

V. REFORMA FISCAL

REFORMA FISCAL, EQUIDAD Y PROGRESIVIDAD

Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN *

Resumen

La modernización del Estado requiere de cambios constantes y permanentes, pero, también y a veces, de cambios estructurales en ámbitos concretos. Probablemente uno de ellos sea el modelo de sistema tributario, necesitado de una reforma significativa dado su actual estado de agotamiento y de ineficiencia en lo que se refiere a la equidad, progresividad y redistribución. El presente estudio persigue tres objetivos; primero, saber si el sistema tributario español debe ser constitucionalmente equitativo, progresivo y redistributivo. Que sea un mandato o un deseo programático, condiciona el diseño de sistema. En segundo lugar, analizar empíricamente si el sistema tributario español, es, en efecto, equitativo, progresivo y redistributivo. El análisis del comportamiento del sistema tributario español desde 1978 hasta 2019 y la comparativa con los sistemas de países de la OCDE, permitirá, en tercer lugar, proponer, a la vista de los datos, las reformas fiscales necesarias para lograr que el sistema tributario español sea más equitativo, progresivo y redistributivo, permitiendo, en último término, impulsar la mencionada modernización del Estado.

Palabras clave

Sistema tributario, reformas fiscales, equidad, progresividad, redistribución.

Abstract

The modernization of the State requires constant developments, but sometimes also structural changes in specific areas. One of them is probably the tax system model, badly in need of reform given its current exhaustion and inefficiency in terms of equity, progressivity and redistribution. The purpose of this paper is threefold. First, to determine whether or not the spanish tax system must be constitutionally equitable, progressive and redistributive; the design of the tax system is largely affected by whether those features stem from a constitutional mandate or a political preference. Second, to empirically assess whether the spanish tax system is actually equitable, progressive and redistributive. Finally, based on a review over the 1978-2019 time period and a compa-

* Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Autónoma de Madrid.

riation with other OECD countries, it will outline certain reforms required to increase the Spanish tax system's equity, progressivity and redistribution, thereby promoting the much-needed modernization of the State.

Key words

Tax system, Tax reform, Fiscal equity, Progressive tax, Wealth redistribution.

SUMARIO: I. Planteamiento. II. La exigencia constitucional de diseñar un sistema tributario equitativo y progresivo. III. La efectiva equidad y progresividad del sistema tributario español. Análisis comparado con los países de la OCDE. 1. La imposición directa: el comportamiento del IRPF. 2. La imposición indirecta: el comportamiento del IVA y de los IIEE. IV. Las reformas fiscales necesarias para alcanzar la equidad y progresividad del sistema tributario español. 1. Los impuestos patrimoniales: el IP y el ISD. 2. El IRPF. V. Conclusiones.

I. PLANTEAMIENTO

NO parece necesario justificar en exceso por qué, en un escenario de impulso (real o potencial) de reformas globales que persigan la modernización del Estado, las «reformas fiscales» constituyan uno de los ejes más sobresalientes de dicho objetivo. Por tanto, si estamos en «Tiempo de Reformas [para] un nuevo impulso a la modernización del Estado» –como se denomina la XXIII Jornada del Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid y que motiva este estudio–, no es difícil concluir que, entre esas reformas motoras del evolucionismo modernizador, deben estar de forma principal y en la vanguardia las reformas de naturaleza tributaria. Ello explica que en las citadas Jornadas se aborde de forma prioritaria, junto con el estudio de las reformas laborales, del sistema electoral, de los mercados financieros, o, incluso, del modelo territorial, la «Reforma fiscal (Equidad y progresividad; fraude y paraísos fiscales)» como motor fundamental del conjunto de reformas que instrumentarían la modernización del Estado.

Desde esta perspectiva, pretendo ocuparme –para así dar cumplimiento al título de la ponencia y del estudio– de aquellas reformas fiscales que son necesarias para lograr un sistema tributario *equitativo y progresivo*. A este fin, estructuraré mi estudio en tres partes diferenciadas. Primero debemos responder a la pregunta de si nuestro sistema tributario ha de ser *necesariamente equitativo y redistributivo*. Se trata de una pregunta nada retórica porque si queremos exigir un modelo de sistema tributario basado en la justicia, en la equidad o en la redistribución, debemos tener claro que ese modelo no responde a una voluntad o deseo particular de una concreta concepción social del Estado sino a un mandato constitucional. Por tanto, es una premisa lógica y metodológica realizar un análisis constitucional a los efectos de responder a la pregunta de por qué debe ser nuestro sistema tributario equitativo y progresivo.

En segundo lugar, una vez conocido y delimitado nuestro marco constitucional y el perímetro de actuación normativa, tenemos que preguntarnos si ese modelo de sistema tributario exigido por nuestra Constitución de 1978 (CE) es efectivamente equitativo y progresivo; esto es, nos preguntaremos si nuestro sistema tributario cumple el mandato constitucional sobre la justicia del sistema tributario. Este estudio nos llevará a analizar la evolución de nuestro sistema tributario desde entonces (1978) hasta los momentos actuales (2019) observando el comportamiento de los diferentes tributos de nuestro sistema, tanto los impuestos directos como los indirectos.

La imperfección de nuestro sistema tributario en términos de equidad, progresividad y justicia (como la de todos los sistemas tributarios, aunque varíe el grado de imperfección) nos obligará, finalmente, a estudiar «las reformas fiscales» –ahora sí– que serían necesarias para que nuestro sistema tributario fuera más equitativo y progresivo y, en definitiva, permitiera impulsar esa mencionada y anhelada modernización del Estado. En este apartado se harán propuestas concretas en los diferentes impuestos de nuestro sistema tributario a los efectos de alcanzar la mencionada justicia tributaria, basada en términos de equidad y progresividad.

Un análisis similar lo realicé hace ya cuatro años, si bien, en aquel momento, ponía el foco fundamentalmente en los problemas de desigualdad y de redistribución de la riqueza provocados por la inequidad de nuestro sistema tributario (1). Ese mismo análisis, aunque actualizado a fechas actuales y centrado en la equidad y progresividad de nuestro sistema tributario, es lo que corresponde realizar ahora conforme a la estructura descrita.

II. LA EXIGENCIA CONSTITUCIONAL DE DISEÑAR UN SISTEMA TRIBUTARIO EQUITATIVO Y PROGRESIVO

Podemos empezar por el final, con la conclusión, esto es, afirmando que, en efecto, nuestro sistema tributario tiene que ser equitativo (igualitario) y progresivo porque la CE lo exige. Existen, como es sabido, diferentes preceptos en nuestra CE que se refieren a la igualdad desde distintas perspectivas; la *igualdad* como un valor superior al que debe someterse nuestro ordenamiento jurídico (art. 1.1) (2); la *igualdad* efectiva de los individuos como objetivo que deben perseguir los poderes públicos con su actuación (art. 9.2) (3); la *igualdad* de los ciudadanos ante la ley y en la aplicación de la ley (art. 14) (4); la *igualdad* en materia tributaria (art. 31.1), etc.

(1) «Fiscalidad, equidad y redistribución», en *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid* sobre «Desigualdad y Riqueza», BOE-UAM, núm. 20, 2016, pp. 185 a 211.

(2) «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».

(3) «Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social».

(4) «Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social».

Tampoco faltan preceptos que exigen la equidad y la progresividad en nuestro sistema de reparto de la carga tributaria (de ingresos) como de distribución del gasto. Por ejemplo, cuando se le demanda al Estado que haga efectiva la distribución de la riqueza (art. 131.1) (5), o cuando se exige una asignación equitativa de los gastos públicos (art. 31.2) (6).

Pero sin duda, el precepto que más categóricamente establece dicha exigencia es el artículo 31.1 de la CE que señala que «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

Por tanto, es evidente que, fundamentalmente este artículo 31 de la CE, establece un *doble* mandato claro dirigido al legislador. *Por un lado*, para que diseñe un sistema tributario justo, igualitario y progresivo. La justicia del sistema tributario se basa en la igualdad material, en la capacidad económica y en la progresividad. Como ha dicho la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 134/1996, de 22 de julio (Fundamento Jurídico –FD– 8.º), «un sistema tributario es más justo cuanto más presentes estén tales principios en la configuración de los tributos». Cuantos más tributos de nuestro sistema se diseñen con mayor presencia del principio de capacidad económica, o cuantos más impuestos progresivos (no proporcionales o de cuota fija) conformen nuestra cesta de tributos, más justo será nuestro sistema de ingresos tributarios. Un mayor número de gravámenes progresivos y basados en el principio de capacidad económica redundará en una mayor justicia de nuestro sistema.

En definitiva, si todos esos principios conforman la justicia del sistema tributario, la presencia de un mayor número de principios en cada una de las figuras tributarias y, también, la mayor presencia o intensidad de cada principio en cada figura tributaria, determinará un sistema tributario más justo o con un mayor grado de justicia.

Pero también el artículo 31 de la CE establece un segundo mandato para el legislador, el que persiga la redistribución o «una más justa distribución» (individual y territorial) de la riqueza. Y eso, le dice la CE, lo puede realizar, tanto a través de las leyes de ingresos (de un «sistema tributario justo» *ex* artículo 31.1 de la CE), como a través de las leyes de gasto («El gasto público realizará una asignación equitativa...»), *ex* artículo 31.2 de la CE).

Por tanto, el artículo 31 de la CE establece claramente un mandato dirigido al legislador, no solo para que diseñe un sistema tributario justo e igualitario a través de la igualdad material, la capacidad económica y la progresividad, que son los principios que, según ese precepto, inspiran la justicia del sistema tributario, sino también –y además–, para que a través de él persiga la redistribución o una más «justa distribución» (individual y territorial) de la riqueza.

