

⁸Vd. Carpio Carro, M. (S/F) “Bonificaciones y Exenciones vs Subvenciones”, *El Blog de Montse Carpio*, pp.1-4 (http://www.montsecarpio.es/?wpfb_dl=58).

después de las bonificaciones y reducciones que en cada Ordenanza particular...”. Partiendo de este ejemplo, yo no considero la subvención como beneficio fiscal. Es cierto, que tanto las subvenciones como los beneficios fiscales, persiguen conseguir un determinado comportamiento de los ciudadanos con estas medidas, por lo cual, ambas tienen la función extrafiscal de la cual una parte de la doctrina se centra para definir al beneficio fiscal. Sin embargo, atendiendo a la definición de subvención que nos ofrece la Ley General de Subvenciones, de 17 de noviembre, en su artículo 2 que establece que subvención es toda disposición dineraria por parte de las Administraciones Públicas recogidas en el art. 3 de la misma ley en favor de personas públicas o privadas, tras el análisis en el punto anterior del concepto de beneficio fiscal, entiendo que la subvención no tiene cabida dentro de los tipos de beneficios fiscales porque no nos encontramos en ningún momento con una minoración de la obligación tributaria. Así en el mismo artículo de la LGS lo dispuesto en el apartado 4g) excluye que tengan carácter de subvención los beneficios fiscales. Además, otro requisito indispensable de subvención comentado anteriormente, es la disposición dineraria. El beneficio fiscal es una minoración o exención de la carga tributaria, en ningún caso, puede suponer esto una disposición dineraria en favor del contribuyente.

2.1 Exención.

Desde la fecha en que Berliri denominara a la exención “campo inexplorado del derecho tributario ha surgido una importante bibliografía sobre esta figura, pero aún dista de estar clara su naturaleza.”⁹

En este punto trataremos de abordar la esencia de la exención y sus diferentes manifestaciones en el instituto jurídico del tributo.

Para descubrir las notas esenciales que distinguen la exención de otras medidas desgravatorias resulta de gran utilidad el concepto acuñado por el profesor Sainz de Bujanda: “una técnica impositiva que puede afectar a todos los elementos estructurales de la relación impositiva —al presupuesto de hecho, a la base imponible, a los tipos de gravamen, a los sujetos o a las cuotas— y que, con relación a la carga que la aplicación

⁹ Vd. Herrera Molina, P.M. (1990) *La exención tributaria*. Madrid, Ed. Colex, pp.24 y ss.

normal del tributo traiga consigo, se dirige a provocar un efecto degravatorio total o parcial en beneficio de ciertas personas o de determinados supuestos fácticos.”¹⁰

Pedro Herrera, analiza la definición de Sainz de Bujanda de la siguiente manera “esta definición tiene un marcado carácter descriptivo: la exención es una técnica que produce un efecto desgravatorio en supuestos especiales. Con ello no queda desvelada la naturaleza de la exención, pero sí su substancia jurídica, es decir, el elemento que permite identificarla y distinguirla de otros mecanismos exoneradores del tributo. Así queda acotado, en una primera aproximación, el objeto material de nuestro estudio. Junto al efecto desgravatorio especial se han propuesto otras notas típicas de las exenciones tributarias: la realización del hecho imponible, la concurrencia de dos normas, o el nacimiento de situaciones subjetivas. Sin embargo, todas ellas han sido puestas en tela de juicio y, como tendremos ocasión de comprobar, ofrecen un punto de partida poco seguro para adentrarse en el análisis jurídico de las exenciones.”¹¹

Una vez que tenemos un concepto de exención, damos paso a analizar el camino a seguir de la exención. Aquí la doctrina ha centrado sus esfuerzos en tres direcciones:

Por un lado, la exención como envés de la teoría del impuesto. Esta es la teoría que defiende el profesor Sainz de Bujanda, y que entiende que esta figura puede afectar a todos los elementos estructurales del tributo y se caracteriza por su efecto desgravatorio.

En segundo lugar, la exención como modalidad de imposición. Parte de la doctrina italiana entiende que la exención no consiste en el envés del impuesto, sino en una peculiar modalidad de imposición; una fórmula especial para definir el hecho imponible del tributo.

Y, por último, una parte de la doctrina, renuncia a establecer un concepto unitario de exención y se centra en el estudio de los beneficios fiscales.

Tras una exposición breve de las tres doctrinas en el camino a seguir de la extinción, entiendo que la que más se puede adaptar es la del profesor Sainz de Bujanda. En relación a la última corriente doctrinal, entiendo que dentro de los beneficios fiscales existen diferentes tipos, como estudiaremos en este capítulo. Y, respecto a la doctrina italiana, la

¹⁰ Vd. Sáinz de Bujanda, F. (1963) “Teoría jurídica de la exención tributaria. Informe para un coloquio”, en *Hacienda y Derecho*, vol. III, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, p. 465.

¹¹ Vd. Herrera Molina (1990), *La exención...*, pp. 26-27

peculiar manera de establecer el camino de la exención como una modalidad para definir el hecho imponible del tributo, cuando puede haber situaciones que la misma exención no dé lugar a que surja hecho imponible, me hacen optar por la definición y camino del profesor Sainz de Bujanda.

La exención, en sentido jurídicamente estricto, consiste en la eliminación del nacimiento de la obligación tributaria que, en caso de no existir la exención, llegaría a producirse como consecuencia de la realización de un hecho. Por lo tanto, la exención supone, la existencia de una norma impositiva en la que se define un hecho imponible, que normalmente da origen, al realizarse, al nacimiento de una obligación tributaria y, la existencia de una norma de exención, que ordena que, en ciertos casos, la obligación tributaria no se produzca, a pesar de la realización del hecho imponible.

Pero más allá de lo jurídicamente estricto, la exención puede presentarse de diferentes maneras:

- Porque la obligación tributaria no llegue a nacer, a pesar de haberse producido un hecho que quede comprendido dentro de la estructura normal del hecho imponible.

- Porque habiendo nacido la obligación, su pago sea condonado.

- Porque, nacida y satisfecha la deuda, la persona que realizó el pago obtenga con posterioridad, en virtud de un hecho distinto y por imperativo de otra norma jurídica, el reembolso de la cantidad pagada al ente público.

En estos tres supuestos podemos observar una nota común, y es que el patrimonio de las personas afectadas por el régimen de la exención, no se ve mermado por la aplicación del tributo.

El principal debate que presenta la exención es si la realización del supuesto, entendemos que tales supuestos están recogidos como hecho imponible en la norma reguladora, da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, o no. Bien distinto sería el caso de la no sujeción, que, en este caso, no hay duda, no da lugar en ningún caso al nacimiento de la obligación tributaria porque la norma reguladora del impuesto no los incluye como supuestos de hecho. Cabe señalar que el legislador permite delimitar el hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción, pero en ningún caso, cuando se realizare con esta intención, la realización del supuesto dará lugar al nacimiento de ninguna obligación. Sin embargo, cuando sí que se realiza un supuesto que está recogido como hecho imponible, pero está afectado por el fenómeno de la exención, podríamos

pensar si realmente llega a nacer la obligación tributaria o no llega a nacer. En el artículo 28 de la Ley General Tributaria, respecto de las obligaciones tributarias, se establece que las obligaciones tributarias también pueden ser no pecuniarias. Sin embargo, en el artículo 22 de la LGT que recoge las exenciones, establece que las exenciones son casos en los que pese a haberse realizado el supuesto de hecho, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal. La obligación tributaria principal, como se indica en la misma ley, en el artículo 19 define como obligación tributaria principal al pago de la cuota tributaria.

Analizando lo expuesto, pienso que no podemos establecer un criterio unificado de exención para todos los supuestos, ya que hay casos en los que no nacen ni obligaciones principales, ni accesorias, ni formales, ¿y si no nace ningún tipo de obligación, en estos particulares casos, tendría cabida la equiparación a la no sujeción? Podemos entender que sí tendría cabida tal equiparación, porque con la reserva de ley para establecer beneficios fiscales, nos encontramos ante una norma de igual rango que legisla supuestos que entrarían dentro del hecho imponible, pero, la misma norma establece una exención, y si no genera ningún tipo de obligación, nos encontraríamos ante una figura similar a la no sujeción. Pero, distinto es el caso, que, pese a no nacer la obligación principal, nacen obligaciones accesorias o formales con la realización del hecho imponible, en este caso sí que la realización del hecho da lugar a obligaciones para el ciudadano.

