



# LA SIMPLIFICACIÓN DE LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA

José María Lago Montero

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Salamanca*

*Prólogo de*

Clemente Checa González

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Extremadura*

**REUS**  
EDITORIAL

## DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

### TÍTULOS PUBLICADOS

- Igualdad y perspectiva de género en el Derecho de la Hacienda pública,** *Marcos Iglesias Caridad* (2017).
- La fiscalidad de los espacios naturales protegidos,** *Ángel Moreno Inocencio* (2018).
- Los límites de la potestad de comprobación tributaria,** *Sabina de Miguel Arias* (2019).
- La problemática tributaria de la interposición de sociedades en la realización de actividades profesionales,** *Olga Carreras Manero* (2019).
- La asistencia internacional en la recaudación tributaria,** *Alma Delia Virto Aguilar* (2020).
- La tasación pericial contradictoria: cuestiones generales y aspectos sustantivos,** *Joaquín Álvarez Martínez* (2020).
- Las tarifas como instrumentos de financiación de los servicios aeroportuarios en el Derecho Español,** *Ricardo J. Navarro Gómez* (2021).
- La simplificación de la imposición sobre la renta,** *José María Lago Montero* (2021).

**DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO**

Director: JOAQUÍN ÁLVAREZ MARTÍNEZ

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Zaragoza

# **LA SIMPLIFICACIÓN DE LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA**

José María Lago Montero

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Salamanca*

Prólogo

Clemente Checa González

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Extremadura*

**REUS**  
EDITORIAL

Madrid, 2021

Trabajo que recoge los planteamientos que hemos barajado y discutido al amparo de los proyectos de investigación La simplificación de la imposición sobre la renta DER2016 77480-P, y La simplificación de la imposición sobre la renta con especial atención a Castilla y León, GIR 18.J447/463AC03, de los que he sido investigador principal.

© Editorial Reus, S. A.  
C/ Rafael Calvo, 18, 2º C – 28010 Madrid  
Teléfonos (34) 91 521 36 19 – (34) 91 522 30 54  
Fax: (34) 91 445 11 26  
reus@editorialreus.es  
www.editorialreus.es

1.ª edición REUS, S.A. (2021)  
ISBN: 978-84-290-2483-8  
Depósito Legal: M 8447-2021  
Diseño de portada: María Lapor  
Impreso en España  
Printed in Spain

Imprime: Talleres Editoriales Cometa, S. A.  
Ctra. Castellón, km 3,400 – 50013 Zaragoza

Ni Editorial Reus ni sus directores de colección responden del contenido de los textos impresos, cuya originalidad garantizan sus propios autores. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización expresa de Editorial Reus, salvo excepción prevista por la ley. Fotocopiar o reproducir ilegalmente la presente obra es un delito castigado con cárcel en el vigente Código penal español.

## PRÓLOGO

Representa un honor para mí prologar este nuevo libro de JOSÉ MARÍA LAGO MONTERO, quien, como es notorio, no necesita presentación alguna, por ser sobradamente conocido, y estar unánimemente valorado de manera muy favorable en los ambientes académicos y profesionales, como no puede ser de otro modo habida cuenta de su impecable e intachable trayectoria científica. En cualquier caso, y como contribución a la amistad que nos une, paso a esbozar unas páginas sobre una cuestión tan interesante como la que trata esta obra: la necesaria simplificación de la normativa tributaria.

En general, nuestra legislación es caótica, fragmentaria y confusa, lo que ha llevado a convertir el ordenamiento jurídico en un conjunto desordenado y asistemático de preceptos de toda índole, cuyo conocimiento y comprensión es difícil incluso para los más cualificados operadores jurídicos, y se está convirtiendo en inaccesible para el ciudadano normal, como bien han señalado, entre otros muchos autores, RUBIO LLORENTE “El procedimiento legislativo en España”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 16, 1986, DE RAMÓN FORNS “Sobre la necesidad de perfeccionar el ordenamiento jurídico”, *Diario La Ley*, nº 7152, 8 abril 2009, y PÉREZ RON “El nuevo Estado de Derecho”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 4, 2014.

En idéntica línea, en la Memoria Consejo de Estado del año 1989 —órgano que ya en su Memoria del año 1987 había indicado que el principio que formula el art. 6.1 del Código Civil no es más que una pura ficción; lo que también se ha señalado por GARCÍA DE ENTERRÍA cuando en su obra *Justicia y seguridad jurídica en un mundo de leyes des-*

*bocadas*, Cuadernos Civitas, Madrid, 2000, escribió que este principio se nos presenta casi como un sarcasmo, pues no hay persona alguna, incluyendo a los juristas más cualificados, que pueda pretender hoy conocer una minúscula fracción apenas de la marea inundatoria e incesante de normas— se puso de manifiesto que el distendido sistema de producción de normas, fruto en muchas ocasiones de respuestas apresuradas a necesidades y compromisos de uno u otro tipo, genera riesgos de degradación normativa; a la par que representa un evidente peligro no solo para la certeza de las normas sino también para su calidad o racionalidad y su justicia; ideas que también se recogen en, por ejemplo, los trabajos de VIRGILIO ZAPATERO “El Club de los Nomófilos”, *Cuadernos de Derecho Público*, nº 3, 1998, GASCÓN ABELLÁN “Calidad de las normas y técnica normativa. A propósito del «Cuestionario Previo»”, *Revista española de la función consultiva*, nº 6, 2006, y RUBIO LLORENTE “El papel del Consejo de Estado en el control de la calidad técnica de las normas”, *Revista española de la función consultiva*, nº 6, 2006, cuando afirmó que a mayor producción de normas, menor calidad de las mismas.

