

La juventud como colectivo en el Sistema Tributario Español: análisis de los impuestos y el principio de capacidad económica en España y Extremadura

Youth as a collective in the Spanish Tax System: analysis of taxes and the principle of economic capacity in Spain and Extremadura

A juventude como coletivo no Sistema Tributário Espanhol: análise de impostos e o princípio da capacidade econômica em Espanha e Extremadura

Lorena Rodríguez Jiménez

AlterThink. Cuestión de Ideas

lrodriguez@alterthink.es

Recibido_Received_Recebido **05/09/2017**

Aceptado_Accepted_Aceito **09/12/2017**

Publicación online_Available online_Publicação online **31/01/2018**

Palabras
clave

Resumen

tributación por
edad
jóvenes
justicia fiscal
capacidad
económica
impuestos

La última crisis económica mundial ha perjudicado de forma particularmente dura a la juventud. Los organismos internacionales y europeos recomiendan tener en cuenta de forma especial la situación de vulnerabilidad y los derechos de la ciudadanía joven (de 14 a 29 años para el objeto de este estudio). En España, la juventud hace frente a una situación socioeconómica aún más dura por razón de su edad. El Derecho tributario en España parece prestar menos atención a la situación de las personas jóvenes que otras ramas del ordenamiento jurídico. El Sistema Tributario Español prevé distintas figuras impositivas en función de la capacidad económica de los contribuyentes. Sin embargo, las normas fiscales de España y Extremadura que tienen en cuenta el factor de la edad no favorecen precisamente a la población joven, la más vulnerable en términos de capacidad económica

Keywords	Abstract
taxation by age young people fair taxation economic capacity taxes	The last global economic crisis has affected youth particularly hard. International and European organizations recommend taking special account of the situation of vulnerability and the rights of young citizens (from 14 to 29 years of age for the purpose of this study). In Spain, youth faces an even harder socio-economic situation because of reasons of age. Tax law in Spain seems to pay less attention to the situation of young people than other branches of the legal system do. The Spanish Tax System foresees different tax figures depending on the economic capacity of taxpayers. However, fiscal norms that take into account the age factor in Spain and Extremadura do not exactly favor the young, the most vulnerable population sector in terms of economic capacity.

Palavras-chave	Resumo
tributação por idade juventude justiça fiscal capacidade econômica impostos	A última crise econômica mundial prejudicou de uma maneira particularmente difícil especialmente para a juventude. As organizações internacionais e européias recomendam ter uma atenção especial à situação de vulnerabilidade e aos direitos dos jovens cidadãos (de 14 a 29 anos de idade para os fins deste estudo). Na Espanha, os jovens enfrentam uma situação socioeconômica ainda mais difícil devido à sua idade. O direito tributário em Espanha parece prestar menos atenção à situação dos jovens do que outros ramos do sistema legal. O Sistema Tributário Espanhol prevê diferentes valores fiscais em função da capacidade econômica dos contribuintes. No entanto, as normas fiscais da Espanha e Extremadura que levam em conta o fator idade não favorecem precisamente a população jovem, a mais vulnerável em termos de capacidade econômica.

SUMARIO

► Introducción y justificación del estudio. Marco europeo e internacional. Análisis socioeconómico de la juventud en España y Extremadura ► Definición del objeto de estudio. Concepto jurídico de juventud (o persona joven). Concepto del principio de capacidad económica. Relación tributaria entre jóvenes y su capacidad económica real ► Regulación de los impuestos personales en España y Extremadura con atención a la edad del contribuyente. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ► Otros tributos y posibles mejoras en la justicia tributaria de los contribuyentes jóvenes ► Conclusiones ► Bibliografía

I INTRODUCCIÓN Y JUSTIFICACIÓN DEL ESTUDIO

I.1 MARCO EUROPEO E INTERNACIONAL

En el momento actual en que vivimos, la juventud española atraviesa una situación de riesgo que arrastra desde el inicio de la última crisis económica, desencadenada en 2008, con el estallido de la burbuja inmobiliaria en España y la caída de *Lehman Brothers* en Estados Unidos, afectando a los mercados a nivel mundial.

La situación de riesgo se fundamenta principalmente en el estado del mercado laboral y el difícil acceso al mismo para personas jóvenes, sean o no recién egresadas del sistema educativo formal. Esto conlleva por otra parte una tardía emancipación del hogar familiar, retrasando, por tanto, la creación de nuevos núcleos familiares (lo cual incide en los desequilibrios demográficos) y prolongando una situación de inestabilidad económica y social.

Si bien existen corrientes de estudio que demuestran que con anterioridad a la crisis mencionada existía una situación laboral de dificultad para este sector de población (Delgado Acosta y Díaz Rodríguez, 2002)¹, lo cierto es que ha sido a partir de esta nueva crisis cuando el problema se ha visto agravado, y además, generalizado. Tanto es así, que el propio informe *EU Youth Report* (Comisión Europea, 2015) recoge datos que evidencian cómo las personas jóvenes han sido las principales víctimas de esta crisis, produciendo un cambio dramático en la inserción laboral de las mismas². Esto puede haber causado lo que Joseph Stiglitz (2016) ha calificado de creciente “brecha generacional” a ambos lados del Atlántico, en el plano económico, social, político y cultural.

Por su parte, la Resolución del Consejo de la Unión Europea, de 27 de noviembre de 2009, relativa a un marco renovado para la cooperación europea en el ámbito de la juventud (2010-2018), subraya que “persisten retos que hay que resolver como el desempleo juvenil, la falta de participación de la juventud en la educación o la formación, la pobreza entre los jóvenes, los bajos niveles de participación y representación de los jóvenes en la vida democrática y diversos problemas sanitarios. Las crisis económicas, como la que empezó en 2008, tienden también a tener un significativo impacto negativo en los jóvenes y se corre el riesgo de que sus efectos sean duraderos”.

La regulación sobre las condiciones laborales de la juventud y la protección de sus derechos es una competencia que corresponde a los Estados miembros, si bien, ex artículo 6 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, “la Unión dispondrá de competencia para llevar a cabo acciones con el fin de apoyar, coordinar o complementar la acción de los Estados miembros. Los ámbitos de estas acciones serán, en su finalidad europea: [...] la educación, la formación profesional, la juventud y el deporte”³. Por este motivo, la UE también suma su esfuerzo a la búsqueda de soluciones para semejantes problemas. En todo caso, no

puede más que instar a los Estados miembros la adopción de medidas en el ámbito tributario, mediante recomendaciones que no tienen carácter vinculante en ningún supuesto.

Dada la situación socioeconómica global que padece en particular la juventud mundial, diversos informes emanados de los órganos del Sistema de Naciones Unidas también instan a los Estados a implementar medidas de igualdad positiva sobre la juventud, principalmente por la vía de las inversiones en política social y la garantía de derechos prestacionales específicos. Destaca en este sentido, tal y como señalan Hernández Diez y Gentile (2016), la apuesta de la Organización Internacional del Trabajo por la denominada “Garantía Juvenil”, cuyas sugerencias han sido parcialmente acogidas por la propia Unión Europea e implantada en España, mediante una combinación de inversiones directas e incentivos fiscales. La forma en la que se está desarrollando esta medida en España está siendo fuertemente cuestionada, no obstante, por diversas instituciones, entre las que destaca el Informe de Garantía Juvenil del Consejo de la Juventud de España (2016).

1.2 ANÁLISIS SOCIOECONÓMICO DE LA JUVENTUD EN ESPAÑA Y EXTREMADURA

La Unión Europea alerta sobre la situación general de las personas jóvenes en Europa, especialmente en materia de empleo y, en consecuencia, en materia de emancipación, pero las cifras españolas son particularmente alarmantes en la actualidad. Entre estas, a su vez, destacan negativamente los datos de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

En España la tasa actual de jóvenes desempleados se sitúa en un 32%, mientras que la de Extremadura es significativamente superior, alcanzando el 44,6%. Así mismo, y como consecuencia lógica de estas cifras, tan solo un 19,5% de jóvenes en España están emancipados, frente al 15,9% en Extremadura. En ambos ámbitos, las mujeres presentan una tasa superior de emancipación, lo que resulta llamativo, ya que son precisamente estas quienes suelen presentar peores condiciones laborales y salariales. A estas cifras hay que incorporar unas condiciones de especial precariedad causadas por la temporalidad, la subocupación y la sobrecualificación de las personas jóvenes que sí se encuentran empleadas⁴.

No es de extrañar que con semejante marco de falta de oportunidades, Extremadura sea una de las regiones más afectadas por el despoblamiento y la emigración de jóvenes, existiendo más de 300 municipios que no llegan a poseer una cifra superior a los 500 ciudadanos menores de 30 años. Y en la que el número actual de jóvenes apenas alcanza las 170.000 personas.

Esta situación, como no puede ser de otra manera, supone una merma en la capacidad adquisitiva de las personas jóvenes, que de una forma u otra deberá ser apoyada por la regulación de nuestro país y de la

Comunidad Autónoma en pro del interés general de la sociedad. El esfuerzo público debería abarcar, en este caso y de manera especial, a la regulación en material tributaria y fiscal.

Resulta esencial para la comprensión del objeto de estudio mostrar la verdadera situación de vulnerabilidad que presenta la juventud. Ya que los jóvenes son en la actualidad las personas, y por ende los contribuyentes (cuando proceda), que presentan mayores índices de riesgo de pobreza y exclusión.

Para medir la pobreza con parámetros objetivos y reconocidos a nivel europeo, encontramos la denominada tasa AROPE (*At Risk Of Poverty and/or Exclusion*)⁵, que aporta una evaluación del grado de cumplimiento del objetivo social especificado en la Estrategia 2020, así como de las políticas implementadas para enfrentarse al ámbito de la pobreza y/o la exclusión social. Este objetivo de reducción de personas en riesgo de pobreza está detallado, en el caso español, en el Programa Nacional de Reformas de 2011⁶.

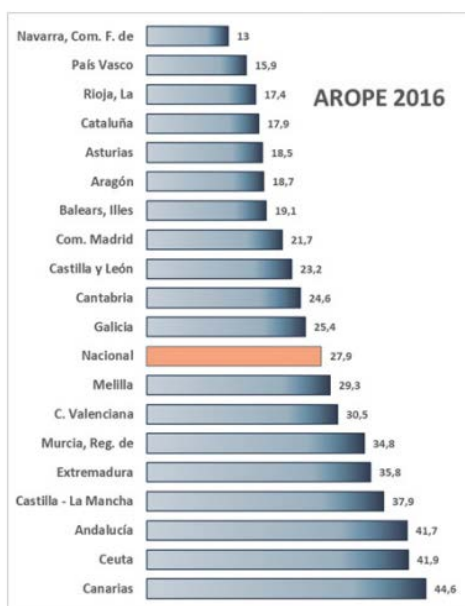
La tasa AROPE se compone de tres indicadores: 1) tasa de riesgo de pobreza después de transferencias sociales⁷; 2) carencia material severa⁸; y 3) hogares que presentan muy baja intensidad laboral⁹. Una vez analizada la tasa, se puede comprobar mediante los datos publicados en 2017, correspondientes al periodo 2016, que el colectivo que presenta mayores dificultades y riesgo son las personas menores de 30 años, como ya anticipaba. Mientras que el colectivo que presenta una situación más favorable es el de las personas mayores de 65 años, tal y como puede verse en la siguiente tabla I¹⁰:

Tabla 1. España: población AROPE por edad. Fuente: Red de Lucha Contra la Pobreza y la Exclusión – EAPN. 7º Informe El Estado de la Pobreza en España (2008-2016).

