

Documentos

FAMILIA Y FISCALIDAD EN ESPAÑA CUESTIONES PENDIENTES

*Autores: Alfredo Iglesias Suárez
M.^a Gabriela Lagos Rodríguez
Cristina García Nicolás
Raquel del Álamo Cerrillo*

Universidad de Castilla-La Mancha

DOC. N.º 17/09



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

ÍNDICE

- I. INTRODUCCIÓN
- 2. PROBLEMAS FISCALES DERIVADOS DE LA OPCIÓN FAMILIA/INDIVIDUO
 - 2.1. El impuesto sobre la renta personal
 - 2.1.1. La elección de la Unidad Contribuyente
 - 2.1.2. Imputación de rentas, Deducciones y Responsabilidad
 - 2.2. El impuesto sobre la renta de sociedades
- 3. INCIDENCIA FISCAL DE LA FAMILIA EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA ESPAÑOLA
 - 3.1. El concepto fiscal de familia
 - 3.2. La familia en el IRPF
 - 3.3. Las operaciones vinculadas en el impuesto societario
- 4. CONCLUSIONES
- BIBLIOGRAFÍA

I. INTRODUCCIÓN

Este trabajo pretende ser un documento de reflexión sobre la situación fiscal de la familia en el Estado español, en concreto, sobre su tratamiento en el ámbito de la tributación directa. Nos adentramos en un tema que ha sido objeto de polémica política y de discusión doctrinal y sobre el que, paradójicamente, aún quedan cuestiones importantes —y no pocas— por resolver.

Simplificando el planteamiento del tema en dos premisas sobre las que iniciar el desarrollo de este documento, éstas serían sin duda las siguientes: la primera referencia ineludible es de naturaleza jurídica y no es otra que el artículo 39 de la Constitución vigente, de 1978, que expresa en términos concisos y muy claros que los poderes públicos han de asegurar la protección social, económica y jurídica de la familia; la otra referencia es de naturaleza económica y plantea cómo gravar a la familia o a los individuos que la componen garantizando que la solución adoptada no altere las decisiones económicas de los sujetos pasivos, sea equitativa en la carga fiscal que deben soportar y eficiente o, al menos eficaz, en lo que respecta a la actuación de la Administración y los recursos que generará.

En el ámbito de la imposición sobre la renta personal, tendremos que analizar la dicotomía de la elección del sujeto pasivo, la necesidad de ponderar el incremento de capacidad económica que se experimenta al sumar las rentas de los individuos integrantes de la familia, así como las economías de escala que se producen al compartir gastos comunes y el consiguiente incremento de la renta de consumo disponible. En esencia, la familia presenta el siguiente problema para la fiscalidad: cómo ajustar su carga tributaria para que la contribución al sostenimiento de los gastos generales refleje sus ahorros en el consumo sin que el peso de la progresividad impositiva origine una sobretributación de la unidad familiar. De la complejidad de esta cuestión son buena muestra las siguientes consecuencias que derivan, a saber:

- ¿Cómo delimitar la unidad familiar como unidad contribuyente?
- ¿Cómo computar los miembros de la misma y ponderar su contribución a la renta familiar?

Otra cuestión que toma fuerza en el ámbito fiscal es la incidencia de las operaciones económicas que se producen entre *familia*. Hasta ahora, en la normativa impositiva, nos estamos refiriendo a las operaciones que realizan personas vinculadas por lazos de parentesco y conyugales, remitiéndonos en su delimitación a la regulación civil. Sin embargo, tras las recientes reformas de las normas reguladoras de la contabilidad en nuestro país, nos surge la duda de la repercusión fiscal que tendrá la referencia expresa a la *afectividad* como criterio de delimitación de las operaciones vinculadas. Toma fuerza, en definitiva, el viejo problema de la transparencia de las operaciones entre sujetos vinculados, por razón de matrimonio o parentesco o por afectividad.

Sin duda, el núcleo de la reflexión que nos lleva a realizar este trabajo es cómo resuelve la fiscalidad española los retos que impone la evolución del concepto de familia. Comenzaremos por introducirnos en la visión que la fiscalidad española tiene sobre la familia: ¿hay un único *concepto fiscal* de familia operativo para todos los impuestos? Veremos cómo la respuesta a este interrogante es negativa e intentaremos extraer las consecuencias y conclusiones que se derivan de esta decisión. Este tema nos introduce en cuestiones muy polémicas y de actualidad que presentan a la familia como una entidad que refleja los cambios de la estructura social contemporánea. El elemento de reflexión más importante lo tendremos en el trato fiscal que se da a las denominadas parejas de hecho en relación a los matrimonios legalmente constituidos: ¿es aceptable que existan diferencias de tributación?, ¿en qué razones se apoya la diversidad de trato? Y, sobre todo, ¿es coherente con los principios y objetivos de la fiscalidad española?

Para responder a las cuestiones anteriores nos remitiremos al análisis de los dos grandes impuestos de la tributación directa de nuestro país. Dejaremos al margen los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y el que recae sobre el Patrimonio. Respecto a este último, la explicación se encuentra en la reciente promulgación de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, que establece en su artículo tercero una bonificación general del 100 por 100 de la cuota íntegra, lo que supone la eliminación de facto para los contribuyentes sujetos al tributo, tanto por obligación personal como real. En

el caso de los impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, la razón de su exclusión en este trabajo es de orden expositivo, dado que preferimos centrarnos en las cuestiones capitales que presenta la familia en el ámbito fiscal. En todo caso, su análisis es pertinente en el apartado referido al *concepto fiscal de familia* y allí haremos las consideraciones pertinentes. Como acabamos de señalar, nos interesa abordar cómo se recoge el carácter familiar en los dos impuestos directos más importantes de nuestro sistema tributario y extraer de ahí las conclusiones que permitan evaluar su tratamiento.

Así, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas trataremos sobre cómo se fija la unidad familiar contribuyente, la repercusión que tiene el régimen económico matrimonial en el impuesto, y cómo se modula la carga por efecto de la opción de tributación conjunta. Haremos hincapié en la que consideramos una cuestión pendiente por resolver en el principal impuesto español: la ponderación de la renta familiar. Haremos un repaso de las opciones de tributación familiar que se aplican en otros países y veremos cómo la ausencia de mecanismos de ponderación de la renta familiar tiene consecuencias negativas en la modulación de la carga fiscal de las familias en la fiscalidad española.

En el Impuesto sobre Sociedades nos detendremos en el régimen de operaciones vinculadas por razón de matrimonio y parentesco. En este impuesto, la relación de parentesco es considerada como un riesgo para la fiscalidad, como un factor que favorece la opacidad de las operaciones declaradas y que, por tanto, genera fraude fiscal. De ahí que la regulación de estas relaciones haya sido objeto de tratamiento en la Ley 36/2006, de prevención del fraude fiscal, y más reciente en el RD 1973/2008, de 3 de noviembre que modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en cuya regulación y su análisis nos detendremos.

Por último, extraeremos las conclusiones principales a las que nos lleva la investigación realizada.

2. PROBLEMAS FISCALES DERIVADOS DE LA OPCIÓN FAMILIA/INDIVIDUO

En este apartado abordaremos la perspectiva teórica de los problemas que plantea a la fiscalidad la existencia de vínculos familiares entre los individuos y las soluciones que se plantean. Lo que no podemos perder de vista es que el objetivo de la regulación fiscal de la familia debe ser compatibilizar tres grandes principios de la tributación: Neutralidad, Equidad y Eficiencia. En este orden, podemos afirmar que:

- La fiscalidad no debería afectar al modelo familiar elegido¹ –regulado o no– ni a la decisión de generar rendimientos ni el tipo de actividad elegida para generarlos. Tampoco será aceptable que las relaciones familiares permitan ámbitos de opacidad fiscal que introduzca distorsiones en la asignación de recursos y supuestos de no competencia. El trato fiscal debe garantizar la neutralidad en el orden de preferencias de un agente que va a realizar una actividad mercantil.
- Una capacidad económica similar debe ser gravada de manera equivalente, cualquiera que sea el sujeto pasivo² –familia o sujeto– y debería considerarse en ese ámbito tanto las economías de escala como el mayor consumo que corresponde a una familia en función del número y situación de sus componentes.
- Deben minimizarse los costes de gestión para la Administración tributaria y la pérdida de recaudación que se produzca por la elección de la unidad contribuyente o por la elección del sujeto –familiar/no familiar– con quien se realizan actividades mercantiles.

¹ Aunque será un tema que trataremos en otros apartados, estimamos conveniente señalar, ya que la no discriminación de las familias constituidas a través del instrumento legal previsto –el matrimonio– podría ser rechazada en atención a diferentes argumentos en los que ahora no vamos a profundizar. Baste su mera mención: privilegiar a aquéllos que cumplen el ordenamiento, sustentar la protección prevista en el artículo 39 de la Constitución vigente o dotar de garantías a los terceros que realizan operaciones económicas con los miembros de una familia.

² Otra cuestión diferente es que se introduzcan modulaciones de la carga fiscal en función de la naturaleza del sujeto pasivo, atendiendo a criterios de carácter legal –ej.: la protección de la familia–, económicos –fomentar el empleo femenino o la natalidad–, etc.

2.1. El impuesto sobre la renta personal

2.1.1. La elección de la Unidad Contribuyente

Una cuestión fundamental que debe plantearse en el IRPF es la relativa a quién es el sujeto pasivo del impuesto. Las dos soluciones que han pretendido aclarar esta cuestión han optado por el hecho de que sea la persona física o individuo aislado el obligado al pago o, por el contrario, que sea la unidad familiar –UF en adelante– el sujeto pasivo contribuyente.

Tanto con la UF como con el individuo varias son las ventajas e inconvenientes referentes a uno y otro supuesto. Si se toma a la unidad familiar como unidad contribuyente surgen inconvenientes en los siguientes casos:

- Graduar el impuesto en función del número de personas que tiene a su cargo.
- Computar de una manera adecuada determinados ingresos que son comunes a la familia y se perciben por tal concepto, con lo cual difícilmente podrían ser imputados a los diferentes individuos que integran la unidad familiar.
- La limitación que se establecería en progresividad impositiva mediante una adecuada distribución del patrimonio, la renta o la riqueza, entre los distintos miembros que componen la UF.

Si se adopta al individuo como unidad contribuyente, se menoscaba en medida considerable el carácter redistributivo del impuesto y, lo que es más importante, se constituye una figura tributaria que grava más adecuadamente la capacidad de pago de los distintos sujetos pasivos en función de la equidad. Por todo lo anterior, se ha optado generalmente por considerar la UF como sujeto pasivo del impuesto o unidad contribuyente.

Los argumentos a favor de *la consideración de familia como unidad contribuyente* han sido:

1. Tradicionalmente se sostiene que es la familia donde existe una serie de economías externas, economías de escala o efectos externos que originan una renta adicional o ahorro importante que afectan directamente a la capacidad de pago del ente que gasta, consume u obtiene renta.
2. También se ha venido sosteniendo que es la UF la que se erige en la verdadera unidad de consumo, puesto que es donde se adoptan las decisiones que implican los gastos e ingresos y, por tanto, la verdadera capacidad tributaria que pretende medir el impuesto.
3. Al adoptar este supuesto quedan eliminados todos los problemas que se planteaban con la consideración del individuo como unidad contribuyente.
4. Ello no significa, sin embargo, que mediante la adopción de la familia como unidad contribuyente queden resueltas todas las deficiencias. Puede hablarse de tres problemas fundamentales:
 - a) El problema de la adecuación de la carga tributaria a la capacidad de pago, en función del número de miembros que componen la UF y de su parentesco.
 - b) El problema de la delimitación de una Unidad Contribuyente o, dicho en otros términos, ¿cuáles son los miembros que integran la UF como sujeto pasivo del impuesto?.
 - c) El problema de las discriminaciones que surgen en contra de la familia, legalmente constituida, cuando más de un miembro obtiene renta.

Habitualmente, dado que existe una última conexión entre estos tres problemas, se han adoptado soluciones comunes a todos ellos. Sin embargo, vale la pena tratar algo más a fondo el problema de las discriminaciones que pueden surgir en contra de la familia cuando más de uno de sus miembros obtiene renta.

Como consecuencia de la aplicación de una escala progresiva de gravamen, al acumular rentas en la UF de marido y esposa, si no se incorporan en la legislación correspondiente los mecanismos correctores pertinentes pagarán una cantidad mayor a la que correspondería a cada uno de

ellos por separado, en el supuesto de que no estuvieran casados legalmente y que juntos sumasen la misma renta, o si estuvieran solteros. Esta discriminación no se produciría, evidentemente, si se hubiese optado por el individuo como unidad contribuyente en lugar de la familia, aunque como ya hemos visto con anterioridad, la elección del individuo planteaba otros inconvenientes graves.

Si la renta familiar la obtiene más de un miembro de la familia, la posición que más favorece al sujeto pasivo, dada la progresividad del impuesto, es la de tributar por separado, puesto que el impuesto familiar en su conjunto sería el resultado de sumar los impuestos soportados por cada uno de los miembros de la UF. Pero si se considera a la familia a efectos de cuantificar la base imponible (BI) y determinar la renta gravable (BL), al aplicar un tipo superior como consecuencia de la tarifa progresiva, se obtiene una cantidad a pagar mucho mayor que la suma de los impuestos individuales que cada miembro de la UF hubiera tenido que pagar en su caso³.

Las soluciones al problema de la acumulación de rentas en la UF se han agrupado en torno a dos opciones ya definidas en el Informe Carter⁴: o bien se ajusta la carga fiscal sobre la familia o se modula el gravamen en atención al número de individuos que componen la unidad familiar (*income splitting*).

El primero de los enfoques referidos se denomina *unitario o basado en reducciones*. Parte de la consideración inicial de que la carga fiscal de la familia debería ser la correspondiente a la renta que obtiene –al igual que si se tratase de un individuo que percibiese dicho nivel de renta– pasando, en segundo término, a considerar el incremento de sus gastos por efecto de la multiplicidad de individuos que la componen. Dentro de las soluciones propuestas bajo este enfoque podemos distinguir, a su vez, dos fórmulas de desgravación:

- La aplicación de reducciones en la base imponible, lo que supone minorar la carga fiscal en el resultado de aplicar a la cantidad reducida el tipo marginal de gravamen⁵.
- La aplicación de deducciones en la cuota, que pueden variar o no la cuantía según el número de miembros de la familia.

El segundo enfoque se basa en la *promediación de la renta familiar*. Este método de imposición pretende gravar la renta obtenida por los diferentes miembros de la familia al tipo efectivo que resulte de imputarle a cada uno la parte correspondiente de la renta familiar. Es decir, busca que la carga fiscal soportada por cada individuo integrado en la familia sea la misma que si tributasen individualmente por una porción proporcional de la renta familiar.

El procedimiento de promediación puede traducirse en la siguiente expresión:

$$t \left(\left(\frac{R_1 + R_2 + \dots + R_n}{n} \right) \right) \cdot n$$

De forma que la base imponible a la que se aplica el tipo impositivo t no es la suma de todas las rentas obtenidas por la unidad familiar, sino un valor medio que permite aplicar un tipo impositivo menor, aunque con posterioridad se multiplica la cuota impositiva por el número de miembros que han sido computados a efectos de obtención de renta.

En la realidad, esta fórmula general de promediación presenta modalidades diferentes:

- a) Sistema Splitting. El valor del número de miembros de la UF (n) es siempre igual a 2, cualquiera que sea el número de personas que obtienen rentas.

³ Es conocido otro de los efectos perversos de esta situación –denominado a veces *efecto esposa*– como es el de desincentivar la actividad productiva del segundo perceptor de rentas en la familia, dado que sus rendimientos serán gravados al tipo marginal aplicable a la renta de primer perceptor. Los efectos económicos derivados de esta situación trascienden el ámbito familiar y fiscal, y se extienden al mercado laboral y productivo del país.

⁴ COMISIÓN CARTER (1975): *Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la Fiscalidad*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.

⁵ Siguiendo la exposición de RUBIO GUERRERO (1998), las reducciones en la base pueden ser fijas –mínimo de subsistencia–, porcentuales –se incrementan a medida que crece el tipo y la base–, con un límite máximo de renta –limitan la cuantía de la reducción a partir de determinado nivel de renta– o degresivas –se reducen a medida que crece la base imponible–. Vid. RUBIO GUERRERO, J.J. (1998): “La unidad contribuyente y el IRPF: la realidad europea”. En *Papeles de Trabajo*, n.º 4. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. Páginas 16 y 17.