Esta proliferación desordenada de leyes ocasiona que se resienta, como se puso de relieve en la Memoria del Consejo de Estado del año 2002, uno de los elementos tradicionales de la norma, cuál es su condición de regulación de carácter general *pro futuro*, cediendo en tales casos la deseable “generalidad” de la norma a una pretensión de ser “medida” de carácter coyuntural y efímero. Este mismo Órgano, en sus Memorias de los años 1983 y 1990, señaló que: “Sin perjuicio de reconocer la fluidez propia de la realidad social y las consiguientes necesidades de adaptación de las normas, es una aspiración razonable, al concebir y llevar a efecto los planes de producción normativa, la de conseguir el mayor grado posible de estabilidad en beneficio del conjunto del ordenamiento y de su más eficaz recepción social”. Sólo así, sigue diciendo, se evitarían: “Las perturbaciones que, para el funcionamiento de los servicios administrativos y la certidumbre de los administrados, se siguen del ritmo de cambio de las normas aplicables, sin dar tiempo, en ocasiones, a que las anteriores acrediten sus virtudes o sus defectos”

En citada Memoria del Consejo de Estado del año 2002 se pusieron de relieve, además, otros dos factores que propician la pérdida de calidad de las leyes.

Por una parte, la notoria imperfección en la redacción de muchas de ellas, debido a la improvisación y al apresuramiento con el que se dictan, con lo que “padecen la gramática y la sintaxis, los preceptos son

largos en exceso y contienen demasiados incisos de sentido no siempre claro, se abusa de los «en su caso» y de los «sin perjuicio» y de reglas generales que contienen no sólo su excepción sino acaso una excepción de la excepción misma. Además, se multiplican las remisiones de un precepto a otro, ora dentro de la propia disposición ora fuera de ella: su abundancia no añade precisión, sino que, por el contrario, hace la lectura de la norma difícil y enfadosa. Esta dificultad se torna imposibilidad de comprensión en las normas modificadoras de otras cuando las innovaciones se producen a retazos, por apartados o párrafos aislados carentes por sí solos de sentido”.

Esto se ha agravado en **época reciente porque** que el lenguaje habitualmente empleado en la redacción de las normas se ha visto en buena medida alterado como consecuencia de los términos económicos empleados en gran número de ellas, fruto del derecho de la crisis económica, que ha originado, como ha escrito EMBID IRUJO “Norma, Economía y Lenguaje en el derecho de la crisis económica. El control judicial de la actividad administrativa en la economía. Algunas reflexiones”, *Documentación Administrativa*, Nueva Época, n° 1, 2014, la utilización de un lenguaje específico que “no tiene los suficientes elementos de claridad y en algunas ocasiones, además, parece utilizado desde un punto de vista más político que jurídico lo que solo puede llevar consigo confusión e incertidumbre, justo lo contrario de lo que hay que pedir a la norma, a cualquier norma”, lo que puede tener trascendencia cuando deba efectuarse algún tipo de control judicial sobre la actividad administrativa desarrollada y basada en dicho lenguaje.

Y, por otra, el excesivo “reglamentismo”, toda vez que con excesiva frecuencia las leyes “contienen supuestos demasiado numerosos y concretos con mengua de la claridad del principio normativo inspirador del precepto: el espíritu reglamentista tiende a colonizar la ley y es éste otro factor de inestabilidad de las leyes. La tendencia a multiplicar los supuestos de hecho singulares no sólo alarga los preceptos, sino que paradójicamente propicia la existencia aparente de los llamados “vacíos legales”.

Esto acrecienta la dificultad de la aplicación de las normas, como ya había resaltado FERREIRO LAPATZA “El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo”, *Revista Crónica Tributaria*, n° 68, 1993, cuando señaló que este excesivo reglamentismo perturba la aplicación de la regla general que se intenta aplicar, crea numerosas contradicciones y multiplica las discusiones sobre su interpretación; no siendo

tampoco infrecuente, como ha denunciado LÓPEZ GUERRA “Pluralismo y técnica normativa”, *Cuadernos de Derecho Público*, n° 29, 2006, que esta regulación minuciosa y reglamentista se realice de forma interesada por el legislador a fin de no dejar huecos normativos por donde pueda introducirse la decisión judicial.

Por si todo expuesto no fuese ya de por sí suficientemente grave, debe tenerse en cuenta, también, que en cualquier proceso de elaboración de una ley siempre existe la tentación de introducir supuestos de regulación de materias heterogéneas y dispares, circunstancia que, en ocasiones, no depende de la voluntad del autor del proyecto normativo, sino que la inclusión de dichas materias puede deberse a su introducción en los proyectos o en las proposiciones, por la vía de enmienda.

Este proceder causa evidentes problemas, como bien ha señalado ESCUIN PALOP “Sobre las Leyes y sus límites”, *Civitas, R.E.D.A.*, n° 147, 2010, toda vez que esta forma de actuar puede servir para eludir ciertos trámites, como el dictamen del Consejo de Estado, o del respectivo Consejo Consultivo autonómico si éste existiese, y se tratase de una ley regional, y atenta también, y esto es aún más criticable, contra la esencia de la ley, ya que cada una de ellas debe tener, desde el punto de vista lógico, un contenido homogéneo, y cada proyecto o proposición de ley debe regular una sola materia; y ello por dos razones: una, para facilitar a los ciudadanos el conocimiento del Derecho, y dos, para facilitar la aplicación del ordenamiento jurídico; extremo que asimismo ha sido resaltado de forma concluyente por MERCEDES FUERTES “Once tesis y una premática para restablecer la dignidad de la Ley”, *Revista de Administración Pública*, n° 177, Madrid, 2008, cuando escribió que: “Una mínima regla de claridad y sensatez debería ser: una Ley para cada materia, una materia en cada Ley”.