Desde el planteamiento expuesto, está claro que no tienen cabida ciertos tipos de exenciones, principalmente las exenciones parciales. Las exenciones parciales podrán considerarse como una propia bonificación, y en cualquier bonificación, para que se aplique la misma, tienen que nacer todo tipo de obligaciones, pero de eso hablaremos más adelante en este capítulo cuando hablemos de ellas.

Un caso de actualidad, donde podemos observar un caso en el que en principio se tributó como rendimientos del trabajo, y que finalmente el Tribunal Supremo en STS 3256/2018 de 3 de octubre¹², que establece la exención de las prestaciones percibidas por maternidad afirmando que tales prestaciones percibidas por cualquier Administración Pública están dentro del campo de aplicación de la exención recogido en el artículo 7 h) de la ley de IRPF. Más allá de la función extrafiscal evidente que busca la exención, el aumento de la natalidad, nos encontramos en este supuesto ante un hecho imponible que no resultó del

¹² Vd. STS 3256/2018 de 3 de octubre de 2018.

todo claro y en principio dio lugar a que aquellas percepciones tributasen, posteriormente, en el TSJM el Tribunal adoptó la postura de que, tal y como señaló el TS en la sentencia anteriormente citada, las percepciones estaban incluidas como exentas de IRPF y que no tributaban, modificando además todas las cuotas del impuesto. De esta situación podemos observar dos situaciones:

-En primer lugar, tras la interpretación de la norma por el Supremo, se concede la exención a todas las percepciones que tengan las características citadas en la sentencia. Aquí con una misma normativa, vemos que hay situaciones que pueden dar lugar a interpretación del hecho imponible generando obligaciones o no, dependiendo de la visión de cada sujeto. Por tanto, la obligación desaparece desde que se pronuncia el TS y, además, nace la posibilidad de aplicar la exención con carácter retroactivo, sin perjuicio de que estas medidas pudieran resultar regresivas con la interpretación pronunciada por el TS.

-En segundo lugar, pero muy conectada con la primera situación, el carácter retroactivo tiene en contra los plazos de prescripción (art.66 LGT) que juegan en contra, es decir, pese a que la interpretación del TS entiende que estas percepciones están exentas, no se podrán reclamar pasados 4 años ni el derecho a solicitar ni a obtener las devoluciones, por lo tanto, me surge una pregunta ¿no se estaría vulnerando el derecho de igualdad? Pues podríamos llegar a pensar que sí, ya que, pese a que la prescripción a veces también juega en favor del contribuyente, en este caso, no se respeta el principio de igualdad ya que los ciudadanos que no estén en plazo de solicitar ni obtener las devoluciones no tendrán las mismas oportunidades que los que sí pese a que estas percepciones están exentas, y debieron estarlo en su día, ya que, con la misma normativa se debió de interpretar de la misma manera que lo ha interpretado el TS.

Dentro de las exenciones tienen cabida las rentas mínimas exentas como su propio nombre indica. Las rentas mínimas exentas están íntimamente relacionadas con el supuesto de inmunidad, así Sainz de Bujanda apunta que la inmunidad del mínimo vital debe ser respetada por el legislador ordinario, ¿y estos supuestos podrían considerarse como verdaderas exenciones? Pues podríamos decir que sí, ya que en relación al principio de legalidad y de reserva de ley, establecen mínimos exentos y por lo tanto esa norma los excluye de generar obligación tributaria. ¿Y estas rentas mínimas exentas juegan un papel importante en la adaptación a los principios tributarios? Indudablemente, las rentas

mínimas exentas son una adaptación, mediante los beneficios fiscales en este caso las exenciones, de los impuestos a los principios jurídicos tributarios.

En algunos casos estas medidas desgravatorias no podrán calificarse de exenciones, por ser aplicables de modo general. Tal sucede con los preceptos que establecen un “mínimo exento” a través de reducciones de la base en el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas o en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Sí estaremos ante una verdadera exención cuando el mínimo exento sólo opere en supuestos especiales, es decir, cuando el aspecto cuantitativo del hecho gravado no exceda de cierta cuantía.

2.2 Deducción.

Las deducciones son un tipo de beneficio fiscal que operan sobre la cuota íntegra, líquida o cuota diferencial del impuesto, no podemos confundirlo con las reducciones, que operan sobre la base imponible.

Las deducciones pueden ser estatales o autonómicas, en función de la competencia que tenga la Comunidad Autónoma en el impuesto y su capacidad para imponer estas deducciones.

Además, las deducciones siempre serán de una determinada cantidad que minorarán las cuotas, llegando a poder ser negativas, si fuesen un porcentaje a minorar la cuota, nos encontraríamos ante una bonificación.

Como observamos en el primer párrafo, las deducciones pueden operar sobre la cuota íntegra, la cuota líquida o la cuota diferencial del impuesto. De esta manera, las deducciones no modifican la base liquidable a la cual se le aplica la cuota estatal y autonómica si estuviesen cedidas las competencias a la mismas Comunidades. Por un lado, podemos observar que, al no modificar la base liquidable del obligado, la tarifa que se le aplicará dependerá de sus ingresos y, por lo tanto, como en el caso del IRPF, cuanto mayor sea su base liquidable mayor será su cuota. Por otro lado, como decíamos en los impuestos que tengan capacidad normativa las CCAA, podrán establecer las deducciones que consideren oportunas respetando siempre el principio de reserva de ley y de legalidad, junto a los principios tributarios para poder establecer beneficios fiscales, en particular en este caso, las deducciones.

Como vemos, las deducciones, en principio no atentan contra la progresividad de los impuestos directos que lo son, ya que no modifican su base líquida, y, por lo tanto, todos los sujetos con mayor o menor capacidad tributarán de acuerdo a su propia capacidad, estableciéndose su tarifa según sus ingresos y en las determinadas circunstancias en la que los impuestos recojan estas deducciones podrán acogerse de la misma manera los sujetos que reúnan las circunstancias para poder aplicar el beneficio.

Entre las deducciones más significativas y que mayor controversia pueden generar podemos encontrarnos las de deducción por donación en el IS (Impuesto sobre Sociedades) y las llamadas deducciones por carácter social.

Respecto a las deducciones por donación del (IS) el beneficio fiscal consiste en una deducción en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades (IS) por donativos realizados a determinadas entidades beneficiarias del mecenazgo, incluidos los partidos políticos.

El objetivo principal de este beneficio fiscal es el apoyo a las entidades sin fines lucrativos que desarrollan actividades de interés general. A través de la deducción se trata de incentivar la financiación de estas entidades a través de la colaboración público-privada por parte de personas jurídicas.

Observando los datos ofrecidos por la AEAT (a Airef en su estudio de los beneficios fiscales)¹³ de las donaciones podemos ver que las grandes empresas y grupos consolidados, las aseguradoras y las de servicios financieros son las que mayor volumen de donaciones realizan. Significante es el caso que el 70% de los donantes sean pymes, pero tan solo el volumen de las donaciones represente un 0,49%. Sí que debemos tener en cuenta que España es un país de pymes, y, por lo tanto, repercuta en los porcentajes como podemos observar.

Da que pensar si estas grandes compañías lo hacen realmente por colaborar con actividades de interés general o por obtener fuertes beneficios fiscales, en cualquier lugar veo bien que los beneficios privados de las empresas se destinen a actividades de interés general porque es una medida respaldada por el art.33 de la CE para cumplir con el fomento de la función social que tiene la propia propiedad privada. Yo sí que adecuaría el porcentaje de deducción en función de los resultados obtenidos en el ejercicio, ayudaría

¹³ Airef. (2020) Evaluación del gasto público 2019. “Beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades. Deducción por donativos en el IS.” pp 233-249

a fomentar la participación de empresas con menor capacidad en este tipo de actividades subiendo el porcentaje de deducción en las mismas.