ESPAÑA: POBLACIÓN AROPE POR EDAD									
ESPAÑA	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Menores de 16 años	29,6%	31,9%	32,6%	31,6%	31,4%	31,9%	35,4%	33,4%	31,7%
16 a 29 años	22,8%	23,6%	27,8%	30,4%	33,5%	33,0%	36,4%	38,2%	37,6%
30 a 44 años	21,3%	22,9%	24,9%	26,0%	28,0%	28,0%	30,4%	28,5%	27,1%
45 a 64 años	21,8%	22,7%	24,2%	25,8%	27,2%	28,9%	31,0%	31,0%	30,5%
65 o más años	26,2%	24,9%	22,9%	21,2%	16,5%	14,5%	12,9%	13,7%	14,4%
Total	23,8%	24,7%	26,1%	26,7%	27,2%	27,3%	29,2%	28,6%	27,9%

Quizás donde mejor se observe la paulatina pérdida de importancia del colectivo juvenil dentro del mercado laboral español es cuando atendemos a las cifras de ocupación, esto es, de aquellos que efectivamente están trabajando. Mientras que la población ocupada de más de 30 años aumenta en los últimos diez años en términos absolutos en 467.000 personas, pese a los efectos de la crisis económica, la población joven de 16 a 29 años ocupada desciende desde los 4,9 millones de trabajadores en 2006 hasta los 2,4 millones en 2015 (tabla I), lo que supone un descenso de 2,5 millones de personas aproximadamente en términos absolutos. El resultado lógico es una intensa caída del peso relativo de los jóvenes respecto al total de población ocupada.

Imagen 1. AROPE 2016 por Comunidades Autónomas. Fuente: Red de Lucha Contra la Pobreza y la Exclusión – EAPN. 7º Informe El Estado de la Pobreza en España (2008-2016).



De la misma manera podemos comprobar, tal y como muestra la imagen 1, que la Comunidad Autónoma de Extremadura se encuentra entre las cinco primeras de aquellas que tienen una peor situación dentro de España. Del total de población en situación de pobreza que refleja la tabla 2, más de 70.000 son personas jóvenes de entre 16 y 30 años, según las cifras aportadas por el Observatorio de Emancipación del Consejo de la Juventud de España (op. cit.).

Tabla 2. Niveles de pobreza en las Comunidades Autónomas. Fuente: Red de Lucha Contra la Pobreza y la Exclusión – EAPN. 7º Informe El Estado de la Pobreza en España (2008-2016).

Región	POBLACIÓN 2016		TOTAL EN RIESGO DE POBREZA		EN POBREZA		EN POBREZA SEVERA	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%
TOTAL ESPAÑA	46.557.008		10.403.853	22,3%	7.415.232	15,9%	2.988.621	6,4%
ANDALUCÍA	8.388.107		2.972.337	35,4%	2.140.085	25,5%	832.252	9,9%
ARAGÓN	1.308.563		205.515	15,7%	173.983	13,3%	31.533	2,4%
ASTURIAS, PRINCIPADO	1.042.608		139.769	13,4%	91.802	8,8%	47.967	4,6%
BALEARS, ILLES	1.107.220		172.120	15,5%	121.783	11,0%	50.338	4,5%
CANARIAS	2.101.924		734.786	35,0%	448.357	21,3%	286.429	13,6%
CANTABRIA	582.206		89.202	15,3%	76.061	13,1%	13.142	2,3%
CASTILLA Y LEÓN	2.447.519		433.743	17,7%	350.181	14,3%	83.561	3,4%
CASTILLA - LA MANCHA	2.041.631		647.617	31,7%	490.718	24,0%	156.900	7,7%
CATALUÑA	7.522.596		990.318	13,2%	669.502	8,9%	320.816	4,3%
COM. VALENCIANA	4.959.968		1.210.542	24,4%	825.187	16,6%	385.355	7,8%
EXTREMADURA	1.087.778		331.001	30,4%	257.692	23,7%	73.308	6,7%
GALICIA	2.718.525		516.775	19,0%	408.156	15,0%	108.620	4,0%
MADRID, COM. DE	6.466.996		1.176.051	18,2%	806.769	12,5%	369.282	5,7%
MURCIA, REGIÓN DE	1.464.847		423.329	28,9%	304.917	20,8%	118.412	8,1%
NAVARRA, COM. FORAL	640.647		57.646	9,0%	32.604	5,1%	25.042	3,9%
PAÍS VASCO	2.189.534		196.658	9,0%	136.695	6,2%	59.963	2,7%
LA RIOJA	315.794		37.683	11,9%	28.166	8,9%	9.517	3,0%
Ceuta	84.519		30.424	36,0%	27.022	32,0%	3.402	4,0%
Melilla	86.026		18.738	21,8%	12.523	14,6%	6.215	7,2%

2 DEFINICIÓN DEL OBJETO DE ESTUDIO

La Constitución española, en su artículo 1.1, señala que: “España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político”.

En el objeto de estudio que nos atañe es importante destacar los conceptos de justicia y de igualdad, que se verán de manera más específica y orientada hacia el Derecho Tributario a lo largo de este estudio. Pero hay una cuestión que conviene reflexionar para situarnos en la óptica del estudio: ¿existen en el pago de los impuestos unos supuestos de hecho iguales y justos entre la juventud y otros sectores etarios?

Es un hecho indicativo que nuestra propia Carta Magna haga mención explícita a la “juventud” como colectivo específico en dos de sus artículos: en primer lugar, lo hace en el artículo 20.4, regulando la protección de la juventud frente al ejercicio de otras libertades fundamentales por parte de terceros, de manera similar a la infancia. En segundo lugar, lo aborda de forma particular en el artículo 48, en el que dice que “los poderes públicos promoverán la participación libre y eficaz de la juventud en el desarrollo político, social, económico y cultural”.

Por tanto, podemos afirmar que el legislador constituyente entiende y confirma que es necesario, por parte de todos los poderes públicos, un tratamiento jurídico específico para este grupo de ciudadanos por las condiciones propias del mismo, hecho que además avalan y justifican de forma razonada el Derecho Internacional Público y el Derecho de la Unión Europea, como ya han advertido Álvarez García (2014) y Hernández Diez (2017), entre otros.

2.1 CONCEPTO JURÍDICO DE JUVENTUD (O PERSONA JOVEN)

El concepto “juventud” presenta algunas faltas de concreción por parte del legislador español¹¹, debido probablemente a la carencia de regulación jurídica específica sobre este colectivo, y sobre todo de precisión en el término, como advierten Ruiz Rico y Contreras (1996), entre otros muchos.

No obstante lo anterior, tanto en la mayoría de los documentos oficiales y normativos del Sistema de Naciones Unidas¹², como en la Convención Iberoamericana de los Derechos de los Jóvenes (art. 1), se establece como concepto de joven a aquella persona con edades comprendidas, al menos, entre los 15 y los 24 años de edad. Esta última herramienta tiene fuerza vinculante en el ordenamiento jurídico español desde su entrada en vigor como tratado internacional en 2008¹³.

En España, sin embargo, no existe un amplio desarrollo específico en esta materia, aunque sí encontramos diferentes regulaciones que parecen coincidir, respetando en cualquier caso el rango mínimo establecido por el tratado de ámbito iberoamericano.

En primer lugar, la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, establece en los 14 años el inicio para la consideración de joven a los efectos del ejercicio del derecho fundamental. En disposiciones que desarrollan el ejercicio de tal derecho se limita esta consideración a su vez como máximo a los 29 años (concretamente, los 30 años sin cumplir), como recoge el vigente Real Decreto 397/1988, de 22 de abril, por el que se regula la inscripción registral de Asociaciones Juveniles. Estos rangos ya eran de aplicación durante la Transición y eran conocidos por el legislador constituyente de 1978, tal y como señala Reverte Martínez (2015).

En Extremadura también encontramos varias normativas que hacen referencia a la edad y al ámbito juvenil. El Decreto 27/2010, de 26 de febrero, por el que se regula el Registro de Asociaciones Juveniles y Entidades Prestadoras de Servicios a la Juventud de Extremadura, establece la edad de las personas jóvenes entre los 14 y los 30 años de edad (no especifica si cumplidos o no). Y más recientemente, el Decreto 53/2017, de 25 de abril, por el que se aprueban los Estatutos del Consejo de la Juventud de Extremadura, establece la edad de persona joven con derecho a voto en sus órganos colegiados entre los 16 y los 30 años de edad, ambos inclusive. El ordenamiento de otras Comunidades Autónomas maneja rangos similares, en función del ámbito sectorial regulado en cada caso.

Hacemos una referencia principal al ámbito asociativo para la concreción de la edad porque el Derecho de Asociación ha sido una de las vías más recurrentes y tempranas para la regulación jurídica de la edad y de derechos de las personas jóvenes en el Estado español de la etapa democrática.

Si bien hay que resaltar, sobre todo en los últimos años, que el Derecho Laboral también ha profundizado en la materia. Así ha sido, entre otras razones, debido al número de normativas europeas y programas de implantación en los Estados miembros que se han puesto en marcha, destinados a la mejora de la calidad del empleo y la inserción laboral de las personas jóvenes¹⁴.

Por tanto, y siguiendo las referencias normativas mayoritarias en España y Extremadura, en el presente trabajo el concepto jurídico de joven estará limitado a personas de entre 14 y 29 años, ambos inclusive. Sin perjuicio de que, por razón de la materia de análisis, afecte en mayor medida a aquellas mayores de edad o mayores de 16 años emancipados.

2.2 CONCEPTO DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

Durante los últimos treinta años Suecia ha tenido una consolidada estabilidad política, con los socialdemócratas ininterrumpidamente al gobierno a lo largo de esta temporada. El cambio político más importante y reciente se registra en 2006, cuando la coalición de centroderecha, liberal y cristiano-demócrata, gana las elecciones nacionales y forma un gobierno conservador, pero no reaccionario al modelo de protección social universalista. El Estado desempeña todavía un papel fundamental en la redistribución de bienestar entre los ciudadanos, aunque el nuevo gobierno esté orientado a contener los gastos superfluos, modificando algunas estrategias en la asistencia social (con mayores restricciones para aquellos beneficiarios de larga duración), y haga más hincapié en la activación ciudadana para entrar en el mercado de trabajo (acelerando la inserción laboral a coste de una mayor flexibilización del sistema).

El artículo 31.1 de la Constitución Española señala que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a su capacidad económica”. Por tanto, la capacidad económica es determinante para establecer quiénes serán los contribuyentes, y en qué medida deberán serlo. Además, este mismo artículo ya hace referencia a principios que inspirarán un sistema tributario justo, como son la igualdad, la progresividad y la no confiscatoriedad.

En este mismo sentido, merece una mención el artículo 40 de la CE¹⁵, ya que relaciona la distribución de una renta equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica, con el pleno empleo, tal y como afirman los diferentes textos internacionales mencionados a lo largo de este trabajo.