- b) Sistema de Cociente Familiar o Quotient. El número de miembros de la UF (n) viene dado por el número de componentes de que consta la familia, pero con diferente ponderación.
- c) Sistema de cociente familiar con deducción, que se establece según la fórmula siguiente:

$$\text{Cuota Tributaria} = t \left(\left(\frac{R_1 + R_2 + \dots + R_n}{n} \right) - D \right) \cdot n$$

en donde $R_1, R_2, \dots, R_n$ son las rentas ponderadas de los diferentes miembros de la UF, y D es el mínimo exento de renta por cada persona integrante de la familia.

La variabilidad de las fórmulas de promediación deviene del intento de superar algunos de problemas que plantea el método de splitting puro. Es evidente que la promediación de la renta familiar permite ajustar la carga fiscal de la UF y evita su sobretributación además, también elimina el problema de la redistribución de la renta entre los miembros de la familia al objeto de minorar el impuesto soportado. Pero también hay inconvenientes importantes, que se concretan en la discriminación que sufren los contribuyentes solteros o los no casados legalmente, las unidades familiares en las que sólo hay un perceptor de rentas y las rentas más bajas en relación con las medias y altas, dado que para éstos, cuanto mayor sea la progresividad del impuesto mayor será la rebaja fiscal que disfruten.

La aplicación del splitting favorecerá la reducción de la carga tributaria familiar cuando trabajan ambos cónyuges, incluso, dicha carga puede ser inferior a la resultante del supuesto en que cada uno de los miembros tributa por separado. Esta consecuencia determina otro de los inconvenientes que se achacan a este método de promediación y que no es otro que la minoración de los ingresos recaudados por la Administración Fiscal.

Pese a lo expuesto, las ventajas del splitting como método impositivo han impulsado nuevas propuestas que buscan evitar las discriminaciones antes señaladas. Las opciones van desde reducir la progresividad del impuesto personal sobre la renta a la aplicación de fórmulas de corrección basadas en la limitación a la reducción de las cantidades minoradas. Pero la fórmula más depurada de corrección de estos inconvenientes es el método de Cociente Familiar, basado en adecuar la carga fiscal familiar no sólo al carácter de perceptor de rentas de las unidades que la componen sino también a su condición de unidades de consumo. Es decir, que el impuesto se graduará atendiendo tanto a quien genera rendimientos como a las cargas que generan los miembros de la familia. La expresión analítica sería la siguiente:

$$\text{Cuota Tributaria} = t \left(\left(\frac{R_1 + R_2 + \dots + R_n}{n} \right) \right) \cdot n$$

en donde $R_1, R_2, \dots, R_n$ son las rentas ponderadas de los diferentes miembros de la unidad familiar y n será el sumatorio de los miembros de la familia, dándoles valor 1 a los cónyuges y 0,5 a cada descendiente afecto.

El sistema de Cociente Familiar produce un ahorro fiscal decreciente con el nivel de renta por lo que resuelve el problema de la discriminación de las rentas bajas que señalábamos con anterioridad.

Otro método o una modalidad del anterior es el de *Cociente Familiar con Deducción*, consistente en minorar el resultado de dividir la renta familiar entre un cociente elaborado a partir de los miembros computables de la unidad contribuyente en un mínimo exento de renta.

También se ha tratado de resolver el problema de la acumulación de rentas mediante la utilización de escalas distintas de gravamen. Este método de *doble tarifa* presenta como solución la aplicación de escalas de gravamen diferentes para los individuos y para las familias⁶, incluso, se ha propuesto la aplicación de una tercera escala a los individuos con cargas familiares⁷. Se trata de lograr que se cumpla la siguiente igualdad:

⁶ ASPREY, K.W. (dir.) (1975): *Informe del Comité de Revisión de la Imposición*. Australian Government Publishing Service. Canberra.

⁷ BRADFORD, D. (dir.) (1977): *Blueprints for Basic Tax Reform*. U.S. Government Printing Office. Washington. Versión castellana de RODRÍGUEZ, J.A. y RUBIO J.J. (1986). IEF. Madrid.

$$t(T_1 + R_2 + \dots + R_m) = t(R_1) + t(R_2) + \dots + t(R_m)$$

siendo t , el tipo impositivo y $R_1, R_2, \dots, R_m$, las rentas respectivas obtenidas por los distintos miembros que componen la UF.

Con esta fórmula se pretende igualar en su totalidad la carga fiscal que soportaría el matrimonio en el supuesto de obtención de renta por ambos componentes, y la consideración de dicha UF como sujeto pasivo contribuyente, a aquella que soportaría en el supuesto de que ambos tributasen por separado, en cuyo caso la suma de los impuestos que pagaría cada uno de los miembros de la U. Contribuyente como personas físicas sería igual a la que pagaría dicha unidad familiar considerando como base imponible (BI) la suma de todas las rentas parciales.

Este sistema exige una gran complejidad en la gestión y aplicación del impuesto, porque se requiere utilizar tarifas diferentes según cuál sea el número de personas que obtengan rentas propias.

Un cuarto tipo de soluciones al problema de la acumulación de rentas es el de aquellas que emplean el procedimiento de aplicar sólo una parte o porcentaje de la renta obtenida por uno de los cónyuges a la totalidad de la renta obtenida por el otro. En este caso, no se suman íntegramente las dos rentas que corresponden a los esposos que trabajan, sino la totalidad de una y un porcentaje de la otra, por lo que una parte de la renta de uno de los cónyuges queda exenta del impuesto, contribuyendo a minorar la progresividad del mismo. El método de *suma parcial de la renta de uno de los perceptores* se expresa analíticamente como sigue:

$$CT = t(R_1 + \text{coef. } R_2)$$

siendo t el tipo impositivo y R_1 y R_2 las rentas respectivas obtenidas por los distintos miembros que componen la UF, y el coeficiente el porcentaje de integración de la renta del segundo perceptor.

La otra gran opción que se plantea en la fijación de la unidad contribuyente es optar por el individuo. De hecho, ésta es la fórmula más utilizada en las últimas décadas en las que está pesando mucho sobre las decisiones de los legisladores tributarios las recomendaciones de la Unión Europea⁸ para favorecer la incorporación de la mujer al ámbito laboral. Un buen número de países europeos han optado por la *opción de tributación individual* —exclusiva o a decisión de los cónyuges— lo que pone el punto de mira no sobre la acumulación de rentas sino sobre las reglas de imputación de rentas, la articulación de los beneficios fiscales que permitan adecuar la carga fiscal del contribuyente a su situación familiar y, por último, la responsabilidad frente al incumplimiento de las obligaciones tributarias del cónyuge.

Al margen de las cuestiones anteriores —que trataremos en el apartado siguiente— merece atención el problema del *impuesto de la esposa*. Como acabamos de señalar, una de las preocupaciones fundamentales en el ámbito de la tributación directa que se ha manifestado en el seno de la Unión Europea se refiere a evitar que la fiscalidad personal se convierta en un obstáculo para la incorporación de la mujer al mercado laboral, en especial, de aquella que está casada y tiene cargas familiares. Aunque los argumentos que se han presentado se centran en la discriminación que sufre el cónyuge que no percibe rentas o lo hace en una cuantía menor, sería un error obviar que subyace el intento de dotar de mayor eficiencia al mercado laboral tratando de movilizar recursos humanos que permanecen ociosos o infrautilizados. Si Europa es un polo de atracción de emigración por causas laborales, ¿por qué no incentivar que los ciudadanos europeos se sumen a la población empleada? Y qué duda cabe que el empleo femenino es una fuente deseable para satisfacer las necesidades del mercado de trabajo. En este sentido, debe interpretarse la recomendación de adoptar una modalidad de tributación basada en el individuo en los impuestos personales.

Es bien cierto que al hacer tributar la renta del segundo perceptor al tipo marginal del primero se produce una tributación que sólo se evita considerando a los dos cónyuges como unida-

⁸ Vid. COMISIÓN EUROPEA (2004): *Informe sobre la igualdad entre hombres y mujeres*. COM(2004) 115 final. En este documento se insiste en que la incorporación de las mujeres al mercado de trabajo es necesaria para garantizar el cumplimiento de los objetivos de la Estrategia de Lisboa para conseguir una economía europea dinámica y competitiva para 2010. Sin embargo, la preocupación por este tema es muy anterior en el ámbito europeo, ya se contemplaba en la Acción 6 del Programa de Acción Comunitaria 1982-1985.

des fiscales separadas. Como bien señala RUBIO (1998) *bajo los sistemas puros de acumulación de renta está prácticamente excluido hallar una forma de liquidación conjunta que no suponga, por definición, una mayor imposición de casados frente a solteros y (..) no origine ventajas y desventajas para los cónyuges de unidades familiares con un único perceptor de rentas (..) y para los cónyuges con ingresos de ambos*. Sin embargo, no podemos relegar el problema que plantea en términos de equidad porque al tributar de manera separada los cónyuges de una unidad familiar su carga fiscal será menor que la de otra unidad familiar de igual capacidad tributaria en la que sólo perciba rentas uno de ellos. En definitiva, se tratará de elegir el objetivo a seguir en la tributación personal lo que nos lleva, como otras tantas veces en fiscalidad, al conocido binomio Equidad/ Eficiencia. Hacer compatibles las exigencias mínimas de ambos principios es tarea del legislador, sin olvidar que ello requiere considerar la situación concreta –económica, social, laboral, etc.– en la que la decisión fiscal va a ser aplicada.

De lo expuesto hasta el momento no podemos extraer otro corolario que la importancia del tema de la elección de la unidad contribuyente en el impuesto sobre la renta personal. Aplicar el impuesto al individuo o a la familia supone dar preeminencia a unos objetivos de política fiscal frente a otros lo que implica, en último término, una concepción distinta del sistema fiscal en su conjunto, habida cuenta de la importancia relativa que tiene este tributo. De ahí, el notable esfuerzo de la doctrina por ofrecer alternativas teóricas que permitan modular los efectos negativos de cada opción y aprovechar sus ventajas.

La cuestión pendiente es qué trato fiscal otorgar a aquellas uniones que se asemejan o aproximan al concepto tradicional de familia, basado en el matrimonio entre los cónyuges. La realidad muestra que esta decisión de formar una familia sin contraer vínculo legal es una práctica cada vez más frecuente en las sociedades desarrolladas. En ámbitos distintos de la fiscalidad, como es el civil –desaparición de la figura de los hijos ilegítimos, reconocimiento de todos los derechos derivados de la filiación, etc.– o el social –reconocimiento de pensiones de viudedad y otras prestaciones concebidas inicialmente a favor de cónyuges– el tratamiento legal ha equiparado la condición de pareja –*more uxorio*– a la del matrimonio. Conceptualmente, dicha equiparación debería producirse también en el ámbito tributario pues todas las características analizadas anteriormente le son propias a la familia, con independencia de que exista un vínculo civil matrimonial o no⁹. Desde la perspectiva de la equidad no puede sostenerse un trato diferenciado de realidades económicas idénticas aún cuando la situación legal sea distinta, sobre todo si dicha diferencia subsiste, casi exclusivamente, en el ámbito fiscal.

Aunque este argumento ha sido acogido en varias legislaciones que dan igualdad de trato tributario a las familias haya o no un vínculo matrimonial, lo cierto es que ha tenido más peso en la decisión de optar por el individuo como unidad contribuyente.

2.1.2. Imputación de rentas, Deducciones y Responsabilidad

La asignación de las rentas generadas por los miembros de la unidad familiar se convierte en un asunto trascendente cuando se opta por un tributo individual. Hay que definir a quién se le va a imputar cada rendimiento y, por tanto, quién soportará la carga fiscal. En este ámbito, la decisión del legislador suele ser separar fiscalidad y derecho civil, aplicando normas distintas de imputación, es decir: el impuesto personal se liquidará con independencia del régimen económico-matrimonial vigente en la pareja.

En principio, cabe señalar como contribuyente al que genera las rentas en cuestión –de hecho, es la elección en caso de que se perciban rentas procedentes del trabajo personal o del ejercicio de actividades económicas y profesionales–. En el caso de aquellas fuentes de renta que pertenecen a ambos cónyuges, lo habitual es imputarlas por partes iguales a los dos. Y, por último, en este breve repaso, hay bienes que por su naturaleza pertenecen a uno solo de los cónyuges, bien porque es titular de los mismos antes de la celebración del matrimonio o por ser el que genera el derecho a su percepción. Estas reglas deben contrastarse con la normativa propia de cada país, y son aplicables siempre que supongamos que se opte por un régimen de gananciales, porque si hay separación de los patrimonios cada cónyuge tributará por lo que es de su titularidad y en la cuantía en la que la ostente.

⁹ Comisión Carter (1975). *Op. Cit.*

Un problema importante en cuanto a la imputación de rentas, relacionado además con el objetivo de incentivar la incorporación de la mujer al mercado laboral, es en qué medida inciden las reglas de imputación de rentas en la decisión de trabajar. Al tomar como referencia al individuo se elimina para los cónyuges el perjuicio fiscal de tributar a un tipo que no es el que corresponde a su capacidad económica individual. El riesgo está en la distribución de las actividades entre los miembros de la familia de manera que minimicen su carga fiscal. De ahí que los ordenamientos sean especialmente restrictivos en cuanto a la consideración de los cónyuges y descendientes como asalariados, en la cesión y arrendamiento de bienes entre cónyuges y en la titularidad efectiva de la explotación económica. En este ámbito, se pone de relieve la consideración que los partidarios de la familia como unidad contribuyente alegan: en realidad, ésta es la verdadera unidad económica, en cuyo seno se planifican y ejecutan las decisiones de esta naturaleza.

En el mismo sentido en que se planteaba la objeción anterior se encuentra el efecto desincentivador de la incorporación al trabajo que tienen ciertas deducciones vinculadas al nivel de renta o a la situación familiar de los cónyuges. De nuevo el efecto de una tarifa progresiva unida a la pérdida de incentivos fiscales destinados a favorecer a los contribuyentes de rentas más bajas condicionan la decisión de volver a trabajar del cónyuge sin rentas —normalmente la esposa¹⁰—.

Por último, cabe plantearse cuál debe ser el grado de responsabilidad de los cónyuges en el cumplimiento de las obligaciones tributarias respectivas, es decir, en un sistema de declaración-liquidación individual ¿qué responsabilidad tiene un cónyuge sobre lo declarado por el otro? y ¿sobre la satisfacción de las cargas fiscales? La decisión más común es la de declarar responsables a los cónyuges del cumplimiento de los deberes fiscales de ambos en el impuesto personal sobre la renta, de manera que responderán de las deudas tributarias del otro, incluso de forma solidaria.

Si la legislación correspondiente no asume como unidad contribuyente conjunta a las parejas de hecho, estas reglas de imputación, deducciones y criterios de responsabilidad se predicarán únicamente de las unidades familiares en las que haya un vínculo matrimonial civil, es decir, quedan al margen las uniones de hecho. La repercusión será que, a todos los efectos, las operaciones realizadas entre los miembros de una pareja de hecho se considerarán como realizadas con terceros independientes, excluyéndose la existencia de intereses comunes que puedan alterar la capacidad tributaria sometida a gravamen. En un enfoque práctico, la diferencia de trato con los matrimonios no es substancial salvo en lo que puede afectar a la “vigilancia” de la administración tributaria, que ya identifica *a priori* como “unidades de riesgo” a las familias, por las razones ya señaladas. Al tratarlos como dos sujetos tributarios independientes, la desconfianza respecto a lo declarado por ellos disminuye de grado, si bien negar que existan intereses comunes y lazos familiares y afectivos no deja de ser una ficción operativa sólo en el ámbito fiscal.