En cuanto a las deducciones por carácter social, las hay diferentes, existen la de maternidad, la de familia numerosa y la de por personas con discapacidad a cargo. Estas deducciones operan sobre la cuota diferencial, pudiendo llegar a resultar negativa.

El objetivo de estas deducciones es fomentar la natalidad, fomentar también la participación laboral al estar condicionadas a cotizar a la Seguridad Social y reducir las obligaciones tributarias de las familias con más cargas familiares.

Al estar vinculadas las cuantías máximas a la cotización en la Seguridad Social a las cotizaciones o a las mutualidades devengadas, vemos que se establece un nexo bastante claro al fomento del empleo de la mujer junto con la natalidad.

Éstas deducciones están claramente justificadas al fomentar la natalidad para combatir el fuerte envejecimiento que se está produciendo en nuestra sociedad, el acceso de la mujer con hijos a los puestos de trabajo y ayudar a las familias con personas con discapacidad a su cargo que incurren en más gastos por ello.

Como hemos analizado, desde el punto de vista extrafiscal están perfectamente justificadas, pero, ¿realmente estas deducciones por maternidad podemos considerarlas una deducción como tal? Observamos que esta deducción se puede hacer efectiva de las dos siguientes maneras.

“De forma anticipada, por cada uno de los meses en que estén dados de alta y cotizando en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o Mutualidad, con carácter general durante un mínimo de 15 días, mediante transferencia bancaria, la cantidad mensual y sin prorrateos de 100 € por cada hijo. Se utilizará para su solicitud el modelo 140.

Los contribuyentes con derecho al abono anticipado de la deducción por maternidad vendrán obligados a comunicar a la Administración tributaria las variaciones que afecten a su abono anticipado, así como cuando, por alguna causa o circunstancia sobrevenida, incumplan alguno de los requisitos para su percepción.

Aplicando la deducción en la declaración anual del IRPF. Cuando se perciba la deducción de forma anticipada no se minorará la cuota diferencial del impuesto.”¹⁴

¹⁴ Web Agencia Tributaria. “Deducción por maternidad”. *Importe de los beneficios*.

En la segunda forma, vemos claramente que nos encontramos ante una deducción propia ya que reduce la cuota diferencial, pero en el primer caso, podremos disponer de la cantidad a la que tengamos derecho sin deducirlo en nuestra cuota de IRPF, por lo tanto, aquí observamos una disposición dineraria en favor del sujeto, y no una reducción de la obligación tributaria. Como podemos observar en este supuesto nos acercamos más a la figura de la subvención que a la propia deducción.

En cuanto a las deducciones por familia numerosa, establecería un límite, ya que las familias con mayor poder adquisitivo se benefician de esta deducción y a ciertos niveles de riqueza no aplicaría esta deducción por familia numerosa, motivado por el propio principio de capacidad.

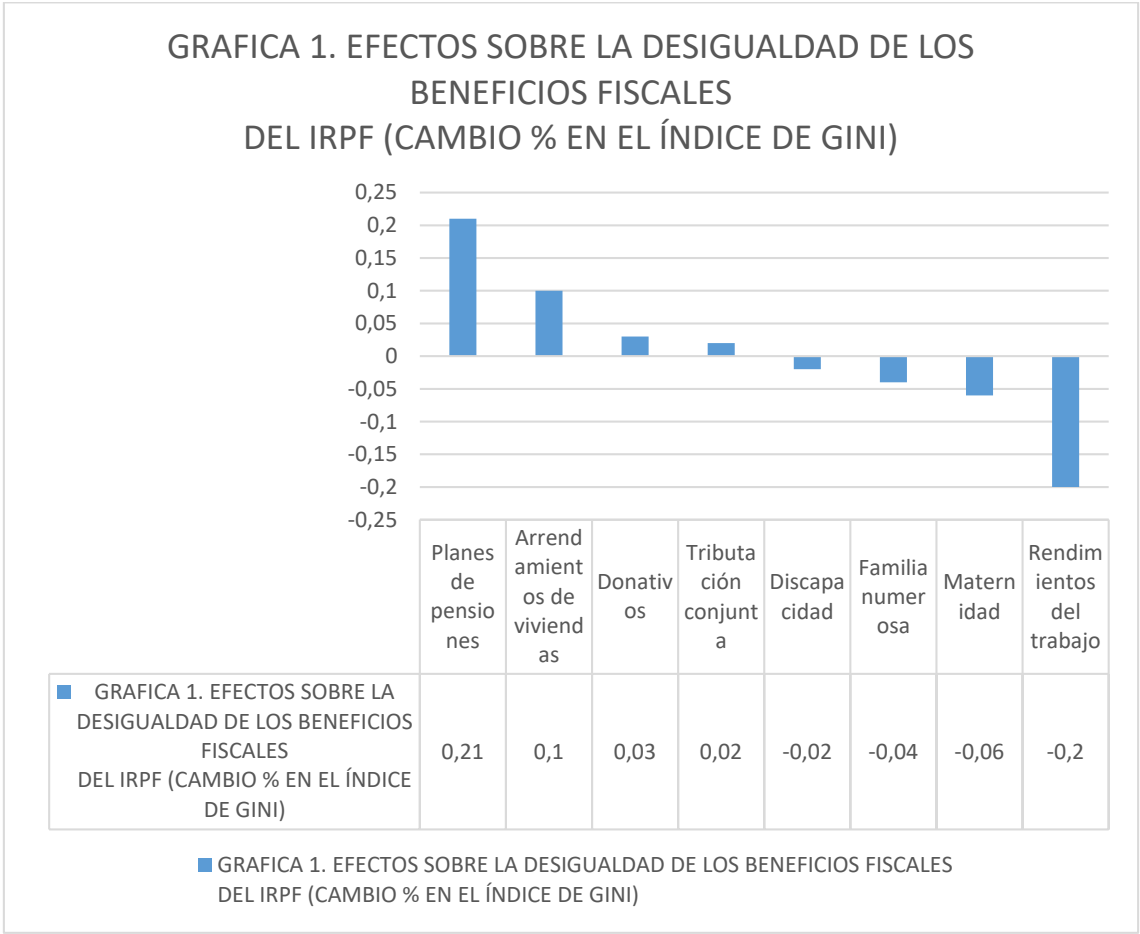
2.3 Reducción.

A diferencia de la deducción, la reducción es un tipo de beneficio fiscal que opera sobre la base imponible del sujeto reduciéndola. En el caso del IRPF, las reducciones se aplicarán siguiendo un orden determinado y no resultando la base imponible general en ningún caso negativa como consecuencia de las posibles reducciones.

En las deducciones vemos que, si se aplican, sí que reduce la base liquidable, dando por tanto lugar a los impuestos directos progresivos, en los que cuanto mayor sea la capacidad económica más contribuye el sujeto, a casos en los que se pueda ver favorecido además de por la reducción por una reducción del tramo al verse minorada su base liquidable.

En este punto nos vamos a centrar en las reducciones contempladas en el IRPF, impuesto en el que mayor incidencia tienen estas reducciones, especialmente en las reducciones que contempla el Estado. Vamos a valorar si realmente estas reducciones sirven para cumplir los objetivos con los que están contemplados y si tienen carácter regresivo o no debido a su modificación de la base imponible.

Para ello nos vamos a ayudar de una gráfica para ver el impacto que tienen estas reducciones:



*Fuente: Airef. Gráfica 7. “Estudio beneficios fiscales. Evaluación del gasto público 2019.”

En esta gráfica, nos centraremos en las reducciones, que es el tema que nos ocupa este apartado. Respecto de ellas podemos ver respecto al índice Gini, que las más regresivas son las reducciones por aportación a los sistemas de previsión social y las reducciones por arrendamiento de viviendas. Es decir, las rentas más altas se ven favorecidas por la aplicación de estas reducciones. Es evidente que las rentas más altas tendrán, en teoría, una capacidad de ahorro mayor y, por lo tanto, podrán destinar mayor presupuesto a la compra de viviendas o al ahorro.