Por su parte, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) establece varias referencias en torno al principio de capacidad económica, y también a una serie de principios que encajan con el denominado por la Constitución como sistema tributario justo: justicia¹⁶, generalidad¹⁷, igualdad¹⁸, progresividad¹⁹, equitativa distribución de la carga tributaria²⁰, no confiscatoriedad²¹, proporcionalidad, eficacia²² y limitación de costes indirectos de los obligados tributarios²³.

Tiene especial relevancia detenerse en el primero de los principios señalados: el principio de justicia tributaria. Este es calificado por Varona Alabern (2007) como un principio multicéfalo, como “una figura geométrica que oculta otros principios en sus distintas caras”. Incluye muchos de los principios ya explicados, incluso el principio de equidad, que en materia tributaria supone la prohibición de desigualdades entre los obligados tributarios. Pero sin duda, una parte mayoritaria del principio de justicia tributaria la ocupa el principio de igualdad, entendido como aquel según el cual las personas no pueden ser tratadas de manera diferente por las leyes si no existe una justificación fundada y razonable, es decir, a supuestos de hecho iguales han de serles aplicadas unas consecuencias también iguales. Y eso se debe aplicar a la inversa: no puede tratarse por igual a contribuyentes con una situación (significativamente) diferente.

A su vez, dentro del principio de igualdad, derivan otros principios constitucionales, de entre los que resalta el principio de capacidad económica. Este, según Varona Alabern (2007), “constituye un relevante criterio de contraste o de comparación a efectos de verificar si se cumple suficientemente el principio de igualdad”. Por su parte, Palao Taboada (2004) afirma que el principio de capacidad contributiva es una especificación del principio de igualdad en el ámbito fiscal, análogo a otras especificaciones como la del sexo, la raza o la religión. En la misma línea, Lang²⁴ (2005) señala que el principio de capacidad económica no es alternativo del criterio de igualdad, sino que constituye un instrumento para materializar la igualdad tributaria. Es, por lo tanto, la medida básica de comparación necesaria para determinar un tratamiento igual a los contribuyentes.

Son numerosos los pronunciamientos del Tribunal Constitucional acerca del principio de capacidad económica: lo ha calificado como criterio inspirador y ordenador del sistema tributario²⁵; prohíbe que se graven hechos que no supongan una manifestación de riqueza, obligando al legislador a buscar la riqueza allí donde la haya o la encuentre²⁶; e incluso en varias ocasiones el Tribunal Constitucional ha aplicado el principio de igualdad tomando como criterio el principio de capacidad económica. En palabras de Varona Alabern (2007) “este principio reclama la existencia de una riqueza real y efectiva, y no meramente ficticia o virtual”.

2.3 RELACIÓN TRIBUTARIA ENTRE JÓVENES Y SU CAPACIDAD ECONÓMICA REAL

Es importante mantener en nuestro horizonte que cuando hablamos de Derecho Tributario, este no es más que una parte del sistema jurídico español, entendido como el conjunto de normas que regulan la vida social de nuestro Estado. En este sentido, los objetivos de justicia que inspiran el ordenamiento con carácter general también son extensibles a todas y cada una de sus ramas (Alonso González, 1993), lo que incluye, naturalmente, al Derecho Financiero y Tributario. De igual manera, esta rama del Derecho, tal y como indica Manzano Silva (2013), debe aportar soluciones con las que medir la capacidad económica de los contribuyentes jóvenes de una manera justa para, de este modo, lograr la efectiva redistribución de la renta y la riqueza.

Por el momento, esto no parece estar regulado de acuerdo al sentido comúnmente atribuido al principio de capacidad económica. Esta posible incoherencia ya comienza a ser tratada por la doctrina tributaria, como por ejemplo hace Manzano Silva (op. cit.)

Para reforzar esta afirmación, se pueden comprobar los datos extraídos de la Encuesta Anual de Estructura Salarial, que se muestran en la tabla 3²⁷.

Tabla 3. Ganancia media anual por grupos de edad, 2015. Fuente: Encuesta Anual de Estructura Salarial. INE, 2015.

	Ambos sexos		Mujeres		Hombres		Ratio Mujer/Hombre
	Euros	Tasa de variación anual	Euros	Tasa de variación anual	Euros	Tasa de variación anual	
TOTAL	23.106,30	1,1	20.051,58	1,6	25.992,76	1,0	77,1
Menos de 20 años	*7.526,91	-2,7	--	-11,5	*8.585,6	-5,2	--
De 20 a 24 años	11.228,51	-5,1	9.690,75	-8,6	12.706,37	-2,8	76,3
De 25 a 29 años	16.046,47	-1,6	14.853,58	-1,1	17.275,91	-2,0	86,0
De 30 a 34 años	19.597,57	-3,0	17.679,61	-4,1	21.479,00	-2,0	82,3
De 35 a 39 años	22.397,04	-2,3	19.924,75	-2,0	24.769,60	-2,5	80,4
De 40 a 44 años	24.238,98	0,4	21.246,22	1,4	27.033,74	-0,1	78,6
De 45 a 49 años	25.063,81	-0,1	21.453,15	1,7	28.391,07	-1,4	75,6
De 50 a 54 años	25.928,89	0,4	22.115,50	1,5	29.600,11	1,0	74,7
De 55 a 59 años	27.457,14	0,4	22.822,24	1,5	31.601,99	0,5	72,2
De 60 a 64 años	24.716,04	2,6	21.218,54	3,7	27.748,31	4,1	76,5
65 y más años	22.280,44	-6,6	*15.196,83	-3,6	29.526,67	-4,8	--

(-) No se facilita el dato correspondiente por ser el número de observaciones muestrales inferior a 100.

TAMAÑO MUESTRAL DE LAS CELDAS: Cuando la casilla esta marcada con un asterisco (*) indica que el número de observaciones muestrales está comprendido entre 100 y 500 por lo que la cifra está sujeta a gran variabilidad.

Si nos fijamos en los datos por grupos de edad, vemos que existe una diferencia significativa que coincide precisamente con una cuestión generacional. Aunque haya un salto mayor entre la franja de los 20-24 a los 25-29, que probablemente coincida con la finalización de estudios o especialización profesional, existe una diferencia significativa entre el grupo de 25-29 y el resto de grupos de más de 30 años. Esta situación refleja, además, que hasta los 29 años los ingresos son sustancialmente más bajos, pero que una vez pasa esta edad, parece homogeneizarse y tener estabilidad en el tiempo. Tratándose de un conjunto de población activa mayoritariamente dispuesto a trabajar, y en buena medida con mayor formación que sus generaciones precedentes, la única explicación que resta para esta circunstancia es una injusticia socioeconómica y una distribución de la riqueza que no obedece a causas justas.

Llama la atención que cualquier grupo de edad superior a los 29 años presenta una renta más elevada, pero es más significativo aún que esta tendencia se mantenga incluso en las personas mayores de 65 años, que generalmente se encuentran fuera del mercado de trabajo, y por tanto sin actividad asalariada. Sin embargo, esta diferencia no se ve reflejada en el tratamiento fiscal de los contribuyentes jóvenes. Como apunta Manzano Silva (2013), “constatamos que contribuyentes de mayor edad y que perciben rentas medias superiores a las de los más jóvenes, disfrutan de un tratamiento fiscal más favorable y que no es conferido a estos últimos”, refiriéndose principalmente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF).

Visto lo anterior, parte del objeto de este estudio requiere analizar si el Derecho Tributario está realmente teniendo en cuenta el principio de capacidad económica con sesgo etario, cuando prevé un tratamiento favorable para las personas de mayor edad, y si tales medidas u otras similares tienen sentido para favorecer la igualdad positiva de las personas jóvenes.

En este sentido, no se trata de una cuestión puramente etaria, tomada la edad como dato biológico, sino precisamente porque a unos ingresos medios más reducidos en la franja de edad más joven, hay que añadir que este rango de edad supone *per se*, y por causas psicosociales asociadas a la edad biológica, hacer frente a una serie de inversiones cada día más retrasadas en el tiempo por causas ajenas a la voluntad de quienes deben afrontarlas²⁸. Algunas de estas son la adquisición o el alquiler de una vivienda, la compra de un vehículo, la formación de un nuevo hogar y en numerosos casos, de una familia con descendientes, entre otros.

Los impuestos, entre los que destaca el IRPF, prevén deducciones en estos casos, pero siempre una vez que se ha producido el hecho (adquisición de la vivienda, compra del coche, etc.). En principio, esta forma de articular las medidas fiscales favorecedoras puede parecer adecuada, pero no puede perderse de vista que el problema es una desigualdad económica de partida por razón de la edad, y por tanto convendría preguntarse si no sería más coherente con los principios de justicia e igualdad una regulación redistributiva *a priori*, dado que la compra de una vivienda o un vehículo ya es, por sí misma, una demostración de capacidad económica al alcance de muy pocas personas jóvenes, aunque estas puedan obtener después ciertos beneficios fiscales. Dicho en otros términos, las medidas fiscales planteadas tras una inversión económica no llegan nunca a favorecer a quien ni siquiera puede (o, al menos, no sin dificultad) anticipar tales inversiones.

Tabla 4. Ganancia media anual por Comunidades Autónomas, 2015. Fuente: Encuesta Anual de Estructura Salarial. INE, 2015.

	Ambos sexos		Mujeres		Hombres		Ratio Mujeres/Hombres
	Euros	Tasa de variación anual	Euros	Tasa de variación anual	Euros	Tasa de variación anual	
TOTAL	23.106,30	1,1	20.051,58	1,6	25.992,76	1,0	77,1
Andalucía	21.381,03	2,9	18.340,96	4,9	24.200,20	2,9	75,8
Aragón	22.327,18	1,0	18.950,17	1,0	25.555,56	1,7	74,2
Asturias, Principado de	22.826,06	3,5	18.925,34	2,9	26.514,68	4,7	71,4
Baleares, Illes	21.395,42	0,3	19.517,28	2,7	23.411,35	-1,5	83,4
Canarias	19.856,61	2,2	18.279,76	0,4	21.336,72	3,4	85,7
Cantabria	21.856,81	3,1	17.955,79	1,6	25.259,83	2,3	71,1
Castilla y León	21.296,10	3,8	18.523,74	4,8	24.135,64	5,4	76,7
Castilla-La Mancha	20.670,55	0,1	18.097,55	-0,3	22.765,56	0,2	79,5
Cataluña	24.321,57	1,6	20.946,56	3,1	27.514,06	0,2	76,1
Comunitat Valenciana	20.935,41	1,4	17.811,38	1,7	23.919,14	1,9	74,5
Extremadura	19.564,49	2,0	17.304,65	-0,6	21.813,81	4,7	79,3
Galicia	20.624,55	2,1	18.093,26	1,7	23.189,76	3,0	78,0
Madrid, Comunidad de	26.448,04	-0,5	23.470,06	0,6	29.314,09	-1,4	80,1
Murcia, Región de	20.928,98	1,0	17.540,27	0,2	23.773,09	1,5	73,8
Navarra, Comunidad Foral de	24.863,98	0,7	20.563,08	2,0	28.727,37	0,2	71,6
País Vasco	27.571,31	-0,8	23.537,06	-1,0	31.088,99	-0,6	75,7
Rioja, La	21.756,79	-0,9	18.762,15	-1,0	24.532,64	-1,1	76,5

Si la situación descrita a nivel estatal es de enorme dificultad para los jóvenes, en la tabla 4 podemos ver cómo se acentúa en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Extremadura. Esta región presenta los

ingresos medios más bajos de todo el territorio español, por lo que, aunque no refleje la diferencia por edad (dato que sí está disponible en las distintas publicaciones del Observatorio de Emancipación), sí puede intuirse si tenemos en cuenta las cifras de desempleo, entre otros valores, ya que Extremadura es una de las autonomías con peor situación económica de España.