Pero las posibles ventajas relativas de un tratamiento independiente deben contraponerse con las pérdidas que se producen al negárseles la aplicación de ciertos beneficios fiscales restringidos sólo a los matrimonios. Las reducciones en la base imponible o deducciones en cuota correspondientes a la situación familiar o al nivel renta de la unidad contribuyente suelen restringirse a los matrimonios o, en los casos más avanzados a aquellas parejas que acreditan su convivencia continuada con su inscripción en un registro *ad hoc*. Ya hemos comentado antes que la práctica habitual para resolver este problema ha sido optar por la tributación individual pero ello no obsta a que ciertos agravios comparativos subsistan cuando la legislación fiscal no equipara a matrimonios y uniones de hecho y contempla medidas de protección de la familia aplicable sólo a los primeros. Un ejemplo claro de este tipo de situaciones la tenemos en la práctica fiscal seguida por varios países de nuestro entorno de reconocer prestaciones —a veces de cuantía importante— a los progenitores que permanezcan en el hogar para cuidar de los descendientes. Aunque se plantean tanto a favor de la madre como del padre, lo cierto es que es la mujer quien se acoge mayoritariamente a este tipo de incentivos sociales que tendrán una repercusión en la renta tributaria de la unidad familiar.

2.2. El impuesto sobre la renta de sociedades

La familia, *per se*, no es una preocupación propia del gravamen de la renta societaria toda vez que las relaciones significativas son las de carácter mercantil y no las afectivas. Sin embargo,

¹⁰ Ello al margen de la influencia de otros factores fiscales —como el pago de las cotizaciones sociales— o estrictamente laborales —flexibilidad de la jornada de trabajo o duración de la misma—.

el tratamiento de la familia en los impuestos sobre sociedades ha ido evolucionando al paso que la preocupación de los legisladores por evitar el fraude fiscal. La evidencia es que esas relaciones afectivas, que están presentes entre los miembros de una familia pueden alterar las condiciones normales del mercado, entendiendo por tales las que se darían entre sujetos sin ninguna vinculación.

Esta realidad determina que el legislador se preocupe cada vez más por evitar que el establecimiento de pactos o el trato de favor dispensado a sujetos que forman parte de una unidad familiar pueda determinar un rendimiento menor del real y, por tanto, una tributación menor. Las denominadas operaciones vinculadas han extendido su regulación propia a las operaciones realizadas con cónyuges y parientes de los socios, partícipes, consejeros y administradores de las entidades, además de las realizadas con entidades del mismo grupo societario.

La importancia de la regulación de las operaciones vinculadas va unida al elevado número de contribuyentes que se ven afectados por ella. Tengamos en cuenta que se estima que una buena parte de las empresas europeas son empresas familiares¹¹, es decir, aquellas en las que un grupo de personas con vínculos familiares tienen el control de la misma. Si a ello le añadimos que las que no tienen este carácter pueden puntualmente establecer relaciones de cualquier orden con familiares de sus socios, partícipes, consejeros o administradores y que la regulación propia de los impuestos societarios está vigente para los empresarios con forma de persona física, podemos estimar la trascendencia fiscal de las operaciones vinculadas.

En el ámbito familiar, la consideración de que los lazos familiares pueden interferir en las operaciones mercantiles tiene límites, si bien suelen ser altos, de manera que se consideran parientes tanto los de línea directa como la colateral, incluyendo aquéllos que lo son por afinidad –matrimonio con un pariente– y hasta un grado que suele alcanzar la relación de tío/sobrino. Sin embargo, el vínculo afectivo puede extenderse más allá de los límites fijados o establecerse con personas no pertenecientes a la familia sin que en estos casos sea aplicable el régimen de operaciones vinculadas. Es evidente que el legislador trata de intervenir en las situaciones de “mayor riesgo” por la cercanía de los partícipes, siendo además aquellas en las que hay un elemento objetivo que es la relación conyugal o de filiación. Estas consideraciones llevarían a la exclusión de las parejas de hecho en lo que se refiere a la aplicación de las normas de operaciones vinculadas. Como ya señalamos en el apartado anterior, el legislador entiende que no hay intereses comunes que permitan darle a sus relaciones económicas un trato distinto del que se prevea para sujetos independientes.

Dado que las operaciones vinculadas no responden a un único concepto sino que se caracterizan por la naturaleza de las partes intervinientes¹², su expresión práctica puede darse en cualquier ámbito económico entre cónyuges y parientes.

3. INCIDENCIA FISCAL DE LA FAMILIA EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA ESPAÑOLA

3.1. El concepto fiscal de familia

Como ya señalamos con anterioridad, el objetivo de la regulación fiscal de la familia debe ser compatibilizar tres grandes principios de la tributación: Neutralidad, Equidad y Eficiencia. La opción fiscal de la tributación conjunta o individual tiene consecuencias relevantes para la Hacienda Pública y los sujetos pasivos de un impuesto personal progresivo sobre la renta. De hecho, su trascendencia no se limita a las repercusiones recaudatorias o a la carga tributaria que soportarán los contribuyentes sino que podría condicionar el modelo social de convivencia familiar.

No podemos ignorar que tras la regulación concreta de esta cuestión subyace una determinada manera de concebir la familia y las relaciones de pareja en su integridad –jurídica, social,

¹¹ Según datos del Instituto de la Empresa Familiar, el 60 por 100 de las empresas europeas –17 millones– son empresas familiares y, en el caso español ascienden al 85 por 100 del total de las empresas españolas –2, 9 millones–. INSTITUTO DE LA EMPRESA FAMILIAR (2009): La empresa familiar. En http://www.iefamiliar.com/pdf/Folleto_Corporativo.pdf.

¹² Tanto pueden referirse a una relación laboral como a una prestación de servicios como a cualquier negocio jurídico realizado sobre un bien patrimonial.

económica y moral—. En este sentido, es admitido que el fundamento social de la tributación conjunta en el IRPF vendrá a responder a la necesidad de proteger al cónyuge que sacrifica su vida activa a favor de las actividades familiares de cuidado de los hijos y el hogar —habitualmente la esposa— y ello dentro de un marco legal regulado: el matrimonio. La consecuencia económica de esta concepción llevaría a tratar a la familia como sujeto pasivo otorgándole un trato favorable que permita hacer efectiva en el plano fiscal la protección del cónyuge que no genera rentas.

Hoy en día, observamos cómo esta fórmula tradicional convive con otras modalidades familiares en las que el individuo tiene más fuerza frente a la idea de comunidad del modelo anterior. La renuncia o pérdida de la identidad de los cónyuges —en especial de la mujer— ya no es asumida como definitiva en el seno familiar. Además, en las últimas décadas hemos asistido a un proceso en el que la correlación entre vínculo matrimonial y familia se ha roto: no sólo encontramos un número importante de familias monoparentales tras un divorcio, sino que cada vez hay más parejas que deciden no formalizar su convivencia o hacerlo en un registro municipal, como fórmula alternativa al matrimonio. En este contexto, las normas legales deben dar respuesta a las nuevas demandas sociales y, de hecho, esta regulación se ha actualizado en muchos e importantes ámbitos. ¿Ocurre lo mismo en la tributación?

Parece razonable esperar que la legislación fiscal tome como referencia en este punto a la normativa del Código Civil que regula el concepto de familia, su composición y las consecuencias del establecimiento de este vínculo, incluidas las de naturaleza económica. No obstante, hasta un conocedor poco profundo de la tributación española sabe que hay que acudir a la normativa propia de cada impuesto para precisar en cada caso qué se entiende por unidad familiar. Es cierto que hay un consenso general en limitar su aplicación a las familias legalmente constituidas —cuestión en la abundaremos más adelante— pero dista bastante de tener una formulación común.

Así, observamos que en función del impuesto que tomemos la noción de familia varía desde la más estricta —familia nuclear— a una visión más amplia en la que se integran aquellos miembros de la misma por virtud del vínculo matrimonial con parientes consanguíneos y por afinidad¹³.

TABLA I
FAMILIA E IMPUESTOS EN LOS IMPUESTOS DIRECTOS EN ESPAÑA

IMPUESTO	CONCEPTO DE FAMILIA
<i>Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas</i> Artículo 84, LIRPF	Cónyuges no separados legalmente y descendientes con los que convivan —menores no emancipados y mayores incapacitados Cónyuges separados o sin vínculo matrimonial y sus descendientes —idem—
<i>Impuesto sobre la renta de Sociedades</i> Artículo 16.3, LIS	Cónyuges y parientes por línea directa y colateral hasta tercer grado y personas de similar afectividad de los socios, partícipes, consejeros y administradores
<i>Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones</i> <i>Impuesto sobre el Patrimonio</i> ¹⁴	Cónyuge, descendientes, adoptantes y parientes en línea directa o colateral Cónyuge, ascendientes, descendientes y parientes colaterales hasta segundo grado

La decisión de la Hacienda Pública española ha sido, por tanto, la de definir de manera separada para cada impuesto qué se entiende por familia y las consecuencias que dicho vínculo tiene en el ámbito de cada uno de ellos. Qué razones subyacen tras esta decisión es la siguiente cuestión a dilucidar pero parece claro que no hay ninguna de carácter conceptual¹⁵ toda vez que una única

¹³ ANTÓN PÉREZ, J.A. (2008): "Tratamiento de la familia". En *El nuevo modelo de IRPF tras la reforma de la Ley 35/2006*. Ed. Analistas Económicos de Andalucía. Págs. 257-269.

¹⁴ Incluimos este Impuesto a efectos expositivos de esta cuestión teórica aun siendo conscientes de que la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, de supresión del Impuesto sobre el Patrimonio supone la desaparición de este tributo de nuestro cuadro impositivo general. No obstante, hemos entendido su utilidad a efectos de remarcar la variabilidad del concepto fiscal de familia en España.

¹⁵ Procede recordar aquí que si bien la Sentencia 45/1989 del Tribunal Constitucional admitió que la legislación civil y tributaria pueden diferir aunque la primera no debería ser ignorada en el ámbito fiscal.

definición podría ser aplicada a cada uno de los tributos directos. Estas razones deberían ser, por tanto, de orden práctico u operativo y así lo sugiere la casuística y exhaustividad con la que se precisan las consecuencias fiscales de ser incluido en el grupo familiar. No obstante, podemos extraer dos elementos distintivos de las diferentes definiciones de familia y el trato fiscal que recibe en cada impuesto:

- La inclusión en un grupo familiar puede suponer ventajas fiscales –por ejemplo, en cuanto a la carga que deben soportar en la transmisión lucrativa de bienes y derechos– y por ello se establecen límites subjetivos sobre ellas.
- Existe una desconfianza del legislador fiscal frente a la familia en relación con la veracidad de la información económica que suministra por lo que se le van a aplicar normas muy estrictas en prevención de posible fraude fiscal.

El sustrato ético es distinto en los dos casos anteriores. Así, mientras que el primero estamos ante una modulación de la ventaja fiscal que se deriva de ser familia, en el segundo se trata de impedir situaciones de fraude que perjudican al conjunto de los contribuyentes y de los ciudadanos. Lo que abordaremos en el apartado siguiente es cómo desarrolla normativamente el legislador cada una de estas dos referencias, tomando como elementos de estudio el IRPF y el IS. Sin adelantar mucho sí podemos decir que se trata de regulaciones cuasi-contrapuestas: Así, mientras el IRPF adopta un criterio restrictivo limitando la posibilidad de ser unidad contribuyente familiar a la denominada familia nuclear, el IS trata con notable extensión la incidencia de los vínculos familiares, interpretando aquí que estas relaciones pueden suponer un instrumento adecuado para falsear las relaciones mercantiles y, por ende, las trata con especial celo en sus consecuencias fiscales¹⁶.

Pero la cuestión pendiente en este apartado es qué ocurre con las uniones que pudiendo ser calificadas como familia desde una perspectiva no jurídica –religiosa o moral, por ejemplo– no son tales a efectos legales¹⁷. Nos adentramos en una realidad compleja pero presente cada vez con mayor frecuencia en nuestra sociedad. Siendo más precisos: ¿qué ocurre con lo que se ha dado en llamar *uniones de hecho*? ¿Reciben un trato fiscal acorde con su realidad?

Tengamos en cuenta que estamos ante uniones que responden a las características de lo que se define como familia pero cuyos integrantes no tienen un vínculo matrimonial legalizado. Es decir, hay una puesta en común de los medios materiales de subsistencia y estamos ante las economías de escala que caracterizan a los grupos familiares y también podrían darse las situaciones que trata de prevenir la regulación de operaciones vinculadas. La cuestión es: ¿se les da un trato fiscal igual o equiparable al que tendrían si el vínculo matrimonial se hubiese formalizado?

Procede en este punto recordar que el artículo 39 de la Constitución vigente señala que la familia debe ser objeto de una protección especial por parte de los poderes públicos, citando expresamente los ámbitos económicos y jurídicos como referencias de dicha actuación protectora. Al no precisar cuál es el concepto de familia debemos entender que se remite a lo dispuesto en la regulación civil al respecto, sin poder inferir de ello que *ante la ausencia de mención expresa al “matrimonio”, lo protegido son otros miembros del núcleo familiar, distintos de los cónyuges*¹⁸. Tal planteamiento obvia las sucesivas reformas que ha experimentado el Derecho de Familia en España, que han llevado a la total equiparación de los descendientes habidos fuera o dentro del matrimonio y al reconocimiento del derecho a contraer matrimonio de cualquier persona capaz, sea o no de distinto sexo, con el único límite de la exclusión de la poligamia y la poliandria. Estamos de acuerdo con CARBAJO (2005) y otros autores en que la protección de la familia no se vincula a la existencia del vínculo matrimonial pero de ahí no se deduce que sean precisamente los cónyuges quienes queden excluidos del ámbito de protección constitucional. Esta postura nos llevaría a negar la condición de miembros de la familia a los cónyuges o a entender que por sí mismos no tienen entidad suficiente como

¹⁶ Nos estamos refiriendo a la normativa de control de las operaciones vinculadas dada por la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal, de 29 de noviembre, y la posterior redacción recogida en la Ley 16/ 2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil, que en su Disposición Adicional Octava.

¹⁷ Recordemos que nuestro Código Civil contempla dos posibilidades de celebrar el matrimonio –civil y religioso– y siempre entre dos individuos de diferente o igual sexo. *Vid.* artículos 49 a 65 del Código Civil.

¹⁸ CARBAJO VASCO, D. (2005): “La tributación conjunta en el impuesto sobre la renta de las personas físicas y la igualdad de género. Algunas reflexiones”. En http://www.ief.es/Investigacion/Recursos/Seminarios/Genero/14abril_domingo.pdf. Ponencia presentada al *Seminario Política Fiscal y Género*. Madrid, 14 de abril de 2005. Pág. 5.

para ser considerados familia. Supondría negar la trascendencia del matrimonio como institución o contrato que ha dado cabida y reflejo jurídico a una relación bilateral de un tipo concreto de afectividad –la conyugal– y en cuyo seno se extendía la familia con descendientes propios. La situación de las parejas de hecho no es ajena a la Historia ni al Derecho español¹⁹, de hecho su regulación se ha ido produciendo de manera paulatina en todos los ámbitos a excepción del fiscal, como veremos a continuación.

3.2. La familia en el IRPF

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ha sufrido diversas reformas a lo largo de su historia de vigencia desde su aprobación por la Ley 44/1978, de 8 de septiembre. La primera gran reforma del IRPF se debe a la declaración de inconstitucionalidad por STC 209/1988, de 10 de noviembre, por discriminación de los casados frente a las uniones de hecho, es decir, la configuración de la unidad contribuyente fue el elemento que determinó su inconstitucionalidad²⁰. La solución que dispuso fue la de hacer opcional el régimen de tributación conjunta y así permanece hasta el momento presente.

La Ley 18/91, de 6 de junio, del IRPF, opta además por aplicar una tarifa diferenciada a las declaraciones conjuntas y a las individuales, y diferencia dos tipos de unidades familiares que podrán optar por la modalidad conjunta –artículo 87–:

1. La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiere, los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientemente de éstos.
2. La formada por el padre o la madre y los hijos que reúnan los requisitos a que se refiere la regla anterior.

Esta estructura se mantiene hasta la aprobación de la Ley 40/98, de 9 de diciembre que hace desaparecer la doble tarifa de gravamen y modifica, en su artículo 68, las modalidades de unidad familiar anterior. Así serán:

- a) La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiere:
 - I. Los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos.
 - II. Los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.
- b) En los casos de separación legal, o cuando no existiera vínculo matrimonial, la formada por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno y otro y que reúnan los requisitos a que se refiere la regla 1.ª de este artículo.