Por lo tanto, está claro que estas dos reducciones favorecen a las rentas con mayor capacidad económica, pero ¿cumplen con su objetivo? En primer lugar, estudiaremos el objetivo de ambas.

El arrendamiento de viviendas el objetivo es fomentar el alquiler de las viviendas y cumplir con el mandato constitucional de la función social de la propiedad privada.

En el caso de la reducción por aportación al plan de pensiones, está claro que el objetivo que persigue este beneficio fiscal es el de fomentar el ahorro privado debido al debilitamiento que está sufriendo el sistema público de pensiones.

Una vez estudiado el objetivo que persiguen ambas reducciones, podemos ver que en el caso de la reducción por alquiler de vivienda habitual sí que la reducción cumple en mayor parte con el objetivo que persigue la misma ya que cada vez hay más demanda de las viviendas en alquiler, distinto es el precio desorbitado que en muchas ciudades se piden por ellas, pero eso es un tema que no tiene cabida en este trabajo.

Por el contrario, en el caso de la reducción por aportación al plan de pensiones, el uso que suele hacerse de esta reducción es la de reducir la cuota tributaria realizando aportaciones al plan de pensiones ya que a efectos de creación de un ahorro para la jubilación el cual es su objetivo, digamos que puede resultar hasta contra prudente ya que el rescate bien en forma de capital o de renta no es la fórmula más atractiva para ello.

Dentro de estas reducciones nos encontramos con las reducciones que tienen los Planes Individuales de Ahorro Sistemáticos (PIAS), los cuales tienen beneficios fiscales mucho más atractivos y buscan el mismo objetivo que los planes de pensiones, pero en este caso con mayor éxito.

Los PIAS cumpliendo unos requisitos, recogidos en la Ley 26/2014, cuyas características principales son las de no aportar más de 8.000€ al año y con un límite de 240.000€ podrán acogerse a estos beneficios si constituyen una renta vitalicia para rescatar el capital. Tributarán por las ganancias obtenidas, y si constituyen la renta vitalicia tras cinco años de la primera aportación podrán acogerse a fuertes reducciones en función de la edad con la que se constituya la renta vitalicia. Estas ganancias tributarán en la base del ahorro resultando el tipo más alto del 23%, mientras que en el plan de pensiones tributarán en la base general y contabilizarán tanto las aportaciones como las ganancias obtenidas. Como observamos en la siguiente tabla cuanto mayor sea la edad con la que se constituye la renta vitalicia mayores reducciones se verán aplicadas.

TABLA 1. PORCENTAJE DE RENTA SOMETIDO A TRIBUTACIÓN POR EDAD (PIAS)

Edad de constitución de la renta	% Renta sometido a tributación
<40	40%
40-49	35%
50-59	28%
60-65	24%
66-69	20%
>=70	8%

Tabla 1. Elaboración propia. Fuente ley 26/2014

El porcentaje de reducción será el porcentaje de renta no sometido a tributación, como vemos en la tabla, a mayor edad de fijación de la renta por parte del contribuyente, mayor será la reducción.

Esta fórmula es mucho más atractiva que los planes de pensiones desde el punto de vista del beneficio fiscal y no sabemos si esta opción es menos regresiva al desconocer los datos.

El resto de reducciones podemos observar que prácticamente no tienen incidencia en cuanto al aspecto regresivo de las mismas y que en la mayoría de los casos sí cumplen con el objetivo perseguido, por lo que no entraremos a valorar cada una de manera especial por aspectos de longitud del trabajo el cual abordamos y de su carácter general del mismo.

Pero sin duda, dentro de las reducciones, el tema estrella es la reducción en la base imponible del mínimo personal y familiar, llegándose a pronunciar el TC en sentencia 19/2012 de 15 de febrero. Con esta reducción sobre la base imponible, dos personas en igualdad de condiciones, pero con diferentes rentas, por el efecto progresivo de la tarifa, conseguirán un ahorro fiscal distinto. Es decir, el que tenga una renta más alta se verá favorecido en mayor medida que el que no la tenga. El TC argumenta de esta manera la regresividad que presenta esta reducción de la siguiente manera, “la progresividad que reclama el art. 31.1 CE es del sistema tributario en su conjunto, es decir, se trata de la progresividad global del sistema tributario, pues a diferencia del principio de capacidad

económica que opera, en principio, respecto de cada uno, el principio de progresividad se relaciona con el sistema tributario, al erigirse en un criterio inspirador.”¹⁵

Así pues, el Tribunal entiende que “en un sistema tributario justo pueden tener cabida tributos que no sean progresivos, siempre que no se vea afectada la progresividad del sistema”. A lo anterior, añade que “el hecho de que, en la determinación de un tributo, un aspecto pueda tener un efecto regresivo, no convierte per se ni al tributo en regresivo ni a la medida adoptada en inconstitucional, siempre y cuando esa medida tenga una incidencia menor en el conjunto del sistema tributario.”¹⁶

Por lo tanto, tal y como argumenta el TC puede darse el caso de que ciertas reducciones no tengan el carácter progresivo tal y como se exige en la propia Constitución si no afecta en su conjunto al sistema y tenga una incidencia menor dentro del conjunto del Sistema Tributario.

En base a esta Sentencia se abren las puertas de aquellos legisladores que pretendan imponer beneficios fiscales aunque atenten, siempre de manera leve en relación al conjunto del Sistema tributario, que tengan carácter regresivo.

2.4 Bonificación.

Es un tipo de beneficio fiscal que reduce la obligación tributaria, aplicándose normalmente un porcentaje sobre la cuota tributaria.

En función del tipo de porcentaje que se aplique a la cuota, podemos reducir mínimamente la obligación tributaria, o, por el contrario, reducir tanto la cuota tributaria que sea insignificante.

Como comentábamos anteriormente, desde esa visión no considerábamos las bonificaciones una exención parcial, ya que la exención se basa en el no nacimiento de la obligación tributaria principal, mientras que en el caso de las bonificaciones nacerá la obligación tributaria principal, aunque la obligación tributaria sea insignificante como consecuencia de la aplicación de una bonificación elevada.

¹⁵ Vd. Tribunal Constitucional de España. STC 29/2012 de 15 de febrero de 2012.

¹⁶ Vd. Ortiz González, D. (2013) “La desigualdad de trato derivada de la articulación técnica del mínimo exento en el IRPF: a propósito de la STC 19/2012, de 15 de febrero.” Revista Quincena Fiscal, 21 pp. 4-5

Las bonificaciones son utilizadas, en algunos casos, como mecanismo para “suprimir” un impuesto que por el principio de legalidad no pueden hacerlo las propias CCAA o las corporaciones locales, pero tienen capacidad para establecer bonificaciones.

Bonificaciones hay de todo tipo, las que están generando mayor debate en la actualidad son las bonificaciones que se aplican en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) que están aplicando en algunas CCAA los Gobiernos Autonómicos debido a su cesión total del impuesto.

Aquí se producen grandes diferencias pese a realizarse el mismo hecho imponible con las competencias que se han cedido a las propias comunidades y la potestad de imponer bonificaciones y deducciones sobre la cuota recogidas en la ley 22/2009 (artículo 48).

Este impuesto que además de generar grandes desigualdades por razones puramente geográficas, a mi juicio, vulnerando el principio de igualdad, también adolece de ir contra el principio de no confiscatoriedad. Si la finalidad de los impuestos es la de ingresar para contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, ¿cómo es posible que en hechos imponibles iguales se genere una obligación tributaria tan desigual?

Sería importante una reforma unitaria del impuesto para buscar la armonización en todas las CCAA de España, ya que la situación actual además de vulnerar los citados principios a mi juicio, favorece a los sujetos con mayor capacidad económica para planear su herencia fijando su residencia habitual en los territorios que contemplan estas bonificaciones.

También si se estableciere la fórmula de bonificación de las herencias y donaciones de padres a hijos o viceversa o entre cónyuges, también habría de incluirse las personas que conviven en una misma unidad familiar en este supuesto, ya que evidentemente se tributa por las manifestaciones de riqueza, es decir por lo ganado, pero en estos casos, sin la ayuda de las personas que conviven en la misma unidad familiar en muchos casos no sería posible obtener estas rentas.