Por todo ello, consideramos que el legislador debería abrir una vía de estudio para ponderar la puesta en marcha de medidas que favorezcan la igualdad real, utilizando precisamente el sistema tributario y los instrumentos que ya han sido aplicados para favorecer a otros colectivos en riesgo o grupos vulnerables. Esto provocaría una mejora y un crecimiento de la capacidad económica de los contribuyentes jóvenes de forma más eficiente y acorde a los principios de un sistema tributario justo.

3 REGULACIÓN DE LOS IMPUESTOS PERSONALES EN ESPAÑA Y EXTREMADURA CON ATENCIÓN A LA EDAD DEL CONTRIBUYENTE

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria regula en su artículo 2 los tributos en su conjunto, y de una manera más específica establece que los impuestos son tributos que se exigen sin contraprestación alguna, cuyo hecho imponible se constituye a partir de negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

Para conocer la regulación específica que cada impuesto contempla (o no) sobre los jóvenes, analizaré de manera general los dos impuestos personales principales del sistema tributario español: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF) e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante ISD). Este tipo de impuestos “gravan una universalidad de materia imponible (renta o patrimonio) cohesionada por su adscripción imperativa a un determinado sujeto (contribuyente)” (Calvo Ortega y Calvo Vérguez, 2017). Es por ello, que solo estos y no otro tipo de impuestos podrían ser analizados desde la perspectiva etaria en el gravamen. Siempre que lo etario determine o incida de forma contundente en la capacidad económica.

3.1 IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas está regulado mediante la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (en adelante LIRPF), y por el Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (RIRPF).

Es un Impuesto estatal, que ha sido cedido en parte a las CCAA (un 50% de la recaudación y, a su vez, la capacidad normativa de la parte correspondiente a recaudar). Las CCAA han establecido diferentes

regulaciones, según las competencias que les han sido atribuidas sobre este impuesto, reguladas por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se rige el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común.

Como se ha mencionado anteriormente, es un impuesto personal que grava las rentas obtenidas por una persona física. También es subjetivo, teniendo en consideración las circunstancias personales y familiares del contribuyente: descendientes, ascendientes, edad, discapacidad, alquiler o adquisición de vivienda habitual, aportación a sistemas de previsión social, etc. Además, es directo, ya que grava la renta cuando esta entra en la esfera patrimonial del contribuyente. Por último, es progresivo, es decir, a medida que se incrementa la base imponible, aumenta el tipo de gravamen (regulado en una tarifa por tipos) de manera más que proporcional²⁹.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es, por tanto, un tributo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares. Con estas características recoge el art. 1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, a este impuesto, que según Manzano Silva (2013) “es considerado uno de los pilares estructurales de nuestro sistema tributario y una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el art. 31.1 CE”³⁰.

No debe pasar desapercibido que entre los rasgos subjetivos que pueden determinar la liquidación del impuesto se encuentra la edad, y en efecto el legislador ha previsto diversas circunstancias en las que la mayor o menor edad del contribuyente condicionan la aplicación del gravamen.

En el sentido descrito, son los rendimientos del trabajo los que representan el grueso de la recaudación de este tributo, tal y como refleja el Informe Anual de Recaudación Tributaria del IRPF 2016³¹, seguidos de los rendimientos de capital. Y por último, hay que señalar los rendimientos por actividades económicas, que incluyen trabajo y capital, siempre y cuando sea por cuenta propia. Además, son estos rendimientos los que tienen en cuenta en mayor medida la edad del contribuyente para establecer deducciones y disminuir así la cuantía del impuesto. Por ello adquieren mayor relevancia en el presente trabajo.

Es necesario destacar que en ningún momento la Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del IRPF hace referencia alguna a las personas jóvenes como colectivo, ni siquiera a los menores de 30 años de manera general³². Lo que ya desvela un hecho objetivo: la legislación tributaria no prevé una especificación de la juventud, como sí hacen otras normas jurídicas³³.

De todo ello se desprende, en consecuencia, que no existe una consideración específica de la capacidad económica de la juventud, pero sí de otros colectivos etarios (tercera edad, por ejemplo), a pesar de ser las personas jóvenes las que se encuentran en mayor situación actual de riesgo por razón de su edad. Esta falta de previsión del legislador tributario puede provocar situaciones poco equitativas.

Como anticipábamos, el Derecho Tributario sí contempla, en numerosas ocasiones, beneficios fiscales para las personas mayores de 65 años, mencionando además a la vejez como colectivo específico. Esto supone una medida de igualdad positiva hacia este colectivo, lo que puede estar justificado si las características de riesgo o vulnerabilidad que presenta así lo recomiendan³⁴.

En consecuencia, resulta controvertido, por tanto, cómo sí parece existir una presunción *iuris et de iure* acerca de las necesidades de los contribuyentes mayores de 65 años, con independencia de otras manifestaciones de su mayor o menor capacidad económica; mientras el legislador tributario ignora las cifras que demuestran la vulnerabilidad generalizada por razón de la edad de las personas jóvenes, lo cual haría racional y razonable que se previera una presunción *iuris tantum*, como mínimo, sobre las necesidades de una regulación especial favorable a los contribuyentes jóvenes, por razón de su edad, en el ámbito tributario³⁵.

Ahora bien, sin discutir la idoneidad de las medidas establecidas para el mínimo personal de aquellas personas con una edad superior a 65 años, al revisar los datos aportados en la Tabla núm. 3, parece justo reflexionar acerca del mínimo que debieran disfrutar otros colectivos etarios. Los datos de esta tabla muestran una desigualdad intergeneracional de los ingresos, en la que existe una diferencia de más de 6.000 euros anuales entre las personas menores de 29 años y las mayores de 65 años, estando estas últimas en una posición más beneficiosa, de manera rotunda.

A pesar de tener necesidades distintas, tal y como señala Manzano Silva (2013), parece necesario establecer reducciones en favor de contribuyentes jóvenes que de forma generalizada presentan unos ingresos significativamente inferiores al resto de contribuyentes, y a los que se les está dando el mismo trato. Las especiales necesidades propias de la tercera edad, tales como el acceso más frecuente a servicios y productos sanitarios (por cierto, ya apoyado por las inversiones presupuestarias públicas, aunque sea de forma insuficiente), podría extrapolarse en el caso de la juventud, por ejemplo, a sus condiciones de especial movilidad territorial por motivos laborales (es evidente que la juventud constituye el conjunto etario de mayor migración interna y externa en España, y la necesidad de migrar también conlleva costes que debieran ser contemplados), o por ser la primera vez que deben afrontar determinadas inversiones vitales que, en los años y edades siguientes, solo deberán reponer de forma progresiva. En este sentido, el Observatorio de Emancipación del CJE está dando importantes pasos para visibilizar el coste real de acceso a la vivienda, que va mucho más allá del precio de compra o alquiler. También ayuda a comprender el alcance de estas necesidades vitales que se afrontan por primera vez durante la juventud los indicadores específicos contemplados por el AROPE, ya citados³⁶.

Se podría mejorar esta situación con el establecimiento de un mínimo relativo adaptado a las personas jóvenes, ya que la edad es un criterio válido ya utilizado por el legislador en este sentido, sin que exista una motivación sustancial para diferenciar entre un colectivo (tercera edad) y otro (juventud).

Así mismo, indica Manzano Silva (2013) que la función de los beneficios fiscales cobra su sentido en la redistribución de la renta y la riqueza, teniendo en cuenta las circunstancias económicas de la persona que los disfruta y no una mera condición como es tener una determinada edad.

De forma indirecta y no explícita, sí existen ciertas medidas contempladas por la vigente LIRPF que favorecen a los contribuyentes jóvenes, aunque no lo haga considerando sus circunstancias especiales derivadas por la edad, sino por su capacidad económica objetiva. En este sentido, la propia LIRPF establece en su artículo 20 una serie de reducciones aplicables a los rendimientos más frecuentes entre contribuyentes jóvenes³⁷.

Por otra parte, se podría pensar que se hubiera producido una mayor igualdad de trato entre los contribuyentes de menor y mayor edad tras la reforma fiscal acontecida con la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. Y es que mediante esta norma se suprimen las reducciones del rendimiento del trabajo por el mero hecho de continuar la actividad laboral tras cumplir los 65 años³⁸. Sin embargo, esta reforma también supuso aspectos negativos para las rentas medias, sin importar la edad, las cuales tenían antes de la reforma una reducción de 2.652 euros por el hecho de percibir unos rendimientos del trabajo superiores a 13.260 euros.

En cuanto al análisis de los rendimientos de capital inmobiliario, cabe destacar que, a pesar de que durante los años 2014 y 2015 se produjo un notable incremento de las situaciones de pobreza entre jóvenes, la Ley 26/2014, ya aludida, es precisamente la que suprime las deducciones en el alquiler de la vivienda habitual, destinada entre otros, a contribuyentes jóvenes³⁹. Estas consistían en una deducción del 10,05% de las cantidades satisfechas en el periodo impositivo por el alquiler de la vivienda habitual para aquellos contribuyentes cuya base imponible fuera inferior a 24.107,20 euros. Se puede considerar en este sentido que el legislador regula de manera poco acertada esta realidad a la vista de la situación socioeconómica mencionada. Así mismo, existía una reducción del 100% para aquellos arrendadores que alquilaran bienes inmuebles destinados a vivienda, a arrendatarios con una edad comprendida entre 18 y 30 años, y que tuvieran unos rendimientos netos del trabajo o de actividades económicas, en el periodo impositivo, superiores al Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples⁴⁰.

Por el contrario, Extremadura sí mantiene deducciones para jóvenes (en este caso, aumenta la edad hasta los 35 años cumplidos) por el alquiler de vivienda habitual. El art. 3 de la Ley 1/2015, de 10 de febrero, de medidas tributarias, administrativas y financieras de la Comunidad Autónoma de Extremadura, regula que podrá aplicarse una deducción sobre la cuota íntegra autonómica del 5% de las cantidades satisfechas del periodo impositivo, sin que en ningún caso superen los 300 euros anuales⁴¹. Además, establece la legislación extremeña que se podrá deducir el 3% de las cantidades satisfechas para la adquisición o rehabilitación por

jóvenes de una vivienda nueva situada en el territorio de la Comunidad Autónoma, en tanto en cuanto constituya la primera residencia habitual⁴². Para la aplicación de ambas medidas la base imponible total del contribuyente no podrá superar los 19.000 euros en tributación individual o 24.000 euros en tributación conjunta, entre otros requisitos.