La interdependencia de todos esos principios es lo que garantiza la justicia del sistema tributario. La intrínseca dificultad –la imposibilidad– en aislar cada principio sin el auxilio del resto de ellos se deriva del hecho de que todos ellos confor-

(5) «El Estado, mediante ley, podrá planificar la actividad económica general para atender a las necesidades colectivas, equilibrar y armonizar el desarrollo regional y sectorial y estimular el crecimiento de la renta y de la riqueza y su más justa distribución».

(6) «El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos».

man el ideal de la justicia tributaria, de manera que las lecturas aisladas solo pueden generar insuficiencias respecto del contenido y alcance de dichos principios. Es de sobra conocido que el Tribunal Constitucional, tempranamente consideró al conjunto de los principios tributarios del artículo 31.1 como un sistema de reglas para el reparto individual de la carga fiscal, como un conjunto unitario de criterios para ese reparto de la carga tributaria; en su Sentencia 27/1981, de 20 de julio, advertía que el sistema tributario justo no puede separarse en ningún caso de los principios de igualdad, progresividad, ni capacidad económica, ya que todos ellos son principios expresivos de la justicia del sistema tributario (7). Explícitamente señala esta Sentencia que «el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema [tributario] justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad. Es por ello –porque la igualdad que aquí se proclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad– por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del artículo 14 de la Constitución».

El elenco de principios reconocidos en el máximo nivel posible –en la CE–, se traduce en la obligación de someter toda la actividad financiera –su legislación y su ejecución– a los citados principios. Y se ha de someter toda la actividad financiera –que es la actividad de los entes públicos territoriales consistente en obtener ingresos para destinarlos al gasto público– a tales principios recogidos en el citado artículo 31 y también en el artículo 134, porque todos ellos son los que conforman los principios de justicia financiera. La justicia financiera se alcanza o consigue con la combinación del conjunto de principios contenidos en sendos artículos, y no solo con alguno de ellos considerado aisladamente. El principio de igualdad, por ejemplo, es, desde luego, un principio básico y central en la configuración de un sistema financiero de ingresos y gastos justo, pero no es el único que permite lograr la justicia del sistema. Desde una perspectiva más sectorial y, como ya hemos dicho, un sistema tributario es más justo cuanto más presentes estén los principios referidos a los ingresos tributarios. Los principios materiales de justicia tributaria son los recogidos en el artículo 31.1 de la CE referidos a la capacidad económica, la igualdad, la generalidad, el principio de progresividad y no confiscatoriedad. Estos son los principios relativos a los ingresos tributarios, y reflejan la idea de justicia que la comunidad organizada políticamente profesa en la esfera concreta de los tributos. Quiere decirse que cada vez que «establezca» el legislador un tributo, se ha de hacer de acuerdo con tales principios. Y todos ellos –reiteramos–, reflejan el ideal de justicia ya que la justicia tributaria se alcanza con la lectura conjunta y combinación de principios y no con la presencia aislada de alguno de ellos. Lo mismo se puede decir en relación a los principios referidos al gasto público (art. 31.2 de la CE). De ahí que se pueda decir que la justicia financiera (que es la suma de la justicia en materia de ingresos fundamentalmente tributarios y la justicia en materia de gasto) se consigue con la combinación del conjunto de principios y no con cada uno aisladamente considerado (8).

(7) Así lo exponíamos en «Sistema tributario y Constitución», *Cuadernos de Derecho Público*, Instituto Nacional de Administraciones Públicas (INAP), núm. 25, (mayo-agosto) 2005, pp. 131 a 174.

(8) Cfr., ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., «Prohibición de discriminación: la igualdad en materia tributaria y su aplicación efectiva», *Revista Mexicana de Derecho Financiero y Tributario*,

Por tanto, podemos concluir confirmando que, en efecto, nuestra CE establece un mandato claro para que el sistema tributario sea equitativo y progresivo. Más aun, se puede afirmar que la igualdad (material) y la equidad es un valor y fin que se puede –y se debe– alcanzar mediante el sistema tributario, así como que la redistribución debe igualmente perseguirse a través del sistema tributario.

III. LA EFECTIVA EQUIDAD Y PROGRESIVIDAD DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL. ANÁLISIS COMPARADO CON LOS PAÍSES DE LA OCDE

Ya hemos visto que nuestro sistema tributario tiene que ser equitativo (igualitario) y progresivo porque la CE así lo exige. Pero también razones puramente económicas, sociales (de oportunidad), demandan un sistema de estas características, toda vez «que la desigualdad de ingresos» y, en mayor medida, «la desigualdad de riqueza (...) afecta negativamente al crecimiento», al igual que la desigualdad de oportunidades, que impide «explotar adecuadamente las potencialidades de sus ciudadanos» (9).

En todo caso, la igualdad se debe lograr instrumentalizando el sistema tributario, esto es, a través de las leyes de ingresos (de las leyes de los impuestos, básicamente). Pero no es la única vía, dado que a través de las leyes de gasto (las leyes de presupuestos) se alcanza también la equidad y redistribución del sistema. Es más, los objetivos de equidad y redistributivos se alcanzan más eficazmente (es decir, con menores costes de eficiencia) a través del gasto público que a través del ingreso. Porque como ya expusimos (10), aunque es cierto que tanto las leyes de ingresos como las de gasto son hábiles para lograr la equidad y efectos redistributivos, es decir, si es verdad que, por ejemplo, gravando más a quien más tiene y gastando más en quien menos tiene se pueden alcanzar indistintamente los fines de justicia y redistribución que impone nuestro texto constitucional, no es menos cierto que los objetivos redistributivos se alcanzan más eficazmente o, al menos, con menores costes de eficiencia a través del gasto público en vez del ingreso (11).

Universidad de Guanajuato, Vol. 1, núm. 4, julio-diciembre 2015, Méjico, 2015, p. 23. También en «Fiscalidad, equidad y redistribución», ob. cit., pp. 188 y 189.

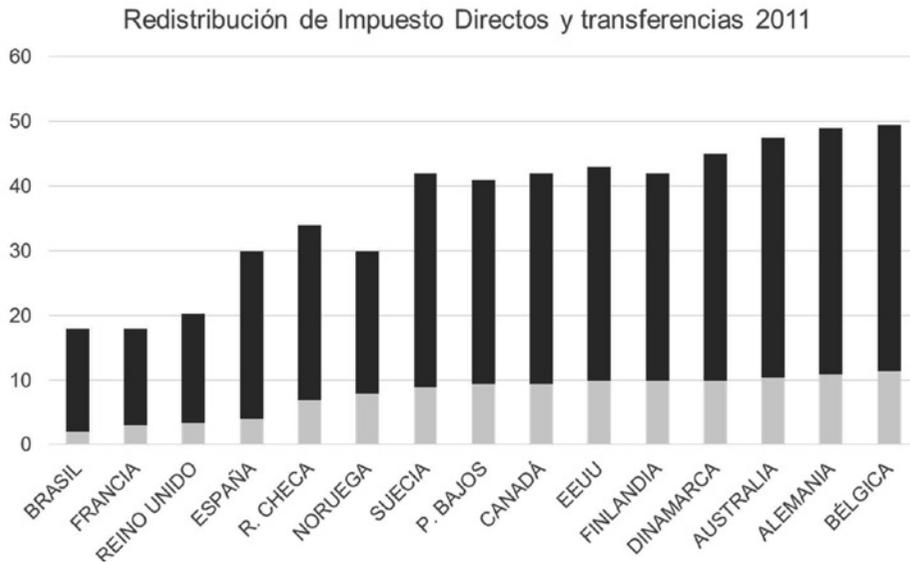
(9) HIDALGO PÉREZ, M. A., «Desigualdad y crecimiento: una relación convulsa», *Revista Agenda Pública*, 21 de marzo de 2017, pp. 2 y 3.

(10) Cfr., «Fiscalidad, equidad y redistribución», ob. cit., pp. 190 a 192.

(11) En España, esta perspectiva ya la apuntó en los años cincuenta VILLAR PALASÍ cuando apreció que «en los sistemas políticos modernos» las políticas de gasto ejecutadas en el marco de la actividad administrativa eran los verdaderos factores redistributivos. Que se logre la redistribución de la riqueza de forma «fundamental a través del gasto público» explica que «el impuesto vuelva a su consideración estrictamente fiscal, es decir, recaudatoria: «Correlativamente al crecimiento de la intervención administrativa en la Economía, el impuesto va recobrando su antigua función –exclusivamente de obtención de ingresos– y volviendo al primitivo cauce del principio del dinero en el tributo. Ante esta fácil actitud del sistema tributario, solo una intensa actuación de la Administración ante la Economía puede conseguir un nivel justo de redistribución de rentas». Cfr., VILLAR PALASÍ, J. L., «Fisco *versus* Administración. La teoría nominalista del impuesto y la teoría de las prestaciones administrativas», *Revista de Administración Pública*, núm. 24, 1957, p. 34, citado por

Este hecho se traduce en que la práctica totalidad de los países persigue mayoritariamente su redistribución de la riqueza a través de políticas de gasto (transferencias, subvenciones, ayudas, subsidios...) en vez de a través de políticas de ingresos o del sistema tributario (12). Desde luego, en los países de la OCDE esta regla se cumple absolutamente como lo demuestra la Figura 1. Como se puede comprobar de la misma, en España, la participación de los tributos (impuestos, tasas y demás contraprestaciones de naturaleza tributaria) en el efecto redistributivo respecto del conjunto de gastos y transferencias es pequeña y bastante menor que en los países de nuestro entorno económico (13).

Figura 1



Fuente: Leiden LIS Budget incidence fiscal redistribution dataset, 2012/ OCDE 2014.