Todo lo hasta aquí expuesto se produce, con especial intensidad, en el ámbito del Derecho financiero y tributario, puesto que, como ha indicado HALLIVIS PELAYO “La legislación y el fisco, dos ejes fundamentales de la seguridad jurídica en materia tributaria”, en *Memorias de los Seminarios de Derecho Constitucional Tributario, 2005-2006*, VV.AA., Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tomo II, México, 2007, la falta de claridad en las normas, los vacíos normativos, las fórmulas jurídicas vacías, la falta de precisión terminológica y conceptual, los múltiples reenvíos legislativos y la falta de reglas claras de caducidad y prescripción, generan una incorrecta aplicación de las normas tributarias; crítica a la que también se suman, entre otros autores, NAVAS VÁZQUEZ “Sistema tributario”,

*Revista Quincena Fiscal*, n° 6, 2008, quien ha escrito que nadie que tenga relación con los tributos ha podido sustraerse a la continuidad de su pésima regulación de forma y de fondo, a entradas en vigor y derogaciones absolutamente enrevesadas, a los efectos temporales insondables de tantas normas de las leyes de presupuestos, a las formas fraudulentas de las leyes de acompañamiento o, por llegar a un final, a la profusión de decretos-leyes más allá de cualquier urgencia; y SIMÓN ACOSTA “Impuestos: seguridad jurídica y técnica legislativa”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n° 936, 2017, cuando destaca el nocivo efecto que produce la detestable acumulación desordenada de normas heterogéneas, que se va agravando en cada reforma fiscal, a base de incorporar al texto de las leyes reguladoras de los impuestos un cúmulo desmedido de disposiciones adicionales y transitorias, cuando, además, muchas de estas últimas se dictan para salvar expectativas de derecho creadas durante la vigencia de la norma modificada y no son propiamente normas transitorias, sino regímenes especiales de vigencia indefinida que contemplan hechos posteriores a la entrada en vigor de la nueva ley, aunque iniciados o con antecedentes en otros anteriores.

Así se puso también de relieve con toda claridad en la *Declaración de Granada* (cuyo texto puede consultarse en *Civitas, R.E.D.F.*, n° 179, 2018) suscrita en esta ciudad el 18 de mayo de 2018 por un conjunto de profesores de Derecho financiero y tributario, entre los que me incluyo, al igual que el autor de la obra que tengo el honor de prologar, en la que se afirmó que el legislador usa en demasiadas ocasiones expresiones difícilmente comprensibles, permanentes remisiones normativas y otras fórmulas similares que hacen poco menos que imposible no ya la interpretación de los textos legales o reglamentarios, sino su propia comprensión, derivándose de ello una ulterior consecuencia indeseable, y es que convierte a la Dirección General de Tributos en una especie de oráculo que viene a explicar a todos (Administración, contribuyentes y Tribunales) la verdad revelada contenida en la norma objeto de interpretación; y, además, ha generalizado una práctica en virtud de la cual las discrepancias de la Administración con la doctrina jurisprudencial se zanján por la vía más expeditiva, que no consiste en otra cosa que normativizar tales discrepancias; esto es, reformar, por vía legal o reglamentaria, las normas que han provocado aquellas para poner las cosas en el punto querido por la Administración, produciéndose de esta forma que lo que los Tribunales han declarado contrario a Derecho venga a convertirse en Derecho mediante la correspondiente reforma normativa.

La apuntada complejidad del ordenamiento jurídico en general, con el grave problema que ello supone para el ciudadano medio, que es a quien deben dirigirse las normas, ya que éstas no pueden dictarse en exclusiva para los juristas y los especialistas como reiteradamente se ha recordado en múltiples dictámenes del Consejo de Estado, se agudiza de forma exponencial en la órbita tributaria, como han señalado, entre otros autores, NAVARRO y DINIZ DE SANTI “¿Son válidas las normas tributarias imprecisas?”, *Revista Quincena Fiscal*, n° 14, 2007; y VILLAR EZCURRA y GOROSPE OVIEDO “La calidad de las leyes en el Derecho Financiero y Tributario español e italiano”, en *VI Jornada metodológica de Derecho financiero y tributario* JAIME GARCÍA AÑOVEROS. *La calidad jurídica de la producción normativa en España*, VV.AA., IEF, Documento n° 30, 2009, quienes indican que en la esfera tributaria ello tiene mayor transcendencia aún habida cuenta que a los contribuyentes se les “otorga” en ella una muy elevada y activa participación, como se ha reconocido incluso por el Tribunal Constitucional, que en, por ejemplo, su sentencia 150/1990, de 4 de octubre (FJ 8º), ya afirmó que el Derecho tributario regula actos y relaciones jurídicas en masa que afectan y condicionan la actividad económica global de todos los ciudadanos, y atribuye a éstos una participación y un protagonismo creciente en la gestión y aplicación de los tributos.

Contribuiría decisivamente a acabar con esta indeseable situación la adecuada utilización de una correcta técnica normativa, que constituye un instrumento muy valioso al servicio del principio de seguridad jurídica.

Ello propiciaría que las leyes fuesen menos detalladas, menos farragosas, más breves y más claras, y que las mismas se elaborasen de acuerdo con las acertadas recomendaciones de BENTHAM, quien, en su obra *Tratados de legislación civil y penal*, indicó que: “El fin de las leyes es dirigir la conducta del ciudadano y para que esto se verifique son necesarias dos cosas: primero, que la ley sea clara, esto es que ofrezca al entendimiento una idea que representa exactamente la voluntad del legislador; segundo, que la ley sea concisa para que se fije claramente en la memoria. Claridad y brevedad son pues las dos cualidades esenciales. Todo lo que contribuye a la brevedad contribuye también a la claridad”, principios éstos que posteriormente retomaría NEUMARK *Principios de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, desarrollándolos con profundidad y brillantez desde la perspectiva tributaria, en aras a alcanzar a través de su efectiva aplicación unas normas que se entiendan, que sean eficaces y que, por ello, puedan ser cumplidas de forma efectiva.