Por primera vez hay una referencia expresa a la ausencia de vínculo matrimonial pero la novedad más relevante de esta Ley es que introduce el concepto de renta disponible como aquella sobre la que se determinará el gravamen personal, que será el resultado de detracer de la renta percibida las cantidades que permitan ajustar la capacidad tributaria a las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo. Precisamente esta decisión de excluir el mínimo personal de la aplicación de la tarifa es objeto de fuertes críticas por ser una medida que reducía más la carga fiscal de las rentas más altas al operar como un mecanismo de reducción del tipo marginal del IRPF.

Pese a que la Ley 40/98 se plante a de manera expresa en su Preámbulo *el compromiso de introducir mayor equidad en el reparto de los tributos, y mejorar el tratamiento fiscal de las rentas*

¹⁹ Son múltiples los trabajos sobre la materia y coinciden en señalar que ya en Roma se regulaba la figura del “concubinatus” y en los Fueros Municipales y las Partidas de la Edad Media española se reconocía la “barraganía”, manteniendo su carácter extramarital pero extendiendo ciertos derechos que podían llevarla a su equiparación en algunos casos. El carácter diferenciado de la pareja de hecho y del matrimonio ha tenido refrendo del propio Tribunal Constitucional español en varias Sentencias al caso, lo que no ha impedido la aplicación analógica de la normativa del Derecho Civil, significativamente en lo que concierne a las relaciones patrimoniales. *Vid.* al respecto: FERNÁNDEZ CABANILLAS, F.J. (2002): “IRPF y familia en España. Reflexiones ante la reforma”. En *Documentos de Trabajo*. n.º 8/2002. Instituto de Estudios Fiscales. Págs. 15 y 16

²⁰ Ya se habían producido pronunciamientos similares en Alemania (1957) y en Italia (1976). Para un repaso de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español sobre el IRPF *vid.* SOLER ROCH, M.T. (2006): “La tributación familiar”. En *Feminismo/s*. N.º 8. Universidad de Alicante. Centro de Estudios sobre la Mujer.

del trabajo y de las personas con mayores cargas familiares, sigue la opción tradicional de nuestro sistema fiscal de minorar la carga de las unidades familiares mediante una reducción específica para la tributación conjunta, limitada a las familias en las que hay vínculo matrimonial.

La evolución del IRPF no alcanzó a integrar como sujetos familiares a las parejas de hecho, de manera que las reducciones y demás incentivos fiscales que se contemplaban para los matrimonios no les eran aplicables. Por ejemplo, con la regulación de la Ley 40/98, cada cónyuge sumaba su mínimo vital para el cálculo de la renta no sujeta a gravamen mientras que los miembros de una pareja de hecho no podían verse obligados a tributar individualmente.

Tampoco se abordó el objetivo de la promediación de rentas en el cálculo de la base imponible en las liquidaciones conjuntas, tan demandado desde la doctrina. De hecho, la medida más innovadora que se introduce en la regulación del IRPF fue la deducción por maternidad, una desgravación reembolsable, de carácter universal –no ligada al nivel de renta de la contribuyente– y que se concibió como un incentivo al mantenimiento de la actividad laboral de la madre en los primeros años de vida del hijo. Puede decirse que es la única medida fiscal dirigida expresamente a evitar el desincentivo del trabajo asalariado de la mujer y en este caso sí aplicable con independencia del estado civil de la unión.

El Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, aprueba el Texto Refundido del IRPF sin introducir modificaciones relevantes en cuanto a las modalidades de tributación ni al cálculo de la deuda tributaria. Se actualizaron los importes de las reducciones familiares, considerando diferentes aspectos no exclusivos de la condición familiar.

La Ley 35/2006, de 28 de noviembre aborda una reforma más profunda del IRPF. Aunque no altera la configuración familiar y mantiene las dos opciones ya definidas en la Ley de 1998, sí va a modificar la opción anterior que exoneraba de tributación al mínimo personal y familiar del contribuyente de manera que la aplicación de la escala de gravamen se hacía sobre la denominada renta disponible. En el IRPF actual la tarifa se aplica a toda la renta de la unidad contribuyente –familia o individuo– pero el mínimo personal y familiar (MPF) es gravado a un tipo 0. En la práctica lo que supone el nuevo sistema es un incremento de los tipos marginales de tributación, atenuada por la reducción de tramos que se ha experimentado. Esta decisión no favorece precisamente a las familias en las que hay más de un perceptor de rentas, aun habiéndose procedido al aumento de las cuantías incluidas en el MPF²¹.

Hay que recordar que, aunque el mínimo personal ha sufrido un incremento importante, se aplica por declaración sin permitir la suma por cónyuges como ocurría en la normativa anterior por lo que la minoración para la tributación conjunta es menor. Esta es la razón de la reducción aplicada en la base por tributación conjunta –3.400€– superior a la aplicada para familia monoparental –2.150€–. No obstante, al aplicarse en la base y no en la cuota, como integrante del MPF su potencialidad de minoración es menor.

Algo difícilmente sostenible es la situación fiscal en la que se encuentran las familias en las que hay descendientes no comunes. Las reglas de atribución del Mínimo por descendientes –artículo 61 de la LIRPF– establecen que la minoración le corresponde al cónyuge progenitor y sólo en caso de adopción podría dársele el trato de un descendiente común –de hecho y de derecho lo será tras la adopción–. Por su parte, el artículo 82.2, 4 deja en una situación fiscal desfavorable a todos aquellos contribuyentes que, estando separados legalmente, convivan junto a sus descendientes. Dado que ya no existe vínculo matrimonial no podrían optar por la tributación conjunta y reducirse los 3.400 € previstos, pero al producirse convivencia *con el padre o la madre de alguno de los hijos que forman parte de su unidad familiar*, tampoco podrán aplicarse la reducción prevista para familias monoparentales.

Esta regulación ha sido objeto de críticas, muy acertadas en nuestra opinión, que ponen de manifiesto la falta de congruencia del legislador al penalizar a los contribuyentes que, tras un divorcio, ven reducida su capacidad económica, en especial, a las madres que, con frecuencia, deben incorporarse en ese momento a la vida laboral activa. No puede justificarse este trato en los ahorros que se mantienen por la convivencia sin admitir que, siendo así, al menos deberían poder acceder a

²¹ El mínimo personal para el ejercicio 2009 asciende a 5.151€, muy lejos del Salario Mínimo Interprofesional –8.736€/año– y del indicador público de rentas de efectos múltiples –7.236,6€/14 pagas, 6.326,86€/12 pagas–, ambos propuestos como cuantía del citado mínimo personal en el IRPF.

la reducción por tributación conjunta que se les reconocía en la situación anterior. Es decir, no puede el legislador acogerse a la desaparición del vínculo para negarle el trato de familia formada por cónyuges y descendientes y sostener que la situación económica anterior se mantiene para negarles la reducción por familia monoparental.

En el caso de que esta situación se dé en una unión de hecho, el citado artículo 84.2, 4 también impide que los progenitores que puedan aplicarse la reducción prevista por familia monoparental cuando tengan descendientes comunes y convivan de manera efectiva. Es decir, si dos individuos que son pareja de hecho tienen cada uno de ellos un descendiente y viven juntos, cada contribuyente podrá reducirse 2.150€ en su liquidación de IRPF al ser considerados familia monoparental, de esta manera, su ahorro fiscal es mayor que si estuviesen casados y tributasen conjuntamente al no poder reducirse más que 3.400€. Pero si tuviesen un descendiente común y mantuviesen la convivencia no podrían aplicarse ninguna de las dos reducciones previstas.

Otra de las cuestiones que afectan a la tributación familiar en la LIRPF es la relacionada con la fiscalidad de las pensiones de alimentos y compensatorias a favor de descendientes y del cónyuge que sale perjudicado económicamente en la separación legal. El artículo 7, k de la LIRPF establece que las anualidades percibidas de los padres por decisión judicial son rentas exentas. Para que esta exención sea operativa es preciso que exista una decisión judicial que establezca el importe de la pensión de alimentos o que sancione el acuerdo de los cónyuges respecto a dicha cuantía recogido en el Convenio Regulador. Siendo así, las rentas percibidas por los hijos o por el cónyuge con quien convivan no tributarán en el IRPF.

Además, para el padre o la madre que satisfaga la pensión, el artículo 75 de la Ley vigente del impuesto le reconoce que, cuando el importe de las anualidades por alimentos sea inferior a la base liquidable general, aplicarán la escala de gravamen separadamente al importe de las anualidades por alimentos y al resto de la base liquidable general. La cuantía total resultante de las operaciones anteriores se minorará en el importe derivado de aplicar la escala al mínimo personal y familiar incrementado en 1.600 euros anuales. Este tratamiento permite reducir la progresividad del impuesto y da amparo a una vieja demanda de los padres divorciados respecto a la adecuación del gravamen personal a la capacidad económica real del contribuyente. Este colectivo había solicitado reiteradamente la exclusión de la base imponible de las rentas destinadas a pensiones. Esta petición había sido desatendida con anterioridad a la Ley 35/2006, alegando que no sería equitativo reconocer a los padres divorciados el “coste” de mantenimiento de sus hijos mientras que a los cónyuges no se les reconocía tal beneficio fiscal. Con la normativa actual, aunque las pensiones no quedan excluidas de la base imponible general de los pagadores, lo cierto es que la aplicación de la tarifa de manera separada al resto de las rentas integrantes de la base imponible general atenúa la progresividad del impuesto para estos contribuyentes, en especial para los que tienen rentas altas y tributarían a un marginal más alto.

Por ejemplo, para el ejercicio 2009, el contribuyente pagador de una pensión alimenticia por un descendiente, considerando que ambos cónyuges trabajen y perciban unos ingresos únicos de 1.000€/mes y 600€/mes, de unos 200€/mes tendría la siguiente liquidación de su base imponible general estatal:

Liquidación sin separación:

BIG = 14.000€ → Cuota (15,66%) = 2.192,4€

Liquidación con separación:

Pensión = 2.400€ → Cuota (15,66%) = 375,84€

Resto de la BIG = 11.600€ → Cuota (15,66%) = 1816,56€

SUMA = 2.192,4€

Como podemos observar, para tramos bajos de la base imponible general la carga fiscal no se atenúa, y crecerá más su impacto cuanto mayor sea la renta del progenitor que paga la pensión alimenticia. Así, si los ingresos de los padres fueran de 2.250€/mes y 1.200€/mes respectivamente, con una pensión alimenticia que satisficiera de unos 450€/mes, el resultado de su liquidación sería la siguiente:

Liquidación sin separación:

BIG = 31.500€

Cuota = 2.772,95 + 13.792,8(18,27%) = 5.292,89€

Liquidación con separación:

Pensión = 5.400€ → Cuota (15,66%) = 845,69€

Resto de la BIG = 26.100€

Cuota = 2.772,95 + 8.392,8(18,27%) = 4.306,31€

SUMA = 5.152€

A esta reducción de la progresividad hay que añadir el efecto de minoración del incremento en 1.600€ en el mínimo personal y familiar, que habría que sumar a los 5.152€. Por su parte, para el cónyuge receptor de la pensión alimenticia es una renta exenta y podrá sumar a su mínimo personal los 1.836€ de su descendiente. Para el segundo ejemplo puesto, supondría que el cónyuge que satisface la pensión alimenticia tendría una cuota íntegra estatal correspondiente a su base liquidable general de 4.094,8€ y el perceptor de 1.535,72€.

Esta regulación también aplicable a las pensiones por alimentos que se satisfagan por uno de los progenitores tras el cese de la convivencia en una pareja de hecho. Para las familias en las que los cónyuges no están separados la única reducción aplicable por descendientes es la prevista en el mínimo familiar, cuyas cuantías²² siguen sin aproximarse al gasto real que suponen los hijos y que se reparten entre los progenitores. Esta restricción supone que, siguiendo con el caso último, si no estuviesen divorciados, las cuotas íntegras estatales correspondientes a las bases liquidables generales de cada cónyuge serían 4.342,49€ y 1.680,48€, superiores a las obtenidas en caso de divorcio. Si además decidiesen hacer una tributación conjunta, la renta acumulada sería de 48.300€, sobre ella se practicaría la reducción de 3.400€ por tributación conjunta y obtendríamos una cuota íntegra estatal de la base liquidable de 8.439,18€ a un tipo marginal del 24,14 por 100, que es la carga fiscal más elevada de las analizadas.

En lo que respecta a la imputación de rentas entre cónyuges, el artículo 11 de la Ley 35/2006 es muy claro al respecto al atribuirles a cada uno de ellos en función del origen o la fuente de la misma y con independencia del régimen económico matrimonial. Sigue en este punto la separación entre normativa civil y fiscal. Así, en el caso de los rendimientos de trabajo personal²³ y de los derivados de actividades económicas²⁴, su imputación se hará al cónyuge que desarrolla la actividad y genera el ingreso. Esta disposición contradice la prevista en el orden Civil²⁵ para el caso en que el régimen económico matrimonial fuese el de sociedad de gananciales, pues habría que imputarlos a ambos cónyuges por igual. El propio Tribunal Constitucional en la Sentencia 146/1994 ya declaró la legalidad de esta decisión²⁶, pero, ¿qué repercusión tiene esta decisión en la fiscalidad de los cónyuges en el IRPF? Con pocas matizaciones podemos decir que las reglas de atribución de rendimientos y ganancias favorecen la opción por la tributación individual. Sólo en el caso de que exista un solo perceptor de rentas habría un ahorro fiscal para la unidad familiar al poder reducir su base imponible en los 3.400€ previstos por tributación conjunta²⁷. Dicha reducción se hará sobre la base imponible general y si ésta

²² Para el ejercicio 2009, las cuantías recogidas en el artículo 58 de la LIRF son: 1.836€ anuales por el primer descendiente, 2.040€ anuales por el segundo, 3.672€ anuales por el tercero y 4.182€ anuales por el cuarto y siguientes.

²³ Artículo 11.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Con la salvedad de lo dispuesto en el artículo 17.2 a respecto a las rentas percibidas por los beneficiarios de pensiones y haberes pasivos.

²⁴ El artículo 11.4 de la Ley 35/2006 atribuye los rendimientos económicos a quien realice de forma habitual, personal y directa la ordenación de los medios de producción y los recursos humanos afectos a la actividad y lo haga, además, por cuenta propia.

²⁵ El Código Civil establece que en la sociedad de gananciales las ganancias o beneficios obtenidos por ambos se hacen comunes –artículo 1.344– y declara expresamente bienes gananciales los obtenidos por el trabajo o actividad profesional o empresarial de los cónyuges –artículo 1.347– y así como las ganancias obtenidas por cualquiera de ellos.

²⁶ En la citada Sentencia, el Constitucional expresa que el problema constitucional de la imputación de rentas no reside en comprobar si las normas tributarias concuerdan con las civiles, sino en su conformidad con los principios constitucionales aplicables en la materia.

²⁷ Artículo 84.2, 2 de la Ley 35/2006, redacción vigente para el ejercicio 2009.

no fuera suficiente sobre la del ahorro, es decir, en ningún caso dará lugar a un saldo negativo para la Hacienda Pública. No hay otro beneficio fiscal vinculado a esta modalidad de liquidación como corresponde a la decisión de reforzar el sistema de deducciones y reducciones ligadas al individuo.

De hecho, la Ley 35/2006 señala en sus Antecedentes que *la política de no discriminación por razón de género y razones de simplificación de la gestión del impuesto podrían justificar su revisión*. En esencia, lo que se considera es que la tributación conjunta traslada al ámbito fiscal la sociedad de gananciales, entendiendo que esta forma de sociedad matrimonial responde a una ideología que minusvalora a la mujer y responde a la fórmula familiar de predominio del padre-marido²⁸. Pese a este juicio negativo sobre la tributación conjunta, el propio legislador justifica el mantenimiento de esta opción *para evitar numerosos perjudicados en los matrimonios en los que alguno de sus miembros no puede acceder al mercado laboral, y por tanto obtiene rendimientos sólo uno de los cónyuges, como podrían ser los casos de determinados pensionistas con rentas de cuantía reducida, o de determinadas familias numerosas*. Así pues, no deja de reconocer que la opción por una unidad contribuyente familiar es —o debería ser— un instrumento de minoración de la carga fiscal en atención a las circunstancias familiares y, por tanto, un medio tributario de protección a la familia. Parece pues, que el legislador se ve compelido al mantenimiento de la opción conjunta de tributación de las unidades familiares pese a su predilección por la tributación individual y esa preferencia se va a hacer evidente en una regulación muy estricta de la tributación conjunta.

