

DR 29 175

Buenas noches. Bienvenidos a Revista de Derecho. Un viernes más con vosotros para hablar de temas del mundo jurídico de la mano de los profesores de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Educación a Distancia.

Como siempre, serán ochenta minutos esta noche dedicados a las materias de cuarto curso de carrera. Antes de comenzar con el primer espacio, vamos a hacer un resumen de los contenidos en Revista de Derecho. Van a estar dedicados a un tema de actualidad financiera y tributaria, como es el proyecto de ley del impuesto sobre las sucesiones y donaciones.

Intervendrán, como es habitual, los profesores don Carlos Palau y don Antonio Martínez Lafuente. Don Juan Damián Moreno, profesor de Derecho Profesal, expondrá el tema de la demanda. En Derecho Administrativo, la profesora doña Carmen Vila nos hablará de las relaciones de cooperación entre el Estado y las comunidades autónomas, primera parte.

A continuación, en Derecho del Trabajo, las relaciones laborales especiales será expuesto por el profesor don Alejandro Suárez. Y finalizaremos con un tema de civil. El profesor don José Manuel Martín Bernal hablará del usufructo.

Así pues, las asignaturas de Financiero y Tributario, Profesal, Administrativo, Derecho del Trabajo y Civil compondrán esta noche Revista de Derecho que aquí comienza. Vamos ya con el primer espacio de este viernes en Revista. Los profesores Carlos Palau y Antonio Martínez Lafuente nos traen, como siempre, temas interesantes y de actualidad en materia de Derecho Financiero y Tributario.

Esta noche van a tratar un tema que puede interesar a todos y no sólo a los estudiantes de Derecho. Es el proyecto de ley del impuesto sobre las sucesiones y donaciones. Buenas noches.

Buenas noches. Muy recientemente ha publicado el Boletín Oficial de las Cortes con fecha 19 de enero de este año, que no hace mucho que ha comenzado, un importante proyecto de ley. Se trata del proyecto de ley reguladora del impuesto sobre las sucesiones y las donaciones.

Este impuesto es uno de los grandes impuestos del sistema tributario estatal que daban por regular desde la reforma iniciada en el año 1977, junto quizá con el impuesto sobre el patrimonio neto, del cual está en vigor, como saben ustedes, una regulación provisional bajo el nombre de Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio y que está pendiente también de una reforma que se ajuste a las líneas generales del sistema tributario actual. No es el primer proyecto de ley regulador de este impuesto que existe, puesto que ya hace casi diez años, en un Boletín Oficial de las Cortes de fecha 11 de enero de 1978, por tanto casi hace exactamente nueve años, se publicó otro proyecto de ley que, al no llegar a ser tramitado, decayó con el fin de la legislatura correspondiente. Como se deduce de la denominación de la ley, el proyecto regula la tributación de las sucesiones y las donaciones.

Por consiguiente, el impuesto regulado en la ley cuyo proyecto se presenta, es un impuesto que grava la totalidad de las adquisiciones gratuitas tanto mortis causa como intervivos. Se produce, por tanto, la integración de todas estas adquisiciones que no era perfecta en la legislación anterior. En la legislación anterior, si bien las donaciones tributaban por la tarifa del impuesto de sucesiones, sin embargo, formalmente estaban integradas en un impuesto distinto, el impuesto sobre transmisiones patrimoniales, lo cual es una consecuencia de la coexistencia de ambas figuras tributarias, la coexistencia histórica en un impuesto tradicional desaparecido, el impuesto llamado de derechos reales y sobre transmisiones de bienes.

Se gravan los incrementos de patrimonio de carácter gratuito en el impuesto, con lo cual se apunta a una relación fronteriza entre este impuesto y el impuesto sobre la renta. En el impuesto sobre la renta se gravan, como es sabido, determinados incrementos patrimoniales. Por tanto, existe un deslinde entre los incrementos patrimoniales no gratuitos grabados en el impuesto sobre la renta y los incrementos de esta última naturaleza que se pasarán a grabar en el impuesto sobre las sucesiones.

En la doctrina hacendística ha existido alguna propuesta en esta línea de integración entre ambos impuestos, por ejemplo, el famoso informe Carter, pero en la práctica nunca se ha impuesto esta integración que sepamos en el sistema tributario efectivamente vigente en ningún país. En cambio, esta integración sí se lleva a cabo en el impuesto sobre las sucesiones, puesto que el impuesto que ahora se proyecta recaerá únicamente sobre las personas físicas y, por tanto, los incrementos de patrimonio gratuitos que perciban las personas jurídicas serán sometidos en posición en el impuesto sobre sociedades. Bien, después de esta introducción cedo la palabra al profesor Martín de la Fuente, que como de costumbre está a mi lado, para que se introduzca ya en el comentario algunos de los aspectos concretos del proyecto.