2.5 Tipos reducidos.¹⁷

“El beneficio fiscal consiste en la fijación de tipos impositivos reducidos en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), que actualmente son del 4% y del 10% en España. Concretamente, el artículo 91 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido recoge la lista completa. Tal y como se ha adelantado, en la medida que el IVA está armonizado a nivel europeo, los productos y servicios que pueden beneficiarse de los tipos reducidos se encuentran limitados por la Directiva del IVA.

El IVA al gravar el consumo supone una carga fiscal superior, en relación con su renta, para hogares de rentas bajas (con menor capacidad de ahorro) que para los de rentas altas por lo que es un impuesto regresivo.

Dada la naturaleza regresiva del impuesto, el objetivo del beneficio fiscal es reducir su regresividad y facilitar el acceso a bienes y servicios de primera necesidad y de carácter social o cultural, así como apoyar a sectores estratégicos como el turismo o la restauración. Este incentivo se aplica para aquellos productos que se consideran esenciales o básicos, tales como la alimentación, la sanidad y la vivienda, junto con el apoyo a sectores económicos que poseen un alto valor estratégico como, por ejemplo, el turismo. Su vinculación con políticas de gasto es muy amplia, y afecta cada producto o servicio a un programa de gasto diferente. Estas políticas de gasto incluyen sanidad, cultura, agricultura, pesca y alimentación, infraestructuras, acceso a la vivienda y servicios sociales, subvenciones al transporte y comercio, turismo y pymes. Sin embargo, al ser un impuesto indirecto, y por lo tanto no tener en cuenta las circunstancias personales, resulta regresivo y desfavorece a las familias con menor renta en favor de las que poseen mayor capacidad que son las que más consumen y se ven favorecidas por este beneficio.”

“España, al igual que la mayoría de los países de la zona euro, ha optado por establecer tres tipos diferentes de gravamen. La principal diferencia es que España tiene un tipo superreducido, pero solo uno reducido, mientras que la mayoría de los países han optado por fijar dos tipos reducidos (tipos no inferiores al 5%), tal y como marca la Directiva.”

¹⁷ Vd. Airef. (2020). “Evaluación del gasto público 2019”. *Beneficios fiscales del IVA. “Tipos reducidos.”* pp. 145-178

“Desde un punto de vista cuantitativo, los tipos reducidos del IVA suponen el beneficio fiscal más cuantioso de todos los existentes. De acuerdo con la Memoria de beneficios fiscales (La Memoria de beneficios fiscales cuantifica los beneficios que corresponden a la Administración central, sin tener en cuenta a las comunidades autónomas de régimen común), los tipos reducidos suponen una pérdida de recaudación de en torno a 2 puntos del PIB (año 2017), prácticamente la tercera parte de la recaudación del conjunto del IVA, que asciende a un 5,8% del PIB.”

“Los tipos superreducido y reducido tienen un impacto en 2016 en la recaudación de 5.323 M€ y 12.463 M€ respectivamente, de los que se benefician la práctica totalidad de los hogares, unos 17,5 millones.”

“El tipo superreducido del IVA supone un coste fiscal de 5.323 M€ de los que el 30% de los hogares con mayor renta acumulan el 46% del beneficio frente al 16% del coste que acumula el 30% de hogares con menor renta bruta.”

“En cuanto a los tipos reducidos suponen un coste fiscal de 12.463 M€ de los que más de la mitad se concentran entre el 30% de hogares con mayor renta.”

“Por tipo de producto, el beneficio fiscal de tipo superreducido se concentra en los alimentos básicos. El 71% del beneficio del tipo superreducido está representado por alimentos de primera necesidad y básicos.

Por su parte, el beneficio fiscal del tipo reducido se focaliza en el resto de los alimentos y bebidas y en los servicios de restauración. La alimentación y las bebidas (5.122 M€ en total) absorben más de un 40% del beneficio fiscal. Dentro de esta categoría, la alimentación supone 4.593 M€ y las bebidas sin alcohol 529 M€, de los que 277 M€ corresponden a las que no contienen azúcar y 252 las que sí tienen azúcar. El segundo sector en importancia es el de la restauración, con casi un 35% del beneficio (4.273 M€), muy por encima del resto de bienes y servicios sujetos al tipo reducido.

De los 4.273 millones de euros de la restauración, el 68% corresponde a alimentos (2.913 M€) y el 32% a bebidas (1.360 M€). Y dentro de las bebidas, casi el 60% son bebidas alcohólicas (780 M€). También representan un considerable porcentaje de los beneficios el sector de la hostelería y el transporte, muy relacionados también con el sector turístico, y en los que España tiene una posición destacada a nivel mundial.”

Analizando estos datos vemos que el objetivo se cumple en los tipos superreducidos, mientras que en los tipos reducidos vemos que el efecto regresivo es mucho más acusado.

Sin embargo, al ser España un país enfocado al sector servicio y especialmente al turismo y la hostelería se ve justificada en parte esa pérdida de ingresos y ese carácter regresivo.

Por tanto, podemos decir que estos tipos cumplen con su objetivo en mayor medida, facilitando el acceso a servicios de primera necesidad con el tipo superreducido mientras que en los tipos reducidos los sectores estratégicos se ven favorecidos en mayor medida en contra de la regresividad que presenta el tipo reducido.

3. FINALIDAD DE LOS BENEFICIOS FISCALES.

Tal y como comentábamos en el capítulo uno del trabajo, realizando una aproximación al concepto de beneficio fiscal, partíamos de una de las doctrinas consolidadas, la extrafiscalidad, como una propia finalidad y característica fundamental de la institución.

Es evidente que cuando el legislador establece beneficios fiscales pretende fomentar o repercutir en el comportamiento de los ciudadanos para la consecución de determinados objetivos constitucionales.

En este capítulo abordaremos la finalidad de estos beneficios fiscales desde dos puntos de vista, por un lado, desde la subjetivación de los mismos, y, por otro, desde el mismo fin extrafiscal que persiguen.

Tendremos que tener también muy presente la normativa comunitaria, ya que, debido a sus principios de aplicación, principio de primacía y eficacia directa, y la cesión de competencias que tenemos, debido a nuestra adhesión a la Unión Europea desde 1986 junto con la persecución de un desarrollo igualitario entre los países de la UE, estos beneficios fiscales, al menos, no deberán ir en contra de lo mencionado.

3.1 Subjetivación del tributo.

En este caso, mediante la subjetivación del tributo se pueden establecer beneficios fiscales, es decir, dos hechos que en principio generarían la misma cuota tributaria, aplicando la subjetivación, esa obligación puede llegar a no nacer o verse minorada. Por tanto, podemos observar que el mecanismo normativo del beneficio consiste en enervar

el elemento subjetivo del hecho imponible o los elementos cuantitativos de la obligación tributaria, en favor de ciertas personas o categorías de personas.

En función del tipo de beneficio fiscal que estemos aplicando, como estudiamos en el capítulo anterior, debido a su mecanismo de actuación funcionará de un modo u otro, pero lo que tendrá en común es que mediante la subjetivación lo que se pretende es que con una misma acción que genera obligaciones, en principio, dependiendo del sujeto que las realice no se generen las mismas o estas obligaciones se vean mermadas. ¿Y esto puede llegar a suponer la existencia de un bien jurídico protegido? Si tomamos el término interés en un sentido amplio, parece indudable que éste existe. Ahora bien, ¿la ley intenta proteger la situación de los particulares o más bien el interés general. En teoría resulta claro que los beneficios fiscales sólo pueden concederse en función del interés colectivo, aunque éste coincida con el de ciertos individuos.

Pero subjetivando el tributo también podemos conceder beneficios fiscales y relacionarlo íntimamente al principio de capacidad y equidad. Mediante esta subjetivación se consigue que no todas las manifestaciones de riqueza aparentemente iguales, contribuyan de igual manera al sostenimiento de los gastos públicos. Sainz de Bujanda relaciona el principio de capacidad con la subjetivación del tributo y señala “que la subjetivación del impuesto se producirá siempre que los elementos de cuantificación de la deuda tributaria (base imponible, tipos de gravamen y los recargos o deducciones en la cuota) se acomoden a las circunstancias personales del sujeto pasivo”.