Por último, otro de los rendimientos que mayores ingresos produce dentro del IRPF es el de actividades económicas. La característica principal es, según la legislación, el hecho de desarrollar la actividad “por cuenta propia”⁴³. Dentro de esta calificación encontraríamos a todas aquellas personas físicas que ejercen como autónomas, denominadas de forma habitual en la actualidad como emprendedoras. En España, tan solo un 6% de las personas jóvenes activas laboralmente son profesionales autónomos, según el Observatorio de Emancipación del Consejo de la Juventud de España, es decir, es un conjunto minoritario. Aunque si consideramos otros rangos de edad, encontramos que tanto el grupo de entre 25 y 34 como el de entre 35 y 39 años, representan (cada uno) el 30% de los emprendedores nacientes en nuestro país, tal y como explica Álamo Cerrillo (2016). Ahora bien, cabe mencionar que la legislación tributaria (estatal y autonómica) no presenta ningún tipo de beneficio en este sentido por razón de la edad, a pesar de que el fomento del autoempleo juvenil sea un tema recurrente en la agenda política actual⁴⁴. De hecho, en 2013 se aprobó la Ley 14/2013, de 28 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización⁴⁵. En esta ley se hacen diferentes menciones a los jóvenes a nivel estadístico y sociológico, para describir una preocupación por su situación y fomentar el emprendimiento entre este colectivo, pero no a nivel jurídico.

La Ley 35/2006 sí presenta algunas medidas para favorecer el inicio de nuevas actividades empresariales en sus artículos 7.n, 32.3 y 101.5, aunque no profundizaré en ellos, ya que supone una regulación genérica para cualquier contribuyente, y no por razón de la edad del joven.

3.2 IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones está regulado mediante la Ley 29/1987, de 18 de diciembre y por su Reglamento aprobado en el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

Es un Impuesto estatal, cedido a las Comunidades Autónomas, tanto en la recaudación como en la gestión y en la capacidad normativa. Esto, en palabras de Calvo Ortega (2008), ha provocado que “la reserva de ley estatal haya quedado muy reducida”.

Extremadura regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en: 1) el Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado; 2) la Ley 19/2010, de 28 de diciembre; 3) la Ley 4/2012, de 28 de diciembre; 4) la Ley 1/2015, de 10 de febrero, que ha sido modificada recientemente en lo que respecta a este tributo a través de la Ley 1/2018, de 23 de enero, de Presupuestos Generales de

la Comunidad Autónoma de Extremadura para 2018; y 5) la Ley 8/2016, de 12 de diciembre; todas ellas relativas a las medidas tributarias, patrimoniales, financieras y administrativas de la Comunidad Autónoma de Extremadura. Aun así, acudiremos a la citada Ley 29/1987 para aquello que no se concrete en el ámbito autonómico.

Al igual que en otras muchas regulaciones analizadas, ni la Ley 29/1987 ni ninguna de las normativas extremeñas relativas al ISD hacen referencia alguna a los jóvenes, pero sí establecen diferentes medidas en función de la edad. Actualmente, en Extremadura, encontramos las siguientes, que pueden ser diferentes en función de la Comunidad Autónoma:

1. Bonificación del 99% del importe de la cuota para las adquisiciones *mortis causa* por sujetos pasivos incluidos en los Grupos I y II contemplados en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987. Es decir, adquisiciones *mortis causa* por descendientes y adoptados, cónyuges, ascendientes y adoptantes, con independencia de la edad. Esta medida ha entrado en vigor a partir del 24 de enero de 2018, igualando las bonificaciones para estas adquisiciones de otras CCAA como Madrid o Andalucía. Hasta ese momento, tan solo existía una mejora de la reducción de la base imponible en las adquisiciones por causa de muerte para los causahabientes incluidos en el Grupo I de parentesco (artículo 16 Del Decreto Legislativo 1/2013). Se establecía, por tanto, una reducción de 18.000 euros, más 6.000 euros por cada año menos de veintiuno que tuviera el contribuyente. Esta medida se destinaba únicamente a descendientes y adoptados menores de veintiún años, estableciendo el límite en 70.000 euros⁴⁶. Además, se trataba de la única medida que contemplaba una edad distinta de la mayoría de edad general (o emancipación civil anticipada), y sin embargo utilizaba un parámetro etario que no guarda relación con la realidad socioeconómica actual: los veintiún años no se corresponden con la edad media de emancipación, ni mucho menos, ni con la edad habitual de finalización de los estudios superiores, que se produce entre los veintidós y veintitrés años, y en aumento debido a la situación laboral y las últimas reformas del Espacio Europeo de Educación Superior (que convierten los títulos de máster en una prolongación natural y casi inevitable de los estudios de grado).
2. Reducción en las donaciones a descendientes de cantidades destinadas a la adquisición de la primera vivienda que vaya a constituir su residencia habitual (artículo 22 del Decreto Legislativo 1/2013)⁴⁷.
3. Reducción en la donación de vivienda habitual a descendientes (artículo 23 del Decreto Legislativo 1/2013)⁴⁸.

4. Reducción autonómica por donación de dinero a parientes para la constitución o ampliación de una empresa individual, negocio profesional o para adquirir participaciones en entidades (artículo 25 del Decreto Legislativo 1/2013)⁴⁹.
5. Reducción en las donaciones a descendientes de cantidades destinadas a formación (artículo 29 del Decreto Legislativo 1/2013)⁵⁰.
6. Reducción en las donaciones a descendientes de inmuebles destinados a desarrollar una actividad empresarial o un negocio profesional (artículo 27 del Decreto Legislativo 1/2013)⁵¹.

Hasta la modificación realizada por la Ley 1/2018, de 23 de enero, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura, ninguna de las medidas anteriores, salvo la primera, había previsto un tratamiento fiscal más favorable para los jóvenes que para el resto de descendientes adultos, puesto que el requisito de partida es la mayoría de edad general o la emancipación civil anticipada. Pero a partir de este momento, sí podemos afirmar que no existe bonificación alguna por razón de la edad en este impuesto, ya que el reciente cambio beneficia por igual a jóvenes y adultos.

En todo caso, las medidas favorables a la adquisición de las primeras viviendas habituales sí beneficiarán de forma mayoritaria a contribuyentes jóvenes. Sin embargo, no puede pasar desapercibido que las ventajas se constituyen para la relación de contribuyentes que pueden transmitir determinadas cuantías de capital o patrimonio a sus descendientes. Es decir, se trata de una medida que en definitiva solo beneficiará, de forma indirecta, a la población joven cuyas familias se encuentren en una posición de cierta capacidad económica (rentas medias y altas), a pesar de los máximos establecidos (que excluye solo a las familias de rentas muy altas).

Las reducciones de los subepígrafes 4 y 6 podrían identificarse con aquellas a las que Hernández Lavado (2009) califica como medidas enmarcadas en el impulso que la Comunidad Económica Europea recomienda a los Estados miembros, dentro de sus reformas jurídicas, para facilitar la transmisión de empresas (Colao Marín, 2007), con el objetivo de evitar la destrucción de empleo, entre otros.

A pesar de la existencia de estas reducciones en Extremadura, este es quizá el impuesto que provoca más conflicto entre los contribuyentes, ya que actualmente existen unas diferencias abismales entre la regulación y recaudación del impuesto en las diferentes Comunidades Autónomas. Y por tanto, esta competencia fiscal entre autonomías está creando fuertes desigualdades territoriales (Checa González, 2005). Al hilo de ello, afirma Hernández Lavado (2009), que el uso de la capacidad normativa en torno a este impuesto por parte de las Comunidades Autónomas, ha provocado una presión fiscal del gravamen totalmente diversa entre ellas, y con ello, “ha generado una situación discriminatoria que roza, si no entra de lleno, en la inconstitucionalidad”.

En palabras de Hernández Lavado (2009), la discriminación que genera un trato fiscal muy diferente de una a otra Comunidad Autónoma provoca un mayor deseo del contribuyente de conseguir un ideal: que el heredero no tenga que pagar el Impuesto de Sucesiones. Esto induce a pensar, por otra parte, que una gestión desigual de este impuesto puede incentivar, desafortunadamente, a cometer irregularidades por parte de los contribuyentes, con lo que supone además en términos de costes y esfuerzo en lucha contra el fraude fiscal.

En otro orden de ideas, Extremadura ha sido durante años una de las Comunidades Autónomas en las que el impuesto era más alto, ya que planteaba unos límites bajos en el patrimonio preexistente, en comparación con otros territorios. Además, la práctica totalidad de las reducciones que planteaba la legislación autonómica estaban destinadas a donaciones y, por tanto, solo incluían transmisiones *inter vivos*, pero no reducciones para adquisiciones *mortis causa*. A partir de este momento, y tras la última modificación, las herencias también plantean, siendo de hecho las que tienen un tratamiento fiscal más favorable para los sujetos adquirentes, una gran bonificación.

A pesar de ello, sigue sin existir una homogeneización del impuesto a nivel estatal, existiendo aún territorios en los que se plantean pocas o ninguna reducción, de forma que los sujetos adquirentes de una herencia, aun con su juventud y su consecuente vulnerabilidad económica, como muestra la Tabla núm.3, han de hacer frente a un impuesto que presenta serias dificultades en relación a su capacidad económica.

Si relacionamos este impuesto con la capacidad económica resulta evidente que, con los datos descritos en este estudio, afrontar el pago puede ser una ardua tarea según el territorio en el que haya de ser liquidado. Situación que da lugar, en ocasiones, a un riesgo y no tanto a un lucro, como debiera ser de acuerdo a la definición del hecho imponible. Aunque lo que es innegable es que existe un aumento del patrimonio del adquirente.

Sea como fuere, parece evidente que existe una falta de igualdad jurídica y, en este caso tributaria, con respecto a la regulación autonómica de este impuesto.

4 OTROS TRIBUTOS Y POSIBLES MEJORAS EN LA JUSTICIA TRIBUTARIA DE LOS CONTRIBUYENTES JÓVENES

Son pocas, como hemos podido comprobar, las alusiones concretas a la juventud que existen en las fuentes del Sistema Tributario Español, y aun así también encontramos alguna mención a la edad en impuestos que no tienen un carácter personal.

Es importante recordar que en el presente trabajo se ha descartado el análisis en profundidad de numerosos impuestos por su inexistente o muy escasa referencia a medidas tributarias por razón de la

edad, principalmente, porque no son impuestos personales. Estos son: 1) entre los impuestos estatales: Impuesto de Sociedades, Impuesto sobre la Renta de No Residentes e Impuesto sobre el Valor Añadido; 2) entre los impuestos autonómicos: Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Actividades de Juego; 3) impuestos municipales. Por cuestiones tanto de espacio como de concreción, no he analizado los impuestos especiales estatales ni autonómicos.

Cabe destacar, como ya hizo Manzano Silva (2013), que en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD)⁵² el ordenamiento jurídico de Extremadura establece beneficios fiscales cuando la adquisición de determinados bienes se realiza por personas jóvenes o sociedades constituidas por estos. El Derecho autonómico beneficia así en una doble vertiente: por un lado, la adquisición de la vivienda habitual; y por otro, la adquisición de locales comerciales o inmuebles que constituyan la sede social de sociedades constituidas por jóvenes.

Además, estimo acertada la propuesta de la mencionada autora sobre la idoneidad de regular un beneficio fiscal también para otra de las grandes inversiones principales realizadas en la juventud: la adquisición de un vehículo. Esta puede acogerse al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales cuando se realice a un particular, o al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando la operación de compra se realice a un profesional o empresa, aunque también podría ser pertinente establecer algún tipo de deducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Siendo consciente de que podría desencadenar un aumento de las matriculaciones en contribuyentes jóvenes sin que todas ellas fueran efectivamente realizadas por estas, sí considero que el legislador puede introducir mecanismos de control para evitar el fraude a la vez que impulsa tanto las facilidades a los contribuyentes jóvenes como el sector automovilístico.