Y para alcanzar satisfactoriamente dicha claridad uno de los cauces más eficaces sería, sin duda, el de simplificar las normas tributarias, en el bien entendido, siguiendo a JOSÉ M<sup>a</sup> LAGO, de que lo que se trata es de simplificar para mejorar la seguridad jurídica, no para incurrir en inequidades manifiestas so pretexto de facilitar la gestión.

El propio autor es plenamente consciente de que es ésta una tarea muy difícil, y así nos recuerda los bienintencionados propósitos de simplificación que se enuncian una y otra vez en los preámbulos de nuestras leyes, de un tiempo a esta parte, y que fracasan también una y otra vez, sin excepción, puesto que aunque todas las leyes modificadoras de nuestros principales impuestos en los últimos años han incluido en sus preámbulos una referencia a la necesaria simplificación, a poco que nos detengamos en el análisis de los articulados respectivos se aprecia que éstos, lejos de simplificarse en cada edición, presentan una complejidad creciente, sobre todo si se realiza la comparativa tomando un lapso temporal relevante, un decenio, por ejemplo.

Así lo había puesto ya de relieve ZAGREBELSKY “La ley, el Derecho y la Constitución”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, n° 72, 2004, cuando afirmó que el Estado es desde hace tiempo una *machina legislatoria*, siendo casi imposible encontrar dimensión alguna de la existencia que no sea objeto de atención por parte del derecho, en la forma de ley positiva, por lo que la desde hace tiempo invocada, y nunca realizada, política de la reducción y simplificación legislativa, se contradice en todos los campos por los incrementos legislativos exactamente opuestos, que conllevan que el mundo del derecho esté saturado de leyes; lo que no es solamente un círculo vicioso que, a la postre, deja las cosas como estaban; es una espiral que conduce hacia abajo, al desgaste de la ley, a la erosión progresiva del sentido de legalidad, fruto en buena medida, como ha escrito PAMPARACUATRO MARTÍN “En torno a la crisis del Derecho”, UNED. *Revista de Derecho Político*, n° 92, 2015, de que nuestros parlamentos fabrican masivamente leyes que lo son solo en la forma, mas no en su sustancia, lo que propicia el surgimiento de una inflación excesiva de “leyes” que aumenta sin medida, una hiperproducción de preceptos legales.

Este proceder, como bien señaló JUAN LOZANO “La racionalidad de las leyes: una aproximación a los presupuestos de calidad de las normas y paradigmas para el desarrollo de investigaciones centradas en la creación del Derecho”, en *VI Jornada metodológica de Derecho financiero y tributario* JAIME GARCÍA AÑOVEROS. *La calidad jurídica de la produc-*

*ción normativa en España*, VV.AA., IEF, Documento nº 30, 2009, origina igualmente un considerable aumento de los litigios en la esfera tributaria, como también recalca el prof. LAGO en esta nueva obra suya, en la que la litigiosidad ha alcanzado cotas verdaderamente importantes, sobre todo en la esfera económico-administrativa, ya que en la contencioso-administrativa es menor, siendo ello debido, probablemente, como ya apuntó LAGO MONTERO en otra obra suya anterior “Del estado actual de la litigiosidad y sus causas determinantes. La escasa mutabilidad de los factores que la generan”, en *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, LAGO MONTERO, J.M<sup>a</sup> (director), ALFONSO GALÁN, R. Y GUERVÓS MAÍLLO, M<sup>a</sup>.A. (coordinadoras), VV.AA., Thomson Reuters Aranzadi, 2018, no tanto a la calidad y rigor de las resoluciones emitidas por los Tribunales Económico-Administrativos, sino al llamativo efecto anestésico, y al hartazgo que en el *animus litigandi* opera el consumo obligatorio de la vía económico-administrativa.

Este notable incremento de la litigiosidad origina, por otra parte, el nacimiento de otros dos graves problemas.

Por una parte, propicia un considerable retraso en resolver, lo que implica que pierda eficacia la doctrina jurisprudencial, al recaer ésta cuando los problemas ya se han solucionado, o han sido sustituidos por otros nuevos y distintos, como han señalado REMÓN PEÑALVER “La lucha por la seguridad jurídica”, *Diario La Ley*, nº 6642, 2007, y TEJERIZO LÓPEZ “Algunas reflexiones sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria”, *Civitas, R.E.D.F.*, nº 141, 2009, quien ha escrito que la vida efímera de muchas normas tributarias ocasiona, en bastantes casos, que cuando los Tribunales de Justicia se llegan a pronunciar sobre ellas, lo hacen en un momento en que ya no están vigentes, por lo que la utilidad de sus decisiones, más allá de la eficacia que tengan para las partes del proceso, se minimiza hasta desaparecer en la mayor parte de los supuestos.

Y, por otra, una pérdida de calidad de las sentencias de nuestros Tribunales, puesto que la gran cantidad de asuntos que tienen que afrontar merma indudablemente el tiempo que pueden dedicar a los mismos, y la necesaria atención que sería necesaria para resolverlos de la manera más correcta posible.

El prof. LAGO, en su brillante libro, que viene a añadirse a la extensa lista de publicaciones que nos ha ofrecido a lo largo de su ya larga y exitosa carrera académica y profesional, nos ofrece un amplio catálogo de situaciones deficientemente reguladas que se producen en el seno de

algunos de los principales impuestos de nuestro “sistema tributario”, expresión que entrecomillo puesto que nuestro ordenamiento tributario es tan deslavazado y tan incoherente la articulación de las distintas piezas que lo integran y componen que calificar al mismo como sistema es un desatino, toda vez que como bien ha escrito CARBAJO VASCO, D. “Urgencia y necesidad de una reforma global del sistema tributario español”, en *Encuentro de Derecho financiero y tributario* (1ª ed.). *Desafíos de la Hacienda pública española* (3ª parte). *La Administración tributaria*, VV.AA., IEF, Documento nº 17, lo que tenemos en España por “orden fiscal” no es un sistema tributario, sino un andamiaje de normativas, prácticas y aplicaciones incoherentes, deslavazado y remendado, sometido a un torrente de disposiciones sin orden, concierto o ilación alguna entre las mismas, y muchas de ellas contradictorias entre sí, gestionado, además, sin auténtica cooperación interadministrativa por múltiples Administraciones tributarias.