De esta manera tal y como define Sainz de Bujanda la subjetivación del tributo no da pie a generar debate si con esta subjetivación se vulnera el principio de igualdad y generalidad, además, al estar ligado a las circunstancias personales del sujeto, vemos la enorme relación que existe entre la subjetivación y los principios de capacidad y equidad.

Por tanto, aunque como señalábamos anteriormente, que estos beneficios fiscales en teoría solo pueden concederse en función del interés colectivo, vemos que en la práctica no resulta ser así. Mediante la subjetivación del tributo se consigue que no nazca o reducir la obligación tributaria atendiendo a circunstancias personales. Es cierto que muchas de estas circunstancias personales, en la mayoría de los casos velan por un bien jurídico protegido, como puede ser el caso de la discapacidad, en el cual encontramos numerosos beneficios fiscales en nuestro sistema tributario para personas con discapacidad.

Mediante la subjetivación, como indicábamos anteriormente, se pueden adaptar los impuestos a las circunstancias personales de los sujetos pasivos, con el nuevo uso, además de los extrafiscales, que se le están dando a los beneficios fiscales, se abre la puerta también para adoptar estos beneficios y acomodar el impuesto a los principios jurídicos-tributarios a las diferentes circunstancias de los sujetos en los impuestos. Por tanto, con este nuevo uso, nace también esta posibilidad. Un caso muy identificativo son las diferentes deducciones por incapacidad del sujeto o por personas a cargo con discapacidad del sujeto, está claro que aquí el obligado incurrirá en una mayor serie de gastos y, por lo tanto, su renta disponible será menor, por ello tendrá derecho a determinadas deducciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

Pero en este punto nos encontramos ante un problema que genera nuestro artículo 33 LGT en el cual declara sujetos pasivos a entidades que carezcan de personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes...etc. El problema que aquí se genera es que el precepto genera una contradicción que se alude a la posibilidad de que puedan ser sujetos pasivos unos sujetos que carecen de personalidad.

La doctrina se aglutinó en dos opciones, por un lado, una parte se mantuvieron en que los conceptos de persona y de capacidad jurídica son unitarios dentro del ordenamiento y no pueden, por tanto, tener un sentido y alcance diversos en cada parcela jurídica. Por otra parte, reconocieron una capacidad tributaria especial a ciertos entes colectivos, aunque no tuvieran reconocida la cualidad de persona para toda la restante vida jurídica.

Referente a la subjetivación del tributo, aquí nos nacen una serie de dudas, estas entidades sin personalidad, pero con capacidad tributaria, ¿cómo se ajusta a los posibles casos de subjetivación que puedan darse en los tributos si carecen de personalidad?

Sainz de Bujanda partidario de la segunda opinión señaló “el legislador tributario puede referirse en la configuración del presupuesto de hecho a un ente colectivo desprovisto de personalidad jurídica, sujeto de derecho, pero nótese bien, y esto es lo que importa, sólo a efectos de referencia a una situación fáctica reconocida y bautizada por el Derecho; no, desde luego, a efectos de ampliar la esfera de funciones y posibilidades de tal sujeto, porque el legislador no puede ser contradictorio, afirmando en el sector tributario lo que negó en el Derecho privado, y ello porque las ramas jurídicas son estrictamente convencionales y en nada pueden afectar a la radical unidad del ordenamiento jurídico”, de esta manera existe, según este autor, “la posibilidad lógica de atribuir la consideración de sujetos pasivos del tributo a ciertas entidades colectivas no dotadas de personalidad

jurídica, sin que ello traiga consigo la ruptura de los conceptos unitarios de personalidad y de capacidad jurídica”.¹⁸

De esta manera resolvemos la cuestión planteada, el profesor Sainz de Bujanda considera la posibilidad de que estos entes sin personalidad jurídica sean sujetos pasivos sin que esta consideración traiga consigo la consecuencia de separar los conceptos de personalidad y capacidad jurídica, aplicando las peculiaridades subjetivas del ente en cuestión.

A modo de conclusión, mediante la subjetivación del tributo, podemos establecer beneficios fiscales atendiendo a circunstancias personales o determinados comportamientos realizados por el sujeto pasivo para fomentar determinadas actuaciones que normalmente están enfocadas en la protección de un bien jurídico protegido.

No atentan contra el principio de igualdad, a modo general, ya que están destinadas a buscar la equidad y también en muchas ocasiones se utilizan como mecanismo para regular determinadas actuaciones en beneficio del principio de capacidad.

3.2 Funciones extrafiscales.

Para hablar de las funciones extrafiscales que pueden tener los propios beneficios fiscales, debemos de partir de una definición de extrafiscalidad.

La Real Academia Española (RAE) define a impuesto extrafiscal como “impuesto que no tiene por finalidad exclusiva la financiación del gasto público sino cumplir otros objetivos amparados por la Constitución.”¹⁹

Equiparándolo ahora al tema que nos incumbe, los beneficios fiscales, veámos en el primer apartado que parte de la doctrina para definir el beneficio fiscal se centraba en su carácter extrafiscal, tal y como define el profesor Tejerizo López.

¹⁸ Vd. Sainz de Bujanda, F. (1966) “La capacidad jurídica de los entes colectivos no dotados de personalidad”, p 403. Extraído de la tesis doctoral de Vaquer Ferrer. “Régimen Jurídico-Tributario de las sociedades de personas a la luz de los convenios para evitar la doble imposición.” *Las sociedades de personas en el Ordenamiento Jurídico Español*. pp. 46-47

¹⁹ Web Real Academia Española. *Definición de impuesto extrafiscal*.

De la misma manera que se pueden castigar comportamientos que atenten contra objetivos amparados en nuestra Constitución, entendemos que se pueden imponer ventajas fiscales para fomentar comportamientos que ayuden a cumplir objetivos amparados en nuestra Norma Suprema.

Y aquí me surge una duda, ¿hasta dónde podemos llegar estableciendo beneficios fiscales para cumplir objetivos constitucionales?

Esta duda nos relaciona con los límites nacionales y europeos y con la repercusión que tiene la pérdida de ingresos en beneficio de cumplir estos objetivos.

Comenzaremos desgranando los límites nacionales y europeos para establecer beneficios fiscales. Como apuntábamos al inicio de este capítulo, el derecho europeo es también derecho interno por los principios de primacía y eficacia directa que inciden en nuestro ordenamiento como consecuencia de estar en la UE. Dentro de las competencias propias y de la Unión Europea y las cedidas, respecto a los sistemas tributarios propios de cada país no hay una limitación clara, nos encontramos ante impuestos armonizados y no armonizados, en el caso de los impuestos armonizados. Referente a este tema en los arts. 107 y 108 TFUE nos encontramos ante dos límites claros, por un lado, que estos impuestos, entendemos que, aplicado a los beneficios, no pueden ser discriminatorios y no pueden atentar contra la libertad de empresa. Junto con estas dos limitaciones que nos impone el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea no se nos debe olvidar que debemos tener siempre presente que las medidas tomadas tienen que estar enfocadas a tener un desarrollo igualitario entre los países miembros de la Unión Europea. Curioso es el caso de Irlanda y Luxemburgo, que pese a tener unos tipos de impuestos, sobre todo en el de Sociedades, extrapolado al Sistema Tributario español, atrayendo a grandes empresas inversoras, a mi juicio, vulnerando la limitación de la competencia fiscal perjudicial aún no me consta que se haya tomado ninguna medida. Pero volviendo al tema, hay que tener presentes las limitaciones mencionadas anteriormente, junto con las limitaciones europeas, también tenemos presentes las propias de nuestro Sistema Tributario, debemos de tener siempre presente los principios tributarios, teniendo un carácter progresivo y justo.

Tal y como hemos comentado a lo largo del trabajo, en la sentencia 19/2012 de 15 de febrero, el TC otorgó la posibilidad de que en determinados casos se pudieran establecer determinados impuestos o beneficios que no fuesen progresivos siempre y cuando no

tuvieren una gran incidencia en el conjunto del propio sistema y respetase el propio principio de progresividad en el conjunto del Sistema Tributario.