En cualquier caso, la medida anterior debería estar acompañada de otras que favorezcan igualmente el uso del transporte público o medios alternativos a los vehículos a motor. Es evidente que en España son los jóvenes quienes están haciendo un uso cada vez mayor de la bicicleta como medio de transporte urbano, u otros sistemas alternativos al uso de un vehículo en propiedad. Estos nuevos métodos, en general, contribuyen además a la sostenibilidad ambiental y a un urbanismo de mayor calidad habitacional. En consecuencia, no parece en absoluto irracional proponer medidas fiscales que beneficien a los usuarios jóvenes del transporte colectivo en todo el territorio nacional, y a la adquisición de vehículos de tracción humana (VTH)⁵³.

Por razones de espacio, y dado que en el ámbito local son pocos los impuestos que podrían contemplar realmente una especificación para jóvenes, en esta ocasión también se ha descartado su análisis en profundidad.

Por último, sobre la oportunidad de otras posibles mejoras más allá del ámbito de los impuestos, pero en el marco tributario, el legislador sí podría establecer reducciones en algunas tasas⁵⁴ y contribuciones

especiales⁵⁵ con el mero objetivo de fomentar la justicia tributaria de los contribuyentes jóvenes, sobre lo que convendría realizar estudios más profundos en el futuro próximo.

5 CONCLUSIONES

El presente trabajo pretende contribuir a la reflexión sobre la justicia tributaria, aplicada en particular con una perspectiva generacional, atendiendo al tratamiento fiscal que reciben los contribuyentes jóvenes. Este planteamiento surge por diversos motivos, entre ellos, por la diferencia evidente de ingresos que existe entre los contribuyentes menores de 29 años y los que superan esta edad. También es determinante para cuestionar la justicia fiscal la aplicación de beneficios tributarios por razón de la edad a partir de los 65 años, sin más evidencias objetivas o subjetivas de la verdadera capacidad económica. Todo ello nos puede llevar a pensar que, tanto para un colectivo como para otro, deben considerarse medidas, es decir, que estas no obedezcan meramente a un factor etario, sino que se tenga también en cuenta la capacidad económica objetiva para aplicar, o no, algún tipo de medida favorable por la concurrencia de ambos factores.

Más aun, en un país como España, en el que, como señala el Informe Juventud Necesaria (op. cit.) la inversión en la tercera edad es 34,7 veces superior a la que se realiza en políticas de infancia y familia (incluyendo educación, que es la principal inversión pública además en juventud). Esta circunstancia cobra sentido, como señala el Informe, al conocer que ninguno de los veinte países de la OCDE supera la diferencia de diez veces la inversión (salvo Grecia, con un gasto 10,3 veces superior en la misma comparativa)⁵⁶.

Los datos arrojan una situación de desigualdad entre ambos sectores de edad con respecto a las inversiones y la fiscalidad, que son las dos vías principales que tienen los poderes públicos para favorecer la justicia socioeconómica, y que difícilmente puede alcanzarse si en ninguna de ambas herramientas se produce una modificación del *status quo* que pueda compensar las diferencias. Es evidente que esta falta de medidas está retrasando la emancipación de las personas jóvenes y sus principales inversiones: vivienda, vehículo, etc. Y, por tanto, también existe una tardía formación de nuevas familias. Todo ello se traduce, al fin y al cabo, en una precaria situación económica. Estos son los motivos que considero que permiten afirmar la falta de previsión adecuada para el colectivo joven en el Derecho Financiero y Tributario, a pesar de que poco a poco sí se está desarrollando en otros ámbitos jurídicos ya señalados en este estudio (y como además recoge Arias Aparicio, 2016).

Concluyo, por tanto, que resulta necesario revisar las medidas fiscales para poder incluir nuevas y mejores reducciones y/o deducciones en la tributación de los contribuyentes jóvenes, en los impuestos de manera especial, y en el resto de tributos de manera general. Así mismo, sería beneficioso para el interés general recuperar otras medidas fiscales que ya se han aplicado con anterioridad, como son las relacionadas

con la vivienda y, por ejemplo, la contenida en el derogado Real Decreto 1472/2007, de 2 de noviembre, por el que se regula la renta básica de emancipación de los jóvenes.

Por último, y aunque este trabajo pivote en torno a los contribuyentes jóvenes, debe servir en cualquier caso para recordar, principalmente, que el Derecho Financiero y Tributario ha de velar por la búsqueda de la igualdad tributaria, la justicia y el reparto de la renta y la riqueza, sea cual sea la edad y la situación de cada uno de los contribuyentes.

6 BIBLIOGRAFÍA

Alonso González, L.M (1993). *Jurisprudencia constitucional tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Álamo Cerrillo, R. et al. (2016). Emprendimiento y fiscalidad. Carta tributaria. *Revista de opinión*, 15.

Álvarez García, V. (2014). La ordenación jurídica de la participación juvenil. *Anuario de la Facultad de Derecho*, 31.

Araguàs Galcerà, I. (2010). El principio de no confiscatoriedad en la Constitución española. *Constituição, Economia e Desenvolvimento: Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, 3.

Arias Aparicio, F (2016). Los jóvenes y su posición jurídico-pública. *Cuadernos de Investigación en Juventud*, 1 (doi: 10.22400/cij.1.e004).

Calvo Ortega, R. y Calvo Vérguez, J. (2017). *Curso de Derecho Financiero*. 21ª Edición. Navarra: Civitas.

Calvo Ortega, R. (2008). *Financiación de las Comunidades Autónomas y Constitución*, Nueva Fiscalidad, 1.

Checa González, C. (1996). *La supresión del impuesto sobre sucesiones y donaciones*. Madrid: Marcial Pons.

CJE-Consejo de la Juventud de España (2016). *Observatorio de Emancipación del Consejo de la Juventud de España – Segundo semestre de 2016*. Madrid: CJE.

CJE-Consejo de la Juventud de España (2016). *Informe de Garantía Juvenil*. Madrid: CJE.

CJE-Consejo de la Juventud de España (2015). *Informe de Juventud Necesaria*. Madrid: CJE.

Colao Marín, P.A. (2007). El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la transmisión de la empresa familiar, *Quincena Fiscal Aranzadi*, 6.

Comisión Europea (2016). *EU Youth Report 2015*. Luxemburgo: Unión Europea. (doi:10.2766/67156)

- Delgado Acosta C. R. y Díaz Rodríguez C. (2002). La formación inicial y el acceso al empleo en España en los inicios del siglo XXI. *Scripta Nova, Revista Electrónica de Geografía y Ciencias Sociales*, Universidad de Barcelona, vol. VI, nº 119 (134).
- Hernández Diez, E. (2017). El bloque de constitucionalidad español sobre la Administración juvenil. *Cuadernos de Investigación en Juventud*, 2 (doi: 10.22400/cij.2.e006).
- Hernández Diez, E. y Gentile, A. (2016). Origen y desarrollo de la Garantía Juvenil. Fundamentos jurídicos y contenidos estratégicos. *Revista general de Derecho Constitucional*, 22.
- Hernández Lavado (2009). El Impuesto de Sucesiones y los beneficios fiscales en las adquisiciones “mortis causa” en Extremadura. *Revista de Derecho de Extremadura*, 5.
- Llano Ortiz, J.C. (2017). *El estado de la pobreza. Seguimiento del indicador de riesgo de pobreza y exclusión social en España. 7º Informe (2008-2016)*. Madrid: Red de Lucha Contra la Pobreza y la Exclusión – EAPN.
- Manzano Silva, E. (2013). El tratamiento fiscal de las rentas generadas por personas jóvenes. En Manzano Silva et al. *Jóvenes, economía y derecho*. Cáceres: Universidad de Extremadura.
- Merino Muñoz, I. (2013). Incentivos fiscales al emprendimiento de las personas jóvenes. En Manzano Silva et al. *Jóvenes, economía y derecho*. Cáceres: Universidad de Extremadura.
- Palao Taboada, C. (2004). Comentario Sistemático a la Nueva Ley Tributaria. Capítulo II. En *Fuentes del Derecho Tributario e interpretación y aplicación de las normas tributarias*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.
- Peña Alonso, J.L. (2005). El ejercicio competencial de las comunidades autónomas en el impuesto sobre sucesiones y donaciones: un debate abierto. En *La reforma de los Estatutos de autonomía*. Valladolid: Junta de Castilla y León.
- Rallo Lombarte, A. (1992): La juventud como sujeto titular de derechos constitucionales, *Cuadernos de la Cátedra Fadrique Furió Cerrol*, 1, pp. 106-118.
- Reverte Martínez, F. M. (2015). *El Derecho Fundamental de Asociación como Instrumento de Cambio Social: las Asociaciones Juveniles*. Universidad de Murcia.
- Real Academia Española (RAE) y Consejo General del Poder Judicial (CGPJ). (2016). *Diccionario del español jurídico*. Madrid: Espasa.
- Stiglitz, J. (20 de marzo de 2016). *La nueva brecha generacional*. El País. Recuperado de <https://elpais.com/>

Varona Alabern, J. E. (2007). Concepto de tributo y principio de capacidad económica. *Civitas. Revista española de derecho financiero*, 135.

¹ Esta teoría puede verse además reforzada por el fuerte desajuste del que se acusa a España entre educación y mercado de trabajo, según el *European Group for Integrated Reserach* (EGRIS, 2004). Pero existían ya de manera previa las dificultades del mercado laboral de la juventud, que se ve posteriormente agravado por la crisis económica de 2008. Esta situación de riesgo, de profundas raíces históricas, ha encontrado reflejo en el contenido de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea cita en su artículo 32 sobre “Prohibición del trabajo infantil y protección de los jóvenes en el trabajo”: (párrafo segundo): “Los jóvenes admitidos a trabajar deben disponer de condiciones de trabajo adaptadas a su edad y estar protegidos contra la explotación económica o contra cualquier trabajo que pueda ser perjudicial para su seguridad, su salud, su desarrollo físico, psíquico, moral o social, o que pueda poner en peligro su educación”.

² El informe EU Youth Report, publicado por la Comisión Europea en 2015, ofrece un análisis completo de la población joven en la Unión Europea. En cuanto a la inserción laboral de este colectivo, encontramos que más de 8,5 millones de personas jóvenes se encontraban en desempleo según los datos de 2014 en la UE. Estos datos demuestran una situación constante desde 2011, incluso en algunos casos un incremento del desempleo entre los ciudadanos menores de 24 años.

³ En este supuesto, no existe una normativa que afecte directamente al Derecho Tributario en España ya que, en materia de juventud, la Unión Europea únicamente puede poner en marcha Recomendaciones. Es decir, no es derecho vinculante. Mientras en otras materias sí pueden establecerse Directivas, Decisiones o Resoluciones que sí son vinculantes y que afectan a iniciativas propias de la UE teniendo implantación en los Estados miembros. Véase, por ejemplo, el Programa Erasmus+ Juventud.