La ausencia de mecanismos de promediación de rentas u otro instrumento eficaz orientado a la adecuación de la carga fiscal de la familia y la parquedad de los incentivos fiscales de carácter familiar —en realidad, sólo la reducción de 3.400€ por tributación conjunta— hace que la protección fiscal de la familia en el ámbito del IRPF español pueda considerarse muy insuficiente. Tanto, que sólo las familias que estén en una situación económica desfavorable optan por la modalidad de liquidación conjunta dado que son las únicas que pueden obtener cierta rebaja fiscal. No entramos a discutir que deba favorecerse a las familias de menor capacidad económica lo que no compartimos es que la protección fiscal del legislador deba orientarse sólo a ellas. El mandato de protección constitucional alcanza a todas las familias y hay mecanismos tributarios contrastados que permiten adecuar el nivel de tributación familiar a sus características que pueden utilizarse para todos los contribuyentes afectados.

El objetivo de incentivar la incorporación de la mujer a la vida laboral activa tiene otros medios a través de los que llevarse a efecto y en los que debería actuar el sector público. No olvidemos que el gran problema de dicha incorporación está en el cuidado de los hijos y en este ámbito le queda mucho camino que recorrer a las Administraciones Públicas españolas involucradas en ello para llegar a los niveles de los países nórdicos, en los que se dan las mayores tasas de trabajo femenino y la mayor protección social a las madres y a los menores de edad²⁹. Medidas como la posibilidad de reducción de los gastos de guardería o de cuidado especializado de los niños de corta edad —como se contemplan en países de nuestro entorno como Francia— serían instrumentos poderosos para incentivar la vida laboral activa de las madres, toda vez que las cuantías de los mínimos por descendientes no corresponden a la realidad económica del gasto que implican para una familia el cuidado de los menores.

Lo que resulta más injustificado, a nuestro modo de ver, es que el mantenimiento de la tributación conjunta se haga a espaldas de la realidad socio-económica de las uniones de hecho. Quedan excluidas del derecho a tributar conjuntamente pero la restricción de los incentivos fiscales relacionados con el carácter familiar va más allá, a límites no comprensibles como es limitar la aplicación del mínimo por descendientes sólo para aquel miembro de la pareja de hecho que se el padre legal del niño, con independencia de que exista convivencia, y aún más llamativo es que se impida la aplicación de la reducción por familia monoparental en este caso. El interés en promover las liquidaciones individuales de los miembros de la familia ha llevado a negar la consideración de las uniones de hecho como familias a efectos fiscales y, en su caso, podemos afirmar que se penaliza la convivencia no legalizada por el vínculo matrimonial en tanto se le impide aplicarse la reducción por familia

²⁸ PAZOS MORÁN, M. (2005): "Género e Impuesto sobre la Renta (IRPF) en España. Propuestas para la Reforma". En María Pazos-Morán (Ed): *Política fiscal y género*. Instituto de Estudios Fiscales.
En http://www.ief.es/Investigacion/Temas/Genero/2008_Genero_GeneroIRPF.pdf.

²⁹ El análisis de este tema excede el objetivo del presente trabajo pero creemos crucial su planteamiento aunque sea de manera tan sucinta.

monoparental. El legislador se acoge a su carácter de no-familia para excluirlos de los beneficios fiscales contemplados en el IRPF para favorecer a la familia –se entiende que en aplicación del artículo 39 de la Constitución– pero no tiene inconveniente en considerar la realidad a la hora de negarles la posibilidad acogerse a la reducción de familia monoparental. Parece deducirse que las familias basadas en uniones de hecho deben conformarse con los ahorros que la convivencia les proporcione sin esperar un tratamiento fiscal favorable. ¿Estamos ante una elección de la “clase” de familia que debe ser protegida?

Según datos del Instituto Nacional de Estadística, hay un total de 19.021.634 personas que residen con su pareja de las que la mayoría –17.993.947– están casadas mientras el resto –1.027.687– no lo están. Sus estados civiles van desde soltero –740.520–, viudo –57.136–, separado –134.852– a divorciado –95.179–, pero, en todo caso, tenemos más de un millón de contribuyentes a los que potencialmente podría aplicárseles las normas de la tributación conjunta si la legislación admitiese su equiparación a los matrimonios, tal como hace en otros aspectos derivados de su convivencia. Si desde el análisis económico su tratamiento fiscal debería ser igual al de los matrimonios –iguales realidades económicas exigen un trato fiscal igual– no cabe sino admitir que son razones de otra índole las que justifican esta situación contraria a la equidad tributaria. Razones que encuentran su refrendo en la legalidad vigente y que pueden ser de dos tipos: ideológicas o recaudatorias. Si las primeras no son admisibles sin contrariar el artículo 39 de la Constitución, las segundas serían una expresión rechazable del poder coercitivo del Estado que debería ser corregida. No puede aceptarse que se perjudiquen los derechos de las familias en el ámbito fiscal en aras de no causar un menoscabo al erario público y aún más si el daño se causa tomando como referencia la inexistencia de vínculo matrimonial. Ni el tenor constitucional que prescribe el deber de protección de la familia, sin hacer referencia expresa al matrimonio, ni la equiparación de trato que reciben en otros ámbitos jurídicos permite sostener la excepción fiscal en el IRPF.

Los datos disponibles y las estimaciones de la propia Agencia Estatal de Administración Tributaria señalan que el porcentaje de declaraciones individuales es muy superior al de conjuntas –un 70 por 100 frente al 30 por 100 aproximadamente– y que la tendencia es favorable a las primeras. ¿Qué explica entonces la inexistencia de una demanda fiscal de este grupo social para ser equiparados en el IRPF a las familias basadas en un matrimonio? La respuesta ha sido apuntada con anterioridad: siendo el tratamiento fiscal de las familias tan poco favorable con carácter general, es razonable que no exista una presión social en la solicitud de un trato equiparable al de los matrimonios. Es decir, que lo que hay que ganar es tan poco que no merece un esfuerzo significativo de los afectados para reclamar su aplicación. Un tratamiento fiscal tan parco en la protección de la familia puede explicar que no se demande su aplicación por parte de las uniones de hecho pero no justifica, en modo alguno, que el sector público no lo extienda a esta tipología concreta de familia.

Abundando en el concepto de familia que adopta el IRPF, hemos de señalar que también deja al margen a los matrimonios que celebrados bajo una forma religiosa que admita la poligamia –o en su caso la poliandria–. No se trata de un ejercicio de elucubración dada la realidad social de nuestro país que, en los últimos años ha recibido una nutrida inmigración de países musulmanes, como confesión más numerosa en la que se acepta el matrimonio poligámico. Si bien no podemos ofrecer una cifra exacta de las personas que profesan la religión musulmana, se estima que están entre el millón y el millón y medio, cantidad no despreciable como realidad social a regular. La admisión de un vínculo matrimonial celebrado entre más de dos personas supone abordar una reforma del Derecho Civil español que, aunque choque con la tradición cultural católica de nuestro país, no tiene por qué suponer mayor dificultad que la ya planteada en la aceptación del matrimonio entre personas del mismo sexo. Pero al margen de estas consideraciones, en el ámbito fiscal volveríamos a encontrarnos con la necesidad expresa de extender el régimen previsto para los matrimonios celebrados entre dos individuos. Y ello por las mismas razones ya expresadas con anterioridad para las parejas de hecho, con el agravante de que se está afectando a la libertad religiosa.

Otra cuestión que merece la pena ser tratada es el tratamiento que da la Ley del IRPF a las relaciones entre miembros de la familia en el caso de que intervengan en la obtención de rendimientos procedentes de actividades empresariales o profesionales de uno de los contribuyentes. Ya hemos señalado que la norma impone la imputación al titular de la actividad empresarial o profesional pero también entra a regular la repercusión fiscal de implicar a los familiares en dicha actividad. Limitándonos a lo que es regulación del IRPF, se constata que en el régimen de estimación objetiva se

imponen restricciones a la consideración de los gastos derivados de la contratación del cónyuge, descendientes y familiares hasta tercer grado colateral exigiendo la adecuación del puesto que desempeñen a su capacitación así como la del sueldo que perciban al puesto que tengan y la retribución habitual en el mercado. Asimismo, se imponen otra serie de cautelas relacionadas con la cesión de bienes y derechos entre familiares³⁰, presumiendo que son retribuidas y su deducción no podrá exceder el valor de mercado y exceptuando de esta posibilidad a los bienes de carácter ganancial. Es decir, que la cesión entre cónyuges puede ser retribuida y por tanto ser considerada un gasto sólo si se realiza con bienes privativos del cónyuge que no realiza la actividad profesional.

Todas estas medidas van dirigidas a evitar comportamientos estratégicos de trasvase de rentas entre los miembros de una familia y reducir así la carga fiscal correspondiente. Ahora bien, en tanto la Ley omite la consideración de las parejas de hecho en este aspecto, es de entender que no les será de aplicación las normas antes de vistas de manera que tendrán abierta la vía de transferirse rentas para minorar su impuesto. Otra incongruencia de la regulación actual que actúa, esta vez, en detrimento de los matrimonios. No se entiende que las cautelas que lleva aparejada la relación de pareja se hagan efectivas sólo si hay una formalización legal de la misma a través del matrimonio y que se ignoren en lo que afecta a las uniones de hecho, entre las que pueden darse los mismos comportamientos oportunistas que pretenden evitarse con las normas anteriores.

En cualquier caso, la regulación del IRPF se remite a lo dispuesto por el Impuesto sobre Sociedades sobre las denominadas operaciones vinculadas, como son las que se dan entre parientes y a su análisis nos dedicamos a continuación.

3.2. Las operaciones vinculadas en el impuesto societario

Una de las grandes preocupaciones del legislador ha sido evitar las situaciones de fraude fiscal que pueden producirse cuando los lazos familiares interfieren en las actividades societarias. La tradicional desconfianza por la falta de transparencia derivada de la relación conyugal y de la de parentesco ha originado una regulación muy detallada de las denominadas operaciones vinculadas.

El artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades, es la referencia normativa en la materia. Su redacción actual procede de la Disposición adicional octava de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea. No obstante, ya había sido modificado con anterioridad en la ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Esta profusión normativa sobre el mismo artículo indica la importancia que tiene para el legislador y, en su análisis veremos cómo cada reforma ha ido extendiendo el concepto de las operaciones vinculadas y estableciendo más medidas de control sobre las mismas. El Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, que modifica el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, modifica también el Reglamento del Impuesto en lo que concierne a las operaciones vinculadas.

Las operaciones vinculadas dentro de los grupos empresariales, entre el propio empresario y su sociedad y entre los diferentes partícipes, administradores y consejeros y sus respectivas familias constituyen un ámbito en el que la Administración fiscal presume que los acuerdos para hacer trasvases de rentas por conceptos e importes no reales son más factibles, dada la comunidad de intereses que une a estos sujetos. La consecuencia será una reducción de los impuestos soportados mediante, por ejemplo, préstamos de la sociedad al socio que puedan enmascarar un dividendo, la retribución de administradores o consejeros por encima o por debajo de mercado, o intereses o contraprestaciones no abonadas que han sido contabilizadas como gasto. En cualquier caso, la repercusión de estos comportamientos no se agota en el Impuesto sobre Sociedad sino que alcanzará a otros tributos, como el Impuesto sobre el Valor Añadido³¹ o el propio IRPF de las personas físicas intervinientes en las operaciones.

³⁰ Artículo 30 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

³¹ Por ejemplo, la nueva redacción del artículo 79.5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que, en el caso de que exista una incidencia real en la recaudación final del tributo, se procederá a alterar la contraprestación pactada por las partes, valorando las operaciones según el valor de mercado.

Ante los riesgos de elusión fiscal que plantean las operaciones vinculadas, la decisión del legislador ha sido la de extender su concepto ampliando los sujetos cuya intervención determina su calificación. Esta reforma afecta particularmente a las operaciones realizadas con familiares, en cuyo estudio se centra este trabajo. Así, la vinculación se extiende hasta parientes en tercer grado, por línea directa o colateral, por consanguinidad o por afinidad, es decir, que llegaría a afectar a las operaciones realizadas con la esposa de un sobrino de, por ejemplo, un administrador de la entidad. La desconfianza que muestra la Hacienda Pública frente a la opacidad de las relaciones económicas entre miembros de una familia excede el límite del concepto de familia utilizado en el IRPF. Se amplía considerablemente, máxime si tenemos en cuenta que afectará a socios, partícipes, consejeros y administradores –incluso los de hecho, es decir, los que realizan actividades de administración sin un nombramiento formal.

En todos los casos, las operaciones que se realizan entre personas o entidades vinculadas se deberán valorar a precios normales de mercado, es decir, como si se hubiesen realizado entre partes independientes. La diferencia respecto a la regulación anterior estriba en que el sujeto pasivo debe adaptar su contabilidad a esta exigencia, es decir, debe consignar sus operaciones vinculadas a valor de mercado y no limitarse a esperar que la Administración tributaria entre a contrastar el valor declarado y registrado contablemente con este último y ajustar después el resultado contable. Con ello trata de garantizarse que no se alteren las condiciones de libre competencia en el mercado, de acuerdo a las *Directrices* de la OCDE³².

Además de la extensión del grupo de entidades y personas físicas con las que puede haber vinculación, la modificación más relevante es el notable incremento del deber de información que deben suministrar a la Hacienda Pública. Tanto el PGC como el PGC-PYMES amplían las exigencias informativas en materia de partes vinculadas. La Memoria de Cuentas Anuales contendrá la siguiente información sobre las operaciones realizadas con partes vinculadas, de manera separada para cada una de ellas³³:

- a) *Entidad dominante.*
- b) *Otras empresas del grupo.*
- c) *Negocios conjuntos en los que la empresa sea uno de los partícipes.*
- d) *Empresas asociadas.*
- e) *Empresas con control conjunto o influencia significativa sobre la empresa.*
- f) *Personal clave de la dirección de la empresa o de la entidad dominante.*
- g) *Otras partes vinculadas.*

Además, exige la presentación de aquella información que permita comprender las operaciones con las partes vinculadas que haya realizado la entidad, y los efectos que han tenido sobre sus estados financieros. En particular, los datos siguientes:

- a) *Identificación de las personas o empresas con las que se han realizado las operaciones vinculadas, expresando la naturaleza de la relación con cada parte implicada.*
- b) *Detalle de la operación y su cuantificación, informando de los criterios o métodos seguidos para determinar su valor.*
- c) *Beneficio o pérdida que la operación haya originado en la empresa y descripción de las funciones y riesgos asumidos por cada parte vinculada respecto de la operación.*
- d) *Importe de los saldos pendientes, tanto activos como pasivos, sus plazos y condiciones, naturaleza de la contraprestación establecida para su liquidación, agrupando los activos y pasivos en los epígrafes que aparecen en el balance de la empresa y garantías otorgadas o recibidas.*
- e) *Correcciones valorativas por deudas de dudoso cobro o incobrables relacionadas con los saldos pendientes anteriores.*

³² OECD GUIDELINES FOR MULTINATIONAL ENTERPRISES (2008). En <http://www.oecd.org/dataoecd/56/36/1922428.pdf>.

³³ Vid. Contenido de la Memoria en el Plan General de Contabilidad y PGC-PYMES.

En el ámbito fiscal, buena parte del Real Decreto 1793/2008 está dedicado a precisar el deber de documentación que las entidades deben suministrar respecto a las operaciones vinculadas que hayan realizado en el ejercicio. Estas obligaciones documentales responden a dos objetivos reconocidos en la propia Exposición de Motivos: evitar el fraude fiscal y adaptar la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional. El deber de información se concreta en una doble obligación de documentación: la relativa al grupo al que pertenezca el obligado tributario y la concerniente al propio obligado. En esencia, los datos que solicita la Administración Tributaria coinciden con los que demanda la legislación contable pero deja abierta la relación de la documentación a aportar con lo dispuesto en el artículo 20 –respecto al obligado tributario– respecto a *cualquier otra información relevante de la que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios*.