Muchas gracias. Yo creo que este proyecto tiene un muy singular interés, porque la anterior legislación es realmente antigua, se remonta al año 1964 y ha habido importantes reformas en otros tributos que han afectado al que nos ocupa. La primera novedad es aquella que ya ha apuntado el profesor Palao, y es que se decide el legislador por concretar este impuesto en la persona física.

Esto es una importante novedad que la anterior legislación no distinguía y daba lugar a problemas de una excesiva onerosidad en la prestación tributaria, cuando veíamos desplazamientos gratuitos a título de donación, ayuda financiera, subvenciones, entre entes que no eran personas físicas. Esta delimitación al ámbito de la persona física es la principal novedad. Pero qué duda cabe que en este impuesto la principal reforma introducida es aquella que afecta a la cuantificación de la deuda tributaria.

Lo que se va a satisfacer por el impuesto de sucesiones hasta la fecha dependía de la cuantía de la adquisición y del grado de parentesco entre la persona que recibía los bienes y aquella de la que procedían. De esta forma, y por referirnos a lo que tenemos hasta ahora vigente, antes de su remodelación por el proyecto que estamos examinando, el legislador en siete tarifas

hacía una distribución del parentesco, de forma que cuando estábamos ante hijos y descendientes la carga tributaria era menor y ésta se iba incrementando hasta que llegábamos a encontrar personas con parentesco más allá del cuarto grado, es decir, más allá de los primos hermanos o incluso sin parentesco. Estas siete tarifas del año 1964 se reducen a una, pero el parentesco va a jugar por otra vía diferente, de forma que la carga tributaria sea diferencial.

Estas dos circunstancias que han aparecido de forma tradicional a la hora de cuantificar la deuda tributaria, que son, repito, la cuantía de la adquisición y regalo de parentesco, tienen ahora que complementarse con otras dos. Una de ellas muy novedosa es la edad del beneficiario de la sucesión y otra tremendamente cuestionada, pero que aparece ya en el proyecto que antes ha hecho mención el profesor Palau del año 78, que es el patrimonio preexistente en el heredero o donatario. Esto quiere decir que dos personas con parentesco igual, por ejemplo, dos hijos con referencia al mismo padre, van a tributar de forma distinta en función del patrimonio que ya tenga previamente el heredero o el donatario.

El tema de la edad es, como decía, una singular novedad, puesto que el legislador ha contemplado ciertas herencias en favor de personas de escasa edad, de forma que cuando se tiene hasta 17 años y de ahí, con otro tramo, hasta 21 años, estas edades tempranas son contempladas por el legislador como forma de reducir la carga tributaria. No es momento de pormenorizar en exceso sobre cuestión tan importante, pero sí tener presente que el procedimiento de liquidación se va a complicar, porque va a depender de cuatro variables que, como les decía, y afuera de ser reiterativo, no por ello hay que mencionarlo por su gran novedad, son la cuantía de la adquisición, el grado de parentesco, la edad y el patrimonio preexistente. Si la pretensión del legislador llega a convertirse en realidad y el Gobierno aprovecha para implantar el régimen de autoliquidación en este impuesto, tendrán que saber los herederos o legatarios que tienen que utilizar hasta cuatro parámetros para cuantificar la deuda tributaria.

Yo creo que el profesor Palau podrá seguir exponiendo el proyecto de ley, posiblemente haciendo referencia a alguna cuestión de las que ya se han expuesto o al derecho tributario formal, también de gran interés, en el impuesto sobre sucesiones. Habías apuntado a lo ciertamente discutible de esta novedad importante que introduce el proyecto de ley, puesto que, efectivamente, la valoración del patrimonio, como he sabido, presenta problemas importantes. Es dudoso que se logre valorar el patrimonio de una forma equitativa, atendiendo a su distinta composición, y esto puede dar lugar a problemas.

Quizás es curioso señalar que la introducción de una variable de esta naturaleza, el valor del patrimonio preexistente en el adquirente, ya estuvo en vigor en la legislación alemana e italiana en el periodo de entreguerras, pero desapareció de estas legislaciones y se suele señalar en la doctrina la difícil puesta en práctica de una medida de esta naturaleza. Veremos a ver qué dice, en otros aspectos, también tiene interés señalar la nueva regulación del ámbito territorial de aplicación del impuesto. Hasta ahora, el ámbito territorial, por un lado, dejaba excluidos de la tributación en España a los inmuebles situados en el extranjero y, en cuanto a

los bienes muebles, los sometía en posición si el causante o el causabiente eran o son españoles, puesto que la legislación está aún en vigor.