No es este el lugar para tratar por extenso todas y cada una de dichas situaciones deficientemente tratadas por nuestro legislador. Lo mejor es, sin duda, acudir al propio texto del autor, ya que así obtendrán más y mejor provecho los lectores de esta magnífica obra.

Únicamente apuntaré algunas cuestiones que, a mi juicio, están muy mal reguladas en nuestro ordenamiento tributario, y de las que este libro se ocupa, ofreciendo, además, alternativas, en pos de intentar su mejora jurídica.

Una de ellas es la que atañe a los numerosos recovecos, regímenes especiales, excepciones y exenciones, totales o parciales, que convierten a nuestro ordenamiento tributario en un sistema complicado de aplicar, amén de progresivo no para todos, sino solo para aquéllos que no saben navegar en sus aguas procelosas, por utilizar las propias, y acertadas, palabras del autor.

Diversas instituciones europeas e internacionales —la Comisión Europea, en su *Working Paper*, nº 48/2014, “*La reforma de impuestos en los Estados miembros de la UE*”, y la OCDE en sus “*Encuestas sobre la economía española*”, de marzo de 2017— así como numerosos autores —por citar solo algunos, véanse los relativamente recientes trabajos publicados en los núms. 2/2015, 2/2017 y 9/2017, de *Fedea Policy Papers*, titulados respectivamente “Una reforma fiscal para España”, “Los ingresos públicos en España” y “La reforma fiscal pendiente”—, han puesto el foco en la necesidad de reducir los muy amplios, extensos y numerosos beneficios fiscales (también denominados gastos tributarios) existentes en el orde-

namiento tributario español, que causan graves trastornos a las cuentas públicas; problema que, además, no es reciente, ya que cuando en España se introdujo, por primera vez en la Constitución de 1978, la obligación de elaborar el Presupuesto de Gastos Fiscales, ya los analistas del Senado estimaron que las causas del déficit presupuestarios se debían a que de una riqueza de 100 unidades monetarias, 55 tributaban y 45 quedaban exoneradas de gravamen, siendo ello debido a la amplia proliferación de beneficios fiscales existentes en nuestro ordenamiento jurídico.

Desde entonces, esta situación no ha mejorado. Antes bien, ha empeorado significativamente, como consecuencia, básicamente, de dos factores.

Por una parte, debido a los muy numerosos beneficios fiscales establecidos en las normas de las CCAA, a través, sobre todo, del establecimiento de deducciones en la cuota del IRPF, muchas de ellas meramente “publicitarias”, como han señalado DE LA PEÑA VELASCO en “Los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas”, en *25 años de financiación autonómica*, AA.VV., Cátedra Cantabria, Parlamento de Cantabria, 2005, y Jorge GARCÍA-INÉS y ÁLVAREZ GARCÍA en *Un análisis de la política tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común*, IEF, Documento nº 14, 2006, quienes han indicado que muchas de estas deducciones son más simbólicas que efectivas, ya que a su escasa cuantía se une el hecho de que sólo las pueden aplicar contribuyentes que tienen unos niveles de renta muy reducidos, lo que conlleva que en muchos casos se dirijan hacia personas que no van a presentar declaración, o que no van a poder aplicar todas las deducciones a las que tienen derecho al resultar insuficiente su cuota impositiva.

Y, por otra, por la muy amplia utilización de una extensa serie de estímulos, incentivos fiscales y regímenes especiales y preferenciales establecidos, sobre todo en el IS, con la idea, fundamentalmente, de atraer inversiones financieras y empresariales al territorio español, ante la evidencia, como han indicado, entre otros autores MARTÍN DELGADO *Derecho financiero y derechos fundamentales*, Lección inaugural del curso 2009-2010, Universidad de Málaga, 2010 y RUIZ-HUERTA CARBONELL *40 años de Hacienda democrática en España*, IEF, Documento nº 3, 2019, de que los inversores tienden a localizar su capital en el lugar donde perciben una mayor rentabilidad financiero-fiscal.

Esta forma de actuar puede estar económicamente justificada; pero es evidente que ese más benigno trato fiscal dispensado a las rentas empresariales debido de manera principal, aunque no exclusiva, a la abu-

siva utilización de regímenes especiales y de beneficios fiscales, genera un atentado a la defensa de los intereses públicos, constituyendo esta conducta, como ya señaló FERREIRO LAPATZA “Simplificación, base imponible y renta empresarial”, *Revista Quincena Fiscal*, n° 21, 2006, uno de los más importantes semilleros de desigualdad y privilegios, además de, como es obvio, un evidente atentado a la necesaria simplificación del ordenamiento tributario.

Tiene, pues, razón LAGO MONTERO cuando aboga por la eliminación de la “mayoría de los regímenes especiales vigentes supuestamente establecidos con el fin de hacer menos complejo el cumplimiento, y que la mayoría de las veces no hacen sino crear recintos cerrados para la tributación privilegiada de unos hechos imponderables concretos, a costa de la generalidad y de la igualdad en la imposición”.