⁴ Datos extraídos del Observatorio de Emancipación del Consejo de la Juventud de España, referente al segundo semestre de 2016. En este informe se detallan los conceptos de: 1) temporalidad: personas que presentan contrataciones limitadas en el tiempo, a corto plazo y sin estabilidad o incluso conocimiento de la duración de sus contratos ; 2) subocupación: personas ocupadas cuyas horas efectivas de trabajo son insuficientes en relación con una situación de empleo alternativo que esta persona desea desempeñar y está disponible a asumir, y; 3) sobrecualificación: población asalariada con un nivel máximo de estudios finalizado superior a la formación mínima requerida para llevar a cabo el puesto de trabajo efectivamente ocupado. Para consultar el estudio completo, véase (consultado a 30/12/2017):

<http://www.cje.org/es/publicaciones/novedades/observatorio-de-emancipacion-n-13-segundo-semester-2016/>.

⁵ La tasa AROPE fue aprobada por el Consejo Europeo el 17 de junio de 2010 dentro del marco de la Estrategia Europa 2020. Lo que supone que cuenta el visto bueno de los Gobiernos de los Estados miembros, presumiendo por tanto su acuerdo al respecto.

⁶ El programa dice textualmente: “España adopta como objetivo reducir entre 1.400.000 y 1.500.000 (en el periodo 2009-2019) el número de personas en riesgo de pobreza y exclusión social de acuerdo con un indicador agregado que incluye a personas que viven por debajo del umbral de la pobreza (pobreza relativa); personas que sufren privación material severa; y personas que viven en hogares con una intensidad de empleo baja o nula. La reducción de la pobreza infantil se realizará en proporción similar a la reducción de la pobreza en general”. Para más información sobre el Programa Nacional de Reformas de 2011, véase(consultado a 30/12/2017):

<https://www.msssi.gob.es/ssi/familiasInfancia/inclusionSocial/inclusionSocialEspana/programasNacionales/docs/pnrEspana2011.pdf>.

⁷ Personas cuyos ingresos por unidad de consumo son inferiores al 60% de la renta mediana disponible equivalente (después de transferencias sociales).

⁸ La carencia material severa es la proporción de la población que vive en hogares que carecen al menos de cuatro conceptos de los nueve siguientes: 1) No puede permitirse ir de vacaciones al menos una semana al año. 2) No puede permitirse una comida de carne, pollo o pescado al menos cada dos días. 3) No puede permitirse mantener la vivienda con una temperatura adecuada. 4) No tiene capacidad para afrontar gastos imprevistos (de 650 euros). 5) Ha tenido retrasos en el pago de gastos relacionados con la vivienda principal (hipoteca o alquiler, recibos de gas, comunidad...) o en compras a plazos en los últimos 12 meses. 6) No puede permitirse disponer de un automóvil. 7) No puede

permitirse disponer de teléfono. 8) No puede permitirse disponer de un televisor. 9) No puede permitirse disponer de una lavadora.

⁹ Personas de 0 a 59 años que viven en hogares en los que sus miembros en edad de trabajar lo hicieron menos del 20% de su potencial total de trabajo en el año anterior al de la entrevista (periodo de referencia de los ingresos). Se calcula el número de meses en los que los miembros del hogar han estado trabajando durante el año de referencia, y por otra parte el total de meses en los que teóricamente esos mismos miembros podrían haber trabajado. Se calcula la ratio y se determina si es inferior al 20%. A modo de ejemplo de este indicador, en un hogar con dos adultos en el que solo trabaja un adulto a jornada completa, la intensidad de trabajo sería del 50%; si trabajan los dos a jornada completa la intensidad sería del 100%; si uno de los adultos trabaja a media jornada y el otro a jornada completa, la intensidad de trabajo sería del 75%.

¹⁰ Para consultar el estudio completo, véase (consultado a 30/12/2017):

http://www.eapn.es/estadodepobreza/ARCHIVO/documentos/Informe_AROPE_2017.pdf

¹¹ Nos referimos al ámbito jurídico que nos ocupa: el Derecho Financiero y Tributario, y por el contenido del presente estudio y la estrecha relación con este ámbito jurídico, también es susceptible de tratamiento dentro del Derecho Administrativo, el Derecho Civil y el Derecho Laboral. Por su parte, el Derecho Penal posee una regulación completamente diferente, y que no es vinculante para nuestro objeto de estudio, ya que en este caso, la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, al igual que la Ley Orgánica 1/1979, de 26 de septiembre, General Penitenciaria, hace una distinción relativa a jóvenes para aquellas personas entre 18 y 21 años, considerando medidas intermedias entre los menores de edad (infancia) y los mayores de 21, como plenos adultos.

¹² La ONU estableció su definición de jóvenes en 1985, Año Internacional de la Juventud, considerando a estos como personas con edades comprendidas entre los 15 y los 24 años de edad.

¹³ El Instrumento de Ratificación de la Convención Iberoamericana de Derechos de los Jóvenes, hecho en Badajoz el 11 de octubre de 2005, se publica en BOE núm. 67, de 18 de marzo de 2010.

¹⁴ La principal referencia en este sentido es el Programa europeo de Garantía Juvenil, en el que la Unión Europea sí tiene amplias potestades para vigilar la aplicación de sus fondos por parte de los Estados beneficiarios, ya que es un programa con fondos propios de la UE, destinados a la inserción laboral de los jóvenes. Los Estados son ejecutores del programa, pero en el momento que solicitan y reciben los fondos para su puesta en marcha, se comprometen a cumplir la normativa vigente. Este Programa que viene aplicándose desde 2013 en España, califica como personas jóvenes a aquellas con edades comprendidas entre 16 y 29 años. Se enmarca dentro de la Estrategia de Emprendimiento Joven, aprobada en febrero de 2013 por parte del Gobierno de España.

¹⁵ Dice textualmente: “Los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica. De manera especial realizarán una política orientada al pleno empleo”.

¹⁶ El principio de justicia tributaria supone la prohibición de desigualdades entre los obligados tributarios y la igualdad de gravamen dentro de cada tributo, siendo, en gran parte, el resultado de la aplicación de los demás principios constitucionales en materia tributaria. Está recogido en el art. 31.I de la CE y en el art. 3 LGT, sobre lo que el TC ha dicho: “aunque una definición válida de lo que debe entenderse por justo, a efectos tributarios, sería una tarea que rebasa el planteamiento que aquí hemos de hacernos, lo que no puede soslayarse es que el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad” (STC 27/1981, 20-VII).

¹⁷ El principio de generalidad exige la participación de todas las personas físicas y jurídicas en la financiación del gasto público, sin excepciones que no se fundamenten en otro mandato constitucional, lo cual supone, entre otras consecuencias, una interpretación restrictiva de las exenciones tributarias subjetivas. Así lo indica el art. 31.I CE y el art. 3 LGT. El TC ha señalado al respecto que “La expresión <todos> absorbe el deber de cualesquiera personas, físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas, con o desde nuestro territorio (principio de territorialidad), exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les convierte también en principio en titulares de la obligación de contribuir conforme al sistema tributario” (STC 233/1999, 16-XII).

¹⁸ El principio de igualdad debe inspirar el sistema tributario y supone la obligación de las administraciones correspondientes de gravar por igual a los obligados tributarios que se encuentran en la misma situación y desigualmente a los que están en situaciones diferentes. Cfr. Art 31.I CE, 3 LGT y STC 76/1990: “No toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del art. 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce solo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable”.

¹⁹ El principio de proporcionalidad debe inspirar el sistema tributario y supone el gravamen más que proporcional de las bases imponibles y liquidables en alguno de los impuestos centrales del sistema impositivo para que este, en su conjunto, produzca dicho resultado. Viene recogido en el art. 31.1 CE y en el art. 3 LGT, de manera que el TC señala que “El principio de igualdad es compatible con el de progresividad; solo exige que el grado de progresividad se determine en función de la base imponible y no del sujeto” (STC 45/1998, 20-II).

²⁰ El principio de equitativa distribución de la carga tributaria guarda relación con el art. 40.1 CE, que propone una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica.

²¹ A pesar de no existir una definición única de dicho principio, incluso de no considerarse propiamente un principio tributario, sino más bien un límite al poder confiscatorio (Calvo Ortega y Calvo Végez, 2017), la jurisprudencia deja claro que “el sistema tributario no puede tener efectos confiscatorios, es decir, no puede penar con privación de bienes, que son asumidos por el fisco” (Araguàs Galcerà, 2010). El Tribunal Constitucional se pronunció sobre la definición de este concepto: 1) STC 150/1990, de 4 de octubre, “en materia fiscal, la confiscación no supone la privación imperativa, al menos parcial, de propiedades, derechos patrimoniales o rentas sin compensación, ya que este tipo de exacción es, en términos generales, de esencia al ejercicio de la potestad tributaria y al correlativo deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”; 2) Sentencia 150/1994, sobre la interpretación del principio de no confiscatoriedad en el Derecho Tributario decía que es una “cuestión que dista de hallarse doctrinalmente clarificada al contrario de lo que ocurre, por ejemplo, en el ámbito penal o en el de la institución expropiatoria *lato sensu*”.

²² El principio de eficacia en la aplicación de los tributos implica la proyección del principio constitucional de eficacia en la actuación administrativa, que hace referencia a la capacidad de lograr los objetivos que se han establecido, teniendo en cuenta los resultados obtenidos (art. 103.1 CE; art. 3.2 LGT).

²³ El principio de limitación de costes indirectos en la aplicación de los tributos debe regir la actuación de la Administración tributaria, tendente a reducir al máximo los costes de cumplimiento de las obligaciones formales para el obligado tributario y a que su intervención, cuando sea necesaria, se lleve a cabo en la forma menos gravosa posible (art. 3.2 LGT).

²⁴ Este autor es citado, y traduce estas referencias al español, Varona Alabern (2007). La referencia completa es: Lang, J. et al. (2005). Zur “offenen Methode der Koordinierung” als Mittel der Politikgestaltung in der Europäischen Union. *Europarecht*, 2.

²⁵ Cfr. SSTC 19/1987, de 17 de febrero, y 182/1997, de 28 de octubre.

²⁶ Cfr. SSTC 27/1981, de 20 de julio, y 150/1990, de 4 de octubre.

²⁷ Esta encuesta es publicada por el INE cada cuatro años, y completada de forma anual en algunos aspectos.

²⁸ Existe actualmente una controversia en torno a las políticas de juventud en España, sobre si se debe o no ampliar la edad jurídica del joven hasta los 35 años, precisamente porque el acceso al empleo, la emancipación, etc. se producen con una edad superior a los 30 años. Esta teoría es rechazada *de facto* por las organizaciones juveniles que defienden los derechos de la juventud en España, manifestada a través de los Consejos de la juventud estatal y autonómicos, ya que el derecho reivindicado es poder realizar estas aspiraciones vitales mucho antes de cumplir los treinta, y no de manera forzada hasta después, por una cuestión de desigualdad socioeconómica. Estas organizaciones rechazan admitir como inevitable una vinculación entre precariedad y juventud que conduzca, precisamente, a someter la definición de juventud a la prolongación de los tiempos vitales en situación de vulnerabilidad. Si en 1978 los jóvenes de 27 años estaban mayoritariamente emancipados, no es admisible presumir que el cambio haya que introducirlo en los conceptos, en lugar de en las políticas redistributivas y favorecedoras de una política social generacionalmente justa.