El apartado tercero del citado artículo 16 de la LIS precisa cuáles son las personas o entidades que tienen la consideración de vinculadas fiscalmente, es decir, aquellas entidades y sujetos a las que les será de aplicación la regulación anterior. A saber:

- a) *Una entidad y sus socios o partícipes.*
- b) *Una entidad y sus consejeros o administradores.*
- c) *Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.*
- d) *Dos entidades que pertenezcan a un grupo.*
- e) *Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.*
- f) *Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.*
- g) *Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.*
- h) *Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social o de los fondos propios.*
- i) *Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social o los fondos propios.*
- j) *Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.*
- k) *Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio.*
- l) *Dos entidades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas.*

Se identifican dos tipos de sujetos sobre los que la LIS busca aplicar la regulación de las operaciones vinculadas: entidades y personas físicas, cuyo factor común es la influencia significativa que puedan ejercer para alterar la libre competencia del mercado u obtener rebajas fiscales ilícitas. Aunque la LIS no hace mención expresa del concepto de “influencia significativa”, el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y el Plan General de Contabilidad de PYMES y microempresas, aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, recogen en sus respectivas secciones dedicadas a las *Normas de elaboración de las cuentas Anuales*, la misma definición: *una parte se considera vinculada a otra cuando una de ellas o un conjunto que actúa en concierto, ejerce o tiene la posibilidad de ejercer directa o indirectamente o en virtud de pactos o acuerdos entre accionistas o partícipes, el control sobre otra o una influencia significativa en la toma de decisiones financieras y de explotación de la otra*³⁴.

³⁴ Vid. Norma 15 del Plan General de Contabilidad y la Norma 13 del PGC-PYMES.

Así, se consideran vinculadas las entidades pertenecientes a un mismo grupo societario o a un multigrupo y aquellas que el PGC³⁵ denomina asociadas:

- Se entiende que hay un grupo societario cuando exista entre las entidades *una relación de control, directa o indirecta, análoga a la prevista en el artículo 42 del Código de Comercio para los grupos de sociedades o cuando las empresas estén controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias.*
- Se considerará empresa multigrupo *aquella que esté gestionada conjuntamente por la empresa o alguna o algunas de las empresas del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, y uno o varios terceros ajenos al grupo de empresas.*
- Una empresa asociada es aquella que puede ejercer –por sí misma o a través de otras entidades o personas físicas con las que esté vinculada– *una influencia significativa por tener una participación en ella que, creando con ésta una vinculación duradera, esté destinada a contribuir a su actividad.*

Insistiendo en el concepto de influencia, las normas contables vigentes precisan que *existe influencia significativa en la gestión de otra empresa, cuando se cumplan los dos requisitos siguientes:*

1. *La empresa o una o varias empresas del grupo, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, participan en la empresa, y*
2. *Se tenga el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de la participada, sin llegar a tener el control.*

Asimismo, la existencia de *influencia significativa* se podrá evidenciar a través de cualquiera de las siguientes vías:

1. *Representación en el consejo de administración u órgano equivalente de dirección de la empresa participada.*
2. *Participación en los procesos de fijación de políticas.*
3. *Transacciones de importancia relativa con la participada.*
4. *Intercambio de personal directivo; o*
5. *Suministro de información técnica esencial.*

Se presume que existe influencia significativa *cuando la empresa o una o varias empresas del grupo incluidas las entidades o personas físicas dominantes, posean, al menos, el 20 por 100 de los derechos de voto de otra sociedad.*

Por último, la normativa contable considera que dicha influencia existe entre las partes involucradas en una operación mercantil siempre que ésta no se realice en condiciones normales de mercado y no haya una regulación concreta que ampare esta situación.

En lo que respecta a las personas físicas intervinientes en operaciones vinculadas, la regulación contable va más allá de lo recogido en la LIS. Afecta tanto a individuos que mantienen una relación directa –formal o informal– con la entidad u otras de las mencionadas con anterioridad, como a sus parientes. Es decir, podemos diferenciar dos ámbitos de proyección de las operaciones vinculadas sobre las personas físicas: el interno –entendiendo por tal el relacionado con la actividad societaria– y otro externo que va a afectar al entorno familiar de dichos individuos. Según el PGC y el PGC-PYMES, se consideran vinculadas:

- *Las personas físicas que posean directa o indirectamente alguna participación en los derechos de voto de la empresa, o en la entidad dominante de la misma, de manera que les permita ejercer sobre una u otra una influencia significativa. Quedan también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.*

³⁵ Vid. Norma 13 del PGC y la norma 11 del PGC-PYMES.

- *El personal clave de la compañía o de su dominante, entendiendo por tal las personas físicas con autoridad y responsabilidad sobre la planificación, dirección y control de las actividades de la empresa, ya sea directa o indirectamente, entre las que se incluyen los administradores y los directivos. Quedan también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.*
- *Las empresas sobre las que cualquiera de las personas mencionadas en las letras b) y c) pueda ejercer una influencia significativa.*
- *Las empresas que compartan algún consejero o directivo con la empresa, salvo que éste no ejerza una influencia significativa en las políticas financiera y de explotación de ambas.*
- *Las personas que tengan la consideración de familiares próximos del representante del administrador de la empresa, cuando el mismo sea persona jurídica.*

La extensión de la condición de persona vinculada a los *familiares próximos* de aquéllos que pueden ejercer *influencia significativa* exige precisar qué se entiende por familia en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades. Ya hemos señalado que el artículo 16.3 de la LIS califica como tales a *cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado*, pero la normativa contable entenderá por familiares próximos a aquellos que podrían ejercer influencia en, o ser influidos por, esa persona en sus decisiones relacionadas con la empresa. La referencia fiscal es la relación jurídica de matrimonio o de parentesco mientras que la contabilidad vuelve a tomar como tal la *influencia significativa* que puedan ejercer dichas personas. Si el vínculo matrimonial o de parentesco es objetivo y demostrable, la *influencia significativa* es un criterio subjetivo, y por tanto, mucho más difícil de demostrar; tomarla como criterio de calificación de las operaciones vinculadas podría llevarnos a situaciones en las que tendríamos que calificar como vinculada la operación mercantil realizada con un amigo de infancia –que ejerce esa influencia– y negar tal condición a la operación que hacen un padre e hijo que no mantienen unas relaciones cordiales.

La cuestión que se plantea es evidente ¿qué ocurre en los casos en los que no existiendo vínculo matrimonial o relación de parentesco, de acuerdo a lo dispuesto en las normas civiles, sí hay influencia significativa? O, al contrario ¿cuando sí hay vínculo conyugal o parentesco pero no influencia? Para resolver este problema, en la norma contable se presumirá que toda operación que no se realice en condiciones normales de mercado evidencia la existencia de una influencia significativa y, por tanto, recibirá el trato de vinculada.

Sin embargo, el Impuesto sobre Sociedades hace una enumeración taxativa de los supuestos de vinculación, de lo que cabe deducir que no es posible aplicar la condición de influencia significativa: simplemente se presume, sin que quepa prueba en contra, que existe cuando hay vínculo matrimonial o estamos ante los parientes que la LIS señala. En concordancia con esta consideración está el hecho de que la reciente modificación del Reglamento del Impuesto, dedicada en su mayor parte a la regulación de las operaciones vinculadas, no haya afectado a qué entidades y personas se considera vinculadas.

La cuestión es diferente en el ámbito contable porque los Planes vigentes precisan que, entre los *familiares próximos* se incluirán:

- a) *El cónyuge o persona con análoga relación de afectividad.*
- b) *Los ascendientes, descendientes y hermanos y los respectivos cónyuges o personas con análoga relación de afectividad.*
- c) *Los ascendientes, descendientes y hermanos del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad; y*
- d) *Las personas a su cargo o a cargo del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad.*

La diferencia es notable y da lugar a que sujetos señalados por la LIS no sean vinculados para la contabilidad y viceversa. Esta disparidad es muy importante dado el diferente grado de vinculación que contemplan una y otra normativa. Así, mientras la fiscalidad extiende el carácter de

familiar vinculado hasta los parientes colaterales de tercer grado –relación tío/ sobrino– ésta quedaría excluida para la contabilidad que la limita al segundo grado –relación de hermanos–.

Por su lado, la regulación contable la amplía a los ascendientes, descendientes y hermanos del cónyuge del socio, partícipe, consejero o administrador de la entidad. Pero lo más llamativo es que las uniones de hecho que cada uno de los sujetos vinculados mantengan tendrán el mismo trato, es decir, mientras la LIS restringe la vinculación a relaciones matrimoniales para la normativa contable lo relevante es la posición de influencia significativa que ostenta el sujeto, sea o no cónyuge. Esta asimilación de las parejas de hecho a los cónyuges empeora la posición relativa que ocupaban antes en la regulación de las operaciones vinculadas, que sencillamente las ignoraba. Ahora bien, la cuestión que se plantea es la trascendencia fiscal de la regulación contable. Parece claro que la vinculación de los colaterales de tercer grado –incluso por afinidad, es decir, entre tío y la esposa de su sobrino– tendrá plenos efectos en el impuesto sobre Sociedades, pero ¿hay que entender que la consideración de la contabilidad es obligada en tanto el Impuesto sobre Sociedades toma el resultado contable de la entidad como referencia para el cálculo de la base imponible? Y, ¿qué ocurre con las parejas de hecho que la norma fiscal excluye? Las respuestas a estos interrogantes pueden ser contrapuestas e incompatibles. Todas las reformas del Impuesto sobre Sociedades desde la Ley 43/1995 han tenido como objetivo aproximar la cuantificación de la renta gravada a la verdadera capacidad económica de la entidad, entendiendo que para ello es necesaria la máxima aproximación de la base imponible al resultado contable del ejercicio. Por ello, se suprimió la clasificación de rentas que disponía la Ley 61/1978 con la consecuencia de una reducción notable de los ajustes extracontables, es decir, de las diferencias entre lo que la contabilidad y la fiscalidad exigían a las sociedades. En coherencia con este objetivo declarado del legislador, habría que responder que sí a la primera cuestión. Partiendo de esta respuesta, las opciones que tenemos para saber qué hacer fiscalmente con las operaciones realizadas con las parejas de hecho son dos: o bien respondemos que, en tanto son tratadas como vinculadas contablemente no queda más remedio que admitirlas así en el Impuesto de Sociedades o que como la LIS no califica a las parejas de hecho como personas vinculadas, no habría que darles el trato correspondiente.

La trascendencia fiscal es relevante: tengamos en cuenta que su ámbito de aplicación se extiende al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en lo que concierne a las actividades empresariales y profesionales. Según los datos que la Agencia Estatal de Administración Tributaria facilita en su último Informe Anual de la Recaudación Tributaria –ejercicio 2007–, el total de sociedades declarantes asciende a 1,35 millones de un total de 4,7 millones de empresarios –siendo el resto sujetos del IRPF–. De ese total aproximado, el Instituto de Empresa Familiar³⁶ estima que 2,9 millones corresponden a empresas familiares en las que, en ausencia de otra peculiaridad fiscal que las diferencie del resto de los sujetos pasivos, es de suponer que la incidencia de la vinculación entre miembros de la familia sea muy frecuente en sus operaciones económicas.

En nuestra opinión, no cabe considerar a las parejas de hecho como vinculadas sin que haya una mención expresa de la LIS. Si la legislación fiscal es independiente de cualquiera otra³⁷ nada impide que se separe de la contabilidad en la definición de las personas vinculadas. Ahora bien, ¿qué trascendencia tiene esta separación entre fiscalidad y contabilidad para estos sujetos?

Recordemos que las obligaciones principales que se asumen al realizar operaciones mercantiles con entidades o personas vinculadas son, en esencia, dos: la de valorar dichas operaciones según valor de mercado y la de aportar la documentación que las normas contables y la LIS exigen. En nuestra opinión, ninguna de las dos puede ser eludida por las parejas de hecho. El valor de mercado será el aplicado a toda operación –a las no vinculadas por razones obvias y a las vinculadas por obligación legal, teniendo en cuenta además, que son objeto de especial revisión por parte de la Administración–. En cuanto a la obligación de documentación, al ser una exigencia contable se recogerá en la Memoria de las Cuentas Anuales prácticamente la misma información que la LIS demanda y, en todo caso, la necesaria para comprender dichas operaciones y conocer los efectos económicos que han tenido.

Por tanto, podemos afirmar que en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades se da una equiparación de la posición fiscal de cónyuges y parejas de hecho. Nada obsta a esta afirmación que

³⁶ *La empresa familiar*. 2009. INSTITUTO DE EMPRESA FAMILIAR.

³⁷ *Vid.* apartado III.1. El concepto fiscal de la familia, en concreto la relación entre el Derecho Civil y fiscalidad.

la vía sea la modificación de la normativa contable, la realidad muestra que las mismas cautelas y obligaciones que pesan sobre los individuos que han contraído el vínculo legal del matrimonio recaen sobre los que mantienen una relación de hecho con socios o partícipes, consejeros o administradores de las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

4. CONCLUSIONES

El objetivo planteado en este trabajo es valorar el tratamiento fiscal de la familia en la fiscalidad española, en concreto, en la tributación directa. Partíamos de dos premisas sobre las que sustentar nuestro juicio: cómo gravar a la familia o a los individuos que la componen garantizando que la solución adoptada sea neutral, equitativa y eficiente, y el respeto de la exigencia constitucional de protección social, económica y jurídica de la familia por parte de los poderes públicos.

Comenzaremos nuestras conclusiones por la primera premisa planteada, lo que nos lleva a valorar la regulación fiscal sobre la familia en el IRPF y en el IS a la luz de los principios citados. Para ello, hemos de responder a una cuestión propuesta en el trabajo, y que no es otra que la de si la fiscalidad afecta o no al modelo familiar elegido por los individuos.

La respuesta difiere según el impuesto que consideremos, lo que de por sí ya pone de relieve una falta de equidad en el tratamiento fiscal de los sujetos afectados. Así, es indudable que, *a priori*, el IRPF interfiere en la fórmula familiar elegida por los contribuyentes dado que excluye a las parejas de hecho de la posibilidad de aplicarse los beneficios que se contemplan para aquellas familias basadas en el matrimonio. Dicho de otro modo, el IRPF fomenta la familia sustentada en el vínculo matrimonial legal y considera que la ausencia de este requisito formal es suficiente para excluir de la opción de tributación conjunta a la *more uxorio*.

Cabe plantearse por qué en este ámbito el legislador fiscal no ha optado por separarse de la normativa civil –como hace en otras cuestiones–, y no da un trato similar a realidades muy próximas si no idénticas. Mencionemos que la existencia de vínculo matrimonial no es un requisito ineludible en otras situaciones para equiparar a la pareja de hecho a un cónyuge. Como ejemplo baste citar que pueden ser beneficiarias de pensiones generadas por el otro miembro de la pareja en condiciones que garantizan la existencia real –si no formal– de un vínculo³⁸. ¿Por qué, entonces, no se aplican criterios similares en el campo fiscal que permitan acceder a la tributación conjunta a estas unidades familiares no formales?

Algunos autores³⁹ señalan que, dada la mutabilidad social del concepto familia, el Estado no tendría por qué favorecer la forma legal constituida bajo un matrimonio en detrimento de otras fórmulas familiares no sustentadas en el mismo. Ahora bien, al margen de cualquier juicio ético sobre esta afirmación, lo cierto es aun aceptando que no debería darse una diferencia de trato, lo incoherente es que se opte por ignorar la realidad familiar potenciando la unidad contribuyente individual. Es decir, si aceptamos que las uniones no basadas en un matrimonio legal deben ser objeto de un tratamiento semejante a las que sí se basan en él, ello nos conducirá a darle la protección debida en el marco fiscal a unas y a otras, al igual que se ha hecho en el Impuesto sobre Sociedades con la aplicación de las normas de control previstas para evitar el fraude fiscal.

Una situación de este tipo contradice las exigencias mínimas del principio de equidad, no es por tanto admisible en un sistema fiscal desarrollado, por más que tratemos de justificar que la diferencia de trato se justifica en una decisión de la pareja de no optar por la vía legal dispuesta para acoger y regular la relación de pareja y familiar. Sobre todo si se le ha dado amparo en otros ámbitos

³⁸ Entre estos requisitos merece la pena destacar la exigencia de una formalización pública de la pareja en registros públicos o mediante documento público. Estamos ante un mecanismo que permite equiparar la situación de estas parejas a las de los matrimonios que podría ser aplicado también para permitirseles la tributación conjunta.