Otra de las acertadas críticas del prof. LAGO, a la que también me sumo, es la que versa sobre la bifurcación operada en el IRPF entre renta del ahorro y resto de la renta, general, que produce un agravio comparativo entre la renta del trabajo y la del ahorro, al tributar más aquella que ésta. En palabras del autor, que suscribo, si las rentas empresariales y profesionales huyen al IS, y la renta del ahorro se bonifica, queda como único sufridor efectivo de la progresividad del IRPF el trabajador por cuenta ajena.

Como han señalado CAAMAÑO ANIDO y CALDERÓN CARRERO en “Globalización económica y poder tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?”, *Civitas, R.E.D.F.*, n° 114, 2002, en el ámbito de la fiscalidad internacional ha terminado por imponerse la fórmula del *dual income tax*, que somete a un tipo de gravamen proporcional y reducido a las rentas del capital —las eufemísticamente denominadas por nuestro legislador “rentas del ahorro”— en el intento de frenar y neutralizar así la “volatilidad” de estas rentas, que son las más fácilmente susceptibles de “deslocalización”.

Este sistema, introducido por vez primera en Dinamarca en el año 1987, que se aplicó de forma inmediata en Suecia (1991), Noruega (1992) y Finlandia (1993), y de ahí se extendió a otros países, entre ellos a España, puede tener sus ventajas, como han apuntado, entre otros autores, RUIZ-HUERTA CARBONELL, AGÜNDEZ GARCÍA, GARCIMARTÍN ALFÉREZ, LÓPEZ RODRÍGUEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, en *Tendencias de reforma fiscal: hacia una fiscalidad europea*, Fundación Alternativas, OPEX, Observatorio de política exterior española, Documento de trabajo n° 62, 2011, y GARCÍA NOVOA *La reforma fiscal en materia de tributación del aho-*

rro y del endeudamiento de las sociedades, IEF, Documento n° 21, 2014, que analizan con detenimiento los pros y los contras de este método dual de gravamen; pero conduce, como ya indicó TANZI *Taxation in a Integrating World*, Brookings Institution Press, 1994, a una inequitativa forma de trato entre las rentas del ahorro y las otras rentas, lo que conlleva un fuerte correctivo a la idea de justicia, como, entre otros autores, han denunciado CASAS AGUDO “El modelo dual de impuesto sobre la renta. Rasgos específicos del caso español”, *Revista Técnica Tributaria*, n° 107, 2014, y ÁLAMO CERRILLO “Economía digital, responsabilidad social tributaria y erosión de las bases imponibles”, *Revista Quincena Fiscal*, n° 13, 2018.

Y lo que es aún peor. Ha propiciado, ante el hecho incontestable de que los Estados necesitan recursos tributarios, que los mismos se hayan visto obligados, para mantener en un nivel aceptable su recaudación, a incrementar la imposición sobre bases carentes de movilidad o, al menos, poco móviles, como bien han señalado FERNÁNDEZ AMOR “Fundamentos de un principio universal de Justicia Tributaria”, *Revista Quincena Fiscal*, n° 3, 2016, PISTONE “La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del Derecho tributario global”, *Civitas, R.E.D.F.*, n° 170, 2016, y LAMPREAVE MÁRQUEZ “¿La competencia fiscal desleal vs. las ayudas de Estado fiscales, dos caras de la misma moneda?”, *Revista Quincena Fiscal*, n° 8, 2018, siendo las perjudicadas con ello, como ya antes se apuntó, las rentas del trabajo, como entre otros muchos autores han denunciado CALDERÓN CARRERO *La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI*, IEF, Documento n° 20, 2006, ALMUDÍ CID *Planificación fiscal internacional a través de sociedades holding*, IEF, Documento n° 24, 2006, y MARTÍN LÓPEZ *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, denuncia a la que también se suma LAGO MONTERO en este trabajo cuando afirma que “hemos desembocado en un sistema tributario que trata de manera profundamente desigual a la renta, benévolamente a la renta del ahorro y a la renta empresarial o profesional, mientras que maltrata a la renta del trabajo”.

Esta situación, se mire como se mire —y sin que constituya ningún consuelo la circunstancia de que ocurra lo mismo en la mayoría de los países europeos, en los que también los impuestos que gravan la renta de las personas físicas se han convertido en tributos que recaen, en esencia, sobre las rentas salariales— no deja de ser, añadido, una palmaria y concluyente vulneración de la justicia tributaria reclamada por el artículo 31.1 de nuestra Constitución.

Muy interesantes son las consideraciones de LAGO MONTERO respecto a la conveniencia de integrar en el IRPF al ISD, al IAE y al IIVTNU, y ello por razones de coherencia, de racionalidad, de sistematicidad, y de simplificación de nuestro ordenamiento jurídico, sin que ello suponga una pérdida de eficacia recaudatoria para las Haciendas autonómicas y locales; si bien el autor es plenamente consciente de que en el escenario político-económico actual tienen difícil encaje estas propuestas de integración de referidos impuestos en el IRPF.

Respecto a la inclusión del ISD en el IRPF, así lo vengo manteniendo desde mi obra *La supresión del impuesto sobre sucesiones y donaciones. Materiales para la reflexión*, Marcial Pons, Madrid, 1996, y me sigo reafirmando en esta idea, pese a la opinión contraria sustentada, además de por diversos autores, en el *Informe de la Comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica*, del año 2017, informe éste que, a mi juicio, y con todo el respeto que me merecen las personas que participaron en su redacción, se limita a maquillar el andamiaje y la estructura del ISD; pero no afronta la verdadera esencia del problema.

A mi juicio es evidente que el ISD grava la obtención de renta, como han puesto de relieve diversos autores, tales como, por ejemplo, LÓPEZ ESPADAFOR “Reflexiones sobre no confiscatoriedad e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 4, 2012, SANZ GÓMEZ “Análisis técnico del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La necesidad de reformarlo para preservarlo”, en CUBERO TRUYO (director): *Evaluación del sistema tributario vigente. Propuesta de mejora de la regulación de los distintos impuestos*, Thomson Reuters Aranzadi, 2013, y VARONA ALABERN “Razones constitucionales para la rehabilitación y la necesaria reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 16, 2014.