No obstante, aunque pueda ser cierto que los objetivos redistributivos se alcanzan con menores costes de eficiencia a través del gasto público, no lo es menos, que existen dos razones que justifican acudir a la vía de los ingresos para lograr las políticas de redistribución. En primer lugar, la importante complementariedad de

RUIZ OJEDA, A., «Fiscalidad y redistribución regulatoria en Villar Palasí». *Revista española de Derecho Administrativo*, núm. 174, octubre-diciembre, 2015, p. 6.

(12) Como así expone RUIZ-HUERTA, J., ¿Afectan los impuestos a la distribución de la renta?, VII Informe sobre exclusión y desarrollo social en España 2014, Documento de Trabajo 2.6, Fundación FOESSA, 2014, p. 9 al analizar estudios que «han puesto de manifiesto que en los países con estados de bienestar consolidados, el efecto redistributivo de la actividad público se produce en las dos vertientes del presupuesto (ingresos y gastos), aunque con mayor intensidad en la del gasto». Esta idea la repite en «Fiscalidad: Eficiencia y equidad», *Dossieres EsF*, Economistas sin Fronteras, núm. 20, Invierno, 2015, pp. 6 y 7.

(13) OCDE, 2014 (<http://www.oecd.org/social/inequality.htm>).

las políticas tributarias y de gasto público que debe perseguirse a través de la actividad financiera de los Estados, pues como se ha puesto de manifiesto por la doctrina, es más efectiva la complementariedad que la exclusividad de una de las vías para alcanzar los fines que se persiguen (14). Y en segundo lugar, por la *ilusión financiera* del ciudadano al percibir que la persecución de la equidad y la redistribución se debe alcanzar a través de las políticas tributarias (15).

En todo caso, si la pregunta que debemos resolver en este apartado es la de saber si nuestro sistema tributario es equitativo o progresivo, o si tiende a la igualdad, parece oportuno cuestionarnos previamente a *qué igualdad* nos referimos. Porque si hablamos de igualdad de la riqueza o de igualdad en la distribución de la riqueza, España presenta unos niveles de igualdad llamativamente altos, pudiendo afirmarse que nuestro país es «el más» igualitario. Por el contrario, si hablamos de igualdad de ingresos, o incluso de igualdad en la renta disponible, entonces deberíamos encuadrar a nuestro país dentro de los que presentan una elevada desigualdad.

En efecto, si hablamos de *igualdad de riqueza o de igualdad en la distribución de la riqueza*, España se sitúa en un destacado lugar. Incluso en el año 2016 lideró (vid., Figura 2) el ranking como el país más igualitario en la distribución de la riqueza

Figura 2



(14) Atkinson, A. B., y Marlier, E., eds., *Income and living conditions in Europe*, Eurostat statistical books. European Union, Luxembourg, 2010

(15) Sobre los resultados sociológicos que recogen la valoración social positiva que merece la redistribución en España, cfr., el estudio de LÓPEZ LABORDA, J., y SANZ ARCEGA, E., *Las preferencias por la Redistribución: Teoría y Evidencia para España*, Documentos de Trabajo, FUNCAS, No. 699, diciembre, 2012.

Pero siendo evidente que de los datos se verifica que la distribución de la riqueza es muy igualitaria en España, habría que preguntarse por qué eso es así, máxime cuando es, a su vez, un país con una elevada desigualdad en ingresos (o al menos mucho mayor de lo esperado dada dicha distribución de la riqueza). Es más, como los ingresos de los individuos son una «realización» de la riqueza, cabría esperar que la distribución de los primeros reprodujera la distribución de la segunda.

La paradoja de que uno de los países con menor desigualdad en riqueza, sea, al tiempo, un país con una elevada desigualdad de ingresos, ha sido explicada desde distintos ámbitos, aunque fundamentalmente, desde el ámbito del tipo de bienes –de la naturaleza patrimonial de los bienes y derechos– que compone dicha riqueza. Así, Hidalgo Pérez, considera que la respuesta que emerge fundamentalmente para explicar la significativa mayor igualdad en riqueza que en renta de España, se encuentra en que «la riqueza de las familias está materializada en viviendas» o vinculada a la propiedad de la vivienda (16).

Probablemente, que la riqueza en España esté vinculada a la propiedad inmobiliaria, es producto, a su vez, de un régimen fiscal tremendamente favorable a la inversión inmobiliaria en general, y a la vivienda habitual en particular. La política fiscal española desde 1978 basada en incentivos para la adquisición de vivienda, la exención por reinversión en la vivienda habitual en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), los tipos de gravamen bonificados en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (TPO) y Actos Jurídicos Documentados (AJD), o incluso en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), son solo unos pocos ejemplos de los muchos que nos brinda el régimen fiscal de la vivienda y de la promoción inmobiliaria en España.

Aunque, desde luego, existen otros factores importantes como puede ser la diferente composición de los hogares españoles (de características mediterráneas con emancipación tardía y cohabitación de diferentes generaciones) frente a hogares anglosajones o centroeuropeos escandinavos, o también muy significativo, la diferente composición de riqueza que supone los bienes inmuebles frente a los valores mobiliarios. A este respecto, acertadamente ha señalado Hidalgo Pérez que «la razón de que una elevada tasa de propiedad reduzca la desigualdad en riqueza se debe a que este activo se distribuye muy uniformemente a lo largo de muy diferentes estratos sociales y económicos, algo que no ocurre con otros activos, en particular los financieros. Así, en otros países, donde una mayor parte de la riqueza está depositada en activos financieros, la desigualdad de renta también es mayor (...). Por lo tanto, es posible afirmar con moderada seguridad que parte de la mayor igualdad en riqueza en España se explica porque somos mayoritariamente propietarios» (17).

Todo esto ayuda a explicar por qué España se sitúa a la cabeza en igualdad en distribución de la riqueza (o pobreza, según se mire), o, desde una perspectiva

(16) HIDALGO PÉREZ, M. A., «La distribución de la riqueza en España», *Revista Agenda Pública*, 17 de octubre de 2016, p. 1. Este autor considera que, «a diferencia de muchos de nuestros vecinos, en España el porcentaje de hogares que son propietarios es superior a la media de los mismos, un 78,8 % de los hogares frente al 72,9 % de la media europea en 2014. En particular, tanto Alemania como Suiza muestran cifras muy bajas comparadas con la media española, con porcentajes del 52,5 % y 44,5 % respectivamente. Nuestro porcentaje es así mismo superior al de Estados Unidos, 65,2 % a finales de 2013, y que en buena parte explicaría estas diferencias».

(17) Cfr., «La distribución de la riqueza en España», *ob. cit.*, p. 2.

negativa, por qué la clase media norteamericana posee menos porcentaje de riqueza que la de India, Brasil, China y, desde luego, España, o por qué la mejicana superaba a Alemania, Francia o Austria (18).

Distinta suerte corre nuestro país si hablamos, por el contrario, de *igualdad de ingresos* o de *igualdad en la renta disponible*, porque entonces hemos de situar a España entre los países con una mayor desigualdad. Desde luego, si comparamos España con otros países de la OCDE, podemos fácilmente observar que España presenta un nivel elevado de desigualdad de la renta disponible (19). Es más, comparando la evolución que ha sufrido España comparativamente con los países de la OCDE, observamos que la evolución ha sido bien distinta, cuando no opuesta, a la media de los países de esta Organización.

En efecto, como ya tuvimos ocasión de analizar años atrás (20), en los países de la OCDE, la desigualdad parece haber aumentado, en términos generales, desde mediados de la década de los años ochenta hasta el año 2008 (inicio de la última crisis económica), para luego estabilizarse la (des)igualdad (21).

Sin embargo, en España, se aprecia una dirección opuesta a la que se observa en la OCDE, toda vez que se produce una reducción continuada de la desigualdad entre la segunda mitad de los años 80 y principios de los 90, estabilizándose hasta el principio de la gran recesión, pese a tratarse de un período de fuerte crecimiento económico (22).

Desde el inicio de la crisis, la renta bruta media de los hogares españoles se ha ido reduciendo sucesivamente entre 2009 y 2011 en todos los tramos o niveles de renta (23). Y este hecho contrasta con la evolución que han sufrido en este período

(18) Sobre las vías –entre ellas, la tributaria– para establecer un umbral que limite las desigualdades de riqueza para promover el igual valor de las oportunidades laborales y educativas, *vid.*, el sugerente trabajo de BARRAGUÉ CALVO, B., «Umbrales de pobreza... ¿Y de riqueza?», *Revista Agenda Pública*, 6 de junio de 2016, pp. 1 a 3.

(19) El Informe sobre España 2017 elaborado por la Comisión Europea, documento de trabajo de los servicios de la Comisión, advierte que, a pesar de apreciar una rápida reducción del desempleo en los últimos años, su nivel sigue siendo muy alto, y las tasas de pobreza y desigualdad en la distribución de la renta se encuentran entre las más elevadas de la Unión Europea. *Vid.*, LÓPEZ PÉREZ, A. M., y SALAS VALLINA, A., «Lucha contra el fraude y desigualdad social. El papel de las actuales políticas públicas», en Cristina García-Herrera Blanco (Directora), *VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario. Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario* (2.ª parte), Documentos de Trabajo 11/2018, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018, p. 89. También, citado en este último trabajo, GOERLICH GISBERT, F. J., *Distribución de la renta, crisis económica y políticas redistributivas*, Fundación BBVA, 1.ª edición, Bilbao, 2016, pp. 35 y 36.

(20) Me refiero al estudio antes mencionado, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., «Fiscalidad, equidad y redistribución», *ob. cit.*, pp. 192 y 193.