²⁹ Esta progresividad se da solo en el gravamen de la renta general. No así en el gravamen de la renta de ahorro, que se hace a un tipo fijo, cualquiera que sea la cuantía de esta. Por ello se dice que es un impuesto dual, dado que grava la renta de dos formas distintas, según sea su naturaleza” (Calvo Ortega, R. y Calvo Végez, J., 2017). La renta de ahorro es aquella referente, en su mayoría, a los rendimientos de capital mobiliario previstos en los apartados 1, 2 y 3 del art. 25 LIRPF: 1) obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad; 2) obtenido por la cesión a terceros de capitales propios; 3) procedentes de operaciones de capitalización, de contratos de seguro de vida o invalidez y de rentas derivadas de la imposición de capitales. Y aquellos provenientes de las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales (art. 46 LIRPF).

³⁰ STC 134/1996, de 22 de julio, Fundamento Jurídico 6; número 47/2001, de 15 de febrero, Fundamento Jurídico 9; y número 137/2003, de 3 de julio, Fundamento Jurídico 7.

STC 134/1996, de 22 de julio, Fundamento Jurídico 6; 182/1997, de 28 de octubre, Fundamento Jurídico 9; 46/2000, de 14 de febrero, Fundamento Jurídico 6; y 137/2003, de 3 de julio, Fundamento Jurídico 7.

³¹ Para ver el informe completo, véase (consultado a 30/12/2017):

http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2016/IART16.pdf.

³² Aunque se salga del objeto de este estudio, es importante resaltar que existe una única alusión a la juventud dentro de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, concretamente para referirse a “agricultores jóvenes”, en su disposición adicional sexta, para la aplicación de beneficios fiscales especiales en actividades agrarias. Se trata, por tanto, de una alusión concurrente de circunstancias profesionales y etarias, no solo etarias.

³³ Así lo hace la Constitución en varios de sus preceptos (cfr. Hernández Diez, 2017); y otras normas estatales como la Ley Orgánica 1/1996, de 15 de enero, de Protección Jurídica del Menor; la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, del Derecho de Asociación; y la Ley Orgánica 1/1979, de 26 de septiembre, General Penitenciaria. También la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, el Convenio Iberoamericano de los Derechos de los Jóvenes, o el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en el ámbito europeo e internacional, entre otras.

³⁴ El IRPF sí contempla la situación personal o familiar de las personas mayores de 65 en el artículo 57 de la Ley 35/2006, referente al mínimo del contribuyente. De forma que el mínimo del contribuyente, con carácter general, es de 5.550 euros anuales, a los que hay que aumentar un total de 1.150 en caso de tener una edad superior a los 65 años; y otros 1.400 euros para mayores de 75 años; convirtiendo el mínimo, por tanto, en hasta 8.100 euros.

³⁵ Esta afirmación es aplicable al resto de impuestos personales del sistema tributario, y no únicamente al IRPF, si bien se manifiesta en este supuesto de forma mucho más nítida, al considerarse en el derecho positivo actual la edad de la vejez como circunstancia personal que exige regulación particular.

³⁶ No se trata solo de considerar los gastos corrientes de una vivienda: las personas jóvenes afrontan durante la emancipación no solo gastos de alquiler o compra, más gastos corrientes como la luz o el agua, sino también suelen tener que adquirir por primera vez desde algunos electrodomésticos fundamentales, cuya ausencia es un signo claro de riesgo de pobreza y exclusión, hasta vestuario laboral; o incluso instrumentos propios para no pocos trabajos y hasta para la búsqueda de empleo, como puede ser tanto la conexión a Internet como un ordenador portátil. En todo caso, debería ser sencillo empatizar sobre los costes reales que implica la primera emancipación residencial, no solo por los gastos corrientes y de alquiler o compra, sino por lo que suponen las inversiones materiales más elementales en enseres de uso común. A todo esto hay que sumar las evidencias científicas que existen acerca de los graves efectos a largo plazo, para toda la sociedad y para las personas jóvenes en particular, que provocan las actuales circunstancias críticas de la juventud en términos socioeconómicos, recogidas entre otros documentos en el Informe Juventud Necesaria del CJE, ya citado.

³⁷ Cuando se trate de contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 11.250 euros, la reducción se corresponderá a 3.700 euros anuales. Mientras, para contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 11.250 y 14.450 euros, la reducción se establece en 3.700 euros menos el resultado de multiplicar por 1,15625 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 11.250 euros anuales. Como consecuencia de la aplicación de la reducción prevista en este artículo, el saldo resultante no podrá ser negativo. En el caso de la Comunidad Autónoma de Extremadura, las deducciones por rendimientos del trabajo son de 75 euros para aquellos contribuyentes que no superen los 12.000 euros anuales, lo que supondría una medida muy beneficiosa para el grupo de contribuyentes de menores de 24 años, no explícita. Esto se llevará a cabo siempre que la suma del resto de los rendimientos netos, ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de renta no excedan de 300 euros, según el artículo 4 del Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo.

³⁸ Previa a esta modificación del IRPF existía una reducción de 2.652€ para aquellas personas mayores de 65 años que decidieran continuar con su actividad laboral. Algo que choca con argumentos tenidos en cuenta por el Tribunal Constitucional a la hora de analizar la adecuación jurídica de medidas favorecedoras de la jubilación forzosa, precisamente para favorecer la incorporación de jóvenes al mercado de trabajo (cfr. STC 22/1981, de 2 de julio, FJ 8).

³⁹ Existe una excepción para aquellos contratos de alquiler celebrados con anterioridad al 1 de enero de 2015, para los que sí se mantienen las deducciones.

⁴⁰ Más conocido como IPREM, que en 2015 en 532,51 € mensuales y actualmente, en 2017, se fija en 537,84 € mensuales.

⁴¹ Este porcentaje se aumentará hasta el 10% de deducción si la vivienda es arrendada en el medio rural, hasta el límite de 400 euros.

⁴² Esta deducción se regula en el artículo 8 del Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo, cuyo contenido no fue modificado por la Ley 1/2015, de 10 de febrero. Se establecen además mayores deducciones si la vivienda se encuentra en ámbito rural, pero dichos detalles no son de interés para el estudio que nos ocupa.

⁴³ Estos son, según el art. 27 LIRPF, “aquellos que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de

producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”.

⁴⁴ Sí existen beneficios fiscales para las empresas en la contratación de jóvenes. Merino Muñoz (2013) profundizaba en ello ya hace años.

⁴⁵ Sin especificar edad, la Ley 14/2013 presenta algunas medidas fiscales en relación al IRPF, explicadas por Álamo Cerrillo (2016) de la siguiente manera:

“Se fomenta la figura del inversor de proximidad o *Business Angel* con incentivos fiscales al inversor particular que participe temporalmente en empresas nuevas y de reciente creación, con una deducción del 20% en la cuota estatal en el IRPF con ocasión de la inversión realizada al entrar en la sociedad —la base máxima de la deducción será de 50.000€ anuales—.

Se disponen varios requisitos de obligado cumplimiento la compatibilidad con la exención de la plusvalía generada por la transmisión de sus acciones o participaciones —artículo 38.2 LIRPF (LA LEY 11503/2006)—, siempre que se reinvierta en otra entidad de nueva o reciente creación. La regulación de la deducción en actividades económicas se remite a lo dispuesto en la LIS y prevé la aplicación de una reducción del 5% sobre las cantidades invertidas en elementos nuevos e inversiones inmobiliarias afectas a la actividad, que trae su origen de la prevista en la Ley 14/2013 en el referido artículo 25”.

⁴⁶ El artículo 6 bis de la Ley 1/2015 incluía además bonificaciones para: a) descendientes y adoptados menores de 21 años: 99% del importe de la cuota; b) descendientes y adoptados de 21 o más años: 99% (base imponible menor de 175.000 €), 95% (base imponible menor de 325.000 €) o 90% (base imponible menor de 600.000 €). Uno de los requisitos principales de esta reducción era que el patrimonio preexistente del heredero o del donatario no superase los 600.000 euros.

⁴⁷ Se establece una reducción del 99% del importe de la donación para hijos y descendientes, mayores de edad o menores emancipados, con un límite de 122.000 euros. En este caso, hay requisitos que merecen ser destacados: 1) que se adquiera la vivienda en el plazo de 6 meses desde la fecha de la donación; 2) que la vivienda se mantenga en el patrimonio del donatario durante los 5 años siguientes a su adquisición; 3) que el patrimonio preexistente del donatario no sea superior a 402.678,11 euros; entre otros.

⁴⁸ Se establece una reducción del 99% del valor neto de adquisición para hijos y descendientes, mayores de edad o menores emancipados, con el límite de 122.000 euros. Los requisitos más destacados de esta reducción son: 1) que constituya la primera vivienda habitual del donatario; 2) que la vivienda se mantenga en el patrimonio del donatario durante los 5 años siguientes; 3) que el patrimonio preexistente del donatario no sea superior a 402.678,11 euros; entre otros. Es una reducción con características muy similares a la anterior, salvo en el objeto del hecho en sí.

⁴⁹ Se establece una reducción del 99% de la cantidad donada para donatarios que perciban dinero de sus ascendientes, descendientes y de colaterales hasta el tercer grado por consanguinidad o afinidad, hasta el límite de 297.000 euros. Es destacable esta medida porque a pesar de estar orientada hacia el ámbito profesional, uno de los requisitos es ser mayor de edad o menor de edad emancipado.

⁵⁰ Se establece una reducción del 99% de la cantidad donada destinada a formación de postgrado para hijos o descendientes del donante, hasta el límite de 118.000 euros. Estos han de ser mayores de edad o menores emancipados, además el patrimonio preexistente del donatario no puede ser superior a 402.678,11 euros.

⁵¹ Se establece una reducción del 99% del valor del inmueble destinado a desarrollar una actividad empresarial, excepto la de arrendamiento, o un negocio profesional para hijos o descendientes del donante, hasta el límite de 297.000 euros. Estos han de ser mayores de edad o menores de edad emancipados y estar dados de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores. Además, al igual que en las anteriores reducciones, el patrimonio preexistente del donatario no puede ser superior a 402.678,11 euros.

⁵² El ITPyAJD está regulado por el Real Decreto Legislativo 1/993, de 24 de septiembre, y por su Reglamento, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo. Es un impuesto cedido a las CCAA en su totalidad.

⁵³ Conviene recordar que incluso empresas públicas como Renfe encuentran más provechoso desde el punto de vista comercial una reducción de precios para mayores de sesenta años (la tarjeta dorada tiene un coste de emisión de seis euros y más ventajas que el carné joven o que la tarjeta joven de Renfe, emitiendo esta última a un coste de cincuenta euros, según tarifas de 2018). En todo caso, los posibles descuentos que algunas compañías privadas de transporte colectivo aplican a los usuarios del carné joven no pueden ser consideradas, en absoluto, como una política fiscal de igualdad positiva, por razones obvias.

⁵⁴ Podría aplicarse por ejemplo en la tasa de expedición del DNI o pasaporte; en la tasa de recogida de basuras para aquellas viviendas en las que residan únicamente personas jóvenes, entre otras.

⁵⁵ Ya que suele tratarse de tributos en todo caso progresivos, pueden incluirse factores de cálculo que incluyan la dimensión generacional a la hora de aplicar las posibles contribuciones.

⁵⁶ Para consultar el informe al completo, véase (consultado a 30/12/2017): <http://www.cje.org/descargas/cje7201.pdf>.