Y al ser así, la lógica y la necesidad de simplificar el ordenamiento tributario demandan que tal renta se grave en el impuesto específico destinado a esta finalidad, que en el caso de las personas físicas es el IRPF, introduciendo en este, eso sí, los cambios pertinentes para que esta integración, que supondría la desaparición del ISD como impuesto autónomo, se lleve a término de la manera más correcta y adecuada a Derecho, y estableciendo medidas que minoren la progresividad que la aplicación del IRPF podría producir para los contribuyentes bajo este sistema, a la cual, por cierto, éstos ya están, por desgracia, habituados, puesto que, como bien señaló hace ya tiempo QUINTAS BERMÚDEZ “La posible desaparición del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y

su integración en la imposición sobre la renta”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, nº 303, 2008, si de algo no se le puede acusar al ISD es de falta de progresividad, sino, por el contrario, de hiperprogresividad, toda vez que la aplicación conjunta de la propia progresividad de la tarifa con los multiplicadores por la consideración del patrimonio preexistente del adquirente y de su relación familiar con el transmitente, da lugar a que la cuota íntegra contenga tres factores de progresividad.

Esta tesis es la que sustenta también el prof. LAGO en el capítulo de esta nueva obra en el que analiza las razones para la subsunción del ISD en el IRPF, al afirmar a este respecto que “los sistemas tributarios pueden avanzar en la línea de su simplificación suprimiendo los impuestos sobre sucesiones y donaciones y acogiendo el gravamen de estas ganancias como lo que son, rentas esporádicas, ocasionales, a las que puede tratarse con una tarifa menos agresiva que la general” que se aplique en el IRPF; complementándose este tratamiento con “el establecimiento de un mínimo exento generoso acompañado de reducciones o deducciones en función del parentesco, para que tributen menos los familiares más próximos, así como para la transmisión de la vivienda habitual”.

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

Aunque breves, son interesantes las consideraciones que realiza el autor acerca del nuevo Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD), aprobado por la Ley 4/2020, de 15 de octubre, que lo califica, en su art. 1, como tributo de naturaleza indirecta.

Esta calificación como indirecto del IDSD suscita muchas dudas, entendiendo bastantes autores, como, por ejemplo, SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO “Unilateralismo fiscal en el siglo XXI”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 1, 2019, MENÉNDEZ MORENO “El nuevo Impuesto sobre determinados servicios digitales. O la conjunción de dos enigmas: la informática y los impuestos”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 6, 2019, y ÁLAMO CERRILLO “Un cambio de criterio en la tributación de la Economía Digital”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 20, 2019, que su verdadera naturaleza es la de ser un impuesto directo, tesis que también patrocina

LAGO MONTERO; y ello, fundamentalmente, aparte de otras consideraciones, porque el IDSD no cumple el enfoque jurídico que se suele habitualmente utilizar para calificar a un impuesto como indirecto, toda vez que este impuesto no establece un mecanismo de repercusión jurídica de los proveedores de los servicios sujetos a tributación sobre los adquirentes de los mismos.

Seguramente esta expresa y tajante afirmación del art. 1 de la Ley 4/2020, de 15 de octubre, traiga su causa en evitar que la potestad tributaria para imponer este impuesto venga limitada, por quedar dentro del ámbito de aplicación de los convenios de doble imposición, como sucedería si el IDSD tuviese la naturaleza de ser un impuesto directo.

Este temor era conocido, sin duda, al elaborarse esta Ley, y se ha intentado minusvalorar este riesgo con la afirmación, recogida en el preámbulo de dicha Ley 4/2020, de que el IDSD “no es un impuesto sobre la renta o el patrimonio, y por tanto no queda comprendido en los convenios de doble imposición”. Esta afirmación es bastante triunfalista, y desde luego no aparece justificada en modo alguno, lo que hubiese sido muy útil y necesario habida cuenta de que esta cuestión de la inaplicación de los convenios de doble imposición dista mucho de estar tan clara como se afirma en referido preámbulo, como bien se pone de manifiesto en el trabajo de MACARRO OSUNA “La compatibilidad del Impuesto sobre Servicios Digitales con los convenios de doble imposición a la luz del modelo OCDE”, *Revista Quincena Fiscal*, n° 6, 2020.

No me voy a detener en más cuestiones tratadas en este libro del prof. LAGO. Las mismas son muchas, y de mucho calado y contenido, y su análisis, aunque fuese sucinto, haría excesivamente extenso este ya largo prólogo.

Me limito tan solo a recomendar vivamente la lectura de esta nueva obra, que viene a agregarse a la ya muy extensa bibliografía de este autor, y en la que nos muestra, una vez más, sus amplios y profundos conocimientos teóricos y prácticos del Derecho financiero y tributario.

Mi más sincera enhorabuena José María por la publicación de este libro, y gracias por haberme confiado la redacción de un prólogo para él.