(21) Cfr., BONESMO FREDRIKSEN, K., *Income Inequality in the European Union*, OECD Economics Department Working Papers, No. 952, OECD, Paris, 2012; RAWDANOWICZ, L., WURZEL E., y CHRISTENSEN, A., *The Equity Implications of Fiscal Consolidation*, OECD Economics Department Working Papers, núm. 1013, OECD, Paris, 2013; FMI, *Fiscal Policy and Income Inequality*, IMF Policy Paper, núm. 23, FMI, Washington, DC, 2014 (<http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2014/012314.pdf>). Todos ellos citados por LÓPEZ LABORDA, J., y ONRUBIA FERNÁNDEZ, J., *Cinco reflexiones sobre el Informe para la reforma del sistema tributario*, FEDEA Policy Papers, núm. 2014/01, FEDEA, 2014, p. 23.

(22) LÓPEZ LABORDA, J., y ONRUBIA FERNÁNDEZ, J., *Cinco reflexiones sobre el Informe para la reforma del sistema tributario*, *ob. cit.*, p. 23.

(23) En este sentido, BLANCO PALMERO, P., y GARCÍA NARRO, M. DE LA V., «Principios y herramientas para conseguir un sistema fiscal equitativo: vía del ingreso y del gasto», en Cristina

los países de la OCDE, lo que ha provocado una brecha o incremento de la desigualdad con respecto a otros países desarrollados. Como ha señalado Onrubia, la desigualdad de la renta bruta de los hogares ha aumentado entre el 2009 y el 2012 (con índices Gini de 0,367, 0,368, 0,373 y 0,38). Se trata de un crecimiento espectacular, que nos sitúa a la cabeza de la desigualdad en el seno de la Unión Europea y solo superada por Letonia (24).

En este punto conviene advertir que la desigualdad no se puede entender *necesariamente* en términos de incremento de la pobreza. Téngase en cuenta que a veces la desigualdad convive con la eliminación de la pobreza, de manera que esa sociedad es cada vez menos *pobre* pero *más desigual* entre ella. Y correlativamente puede ocurrir, también, que se elimine (o se reeduca) la pobreza, pero no la desigualdad.

En todo caso, se hace necesario preguntarnos el porqué de esta tendencia opuesta a la de la OCDE y, sobre todo, el porqué de que en España se estanque en los años noventa la reducción de la desigualdad. Y para responder a esta pregunta parece necesario –a la vista de los resultados que nos ofrece la realidad– diferenciar, en primer lugar, las causas del comportamiento poco distributivo en materia de imposición directa e imposición indirecta ya que las causas por las que nuestro sistema tributario paralizó su ritmo de reducción de la desigualdad se explican de forma distinta según el tipo de impuestos de que hablemos. Así, en los impuestos directos –fundamentalmente el IRPF– la razón hay que encontrarla fundamentalmente en la clara debilidad del sistema tributario y en particular del mencionado tributo como instrumento redistributivo. Por el contrario, en la imposición indirecta –en esencia el IVA y los Impuestos Especiales (IIEE)– en su evidente naturaleza regresiva.

1. LA IMPOSICIÓN DIRECTA: EL COMPORTAMIENTO DEL IRPF

El IRPF ha sido prácticamente el único tributo de nuestro sistema tributario con capacidad efectiva para redistribuir renta y que ha contribuido de forma efecti-

García-Herrera Blanco (Directora), *VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario. Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario* (2.ª parte), Documentos de Trabajo 11/2018, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018, p. 67, afirman que «el periodo de crisis económica ha estado caracterizado, entre otros factores, por un aumento de la desigualdad. España no ha sido una excepción en dicha trayectoria ascendente (...) [en] la evolución de la desigualdad medida a través del Coeficiente de Gini. Tras una disminución sustancial del Coeficiente durante la etapa de expansión (2003-2006) tiene lugar a partir de entonces un aumento de la desigualdad paralelo al comienzo de la Gran Recesión».

También, sobre ello, MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C., «Situación actual y perspectivas de los impuestos sobre la riqueza», *Dossieres EsF*, Economistas sin Fronteras, núm. 20, Invierno, 2015, p. 21, recordaba que «la distribución de los ingresos en nuestro país también se ha vuelto más desigual, sobre todo a partir del comienzo de la crisis (...). El coeficiente Gini de España ha pasado de ser 31,9 en 2007 a 34,7 en 2014».

(24) ONRUBIA FERNÁNDEZ, J., «¿Qué puede aportar el sistema fiscal a la corrección de la desigualdad?», en el Debate *Fiscalidad y sistema de protección social. Qué fiscalidad para qué sistema de protección*, Congreso sobre Exclusión y Desarrollo Social en España, Fundación FOESSA, Madrid, 30 de octubre 2014, p. 8.

va a la reducción de la desigualdad (25), lo cual ha sucedido desde su implantación en 1978 con la primera Ley del IRPF (la Ley 44/1978, de 8 de septiembre). Incluso se puede afirmar que es el gravamen que de forma constante ha tenido que compensar el comportamiento regresivo del IVA y de los IIEE.

Decíamos antes que en España se produjo una lenta pero constante reducción de la desigualdad entre la segunda mitad de los años 80 y principios de los 90, estabilizándose hasta el año 2008 que comienza la gran crisis económica y financiera en España, fecha ésta en la que vuelve a divergir la desigualdad. En la convergencia hacia la igualdad, el IRPF cumplió un papel redistributivo muy importante. Sin embargo, se estancó su capacidad redistributiva en la década de los 90. Las sucesivas reformas del IRPF que se produjeron tras aquella primera Ley del IRPF de 1978 (me refiero a la de 1991, 1998, 2004 y 2005) (26), no han supuesto mejoras sustanciales en la eficacia redistributiva del impuesto.

No es de extrañar que Onrubia Fernández (27) expresara muy gráficamente que el IRPF muestra un evidente agotamiento de la progresividad en todos los modelos aprobados, lo que ha terminado obligando a elevar la presión fiscal para mantener un nivel más o menos constante de su efecto redistributivo (28). Por ello, el efecto redistributivo del IRPF se ha mantenido gracias a las subidas del tipo medio efectivo que se sitúan en un 10,89 % (2009), 11,97 % (2010) elevándose hasta el 12,18 % (2011).

Junto a esa plausible explicación, existe una segunda que coadyuva a entender la dificultad de lograr efectos equitativos y redistributivos por la vía del ingreso del IRPF. Me refiero al escaso porcentaje de contribuyentes existentes en los tramos altos de la tarifa del IRPF sobre los que lograr una significativa recaudación por efecto de la progresividad.

En efecto, en la tabla que hemos elaborado a partir de los datos de la AEAT (Figura 3), aparecen el número y porcentaje de contribuyentes en distintos tramos de renta a efectos del IRPF del 2016. En dicho cuadro se aprecia que apenas hay 7.000 contribuyentes en España que declaran unos ingresos superiores a los 600.000 € anuales. Y en el extremo opuesto, 2,3 millones de contribuyentes con ingresos para esta base general inferiores a los 1.500 €. En los tramos intermedios, el resto de los 19,5 millones de contribuyentes por el IRPF, se concentran fundamentalmente en los escalones medios de 6.000 a 60.000 €.

(25) A la misma conclusión llegan BLANCO PALMERO, P., Y GARCÍA NARRO, M. DE LA V., «Principios y herramientas para conseguir un sistema fiscal equitativo: vía del ingreso y del gasto», ob. cit., pp. 68 y 69, al afirmar que, «en España el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) es prácticamente el único impuesto distributivo reduciendo la desigualdad en la distribución de la renta bruta de los hogares un 7,47%, pero en los últimos años se ha producido un cambio en la estructura fiscal que impulsa el peso de los impuestos indirectos, lo que aumenta la desigualdad de la renta de los hogares en un 4,02%».

(26) Desde la primera Ley del IRPF de 1978 hasta la vigente de 2006, han existido cuatro diferentes leyes del IRPF, la citada de 1978, la de 1991 (la Ley 18/1991, de 6 de junio), la de 1998 (la Ley 40/1998, de 9 de diciembre), y la actual de 2006 (Ley 35/2006, de 28 de noviembre). Evidentemente, cada una de ellas ha tenido, a su vez, numerosas reformas.

(27) Cfr., «¿Qué puede aportar el sistema fiscal a la corrección de la desigualdad?», ob. cit., pp. 31 y 34.

(28) En este mismo sentido, señala RUIZ-HUERTA, J., ¿Afectan los impuestos a la distribución de la renta?, ob. cit., p. 13 que, «aunque existe un efecto redistributivo igualador asociado a la aplicación del IRPF (...), se trata de un efecto muy modesto y que tiende a disminuir con el tiempo, al menos durante los últimos años de la recesión económica española».

Figura 3

Bases imponibles	Número contribuyentes	Porcentaje sobre el total
Bases negativas hasta 0	677.396	3,48
0 hasta 1.500	1.630.883	8,32
1.500 hasta 6.000	3.170.291	16,27
6.000 hasta 12.000	2.362.298	12,13
12.000 hasta 21.000	4.688.411	24,07
21.000 hasta 30.000	3.074.528	15,78
30.000 hasta 60.000	3.188.849	16,37
60.000 hasta 150.000	605.835	3,11
150.000 hasta 600.000	74.820	0,38
Más de 600.000	7.249	0,04
TOTAL	19.480.560	100,00

Como se destila fácilmente de los datos, las rentas altas en nuestro país aportan en términos recaudatorios francamente poco. Existen muy pocos contribuyentes, no ya con rentas que lleguen a 100.000 € sino a 60.000 €. Los 75.000 contribuyentes que declaran rentas superiores a 150.000 €, apenas representa el 0,38 % de porcentaje total de contribuyentes, y los 7.000 que están por encima de los 600.000 €, es un 0,04 %.