³⁹ Vid. en este sentido la ponencia *La tributación conjunta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la igualdad de género*. Algunas reflexiones, de DOMINGO CARBAJO VASCO presentada en el Seminario del Instituto de Estudios Fiscales Política Fiscal y Género (abril, 2005).

jurídicos y si tenemos presente que la prescripción del artículo 39 de la Constitución es la de proteger a la familia, sin precisar que deba ser basada en un matrimonio civil o no.

Si bien las reformas civiles en el ámbito del parentesco han sido perfectamente asumidas por la legislación fiscal no ha ocurrido lo mismo con el vínculo matrimonial. Ello supone una distorsión importante que genera problemas de falta de equidad, en detrimento de los cónyuges en la mayoría de los casos –como muestra la regulación de las operaciones vinculadas–, y una falta de protección efectiva de la familia en el ámbito fiscal.

La consecuencia más importante de esta situación es que a estas uniones de hecho no se les van a aplicar las normas fiscales que las podrían favorecer. A nuestro entender, esta discriminación es particularmente grave en cuanto afecta a los descendientes, como hemos puesto de relieve en el apartado correspondiente respecto a las reducciones por tributación conjunta y de familia monoparental. ¿Cómo admitir la referencia a la realidad económica para excluir la reducción de familia monoparental cuando hay convivencia con el padre o madre de un descendiente común, y negar la de tributación conjunta so pretexto de la inexistencia o extinción del vínculo matrimonial?

Otra realidad que se vislumbra en un futuro –¿lejano?– es qué trato se dará a los matrimonios poligámicos⁴⁰ o poliándricos. Es bien cierto que, por ahora, no puede darse este matrimonio sin incurrir en un delito penal, pero lo que no puede obviarse es que la actual normativa fiscal no podría darle encaje a una realidad matrimonial de este tipo.

Cuestión distinta es que las supuestas ventajas a las que pueden acceder no son tales, lo que explica la falta de demanda social de este colectivo respecto a su asimilación a los matrimonios en el IRPF. Dejando al margen el tratamiento de descendientes, lo cierto es que los incentivos vinculados a la existencia de una relación matrimonial son los 3.400€ a reducir de la base imponible general por opción conjunta de liquidación del impuesto, la posibilidad de reducir hasta 2.000€ anuales por aportaciones a sistemas de previsión social autorizados a favor del cónyuge que no obtenga rentas anuales por trabajo dependiente o actividad económica superior a 8.000 € y, en el caso de que se generen rendimientos de actividades empresariales o profesionales, la posibilidad de deducirse como gasto, en estimación directa, hasta 500€ anuales por primas de seguro de enfermedad a favor del cónyuge. Ciertamente, los supuestos contemplados son tan pocos y su incidencia reductora tan limitada que no puede decirse que constituyan un estímulo suficiente para poner en marcha el proceso de reclamación de la equiparación de las parejas de hecho a los matrimonios en el ámbito del IRPF. No obstante, tras la reforma de la legislación mercantil, las supuestas ventajas que podían obtener los contribuyentes no casados que realizasen operaciones mercantiles con su pareja han desaparecido al ser consideradas operaciones vinculadas a todos los efectos. La realidad no es otra que la identidad de trato de cónyuge y parejas de hecho en el Impuesto sobre Sociedades, y por ende, en lo que afecta a las actividades económicas en el IRPF, y discriminación a favor de los matrimonios en el Impuesto personal, por más que ésta sea muy reducida.

De lo expuesto hasta aquí podríamos deducir la respuesta al interrogante que planteábamos sobre la “clase” de familia protegida: en el IRPF parece ser la fundada en el matrimonio de dos individuos –sean o no del mismo sexo– de manera que se excluyen a aquéllas en las que no existe vínculo matrimonial o éste afecta a más de dos personas. Si podemos aceptar que, sin la reforma pertinente de la legislación civil y penal no son admisibles los matrimonios poligámicos, nada obsta a que las parejas de hecho sí sean consideradas equiparables a los matrimonios en el ámbito fiscal. Es más, llevando a extremo la declarada diversidad entre el ámbito civil y el tributario no tendría que excluirse que el IRPF admitiese la posibilidad de que hubiese más de dos cónyuges o partícipes en la unidad familiar. A nuestro entender, la aplicación de un mecanismo de promediación de rentas –al modo del cociente familiar francés– permitiría resolver de manera adecuada el problema del trato equitativo a sujetos en situaciones similares al tiempo que permitiría dar un trato fiscal favorable a la familia.

Hemos tratado en profundidad cómo la desaparición de la tributación conjunta se observa como un medio adecuado para movilizar la fuerza de trabajo femenino, es decir, como un incentivo

⁴⁰ Las peticiones expresas de la aceptación de este tipo de matrimonio ya se han hecho reiteradamente por parte de la comunidad islámica de nuestro país. En principio, nada impide que se regule como medio válido de formalizar el matrimonio a través de un acuerdo con el Estado. Basándose en una cuestión de carácter religioso es dudoso que se pueda oponer a ello más argumento que el hecho de su número reducido frente a la gran mayoría cristiana, pero ello no debe impedir al legislador plantearse la hipótesis de su aceptación y su encaje en la normativa fiscal.

para que la mujer deje de ocuparse de las denominadas tareas domésticas –entre ellas, el cuidado de niños y familiares– y que pase a integrarse en el mercado de trabajo. Este planteamiento resulta coherente si mantenemos la configuración de la tributación conjunta del IRPF como *el impuesto de la esposa*, es decir aplicándole el marginal que resulta de la liquidación de las rentas del esposo. No obstante, conocemos medios tributarios de eludir este efecto desincentivador, e insistimos en que la aplicación de un mecanismo de promediación de rentas en tributación familiar es una opción muy válida y adecuada para mejorar su fiscalidad. Tal como está diseñada en la actualidad, no puede afirmarse que los poderes públicos hagan efectivo su deber de protección a la familia en el ámbito fiscal.

En las últimas reformas, ha predominado más la desconfianza ante la opacidad de las operaciones mercantiles que se celebren entre miembros de una familia –y aquí, el legislador no ha tenido problema en equiparar a las parejas de hecho, aún por la vía indirecta de la contabilidad– que la preocupación por darles un tratamiento que les permita acomodar su carga fiscal a su capacidad económica real. Es bien cierto que se dan ahorros en el seno familiar pero no puede basarse la tributación personal en la consideración exclusiva de los mismos y no tomar como referencia el incremento de los costes que derivan, sobre todo, del cuidado de los hijos. Cualquiera que sea el sujeto pasivo⁴¹ –familia o sujeto– debería considerarse tanto las economías de escala como el mayor consumo que corresponde a una familia en función del número y situación de sus componentes. Este “olvido” es particularmente remarcable cuando la Ley 35/2006 sí ha sabido dar respuesta a las demandas de los padres divorciados sobre la auténtica carga que les supone las pensiones de sus descendientes. Con la estructura actual del IRPF es preciso incrementar las reducciones previstas por descendientes, por tributación conjunta y equiparar a todos los efectos a las familias sin vínculo matrimonial con las que sí lo han legalizado.

En nuestra opinión, sería más razonable modificar la tributación familiar aplicando un sistema de promediación de rentas y actuar a favor de la incorporación femenina al mercado laboral a través de medidas de política social destinadas a facilitar el cuidado de los hijos, que es el principal inconveniente al que se enfrentan las madres. Y esta consideración debería ser puesta en relación con cuestiones como los efectos de la crisis económica en las familias con la configuración actual del IRPF y el problema de la baja natalidad en el Estado español, que exceden ya el objetivo de este trabajo pero cuya trascendencia es innegable.

En resumen y en nuestra opinión, el tratamiento fiscal a la familia en la imposición directa española no es neutral ni equitativo, debería, por tanto, ser modificado equiparando en el IRPF familias con vínculo matrimonial a aquéllas que son de hecho –tal como se ha hecho para el Impuesto sobre Sociedades– y mejorando el trato fiscal a la familia a través de un sistema de promediación de rentas que permita ajustar la carga fiscal a la verdadera capacidad económica de las familias. Estos serían los mínimos que harían posible hablar de un trato neutral y equitativo de los individuos y de las familias en el ámbito fiscal.

⁴¹ Otra cuestión diferente es que se introduzcan modulaciones de la carga fiscal en función de la naturaleza del sujeto pasivo, atendiendo a criterios de carácter legal –ej.: la protección de la familia–, económicos –fomentar el empleo femenino o la natalidad, etc.

BIBLIOGRAFÍA

- ANTÓN PÉREZ, J.A. (2008): "Tratamiento de la familia". En El nuevo modelo de IRPF tras la reforma de la Ley 35/2006. *Ed. Analistas Económicos de Andalucía*, págs. 257-269.
- ASPREY, K.W. (dir.)(1975): *Informe del Comité de Revisión de la Imposición*. Australian Government Publishing Service. Canberra.
- BRADFORD, D. (dir)(1977): *Blueprints for a Basic Tax Reform*. US. Government Printing Office. Washington.
- CANO I ARTESEROS, S. (2002): "La fiscalidad de las separaciones matrimoniales: especial referencia a las parejas de hecho". En *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 232, 1, págs. 3-66.
- CARBAJO VASCO, D. (2005): "La tributación conjunta en el impuesto sobre la renta de las personas físicas y la igualdad de género. Algunas reflexiones". En María Pazos-Morán (Ed): *Política fiscal y género*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- En http://www.ief.es/Investigacion/Temas/Genero/2008_Genero_GeneroIRPF.pdf
- CARBALLO CASADO, C. (2008): "Tributación de las parejas de hecho". En *La notaría*, n.º 49-50, págs. 17-73.
- COMISIÓN EUROPEA (2004): *Informe sobre la igualdad entre hombres y mujeres*. COM(2004) 115 final.
- COMISIÓN CARTER (1975): *Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la Fiscalidad*. Canadá. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- COMISIÓN MEADE (1980): *Estructura y Reforma de la Imposición Directa*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- FERNÁNDEZ CABANILLAS, F.J. (2002): "IRPF y familia en España. Reflexiones ante la reforma". En *Documentos de Trabajo*, n.º 8/2002. Instituto de Estudios Fiscales.
- GARRIDO GÓMEZ, M. I. (2000): *La política social de la familia en la Unión Europea*. Dykinson. Madrid.
- INSTITUTO DE LA EMPRESA FAMILIAR (2009): *La empresa familiar*.
En http://www.iefamiliar.com/pdf/Folleto_Corporativo.pdf
- LÓPEZ FERNÁNDEZ, J.J. (2004): "Fiscalidad de las parejas de hecho". En *Gaceta Fiscal*, n.º 234. Madrid.
- OECD (2008): *GUIDELINES FOR MULTINATIONAL ENTERPRISES*.
En <http://www.oecd.org/dataoecd/56/36/1922428.pdf>
- PAZOS MORÁN, M. (2005): "Género e Impuesto sobre la Renta (IRPF) en España. Propuestas para la Reforma". En María Pazos-Morán (Ed): *Política fiscal y género*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. En http://www.ief.es/Investigacion/Temas/Genero/2008_Genero_GeneroIRPF.pdf
- RUBIO GUERRERO, J.J. (1998): "La unidad contribuyente y el IRPF: La realidad europea". En *Papeles de Trabajo*. Instituto de Estudios Fiscales, n.º 4/98. Madrid.
- SANZ, J.F.; ROMERO, D. y ÁLVAREZ, S. (2008): *La protección de la familia en la Unión Europea*. Fundación BBVA. Bilbao.
- SERRANO ANTON, F. (1997): La tributación de la renta familiar en el Derecho comparado. En *Cuadernos de Información económica*, n.º 123, junio, págs. 19-32. Fundación FIES.

SOLER ROCH, M.T. (2006): “La tributación familiar”. En *Feminismo/s*, n.º 8. Universidad de Alicante. Centro de Estudios sobre la Mujer.

VILLOTA, P. y FERRARI, I. (1997): “Los efectos del sistema fiscal sobre el trabajo de las mujeres: el caso español”. En *Gaceta Fiscal*, n.º 152, marzo, págs. 65 y ss.

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

2000

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.
Autores: M.^a Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.
Autores: Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

2001

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.
Autores: Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.
Autor: José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).
Autor: Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.
Autor: José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.
Autor: Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.
Autor: Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.
Autora: Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.
Autor: José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.
Autores: Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.
Autores: Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.
Autores: Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).
Autor: Área de Sociología Tributaria.

2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.
Autor: Fernando Rodrigo Saucó.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.
Autora: M.ª Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.
Autores: José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.
Autor: Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.
Autor: Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.
Autora: Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.
Autores: Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.
Autoras: M.ª Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.
Autores: Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.
Autores: Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.
Autores: Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.
Autor: Rafael Cosín Ochaíta.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).
Autora: M.ª Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.
Autores: Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.
Autor: José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.
Autores: Javier Martín Fernández y M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.
Autor: Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.
Autora: Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.
Autor: Emilio Albi Ibáñez.

2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.
Autora: Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.
Autores: Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.
Autores: Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).
Autoras: Rocío Sánchez Lissén y M.^a José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.
Autores: Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.
Autor: Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.
Autora: Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.
Autores: Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.
Autor: Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.
Autor: Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.
Autor: Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.
Autores: Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.
Autora: Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.
Directores: Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.
Autores: Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.
Autores: Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.
Autores: Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 Incidencias de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.
Autor: José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autor: Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.
Autores: María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.
Autor: Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).
Autoras: Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)
Autor: Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.
Autores: José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.
Autor: Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.
Autor: Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.
Autores: M.^a del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.
Autores: Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.
Autor: Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.
Autora: Gabriela González García.
- 9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.
Autor: Iván Moreno Torres.
- 10/04 Ética fiscal.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 11/04 Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.
Autores: José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.
- 12/04 La articulación de la participación española en los organismos multilaterales de desarrollo con las políticas de comercio exterior.
Autor: Ángel Esteban Paul.
- 13/04 Tributación internacional de profesores y estudiantes.
Autor: Emilio Aguas Alcalde.
- 14/04 La convergencia entre contabilidad financiera pública y contabilidad nacional: una aproximación teórica con especial referencia a los criterios de valoración.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 15/04 Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos de la Unión Europea.
Autores: Juan José Rubio Guerrero y Begoña Barroso Castillo.
- 16/04 La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 17/04 El sector público y la inversión en vivienda: la deducción por inversión en vivienda habitual en España.
Autores: Francisco Adame Martínez, José Ignacio Castillo Manzano y Lourdes López Valpuesta.
- 18/04 Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento.
Autora: M. Carmen Moreno Moreno
- 19/04 Las aglomeraciones urbanas desde la perspectiva de la Hacienda Pública.
Autora: María Cadaval Sampedro.
- 20/04 La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Santiago Álvarez García, Antonio Aparicio Pérez y Ana Isabel González González.

- 21/04 Neutralidad del Impuesto sobre Sociedades español en el contexto europeo. Análisis del Informe "Fiscalidad de las empresas en el Mercado Interior (2001)".
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 22/04 El impuesto de Sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas.
Autores: José Félix Sanz, Desiderio Romero, Santiago Álvarez, Germán Chocarro y Yolanda Ubago.
- 23/04 La cooperación administrativa en la Unión Europea: el programa FISCALIS 2007.
Autor: Ernesto García Sobrino.
- 24/04 La financiación de las elecciones generales en España, 1977-2000.
Autores: Enrique García Viñuela y Joaquín Artés Caselles.
- 25/04 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central.
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 26/04 La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 27/04 Distribución de la renta y crecimiento.
Autor: Miguel Ángel Galindo Martín.
- 28/04 Evaluación de la efectividad de la política de cooperación en la innovación: revisión de la literatura.
Autores: Joost Heijs, Mikel Buesa, Liliana Herrera, Javier Sáiz Briones y Patricia Valadez.
- 29/04 Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados.
Autor: Joaquín Pérez Huete.
- 30/04 La fiscalidad del seguro individual.
Autora: Roberta Poza Cid.