Clemente Checa González

# ÍNDICE

<b>PRÓLOGO</b> .....	5
<b>I. ¿PRETENSIÓN VANA POR REPETIDAMENTE FRUSTRADA? ¿O SUBSISTEN RAZONES PARA DEMANDAR LA SIMPLIFI- CACIÓN DEL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO EN GENERAL, Y EN PARTICULAR DE LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA?...</b>	21
<b>II. LA CONVIVENCIA ¿PACÍFICA? DE LOS IMPUESTOS ESTATA- LES SOBRE LA RENTA</b> .....	31
1. Elenco de complejidades a reducir en el ámbito del hecho impo- nible del I.R.P.F. ....	31
2. Mejoras a introducir en la identificación y el tratamiento en el I.R.P.F. de los rendimientos del trabajo personal y del capital inmobiliario y mobiliario. Dualidad con progresividad agresiva y selectiva .....	40
3. Ajustes en la determinación/estimación de los rendimientos de las actividades económicas: ¿es posible frenar la huida de los profesio- nales del I.R.P.F.? .....	52
4. Sencillez en la fijación de las ganancias y elementos cuantitati- vos del I.R.P.F. Generalización de la obligación de declarar previo borrador.....	67
5. La necesaria contención en la acción normativa de las C.C.A.A., con especial atención a Castilla y León, en el I.R.P.F. ....	80
6. Cómo hacer frente a la despoblación del mundo rural castellano- leonés en el I.R.P.F. ....	97
<b>III. ¿POR QUÉ ES TAN DIFÍCIL SIMPLIFICAR EL I.S. Y EL I.R.N.R.?</b>	109
1. Ajustes en la base imponible: contabilidad, gastos deducibles, pla- nificación fiscal agresiva y B.I.C.C.I.S.....	109

2. Simplificación de las obligaciones formales y contables. Hacia la generalización del régimen de las PYMES .....	122
3. Aligerar el catálogo de deducciones y regímenes especiales .....	127
4. La discutible pervivencia del I.R.N.R. en su actual diseño .....	130
<b>IV. LA DIFÍCIL JUSTIFICACIÓN DE OTROS IMPUESTOS ESTATALES QUE GRAVAN RENTA, COMO LOS NUEVOS IMPUESTOS ESTATALES SOBRE LA ENERGÍA .....</b>	<b>135</b>
<b>V. EL DENOSTADO IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.....</b>	<b>153</b>
1. Razones para su subsunción en el I.R.P.F. ....	153
2. Medidas simplificadoras al alcance de las C.C.A.A., y en particular de Castilla y León, en el I.S.D.....	160
<b>VI. REORDENACIÓN DE OTROS IMPUESTOS REGIONALES SOBRE LA RENTA .....</b>	<b>179</b>
1. Mejoras posibles de la coordinación en L.O.F.C.A. y L.S.F.C.A. Especial atención al subsistema impositivo autonómico en Castilla y León.....	179
2. Los impuestos autonómicos pretendidamente ambientales: una historia interminable .....	191
3. Más racionalidad en los impuestos velatorios de la función social de la propiedad .....	198
<b>VII. FORTALECIMIENTO DE LA IMPOSICIÓN LOCAL SOBRE LA RENTA .....</b>	<b>205</b>
1. Tramo local en el I.R.P.F., alternativa a los golpeados I.A.E. y I.I.V.T.N.U. ....	205
2. Reformas aplazables e inaplazables en I.I.V.T.N.U. ....	208
3. Reformas aplazables e inaplazables en I.A.E. ....	215
<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>221</b>

Se analiza en este trabajo la compleja y exuberante imposición que soporta la renta de las personas físicas y jurídicas en España, criticando los excesos de una regulación prolija y confusa y proponiendo algunas medidas que contribuyan a aliviarla. Para ello se analizan aspectos llamativos en la configuración del I.R.PF. tales como su carácter dual con progresividad agresiva y selectiva; la huida de los profesionales al I.S.; el desbordante ejercicio de su potestad normativa por parte de las C.C.A.A., con especial atención a Castilla y León, y si es posible hacer frente a la despoblación del mundo rural con medidas tributarias. En cuanto al I.S. se repasa el estado actual de sus principales polémicas tales como su relación con la contabilidad, gastos deducibles, planificación fiscal agresiva y B.I.C.C.I.S., en busca de una simplificación de las obligaciones formales y contables, especialmente para las PYMES, dando cuenta de la discutible pervivencia del I.R.N.R. en su actual diseño.

Se pasa revista a la difícil justificación de otros impuestos estatales que gravan renta, particularmente de los nuevos impuestos estatales sobre la energía; al denostado impuesto sobre sucesiones y donaciones, formulando razones para su subsunción en el I.R.PF. y criticando el uso abusivo de sus potestades por las C.C.A.A., también de Castilla y León. Se propone una reordenación a medio plazo de otros impuestos regionales sobre la renta, que deben ser objeto de coordinación en L.O.F.C.A. y L.S.F.C.A. Se critica la articulación creciente de impuestos autonómicos pretendidamente ambientales y se reclama racionalidad en los impuestos velatorios de la función social de la propiedad. Se formulan alternativas a los golpeados I.A.E. y I.I.V.T.N.U. así como reformas aplazables e inaplazables que deberían adoptarse en ambos.

José María Lago Montero es Catedrático de Derecho Tributario en la Facultad de Derecho de la Universidad de Salamanca, de la que fue Vicedecano, así como Director del Departamento de Derecho Administrativo, Financiero y Procesal. Ha sido Vocal del Consejo Económico y Social de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, por el grupo de expertos, y actúa como Magistrado adscrito a la Sala de lo Contencioso Administrativo de Valladolid del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León desde 1999 en funciones de refuerzo coyuntural.

Tras 35 años de docencia, ha investigado preferentemente en materia de Hacienda autonómica y local, procedimientos administrativos tributarios, tasas y precios públicos, sujetos pasivos, garantías del crédito tributario, y conflictividad tributaria, cuestiones de las que es autor de varias docenas de artículos, capítulos de libros y monografías, entre las que destacan *Las liquidaciones cautelares en el Derecho Tributario Español*, *La suspensión de las liquidaciones tributarias*, *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarias*, *El Poder tributario de las Comunidades Autónomas*, *Tasas Locales: cuantía*, *Comentario a la ley de tasas y precios públicos de Castilla y León*, *Comentarios a la Ley del Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas*, *La Hacienda local ante la segunda descentralización*, *Tasas portuarias y Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*.