La recaudación en España, como en la mayoría de los países de la OCDE, proviene fundamentalmente de los tramos medios de renta –de la llamada clase media–. Los datos avalan que el 40 % de los contribuyentes aporta el 70 % de lo recaudado por el IRPF.

El cuadro, en definitiva, demuestra enormes dificultades existentes en la actualidad para redistribuir –para lograr la igualdad material– por la vía del ingreso. El recurso con mayores capacidades redistributivas como es el IRPF en nuestro sistema tributario, está *agotado* a los efectos de cumplir esa función redistributiva.

Desde luego, el modelo actual es desigual, y más desigual desde, al menos, el año 2008 que es cuando comenzó la crisis económica y financiera. De manera que es necesario *buscar* los mecanismos para hacerlo menos desigual. En esa búsqueda es fácil y cómoda la solución de recurrir a los contribuyentes de rentas altas a los efectos de lograr de ellos, por la vía del ingreso, mayores recursos para distribuirlos entre los contribuyentes de rentas bajas.

El problema es que esta sencilla solución no es tal, ya que, cuando el 64,2 % de los declarantes por el IRPF tiene bases imponibles inferiores a 21.000 € o el 96,4 % de los contribuyentes tiene bases imponibles inferiores a 60.000 €, significa que no hay nadie (o casi nadie) en las rentas altas donde recaudar para redistribuir. No digo que no haya que gravar de forma progresiva esas rentas, sino que esas rentas son sumamente escasas a efectos recaudatorios y, por tanto, redistributivos.

Hablamos de la redistribución a través de los impuestos directos (fundamentalmente a través del IRPF) porque son más *justos* en términos de equidad y redistribución que los indirectos (singularmente el IVA y los IIEE) los cuales no

pueden discriminar en función de la capacidad económica de los contribuyentes ni de la progresividad del gravamen. Sin embargo, con las cifras y cuantías que nos ofrece la recaudación de los impuestos paradigmáticamente justos y redistributivos como es el IRPF, habría que preguntarse sobre la capacidad real y efectiva de redistribuir por la vía de este ingreso. La pregunta puede ser todavía más provocativa, ¿dónde está o dónde puede estar la progresividad del IRPF con estas cifras? Porque es claro y nadie discute que el IRPF es teóricamente más progresivo que el IVA. Pero a renglón seguido hay que decir que, como el IVA está limitado por la capacidad de compra (el que tiene más capacidad económica siempre va a consumir –a comprar– más que el que tiene menos o no tiene capacidad de pago), al final el IVA se convierte, sin quererlo, en un impuesto menos «antirredistributivo» que lo que pudiera parecer, o al menos, no tan alejado del IRPF en su capacidad de redistribución.

2. LA IMPOSICIÓN INDIRECTA: EL COMPORTAMIENTO DEL IVA Y DE LOS IIEE

La imposición indirecta –nos referimos fundamentalmente al IVA e IIEE– tiene un comportamiento inequívocamente regresivo, lo cual se traduce o contribuye a una clara *desigualación* de la renta de los hogares. La regresividad y la subsiguiente e inevitable divergencia en términos de igualdad de renta, es consecuencia de la combinación de los tipos de gravamen proporcionales en estos gravámenes y de la propensión media al consumo decreciente con la renta.

Empezando por los IIEE, he de decir que éstos han tenido un comportamiento singularmente regresivo, especialmente a partir del 2011, como consecuencia del ligero incremento en ese año de la presión fiscal en la imposición sobre el tabaco y en algunos tipos específicos sobre hidrocarburos. En todo caso, la fiscalidad de los consumos específicos –esto es, la presión fiscal de los IIEE– ha sido bastante estable en el resto del período, lo que ha contribuido a la desigualdad, que también se ha *comportado* (esa desigualdad) de forma *estable*.

Por lo que se refiere al IVA, este gravamen no ha perdido su natural regresividad pese a que la carga media de IVA por hogar ha crecido en España entre 2009 y 2019. La menor demanda de consumo en el periodo de la crisis, obligó a incrementar los tipos de gravamen del IVA para no perder recaudación, elevándose el tipo reducido del 7 al 10 % y el general del 16 al 21%. Esa medida sirvió para mantener parcialmente la recaudación, pero hizo más regresivo aun el IVA. Lo que significa que una mayor presión fiscal no siempre puede ser la solución para lograr una efectiva equidad o justicia en el sistema tributario.

Es más, los incrementos que en la presión fiscal se produjeron en esos años para aumentar la recaudación y atajar el déficit presupuestario, fueron sin duda los mayores causantes de la regresividad del sistema y, consecuencia de ello, del incremento de las desigualdades y de la inequidad del sistema tributario. Como ha señalado gráficamente Onrubia Fernández, una simple «elevación del tipo general del IVA (p.e. del 21 al 23%) o el gravamen a tipo general de consumos a

tipo reducido supondría un empeoramiento de la desigualdad de 1,3 puntos de Gini (del 0,373 al 0,386)» (29).

Por eso mismo afirmo que no necesariamente el incremento de la presión fiscal implica una mayor recaudación y, por tanto, una mejor disposición del sistema para redistribuir, porque esa mayor recaudación con efectos redistributivos, puede verse seriamente inhabilitada por la regresividad que provoca en el sistema. Lo que se traduce en la necesidad de ser muy selectivo en los tributos que se escogen para incrementar la presión fiscal, porque de no hacerse así, la eventual mejora del sistema redistributivo que se lograría con una mayor recaudación se vería seriamente anulada con el fortalecimiento de tributos regresivos, y, en definitiva, se lograría un sistema tributario alejado de la igualdad, la equidad y la redistribución (30).

IV. LAS REFORMAS FISCALES NECESARIAS PARA ALCANZAR LA EQUIDAD Y PROGRESIVIDAD DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

Demostrada la imperfección de nuestro sistema tributario en términos de equidad, progresividad y justicia, debemos estudiar, finalmente, «las reformas fiscales» que, en mi opinión, son necesarias para que nuestro sistema tributario fuera más equitativo y progresivo y, en definitiva, permitiera impulsar la antes mencionada modernización del Estado (31).

Del estudio previo hemos concluido dos ideas poco cuestionables; que el IRPF es y ha sido el único impuesto de nuestro sistema tributario con efectiva capacidad para redistribuir la renta y reducir la desigualdad gracias a su progresividad, y que el IVA, los IIEE y, en general, la imposición sobre el consumo, es claramente regresiva, hasta el punto de que ha tenido que ser el IRPF el gravamen que de forma constante ha tenido que compensar el comportamiento regresivo del IVA y los IIEE.

Deberíamos, entonces, preguntarnos qué otros tributos de nuestro sistema tributario o qué nuevos tributos inexistentes actualmente en la cesta de tributos, pueden ser idóneos para lograr una mayor equidad del sistema por efecto de redistribuir la renta. Para responder a esta pregunta debemos reiterar la idea antes apuntada de que los impuestos progresivos son siempre más equitativos que los regresivos, ya que aquellos discriminan en función de capacidad de pago. Los impuestos progresivos por excelencia en nuestro sistema tributario son los impuestos directos que gravan la renta de las personas físicas (IRPF), el patrimonio de las personas físicas (IP) y las transmisiones lucrativas *inter vivos* y *mortis causa* (el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o ISD). Por el contrario, no es progresivo, aunque

(29) Cfr., «¿Qué puede aportar el sistema fiscal a la corrección de la desigualdad?», ob. cit., p. 33.

(30) Cfr., ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., «Fiscalidad, equidad y redistribución», ob. cit., pp. 194 y 195.

(31) Muy recientemente se ha afirmado que «la necesidad de introducir seriamente políticas redistributivas resulta cada vez más evidente y, por ello, se plantea nuevamente la conveniencia de disponer de un sistema fiscal capaz de colaborar en la disminución de las desigualdades, más allá de la redistribución que puede hacerse mediante el gasto público». Cfr., SEVILLA SEGURA, J. V., «La imposición sobre la renta, no equitativa ni neutral», *Revista Agenda Pública*, 10 de septiembre de 2018, p. 4.

es un impuesto directo, el impuesto que grava el beneficio o la renta de las personas jurídicas (Impuesto sobre Sociedades o IS).

Frente a los impuestos progresivos, los impuestos regresivos son menos equitativos porque no redistribuyen equitativamente la carga impositiva. Los impuestos indirectos como son el IVA, los IIEE o el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP), son tributos regresivos que reparten la carga tributaria de forma inequitativa.

Por tanto, la vía para lograr la igualdad y progresividad en los términos exigidos por la CE es a través del primer grupo de tributos, esto es, de los impuestos directos, personales y progresivos, y tales no son otros que el IRPF, el IP y el ISD. Cada uno de estos gravámenes debería ser objeto de reforma a los efectos de alcanzar los objetivos señalados de equidad y justicia. El IRPF incrementando la progresividad y modificando su actual modelo dual de gravamen en función del tipo de renta (sobre el capital, el trabajo, etc.); el IP a los efectos de lograr un mayor potencial recaudatorio (lo que no es nada difícil dado los bajos niveles actuales de recaudación); y el ISD ampliando la base del impuesto y reduciendo beneficios fiscales. Veamos de forma individualizada cada uno de ellos.