2005

- 1/05 La circulación de valores en Contabilidad Nacional: análisis de los elementos de los estados financieros desde un punto de vista conceptual.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 2/05 Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 3/05 Presupuesto de la Unión Europea, impacto presupuestario de las ampliaciones y perspectivas financieras.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 4/05 La imposición sobre las actividades económicas en la Hacienda local a los 25 años de la Constitución.
Autor: Francisco Poveda Blanco.
- 5/05 Objetivos tecnológicos y de internacionalización de las políticas de apoyo a las PYME en Europa.
Autor: Antonio Fonfría Mesa.
- 6/05 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autoras: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 7/05 La tributación de las plusvalías en el ámbito europeo: una visión de síntesis.
Autor: Fernando Rodrigo Saucó.
- 8/05 El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición.
Autor: Félix Alberto Vega Borrego.
- 9/05 Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 10/05 Comentarios a la Directiva del régimen fiscal de reorganizaciones empresariales.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 11/05 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 12/05 El debate de la financiación autonómica con los resultados del nuevo sistema en 2002.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 13/05 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 14/05 Income taxation: a structure built on sand.
Autor: John Prebble.
- 15/05 La muestra de declarantes de IRPF de 2002: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, María Antiquera Pérez, César Pérez López, Alfredo Moreno Sáez, Carmen Marcos García y Santiago Díaz de Sarraide Míguez.
- 16/05 La política presupuestaria de las Comunidades Autónomas.
Autores: Miguel Ángel García Díaz, Ana Herrero Alcalde y Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 17/05 La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en inmovilizado financiero.
Autora: Nuria Puebla Agramunt.
- 18/05 Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 19/05 El gravamen en el IRPF de las ganancias de patrimonio en España.
Autora: Cristina de León Cabeta.

- 20/05 La liquidación del sistema de financiación autonómico en 2003 y el sistema de entregas a cuenta.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 21/05 Energy taxation in the European Union. Past negotiations and future perspectives.
Autor: Jacob Klok.
- 22/05 Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 23/05 La fiscalidad internacional del comercio electrónico.
Autor: Francisco José Nocete Correa.
- 24/05 La tributación de los sistemas de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autora: Susana Bokobo Moiche.
- 25/05 Unidad o pluralidad de actos en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: un análisis jurídico privado.
Autores: Iñaki Bilbao Estrada y Juan Carlos Santana Molina.
- 26/05 La relación entre el *cash flow* y la oferta monetaria: el caso de algunos países de la Unión Europea.
Autores: Miguel Ángel Galindo Martín, Agustín Álvarez Herranz y María Teresa Méndez Picazo.
- 27/05 Una aproximación al sistema fiscal del antiguo régimen. La recaudación de tributos en ferias y mercados en Castilla en el siglo XVIII.
Autora: María del Mar López Pérez.
- 28/05 Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 29/05 La educación fiscal en España.
Autoras: M.^a Luisa Delgado, Marta Fernández, Ascensión Maldonado, Concha Roldán y M.^a Luisa Valdenebro.
- 30/05 La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único.
Autor: Teodoro Cordón Ezquerro.

2006

- 1/06 El Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: un análisis a la luz de la jurisprudencia y la doctrina administrativa.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.
- 2/06 Principales características del gravamen del beneficio de la PYME en otros países de la Unión Europea.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 3/06 Política fiscal y capital social.
Autora: María Soledad Castaño Martínez.
- 4/06 Panorámica de la Formación Continua en España.
Autora: María José Martín Rodrigo.
- 5/06 Alta dirección en la Administración Pública. ¿Política de género? Buscando caminos
Autoras: M.^a José Llombart Bosch, Milagro Montalvo Santamaría, Victoria Galera Vega y Ana Aguado Higón.
- 6/06 La influencia de la fiscalidad en las distintas formas de inversión bursátil. Informe.
Autor: César García Novoa.
- 7/06 Códigos de conducta en el orden tributario.
Autores: José A. Rozas Valdés, Montserrat Casanella Chuecos y Pablo García Mexía.
- 8/06 Previsiones financieras de las Comunidades Autónomas para 2006.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 9/06 El empresario en el futuro económico onubense.
Autores: Emilio Fontela, Joaquín Guzmán, Manuela S. de Paz y María de la O Barroso.
- 10/06 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2005.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 11/06 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2006.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 12/06 Delitos contra el patrimonio cultural, especial estudio de contrabando de patrimonio histórico artístico.
Autor: Gonzalo Gómez de Liaño Polo.
- 13/06 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
Autores: J. Antonio Rodríguez Ondarza y Javier Galán Ruiz.
- 14/06 Un análisis de la política tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Marta Jorge García-Inés y Santiago Álvarez García.
- 15/06 La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español.
Autor: Carlos María López Espadafor.
- 16/06 El régimen tributario de la sociedad europea.
Autora: María Teresa Soler Roch.
- 17/06 Las subvenciones en el IVA, consecuencias de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 18/06 Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal.
Autor: Fernando Serrano Antón.

- 19/06 La expansión y control del fenómeno de los *tax shelters* en Estados Unidos.
Autor: Ubaldo González de Frutos.
- 20/06 La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 21/06 Fiscalidad y desarrollo.
Autores: Carlos Garcimartín, José Antonio Alonso y Daniel Gayo.
- 22/06 El régimen fiscal de las “economías de opción” en un contexto globalizado.
Autor: José Luis Pérez de Ayala.
- 23/06 La opinión pública hacia la Hacienda Pública: una revisión de la moderna teoría positiva.
Autor: José Luis Sáez Lozano.
- 24/06 Planificación fiscal internacional a través de sociedades *holding*.
Autor: José Manuel Almudí Cid.
- 25/06 El gasto público en educación 2000-2004: un análisis por Comunidades Autónomas.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz y Carmen Mitxelena Camiruaga.
- 26/06 Liquidación del sistema de financiación autonómico en 2004 y el sistema de entregas a cuenta.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz, Miguel Ángel García Díaz y Ana Herrero Alcalde.
- 27/06 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autoras: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 28/06 *Trust* e instituciones fiduciarias. Problemática civil y tratamiento fiscal.
Autores: Sergio Nasarre Aznar y Estela Rivas Nieto.
- 29/06 La muestra de declarantes de IRPF de 2003: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiado Díaz de Sarralde Miguez, Alfredo Moreno Pérez y María Antigueira Pérez.
- 30/06 Cohesin policy reform: the implications for Spain.
Autores: Douglas Yuill, Carlos Méndez, Fiona Wishlade, Encarnación Murillo y María Jesús Delgado.

2007

- 1/07 El gravamen múltiple de los beneficios societarios. Tributación de accionistas.
Autor: Emilio Albi.
- 2/07 Fiscalidad de instrumentos financieros derivados. Una revisión comparada.
Autor: Pablo A. Porporatto.
- 3/07 Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho Tributario Global.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 4/07 ¿Es válido el modelo de armonización fiscal de la Unión Europea para la integración en América Latina?
Autores: Domingo Carbajo Vasco, Darío González y Pablo Porporatto.
- 5/07 El Reino Unido y Francia: dos modelos recientes de reforma presupuestaria.
Autor: José Caamaño Alegre.
- 6/07 La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación: algunas cuestiones polémicas.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 7/07 Globalización y Derecho Tributario: el impacto del Derecho Comunitario sobre las cláusulas antielusión/abuso del Derecho Interno.
Autor: Adolfo J. Martín Jiménez.
- 8/07 Las consecuencias fiscales de la globalización.
Autores: Manuel Gutiérrez Lousa y José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 9/07 Alternativas de integración IRPF-IS para evitar la doble imposición de dividendos en el contexto actual.
Autor: Lorenzo Gil Maciá.
- 10/07 Los incentivos fiscales a la innovación en España y en el ámbito comparado.
Autor: Carlos Rivas Sánchez.
- 11/07 Intangibles y precios de transferencia. A propósito de la Section 482 del IRC y la nueva reglamentación 2007 del Tesoro de los EE UU.
Autor: Tulio Rosembuj.
- 12/07 La nueva configuración del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.
- 13/07 Sistemas fiscales y saldos presupuestarios en los países de la ampliación: ¿existe convergencia con los países de la UE15?
Autora: Marta Pérez Garrido.
- 14/07 Sistemas fiscales en América Central y República Dominicana.
Autores: Santiago Díaz de Sarralde, Carlos Garcimartín y Juan Carpizo.
- 15/07 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2007.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 16/07 Gasto sanitario público territorializado en España y sus fuentes de financiación.
Autora: Ángela Blanco Moreno.
- 17/07 Los Impuestos de Salida y el Derecho Comunitario Europeo a la luz de la Legislación Española.
Autores: Adolfo Martín Jiménez y José Manuel Calderón Carrero.

- 18/07 La tributación del ahorro en el nuevo IRPF.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 19/07 La calificación jurídica de las operaciones vinculadas, en la imposición directa, según la modificación realizada por la Ley 36/2006, de prevención del fraude fiscal.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 20/07 Una valoración del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos.
Autores: Santiago Álvarez García y Marta Jorge García-Inés.
- 21/07 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2006.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/07 El mercado inmobiliario: instituciones de inversión colectiva, entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y una aproximación a los REIT.
Autora: Isabel Juliani Fernández de Córdoba.
- 23/07 The financing of the infrastructures in developing oil-producing countries: problems and solutions.
Autora: Belén García Carretero.
- 24/07 Puesta en circulación del euro e inflación: el antagonismo entre percepción y medición de la inflación en la eurozona.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 25/07 La muestra de declarantes del IRPF de 2004: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez y Alfredo Moreno Sáez.
- 26/07 Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de prevención del fraude fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo.
Autor: Santos de Gandarillas Martos.
- 27/07 Problemática de la incorporación al ordenamiento español de prestaciones patrimoniales públicas creadas por el derecho comunitario: especial referencia a la obligación de entrega de derechos de emisión de CO₂.
Autores: Adela Aura y Larios de Medrano, Iñaki Bilbao Estrada y Joaquín Marco Marco.
- 28/07 Una buena estadística pública como medio para reorientar todas las políticas públicas hacia la igualdad.
Autora: María Pazos Morán.
- 29/07 La racionalización de la actuación administrativa en el ordenamiento jurídico italiano: el modelo de la gestión pública por resultados.
Autora: Ximena Lazo Vitoria.
- 30/07 Las organizaciones no gubernamentales en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
Autores: Susana Bokobo Moiche y Alejandro Blázquez Lidoy.

2008

- 1/08 Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 1.^a)
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 2/08 Política, estructura e instrumentos para la asistencia al contribuyente.
Autor: Alan Augusto Peñaranda Iglesias.
- 3/08 La idoneidad de la cuantía de los límites fiscales y financieros, así como de las distintas formas de cobro de las prestaciones en los Planes de Pensiones: análisis comparativo de la reforma propuesta y de la regulación preexistente.
Autores: Myrian de la Concepción González Rabanal y Luis María Sáez de Jáuregui Sanz.
- 4/08 Precios de transferencia. Los acuerdos de costes.
Autor: Tulio Rosembuj.
- 5/08 Operaciones vinculadas en el IVA: régimen comunitario y experiencias comparadas.
Autora: Antonia Jabalera Rodríguez.
- 6/08 Estudio de las operaciones realizadas entre Casa Central y Establecimientos Permanentes.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 7/08 Un mecanismo de incentivos para la cobertura de riesgo regulatorio en concesiones de infraestructuras.
Autor: Carlos Contreras Gómez.
- 8/08 Comentarios a la liquidación del sistema de financiación autonómico en el ejercicio 2005.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 9/08 Control de operaciones financieras. Experiencias de Iberoamérica y España.
Autores: Domingo Carbajo Vasco y Pablo Porporatto.
- 10/08 La Ley 8/2007 de Suelo y el Catastro Inmobiliario.
Autores: Beatriz Maseda Balaguer y Francisco José Coll Almela.
- 11/08 IV Jornada metodológica Jaime García Añoveros. La reforma de la financiación autonómica en el marco de los nuevos Estatutos.
Autor: Varios autores.
- 12/08 La tributación indirecta del contrato de concesión de obras públicas a la luz de la ley 30/2007, de contratos del sector público, y de la reciente doctrina de la dirección general de tributos.
Autor: José Manuel Almudí Cid.
- 13/08 La evasión fiscal: origen y medidas de acción para combatirla.
Autor: Miguel Ángel Aquino.
- 14/08 Armonización tributaria en el MERCOSUR.
Autor: Miguel Ángel Aquino.

- 15/08 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2007.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 16/08 La coordinación del régimen de comercio de derechos de emisión y los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas: ¿un supuesto de Ayuda de Estado ilegal no compatible?.
Autores: Álvaro Antón Antón e Iñaki Bilbao Estrada.
- 17/08 Liquidación del Sistema de Financiación Autonómico en el ejercicio 2006.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 18/08 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2008 y evolución de su deuda.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 19/08 Elementos adicionales de análisis en materia de no autoincriminación tributaria.
Autor: J. Alberto Sanz Díaz-Palacios.
- 20/08 El impacto de la Ley de la Dependencia en las rentas de los usuarios mayores de 65 años: incidencia del copago.
Autora: Julia Montserrat Cordoniu
- 21/08 Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 2.ª contabilidad de sociedades)
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 22/08 Modificaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).
Autor: J. Javier Pérez-Fadón Martínez.
- 23/08 Estudio sobre la organización y situación actual del sector de la industria de la construcción y expectativas del mismo ante el cambio del ciclo económico.
Autor: Rafael Candel Comas.
- 24/08 La nueva Ley del Suelo (Ley 8/2007, de 28 de mayo). Cuestiones técnicas, económicas, fiscales y territoriales. La valoración de las expropiaciones.
Autor: Rafael Candel Comas.
- 25/08 Un análisis sobre el enfoque autorizado de la OCDE para la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes.
Autor: Ignacio Luis Gómez Jiménez.
- 26/08 Descentralización fiscal y disciplina presupuestaria: lecciones para España de la experiencia comparada.
Autora: Pilar Sorribas Navarro.
- 27/08 Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las Administraciones Tributarias en la lucha contra el fraude fiscal.
Autora: Luz Ruibal Pereira.
- 28/08 Las disposiciones de naturaleza tributaria en el nuevo Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea y su incidencia en el Sistema impositivo español.
Autor: Carlos María López Espadafor.
- 29/08 La descentralización del ingreso fiscal en América Latina.
Autores: Viviana Durán y Norberto Agulleiro.
- 30/08 Descentralización en América Latina. Estudio de caso.
Autores: Carolina Mejía y Orazio Atanasio.

2009

- 1/09 Del Plan 1990 al nuevo Plan de Contabilidad: ajustes de primera aplicación y sus efectos en el Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 2/09 *Foro Sainz de Bujanda:* Ley General Tributaria y Derecho Comunitario.
Autor: Varios autores.
- 3/09 Una aproximación a las principales cuestiones derivadas de la fiscalidad del comercio electrónico.
Autor: Juan Calvo Vérguez.
- 4/09 Hacienda Pública y Derecho Tributario. El Derecho Tributario: el Tributo.
Autor: Bernardo Lara Berrios.
- 5/09 Viabilidad y efectos del uso de instrumentos fiscales en la política de residuos en España.
Autor: Miguel Buñuel González.
- 6/09 Incidencia de la normativa fiscal europea en la fiscalidad española: especial referencia a la autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas.
Autores: Antonio Aparicio Pérez y Santiago Álvarez García.
- 7/09 Procedimientos amistosos en materia de imposición directa.
Autora: Silvia López Ribas.
- 8/09 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea
- 9/09 La muestra de declarantes de IRPF de 2005: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez, Alfredo Moreno Sáez y María del Carmen González Queija.
- 10/09 Aproximación al gasto público en medidas contra la violencia de género en el ámbito de las relaciones de pareja o expareja. Especial atención a las medidas de protección y justicia.
Autora: María Naredo Molero.

- 11/09 La aproximación de legislaciones en el Impuesto sobre Sociedades: especial referencia a la base consolidada común.
Autores: Susana Bokobo Moiche y Marcos M. Pascual González.
- 12/09 El Impuesto sobre el Patrimonio: análisis y perspectivas.
Autor: Vicente Enciso de Yzaguirre.
- 13/09 La experiencia educativa de la Administración Tributaria española.
Autor: Varios autores. Fernando Díaz Yubero (coord.).
- 14/09 Fiscalidad de los Recursos Naturales en América Latina.
Autores: Domingo Carbajo Vasco y Pablo Porporatto.
- 15/09 Opiniones y actitudes de los españoles en 2008.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 16/09 Presupuestos de las Comunidades Autónomas 2009 y deuda en circulación en 2008.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 17/09 Familia y fiscalidad en España. Cuestiones pendientes.
Autores: Alfredo Iglesias Suárez, M.^a Gabriela Lagos Rodríguez, Cristina García Nicolás y Raquel del Álamo Cerrillo.