Según el proyecto, el criterio del punto de conexión con el impuesto español va a cambiar y va a adoptarse un sistema que ya existe en los impuestos personales, a saber, la distinción entre obligación personal y obligación real de contribuir, estando sujetos a la primera, lo cual quiere decir que tributarán por la totalidad de la adquisición las personas que tengan su residencia efectiva en España. Esto supone que una persona, con independencia del lugar donde estén situados los bienes, esto supone que un residente en España tributará incluso por los bienes inmuebles que adquiera, aunque éstos estén situados en el extranjero. Evidentemente, esto puede dar lugar a una doble imposición si el país de la situación del bien adopta el criterio de la localización de los bienes y por eso se introduce también en el proyecto una medida unilateral para evitar la doble imposición consistente en la imputación del impuesto extranjero.

Me dice Antonio Martín de la Fuente que quisiera observar alguna cosa. Sí, no. Solamente, quizá por la zona de ese tiempo, que no se nos quede en el tintero una novedad que es muy singular.

El proyecto intenta homologar todo el régimen jurídico de este impuesto al esquema contenido en la Ley General Tributaria para todos los tributos y hay remisiones muy claras derogando singularidades en materia de infracciones y sanciones tributarias, en materia de deberes de colaboración y obligaciones formales, y llega a este deseo de ponerse en línea con el esquema que, con carácter general, prevé nuestra ley de diciembre de 63, en algo que hasta ahora era una singularidad muy propia del impuesto sucesorio, que era el tema de la prescripción. De forma que, a partir de la entrada en vigor de la ley prevista para el año 88, el derecho de la Administración para liquidar es reconducible al plazo general de 5 años, quedando sin efecto el plazo de 10 años previsto hasta ahora en la legislación vigente. Esto tiene su cabal sentido porque, si se van a agravar los incrementos de patrimonio obtenidos a título gratuito desgajándolos de la imposición sobre la renta y sometiéndolos a un tributo especial, no tendría mucha justificación distinguir otros incrementos sometidos a la imposición sobre la renta donde el plazo de prescripción es de 5 años.

Pero lo que importa destacar es que este acortamiento del plazo de prescripción, tenemos que entender que opera para las prescripciones en curso. Esto no es un tema que sea demasiado familiar al derecho tributario porque siempre ha tendido a endurecer las cuestiones y, por tanto, siempre se ha contemplado la retroactividad como una defensa frente al poder de imposición de la Hacienda Pública. Pero, curiosamente, aquí aparece una norma más favorable para el contribuyente.

Tendemos, por consiguiente, para poner un ejemplo, que el señor que estuviera prescribiendo por 7, 8 años y le faltaran 2, 3 o más para completar el plazo de 10, en cuanto la ley se apruebe y ha sobrepasado el plazo quinquenal, entendemos que ha prescrito la acción de la Administración para liquidar. Otro aspecto también de interés, efectivamente, es, aparte de que

creo que ya lo ha señalado, el tema de la posibilidad de la establecimiento de un sistema de autoliquidación, con lo cual cae el último reducto de la liquidación administrativa, claro que un impuesto de esta complejidad, la autoliquidación por contribuyentes no expertos va a ser realmente difícil. Pero, en fin, lo cierto es que se introduce ya este sistema en la totalidad del sistema tributario.

Y otro aspecto, quizá de interés, es que el proyecto establece con toda claridad que la base imponible está constituida por el valor real de los bienes y derechos transmitidos, sin hacer una remisión como la hace la ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio. Esta remisión ha sido interpretada por una reciente jurisprudencia de una forma muy restrictiva y el proyecto sale al paso, volviendo a los criterios tradicionales de que la Administración podrá siempre valorar en su efectivo valor real los bienes. Y no solamente en el Impuesto sobre Sucesiones, sino que también en el Impuesto sobre Transmisiones, mediante una disposición adicional, vuelve a la ortodoxia tradicional.

Quizá hemos señalado ya lo más importante. No sé si nos queda mucho tiempo. Por consiguiente, estos son quizás realmente, yo creo, los aspectos más importantes.

Quizá solamente por añadir algún detalle más, y es que el histórico Impuesto equivalente sobre personas jurídicas desaparece también en el proyecto de ley. Se recuerda que es aquel tributo que grababa aquellas entidades que nunca transmitían sus bienes, las llamadas tradicionalmente manos muertas. Pues bien, dada la escasa importancia económica de este gravamen, el proyecto también lo hace desaparecer.

Claro, porque como había una excepción en favor de aquellas entidades cuyo patrimonio se transmitiera mediante títulos, valores que lo encarnaban, sociedades, etcétera, quedaba reducido realmente a entidades casi de derecho público, municipios, etcétera, sumamente marginales. Por lo cual, la desaparición está absolutamente justificada. Y nada más, nos despedimos de ustedes hasta la próxima emisión.

Buenas noches. Gracias, profesores Palao y Martínez Lafuente. Y ahora vamos a dar paso a un tema de derecho procesal, la demanda.

Pero antes, el profesor Juan Damián os va a dar unas informaciones de interés para vuestros estudios. Buenas noches, profesor.