1. LOS IMPUESTOS PATRIMONIALES: EL IP Y EL ISD

El patrimonio, junto con la renta y el consumo, es una de las tres manifestaciones clásicas de capacidad económica que pueden y deben ser sometidas a tributación. Estas tres fuentes de riqueza se deben gravar, según se defiende desde la Ciencia de la Hacienda (32), en función de dos factores, el *volumen* de lo que se somete a gravamen (de manera que, a mayor renta, o patrimonio o consumo, mayor debe ser el impuesto sobre la renta, el patrimonio o el consumo), y la *fuerza* u *origen* de la riqueza gravada (en el sentido de que la renta o el patrimonio derivado del esfuerzo y productivo debería tener un gravamen menor que el obtenido sin esfuerzo e improductivo). Este planteamiento justificaría que, por ejemplo, las rentas del trabajo –los rendimientos del trabajo o de las actividades económicas–, en la medida en que son obtenidas como resultado del esfuerzo personal, tuvieran un gravamen menor que, por ejemplo, las rentas del capital, ya que en éstas no es necesario el esfuerzo ni participación activa del sujeto, pues se obtienen automáticamente (fundamentalmente las rentas del capital mobiliario). Correlativamente, esas conclusiones explicarían que las rentas que provienen de comportamientos socialmente no productivos, esto es, las rentas que solo benefician al sujeto y no a la colectividad, como es el caso del ISD o del IP, deberían tener un tratamiento fiscal menos beneficioso que el que habría que otorgar a las fuentes de riqueza que tuvieran un comportamiento más social y menos individual. Se trata, en definitiva, de considerar el esfuerzo vinculado a su creación y su contribución productiva arbitrando un tratamiento fiscal claramente favorable para ellas y en detrimento de la derivada con un menor esfuerzo o contribución productiva del sujeto

(32) SEVILLA SEGURA, J. V., «Notas para una nueva política tributaria», *Claves de Razón Práctica*, núm. 130, marzo, 2003, pp. 26 y 27. También, en *Política y Técnica Tributarias*, IEF, Madrid, 2004, pp. 272 a 274.

Estas conclusiones de la Ciencia de la Hacienda constituyen para nosotros, en cambio, las premisas para proponer las reformas fiscales que permitirían un sistema tributario más equitativo y distributivo. En todo caso, todo ello requiere una explicación más detenida.

En efecto, como ya expusimos en un estudio anterior (33), está claro que el volumen debe condicionar cuantitativamente el gravamen y que, también, el origen ha de ser un factor decisivo en el reparto de la carga tributaria, en el sentido de que la renta derivada del esfuerzo y productiva debería soportar un menor gravamen que la que se deriva sin esfuerzo o es improductiva.

Tradicionalmente, el tratamiento fiscal de aquellos gravámenes y de estas rentas estaba en consonancia con esas consideraciones vinculadas al esfuerzo, productividad, enriquecimiento o acrecentamiento patrimonial gratuito, de forma que era exacta la ecuación de que, a mayor esfuerzo vinculado a la creación de renta y su contribución productiva o productividad social, menor era el gravamen; y a la inversa, a menor esfuerzo o contribución productiva del sujeto, mayor es el gravamen.

Así, cuando la imposición sobre la renta era analítica y gravaba independientemente cada rendimiento, se arbitraba un tratamiento desigual para las rentas del trabajo y para las rentas del capital gravándose más éstas que las primeras. Y si la imposición no era analítica sino un impuesto sintético sobre la renta, se utilizaba un impuesto complementario sobre el patrimonio que, en la práctica, venía a añadir un gravamen suplementario sobre las rentas del capital.

Otro criterio de discriminación de las rentas atendiendo a su origen es, como hemos apuntado, el que diferencia entre las rentas que proceden de comportamientos socialmente productivos de aquellas otras que son resultado de comportamientos apropiativos. Conforme a ello, y como se ha señalado, «mientras que en el primer caso el acrecentamiento patrimonial obtenido por el sujeto se produce en un contexto de enriquecimiento social y resultan beneficiados tanto el sujeto como la sociedad, en el caso de los comportamientos apropiativos el enriquecimiento de un sujeto es a costa de otro con lo que la sociedad en su conjunto no resulta beneficiada. Una donación, por ejemplo, habría que incluirla en este segundo grupo. No hay duda de que el beneficiario de la misma verá aumentar su patrimonio pero en cambio la sociedad no será más rica puesto que dicho aumento patrimonial se corresponde exactamente con una disminución equivalente en el patrimonio del donante. En consecuencia, desde la perspectiva de la sociedad en su conjunto, que es la que debe ocupar a la política gubernamental, tiene interés favorecer los comportamientos socialmente productivos de los sujetos frente a los puramente apropiativos. Animar, en definitiva, a que el enriquecimiento de los sujetos apareje el enriquecimiento de la sociedad, gravando con menor intensidad a las rentas provenientes de los comportamientos socialmente productivos» (34).

Estos criterios que tradicionalmente han sido válidos y siguen siendo, en mi opinión, acertados hoy en día, deberían inspirar la estructura de nuestro sistema tributario. No creo –yo, al menos, no encuentro– otros criterios más válidos que los expuestos, y ello a pesar de que se insista y prevenga de los peligros que encierra

(33) ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., «Otra «nueva» reforma tributaria», en la Tribuna de la Revista Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 160, octubre-diciembre, 2013, pp. 17 a 21.

(34) SEVILLA SEGURA, J. V., «Notas para una nueva política tributaria», ob. cit., pp. 26 y 27. Del mismo autor, en *Política y Técnica Tributarias*, ob. cit., pp. 272 a 274.

una mayor tributación en bienes, derechos y personas por la facilidad de deslocalizar el capital o incluso la residencia, fruto de la libre movilidad de capitales, bienes o personas (35).

A pesar de ello, a pesar de la actual y cierta mayor facilidad para las deslocalizaciones (36), sigo creyendo que, desde la perspectiva de la eficacia, interesa favorecer los comportamientos socialmente productivos frente a los puramente apropiativos; y que, desde la perspectiva de la equidad y la redistribución, las rentas obtenidas con esfuerzo deberían disponer de un tratamiento más favorable que las obtenidas sin la participación activa del sujeto.

Conforme a estas consideraciones, José Víctor Sevilla aboga por un sistema más sensato y oportuno que combinase equidad y eficacia, esto es, lo que hemos dado en llamar un verdadero *sistema tributario justo*; un sistema «que favorezca el esfuerzo, la innovación y los comportamientos emprendedores frente a la cultura del rentista. Esto significa, en primer lugar, hacer desaparecer las discriminaciones actualmente existentes en el impuesto sobre la renta entre los rendimientos del trabajo y los rendimientos del capital. En segundo lugar, eliminar las discriminaciones que existen entre la tributación de las ganancias de capital y las otras vías de acrecentamiento patrimonial y, finalmente, en revisar la actual tributación sobre las herencias. El objetivo a conseguir consiste en reequilibrar la distribución de la carga entre esas diversas vías de acrecentamiento patrimonial sin que ello tenga que comportar necesariamente variaciones globales en el nivel de tributación» (37).

Aunque, ciertamente, sorprende que siga abierto hoy día el debate sobre la pervivencia de figuras como el ISD y el IP –Francisco Escribano se refería ya hace treinta años al IP como «uno de los más típicos elementos de la mitología fiscal»– (38), en mi opinión (39), un sistema tributario que quiera proyectar mínimamente la equidad y la redistribución, debe incorporar ambos gravámenes. Y los

(35) La Ley 4/2008, de 23 de diciembre, que «suprimió» el IP con el establecimiento de una bonificación del 100 por 100 en la cuota, justificó dicha eliminación en «las transformaciones, tanto del entorno económico internacional como las mismas modificaciones introducidas en el tributo, [que] han hecho que pierda su capacidad para alcanzar de forma eficaz los objetivos para los que fue diseñado». Y la primera rehabilitación del IP para el 2011 y 2012 (ya que posteriormente se ha extendido para los ejercicios sucesivos) operada por el Real Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal, justifica la misma en razones recaudatorias –«la obtención de una recaudación adicional»–, si bien añade ahora razones de justicia –«al mismo tiempo que reforzar el principio de equidad»–.

(36) MANUEL CONTHE defendía el mantenimiento del ISD en estos expresivos términos: «Los argumentos esgrimidos contra el impuesto son débiles. Sus efectos adversos sobre el ahorro son más que dudosos (el sustancial importe que pagaron sus herederos en Cantabria, ¿moderó a caso el espíritu empresarial de don Emilio Botín padre?). El ejercicio competitivo entre residentes de comunidades autónomas no forales y los residentes en territorios forales (...) no debería llevar a la supresión del impuesto en toda España, sino a la lucha contra la «desfiscalización competitiva» y la «competencia fiscal desleal» (...). De sus fraudes se infiere la conveniencia de suprimir el tributo. La premisa es cierta (...). Pero la doctrina de que la existencia de fraude debe llevar a la supresión del impuesto no es de recibo, y aplicada a otros impuestos –IVA, IRPF...–, sería demoledora («¿Hay que suprimir el impuesto de sucesiones?»), *El País*, 23 de febrero de 2003, p. 17).

(37) *Notas para una nueva política tributaria*, ob. cit., p. 28.

(38) *El impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas*, Civitas, Madrid, 1985, p. 20.

(39) Que ya expresé en «Otra «nueva» reforma tributaria», ob. cit., pp. 20 y 21, y en «Fiscalidad, equidad y redistribución», ob. cit., pp. 202 a 204.

debe incorporar como impuestos estables y recurrentes de nuestro sistema tributario; la equidad en el reparto de la carga tributaria, el potencial carácter redistribuidor de la riqueza (40), la finalidad incentivadora de una utilización social y productiva del patrimonio, así como la capacidad recaudatoria moderada pero no desdeñable de ambos impuestos (41), justifican sobradamente esta medida (42). Lo que no encuentra, desde luego, descargo alguno es desechar tales tributos (ingresos) y, a la vez, justificar en la falta de ingresos (43), la reducción de servicios públicos (gastos), máxime cuando se trata de servicios públicos esenciales que serán, entonces, *autofinanciados* (44).