En base a esta sentencia, podemos observar que se podrán aplicar ciertos beneficios fiscales para fomentar determinadas acciones, aunque estos beneficios resultasen regresivos, por tanto, constituyendo la medida un mínimo de injusticia y viendo este límite vulnerado en cierta manera.

Por otro lado, la pregunta formulada anteriormente, entendiéndola de la siguiente manera, ¿hasta dónde podemos llegar estableciendo beneficios fiscales para conseguir determinados objetivos constitucionales reduciendo los ingresos?

En la mayoría de los casos los beneficios fiscales, en relación con el presupuesto de beneficio fiscal, tiene un coste, es decir, una merma de los ingresos. Y digo en la mayoría de los casos porque yo entiendo que algunos beneficios fiscales, pese a que la cuota tributaria del sujeto pasivo se viese reducida, tienen un carácter marcado de incitación a realizar esa determinada acción que lleva aparejada la consecuencia del beneficio y se consiguen obtener más ingresos al llegar a un número mayor de sujetos pasivos de ese impuesto. Pero, volviendo al tema, hasta qué punto debemos conceder beneficios fiscales para conseguir esos beneficios y no perjudicar al conjunto de la sociedad con una merma considerable de ingresos.

La verdad que es una pregunta muy difícil de responder ya que al no existir un criterio exacto de contabilización del gasto al imponer beneficios fiscales se nos hace más difícil aún. A mi juicio, me decantaría más por la imposición de mayores beneficios fiscales para conseguir estos objetivos, sin que esto supusiera un efecto negativo en los principios tributarios.

A lo largo de este trabajo, hemos analizado algunos casos particulares de beneficios que se otorgan en determinados impuestos, todos ellos están orientados a conseguir un objetivo extrafiscal, es la esencia junto con la minoración de la obligación tributaria del beneficio fiscal, en algunos casos estos objetivos se cumplen y en otros no, bien porque la finalidad para la que fueron establecidos no se consigue o bien porque tienen un carácter regresivo marcado y se benefician sujetos con mayor capacidad económica cuando ese no era el objetivo inicial.

La capacidad que tienen las Comunidades Autónomas para legislar y para recaudar impuestos en este caso particular caso es muy beneficiosa, ya que estas instituciones

pueden establecer beneficios fiscales a determinadas actividades que tienen mayor beneficio en sus territorios fomentando de esta manera el desarrollo de esa actividad y por ende el de sus ciudadanos.

Hemos visto que pueden otorgarse beneficios fiscales para conseguir objetivos de nuestra constitución, desarrollo de los territorios del Estado, en fin, numerosos casos, pero ¿podría darse el caso se imponer beneficios fiscales para evitar la confiscatoriedad?

Para responder a esta pregunta primero debemos aclarar, que según el propio artículo 31 de la CE los impuestos no podrán tener alcance confiscatorio. Y bien, ¿qué entendemos por confiscatorio en nuestro sistema?

Partimos de que un impuesto confiscatorio, tampoco es justo, al igual que un impuesto que atenta contra los principios de igualdad y capacidad en su conjunto. En STC 150/1990 en el fundamento jurídico 9º establece el alcance confiscatorio como “una exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible –sustrato, base o exigencia de toda imposición– so pretexto del deber de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio. “De esta exigencia lógica, expresada por el Tribunal Constitucional, en nuestra opinión, se desprende que el poder tributario encuentra un límite en la prohibición de confiscatoriedad concretada en que sólo puede detraer legítimamente una parte, un porcentaje justo, de la riqueza imponible sometida a tributación. Un sistema tributario justo no debe poner en riesgo la capacidad económica del contribuyente, la satisfacción de las necesidades para llevar una vida digna, reducir su nivel de vida y capacidad productiva, dificultar el desarrollo económico en una economía de mercado y por ende dificultar la propia recaudación fiscal. En consecuencia, el principio de no confiscatoriedad obliga, en palabras de nuestro Tribunal Constitucional, a no agotar la riqueza imponible con el pretexto del deber de tributación, deduciéndose de esta idea la exigencia de que exista una normativa tributaria legal que contenga unos límites fundamentales a la imposición que no se pueden exceder.”²⁰

²⁰ Vd. García Dorado, F. (2001) “Principio de no confiscatoriedad tributaria y excepciones a la operatividad del límite a la cuota íntegra conjunta por renta y patrimonio”. Revista Quincena Fiscal 21 p. 5

Partiendo de esta definición que nos ofrece el TC, aunque no nos establece un criterio objetivo para entender la confiscatoriedad, cuando el impuesto agota la riqueza imponible nos encontraríamos ante un caso que vulnera el principio.

Algunos entes públicos han argumentado la imposición de estos beneficios fiscales para combatir estos casos, que, en principio, ya supondrían de por sí una inconstitucionalidad. Un caso que podría ser tratado así es el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que en algunos casos ha llegado a hacer desaparecer toda la riqueza debido a la fuerte deuda que generan los recargos por impago, como consecuencia de no poder hacer líquido el patrimonio heredado y no poder frente al pago. En este caso se considera al deudor como un auténtico moroso, cuando al propio deudor no se le podría considerar como tal al carecer de liquidez para saldar la deuda y la imposibilidad sobrevenida para poder hacer líquidos determinados patrimonios heredados o donados.

En estos casos, como reitero debería ser inconstitucional y se deberían de haber modificado ciertos artículos de una ley que como comentábamos anteriormente genera una gran desigualdad entre territorios, una clara oposición a la libre circulación de capitales en el territorio y se ve además agravada por el carácter confiscatorio de estos recargos, veo una opción válida la de imponer beneficios fiscales para combatir esta injusticia mientras se le da una solución eficaz a nivel nacional.

En los beneficios que se aplican con un determinado fin y que no logran cumplir ese objetivo y además tienen un carácter regresivo, yo creo que esos beneficios deberían ser inconstitucionales por atentar contra los principios en materia tributaria y no verse justificados por su carácter extrafiscal al no cumplir los objetivos para los que fueron concedidos.

En cualquier caso, es indudable que la figura del beneficio fiscal es inseparable de la extrafiscalidad. Sin el carácter extrafiscal de la medida no se podría concebir otorgar beneficios fiscales.

Este carácter extrafiscal está enfocado a satisfacer necesidades de interés general, a diferencia de la subjetivación del tributo, que en algunos casos puede favorecer a sujetos de manera particular, mediante el argumento de la extrafiscalidad no caben los beneficios que puedan beneficiar a sujetos de manera particular.

4. CONCLUSIONES.

-La complejidad de la institución dificulta su análisis en un trabajo de esta naturaleza. Es necesario rescatar la bibliografía que en su momento intentó construir la dogmática de esta categoría tributaria, y reconocer su evolución como construcción jurídico-tributaria. Empeño en el que destacamos a algún sector reducido de la doctrina, con repercusiones evidentes en un cambio de concepción y alcance.

-La diversidad doctrinal en torno a la figura del beneficio fiscal y la falta de un concepto unitario de la misma hacen que pueda variar por completo la visión de la misma institución, dependiendo de la corriente doctrinal analizada.

- En un acercamiento al concepto de beneficio fiscal, es inevitable partir de su específica mención constitucional, en sede del contenido de los Presupuestos Generales del Estado (art. 134.2 CE). Aunque se incluyó con la finalidad de dotar de transparencia el establecimiento de exenciones, bonificaciones y otros beneficios que limitaran la recaudación de un tributo en cumplimiento de otros objetivos constitucionalmente protegidos o estimulados, su ejecución se ha realizado de manera poco respetuosa con el sentido de la mención constitucional. Por otra parte, nos preguntamos si el establecimiento de tales ventajas no supone realmente un incremento de recaudación, más importante que el gasto consignado.