La eliminación del IP y del ISD de nuestra cesta de impuestos, forma parte de lo que se ha llamado por la doctrina, el constante y «continuado proceso de regresivización de los impuestos que alcanza al conjunto de la Hacienda pública, cada vez más renuente a socializar riesgos colectivos como instrumento de cohesión social, tan característica del Estado de Bienestar» (45).

Por tanto, la equidad y la redistribución obligan a considerar al Impuesto sobre el Patrimonio y al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como tributos necesarios e imprescindibles en el cuadro general de nuestro sistema tributario español (46). Aunque ciertamente no representan una elevada capacidad recaudatoria dado que el IP apenas lograba –con datos de 2016– un 1 por 100 del total de la recaudación tributaria y el ISD algo más del 1,5 por 100, lo cierto es que también razones extrafiscales justifican su pervivencia. La necesidad de alcanzar una *mayor equidad* en la carga tributaria, el ineludible objetivo de fomentar la *utilización más productiva* del patri-

(40) Justifica la pervivencia del ISD, ZORNOZA PÉREZ (Prólogo a la monografía de Violeta Ruiz, *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003, p. 23), en el hecho de ser «de las pocas figuras con un cierto carácter redistributivo y sin la cual puede verse comprometida la progresividad del conjunto del sistema tributario».

(41) Máxime cuando la presión fiscal española, por más que pueda haber aumentado con las últimas modificaciones tributarias, es notablemente inferior, tanto en relación con la media europea, ya sea la de la Unión Europea (UE) 27 o la de la Eurozona, como en relación con las grandes potencias europeas. Sobre ello, cfr., BARRAGUÉ CALVO, B., y MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C., *El régimen de garantía de ingresos mínimos en España: una propuesta de revisión*, Fundación Alternativas, núm. 71/2012, Madrid, 2012, pp. 43, 44 y 53.

(42) Un estudio sobre las razones a favor de la existencia del IP, lo realizan VEGA BORREGO, F. A. y MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C., *El Impuesto sobre el Patrimonio*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pp. 20 a 27.

(43) Aboga por la supresión del ISD, ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (*La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Instituto de Estudios Económico, Madrid, 2001, p. 21), entre otras razones, por su escasa potencialidad recaudatoria, cuya «única explicación de que un impuesto tan progresivo arroje resultados tan pobres solo puede hallarse en un alto nivel de no sujeción efectiva al impuesto». Más recientemente, y de forma más enérgica, se reclama la eliminación en, Cubero Truyo, A. (Director), *Evaluación del Sistema Tributario Vigente. Propuestas de Mejora en la Regulación de los Distintos Impuestos*, Civitas, Madrid, 2013, pp. 429 a 461.

(44) Así lo expusimos en «Otra «nueva» reforma tributaria», ob. cit., pp. 19 a 21.

(45) SEVILLA SEGURA, J. V., «La imposición sobre la renta, no equitativa ni neutral», ob. cit., p. 1.

(46) Abogaba de nuevo por la existencia de un IP o «impuesto sobre la riqueza», MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C., «Situación actual y perspectivas de los impuestos sobre la riqueza», ob. cit., pp. 22 y 26, afirmando que los impuestos patrimoniales persiguen «cuatro objetivos fundamentales: lograr una mayor equidad en la carga tributaria; procurar una mejor distribución de la riqueza; fomentar una utilización más productiva de los bienes; y, por último, mejorar la eficiencia de la Administración tributaria en su lucha contra el fraude fiscal». Con anterioridad a este trabajo, lo defendía también el mismo autor en la obra, «La imposición sobre el patrimonio como instrumento para una distribución equitativa de la riqueza», *Estudios de Progreso*, núm. 58/2011, Fundación Alternativas, Madrid, 2011, en especial, pp. 44 a 46.

monio, así como la obligada constitucionalmente *redistribución de la riqueza*, claman por su presencia en nuestro sistema tributario.

Y una presencia de ambas figuras que requiere de un replanteamiento en orden a *incrementar su potencial recaudatorio*, bien incrementando la tarifa progresiva o ampliándose la base de sujeción de ambos impuestos –especialmente del ISD–, o bien suprimiendo numerosos beneficios fiscales actualmente existentes y distorsionadores del gravamen, como ocurre en gran medida en el ISD (47). Además, por supuesto, de la necesidad de lograr una regulación más pacífica en relación a los puntos de conexión o criterios de sujeción territoriales de hechos y sujetos en el seno de la Unión Europea (48), en el plano internacional (49), y, desde luego, en el ámbito de las Comunidades Autónomas (50).

(47) Como se señala en AAVV., «Propuesta de reforma del sistema tributario (Por un sistema fiscal equitativo que contribuya a la creación de empleo y garantice la protección social y el acceso a bienes y servicios básicos)», *Cuadernos de Información sindical*, CCOO, núm. 41, 2014, p. 41, «las políticas de bonificaciones en la cuota (...) ha llevado a una caída de la recaudación por sucesiones y donaciones. Por ejemplo, en Cataluña se ha pasado de recaudar 972 millones de euros en 2008 a 332 millones en 2011 (...). Asimismo, una política menos generosa por parte de las comunidades autónomas en la bonificación de cuotas podría aumentar algo la recaudación». En relación a este último aspecto, debe tenerse en cuenta que, en la actualidad (enero de 2019), de las 17 Comunidades Autónomas existentes, en 11 de ellas los ascendientes, descendientes y cónyuges del causante prácticamente tienen una cuota cero (Asturias, Baleares, Canarias, Castilla-La Mancha, Galicia, Extremadura, Madrid, Murcia y La Rioja, así como los territorios forales), en otras 3 la cuota es cero cuando no superan determinados límites menores (Andalucía, Castilla y León y Aragón), y las 3 restantes, cuentan con distintas bonificaciones (Cantabria, Cataluña y Valencia). Cfr., nuestro anterior estudio, «Fiscalidad, equidad y redistribución», ob. cit., pp. 202 a 204.

(48) En primer lugar, fue el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) el que advirtió que los no residentes en España pero residentes en la UE eran peor tratados fiscalmente en el ISD que los residentes en España. Dicha discriminación fue eliminada con la Sentencia del TJUE C-127/12, de 3 de septiembre de 2014 que consideraba que dicha diferencia de trato entre ciudadanos de la UE suponía una restricción a la libre circulación de capitales y, por tanto, era contraria al Tratado de Funcionamiento de la UE (TFUE).

(49) En segundo lugar, tuvo que ser el Tribunal Supremo en su Sentencia 242/2018, de 19 de febrero de 2018 (Roj. 520/2018) la que estableció que los sujetos pasivos que residan fuera de la UE y del Espacio Económico Europeo –EEE– también pueden beneficiarse de las mismas bonificaciones autonómicas del ISD que ya disfrutaban los residentes en España (o en la UE o en el EEE). Por tanto, el tratamiento fiscal que se da en el ISD a los residentes en España (en virtud de la regulación de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) y en la UE (en virtud de la Sentencia citada del TJUE de 3 de septiembre de 2014), también se ha de extender a los residentes en terceros países (o no residentes en España o en la UE). En dicha Sentencia, el Tribunal Supremo explica que, si bien desde el Tratado de Maastricht (1994) los efectos de la libre circulación de capitales se extendían a los llamados terceros estados (países no pertenecientes a la UE o al EEE), la Ley del ISD no reconocía el mismo tratamiento a los residentes en dichos países terceros. Por tanto, y aunque ya existía jurisprudencia sobre discriminaciones sucesorias sufridas por extracomunitarios (el caso más conocido era el del Sr. Welte, nacional suizo que heredó unos bienes en Alemania y no pudo aplicar los beneficios fiscales a los que sí accedían los residentes en Alemania), los ciudadanos no europeos que recibían herencias o donaciones en España seguían siendo peor tratados fiscalmente que sus hermanos españoles. Dado que la Administración española seguía negando la devolución de los mayores impuestos sobre las herencias o donaciones pagados por los ciudadanos residentes fuera de la UE, la citada Sentencia del TS de 19 de febrero de 2018 establece que los sujetos pasivos que residan fuera de la UE y del EEE también pueden beneficiarse de las mismas bonificaciones autonómicas del ISD que ya disfrutaban los residentes en España (o en la UE o en el EEE). Según el Tribunal, lo contrario supone una vulneración de la libertad de circulación de capitales que, como el TJUE ha dicho reiteradamente, alcanza también a países terceros.

(50) Finalmente, el último pronunciamiento hasta la fecha (enero de 2019) resolviendo conflictos sobre los puntos de conexión territorial en el ISD ha venido de la mano del Tribunal Constitucional,

2. EL IRPF

Decíamos antes que, en orden a lograr un modelo de nuestro sistema tributario más equitativo, progresivo y redistributivo, era necesario, además –por supuesto– de contar con un impuesto sobre la renta de las personas físicas central y sobre el que se vertebrase nuestro sistema, que dicho tributo, si ha de diferenciar entre las distintas fuentes de renta, discrimine entre las rentas del trabajo y empresariales con respecto a las rentas y ganancias del capital, en el sentido de establecer un mayor gravamen sobre éstas en detrimento de las primeras.

Ello es consecuencia ineludible de la premisa anterior que dábamos por buena referida a que las rentas derivadas de comportamientos socialmente no productivos o apropiativos, debían tener un mayor gravamen que las rentas que provienen de comportamientos socialmente productivos. Dado que entre las primeras se encuentran las rentas y ganancias del capital y entre las segundas las rentas del trabajo o rendimientos derivados de las actividades económicas, éstas deben tener un gravamen menor que las primeras.