-Existe una gran disparidad en la producción doctrinal de estudios sobre la distinta presentación de la misma institución. La mayoría de los trabajos analizados se centraban en la exención tributaria, que realmente es la técnica más frecuentemente utilizada por el legislador fiscal. No obstante, las demás figuras también juegan un papel importante dentro del mismo sistema, permitiendo la subjetivación de las figuras, contribuyendo a la justicia del conjunto de exacciones en los tres niveles de Hacienda Pública, o colaborando con la eficacia de políticas públicas de diverso orden, en tanto que encarnan los propósitos extrafiscales del tributo.

-Pese al carácter general con que he intentado dotar a este estudio, he podido analizar determinados beneficios fiscales y destacar los objetivos que persiguen desde el punto de vista extrafiscal. Al mismo tiempo que valorábamos la eficacia de los propósitos iniciales.

-Destacamos la relevancia de la doctrina fijada por la sentencia 19/2012 de 15 de febrero emitida por el TC en pleno, que permite establecer singularmente beneficios fiscales que pudieran resultar regresivos siempre que no tuvieran una especial incidencia y no fuese contra el propio principio de progresividad en el conjunto del Sistema Tributario. La justicia fiscal es un atributo del sistema, no de una concreta figura tributaria.

-El establecimiento de beneficios fiscales no contradice, limita o perjudica el derecho que consagra el artículo 33 CE. La función social de la propiedad es tan consustancial al concepto de propiedad privada como la función extrafiscal en la definición actual de tributo.

-La asunción de competencias normativas en materia tributaria (corresponsabilidad fiscal) por las Comunidades Autónomas, ha producido un efecto perverso sobre los principios tributarios (igualdad) y otros derechos consagrados constitucionalmente. Están legitimadas para establecer beneficios fiscales en los tributos cedidos y la disparidad de su ejercicio general desigualdades entre los españoles (art. 14 y 31.1 CE) además de limitar la libre circulación y afectar a la libertad de establecimiento comercial (art. 19 CE). Sin perjuicio del evidente interés de cada CCAA en incidir con políticas públicas con reflejo fiscal sobre el propio desarrollo territorial y la mejora de las condiciones de sus ciudadanos

-Singularmente el establecimiento de tipos reducidos puede tener un efecto regresivo para el sistema tributario, aunque se justifique en el marco de determinadas políticas de fomento de sectores productivos generadores de empleo (beneficios para el turismo y la hostelería y la antigua deducción por inversión en vivienda nueva, compatible con la deducción por adquisición de vivienda habitual).

-Es de destacar que, pese a citarse textualmente en el artículo 31 que los tributos no tendrán un carácter confiscatorio, no se encuentre una posición unitaria (ni en la doctrina ni en la jurisprudencia) sobre qué es confiscatorio, contrariamente a la posición clara al respecto en algunos países de nuestro entorno.

-Y, por último, en el análisis de las deducciones, en concreto las deducciones por maternidad, tras la sentencia STS 3256/2018 de 3 de octubre, que establece la exención de las prestaciones percibidas por maternidad afirmando que tales prestaciones percibidas por cualquier Administración Pública están dentro del campo de aplicación de la exención recogido en el artículo 7 h) de la ley de IRPF. Tras esta sentencia se abrió la posibilidad

de reclamar estas cantidades, pero con los plazos de prescripción que señala el artículo 66 de la LGT, puede verse vulnerado el principio de igualdad para aquellos sujetos que no pudieran acogerse a esta reclamación por la propia prescripción, estando esta ley presente desde 2006 y estableciéndose en aquel momento un criterio diferente al que hay actualmente, siendo el mismo precepto y por lo tanto tratándose de manera desigual a los sujetos. Sin perjuicio de que esta deducción por maternidad con la interpretación adoptada por el TS, pueda suponer una deducción regresiva.

5. BIBLIOGRAFÍA.

Airef. (2020) “Estudio Beneficios fiscales. Evaluación del gasto público 2019.” <https://www.airef.es/wp-content/uploads/2020/07/BFISCALES/Estudio-Beneficios-Fiscales.pdf>

Boletín Oficial del Estado (BOE). Códigos electrónicos. <https://www.boe.es>

Calvo Verguez, J. (2020) La fiscalidad de las rentas vitalicias en el IRPF. Publicación: *Revista Quincenal Fiscal*, 4, pp. 1-4 (Disponible *on line*: www.aranzadidigital.es)

Carpio Carro, M. (S/F) “Bonificaciones y Exenciones vs Subvenciones”, El Blog de Montse Carpio, pp.1-4 (http://www.montsecarpio.es/?wpfb_dl=58).

Consejo General del Poder Judicial. Consulta de resoluciones jurídicas. http://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder_Judicial

Damas Serrano, A. (2020) “Lección 3. Los principios que rigen la ordenación de los tributos”, en López Martínez, J. y Pérez Lara, J.M. [Drs.] (2020) *Manual Práctico de Derecho Tributario Parte General*, Valencia, Ed. Tirant Lo Blanch, pp.153-198. (Disponible *on line*: <https://www--tirantonline--com>)

Falcon y Tella, R. (1995) “Exenciones y capacidad contributiva: la paradoja de la exención de los bienes necesarios para el desarrollo de actividades empresariales.” *Revista Quincenal Fiscal*, 7, pp. 1-2 (Disponible *on line*: www.aranzadidigital.es)

García Dorado, F. (2001) “Principio de no confiscatoriedad tributaria y excepciones a la operatividad del límite a la cuota íntegra conjunta por renta y patrimonio.” *Revista Quincenal Fiscal*, 21, pp. 1-17 (Disponible *on line*: www.aranzadidigital.es)

González Ortiz, D. (2013) “La desigualdad de trato derivada de la articulación técnica del mínimo exento en el IRPF: a propósito de la STC 19/2012, de 15 de febrero.” *Revista Quincenal Fiscal*, 21, pp. 1-15 (Disponible *on line*: www.aranzadidigital.es)

González Pino, A. (2019) “La vulneración de los principios constitucionales en materia tributaria: el Impuesto sobre Sucesiones.” *Revista Quincenal Fiscal*, 22, pp. 1-4 (Disponible *on line*: www.aranzadidigital.es)

Herrera Molina, P.M. (1990) *La exención Tributaria*; Madrid, Ed. Colex. 348 p.p.

Jiménez Díaz, A. *et alii* (2016) “Sinopsis artículo 134”, en *Constitución Española*, Disponible/<https://app.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=134&tipo=2>

López Martínez, J. y Pérez Lara, J.M. [Drs.] (2020) *Manual Práctico de Derecho Tributario Parte General*, Valencia, Ed. Tirant Lo Blanch, 947 p.p. (Disponible *on line*: <https://www--tirantonline--com>)

Pont Maestres, M. (1985) *Estudios sobre temas fiscales actuales*. “La justicia tributaria y su formación constitucional”. Barcelona. Ed. Gráficas Campás, pp. 5-63 (Disponible *on line*: <https://books.google.es>)

Ruiz Almendral, V. (2018) “La imposición sobre las bebidas azucaradas envasadas: su compatibilidad con los límites y principios del ordenamiento tributario.” *Revista Quincenal Fiscal*, 18, pp. 1-33 (Disponible *on line*: www.aranzadidigital.es)

Ruiz Ojeda, A. (2015) “Fiscalidad y redistribución regulatoria en Villar Palasí”, *Revista española de Derecho Administrativo*, 174, pp. 1- 34 (Disponible *on line*: <https://0-proview.thomsonreuters.com>).

Sainz de Bujanda, F (1993). *Lecciones de Derecho Financiero Décima Edición*, Madrid, Ed. Servicio Publicaciones Facultad de Derecho Universidad Complutense de Madrid, 557 p.p.

Tovillás Morán, J.M. (2012) “Beneficios fiscales y medidas agravatorias en el IRPF.” *Revista Quincenal Fiscal*, 22, pp. 1-17 (Disponible *on line*: www.aranzadidigital.es)

Tribunal Constitucional de España. Jurisprudencia. <https://hj.tribunalconstitucional.es/>

Vaquer Ferrer, F.A. (2014) “Régimen Jurídico-Tributario de las sociedades de personas a la luz de los convenios para evitar la doble imposición.” *Las sociedades de personas en el Ordenamiento Jurídico Español*. (Tesis doctoral), pp. 25-50