Sin embargo, nuestro modelo dual vigente en el IRPF, además de perder gran parte de la progresividad que le caracterizaba (51), grava más la renta del trabajo que la del capital. Es más, desde el período impositivo del 2014 ha ido gradualmente reduciéndose el tipo máximo y mínimo para todas las rentas, pero sin una mayor ventaja para las rentas salariales y los rendimientos de actividades econó-

en concreto, en la Sentencia 52/2018, de 10 de mayo, que resolvía una cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha en relación con el artículo 9.a) de la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 9/2008, de 4 de diciembre, de medidas en materia de tributos cedidos, el cual supeditaba el disfrute de una bonificación en el Impuesto sobre Donaciones al requisito de que el sujeto pasivo tenga su residencia habitual en Castilla-La Mancha. El TC declaró inconstitucional y nulo este requisito por suponer una discriminación por razón de la residencia que no tenía una justificación objetiva y razonable, y como ya declaró, por lo demás, en términos muy parecidos en la STC 60/2015, de 18 de marzo, en relación a un precepto idéntico aprobado por la Comunidad Autónoma valenciana. Sobre ello, vid., GARCÍA PUENTE, J., «La necesaria reforma de la imposición sobre sucesiones: Análisis de la STC 52/2018, de 10 de mayo», *Diario La Ley*, núm. 9361, 2019, y ÁLVAREZ GARCÍA, S., «Comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional 52/2018: nulidad del precepto legal autonómico que supedita el disfrute de una bonificación en el Impuesto sobre Donaciones al requisito de que el sujeto pasivo tenga su residencia habitual en Castilla-La Mancha», *Crónica Tributaria*, núm. 169/2018, pp. 231 a 236.

(51) El caso español no es aislado al del resto de los países de la OCDE. El Monitor Fiscal del Fondo Monetario Internacional, señalaba en su informe de octubre de 2017 que la disminución de la progresividad es consistente con la caída del IRPF de los países de la OCDE, desde una media del 62% en 1981 hasta un 35% en el año 2015. De ahí que, por un lado, se haya denunciado que «en las últimas décadas la progresividad se ha visto mitigada» siendo «la carga impositiva más pesada para aquellos contribuyentes con menos ingresos y más suave para las rentas altas», y, por otro lado, se haya exigido «un fortalecimiento de la progresividad» a los efectos de alcanzar «un reparto más igualitario y progresivo de la carga impositiva lo que redundaría en una reducción de la desigualdad». Cfr., BLANCO PALMERO, P., y GARCÍA NARRO, M. DE LA V., «Principios y herramientas para conseguir un sistema fiscal equitativo: vía del ingreso y del gasto», ob. cit., pp. 68 y 69. También, PONTÓN ARICHA, T., «Pobreza, desigualdad vs. Justicia tributaria», en Cristina García-Herrera Blanco (Directora), «VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario «Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario» (2.ª parte), Documentos de Trabajo 11/2018, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018, p. 103.

micas (52). Por ello mismo es necesario una reforma integral del IRPF, con una racionalización y simplificación de su estructura, pero, sobre todo, eliminando el sistema dual de tributación o, al menos, equiparando el gravamen de las rentas del capital a las del trabajo.

Bien es cierto que la tendencia en el último medio siglo ha sido claramente de continua pérdida de peso relativo en el PIB de las rentas del trabajo frente a las del capital. Este fenómeno mundial ha afectado especialmente a España con la crisis del 2008. Así, los últimos datos de Contabilidad Nacional publicados por el Instituto Nacional de Estadística –primer trimestre de 2017–, muestran un avance interanual del PIB del 4,1 % –a precios de mercado–, pero las rentas de capital han experimentado un incremento del 5,3 %, mientras que las del trabajo han aumentado un modesto 3,1 %. De esta forma, las rentas del trabajo, que representaban casi un 50 % del PIB antes de la crisis, han caído por debajo del 46 % en la actualidad. Lo que significa que la transferencia de rentas que se está produciendo desde el factor trabajo al capital, es en gran medida la que provoca el aumento de la desigualdad, una desigualdad que se ve, además, peligrosamente avivada, al dar un tratamiento fiscal más beneficioso a las rentas del capital frente a las del trabajo (53).

Un estudio reciente llevado por Lidia Brun y Ignacio González (54), explica de forma clara que la reducción de las rentas del trabajo frente a las del capital en el PIB es consecuencia, no solo ya de que el valor real de los activos financieros haya aumentado desde los años 80 de forma significativa, sino también, de que la inversión se haya estancado y los salarios se hayan desacoplado de la productividad. Para estos autores, estos fenómenos, además de que «están relacionados», «han sido causados por cambios regresivos en la estructura de tributación del capital y el aumento del poder de mercado. Estas dinámicas han aumentado la desigualdad, ya que el incremento de la riqueza financiera, cuya distribución es muy desigual, ha ocurrido a costa de los salarios, que son la principal fuente de ingresos para la mayoría de la población» (55).

(52) Sin perjuicio del ejercicio de la competencia normativa ejercida por cada Comunidad Autónoma en la modulación de las escalas autonómicas, se puede generalizar afirmando que, mientras que en las rentas que integran la base imponible general el tipo máximo aplicable en el 2014 del 52 % y el mínimo del 24,75 % ha descendido hasta un tipo máximo –el vigente en la actualidad (2019)– del 45 % y un mínimo del 19 %, en cambio, en las rentas del capital y ganancias del capital que integran la base imponible del ahorro, éstas han visto reducidos sus tipos máximos desde el 24 % y el mínimo del 20 % del 2015, hasta el tipo máximo del 23 % y el mínimo del 19 % vigentes.

(53) RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., «Estado de bienestar y gravamen del capital», *Revista Agenda Pública*, 25 de julio de 2017, pp. 1 y 2.

(54) BRUN, LIDIA Y GONZÁLEZ, IGNACIO, *Tobin's Q and Inequality* (November 12, 2017). SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3069980> y también en <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3069980>.

(55) BRUN CARRASCO, L., Y GONZÁLEZ GARCÍA, I., «Impuestos al capital, poder de monopolio y desigualdad», *Revista Agenda Pública*, 28 de julio de 2018, pp. 1 a 4. Los datos que se manejan en el estudio, no dejan ningún lugar a la duda. Por ejemplo, en Estados Unidos, desde la década de los años 60 hasta la actualidad (sin incluir, incluso, la última reforma fiscal de 2018 del Presidente Donald Trump –<https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p5318.pdf>–), «el tipo medio efectivo sobre los dividendos ha disminuido drásticamente, pasando de niveles próximos al 45 % a niveles inferiores al 10 %. Los impuestos sobre las ganancias de capital también han disminuido, pasando del 20 % al 10 % aproximadamente (...). Así mismo, el impuesto efectivo sobre los beneficios empresariales (corporate tax) ha pasado de ser superior al 40 % a estar por debajo del 20 % (estos datos no capturan la reciente reforma de Trump que probablemente ha disminuido aún más el tipo efectivo)» (p. 2).

En todo caso, de mantenerse el modelo dual de renta, lo que sí resulta imprescindible sería una mayor convergencia de los tipos de gravamen para evitar las enormes diferencias que existen entre ambas fuentes de rentas, como acabamos de ver. Así lo sostienen, incluso, los defensores de este modelo, esto es, los que consideran que «la imposición dual constituye una fórmula adecuada de gravamen de las rentas del trabajo y el capital en el IRPF. Sin embargo, tenemos que precisar que esta fórmula no implica el establecimiento de tipos necesariamente muy reducidos para las rentas del capital. Razones de equidad vertical, así como el propósito de limitar las estrategias de conversión de las rentas del trabajo en rentas de capital, justifican –entre otros motivos– la aproximación de los tipos de gravamen de ambas categorías de renta» (56).

En cualquier caso, y como decíamos antes, el IRPF debe seguir siendo el tributo central de nuestro sistema tributario; ha de ser el gravamen principal, cualitativa –en la estructura y diseño de nuestro sistema tributario–, como cuantitativamente, esto es, con mayor capacidad para recaudar, para redistribuir renta y para reducir la desigualdad. Incluso debe seguir compensando el comportamiento regresivo del IVA, los IIEE y demás tributos indirectos.

En términos de justicia tributaria, equidad y redistribución, la imposición personal y directa debe seguir siendo conceptual y cuantitativamente más relevante que la real e indirecta.

Ya hace años nos posicionábamos claramente en esta idea y frente a la principal tendencia actual de inversión de la importancia recaudatoria y cualitativa en el cuadro de impuestos a favor de los impuestos sobre los consumos en detrimento de la imposición personal sobre la renta (57). La llamada «alteración del *tax-mix*» promueve la pérdida de importancia del IRPF en el cuadro de impuestos de los sistemas tributarios, así como la disminución del peso específico de los IIEE, a cambio de subidas o incrementos en la recaudación del IVA (que pasaría a ser el principal tributo del sistema tributario) y de incrementar, igualmente, el peso de los impuestos sobre la propiedad. En definitiva, aumentar la presión fiscal en el IVA y reducir la del IRPF (58). El incremento de la fiscalidad en el IVA se lograría, sobre todo, eliminando tipos reducidos y estableciendo un único tipo general de gravamen, como proponen uno de los últimos Informes más relevantes sobre fiscalidad que surgen en el Reino Unido (el Informe Mirrlees) (59).

(56) LÓPEZ LABORDA, J. y ONRUBIA FERNÁNDEZ, J., *Cinco reflexiones sobre el Informe para la reforma del sistema tributario*, ob. cit., p. 18. También, y citado por dichos autores, PIKETTY, T. y SAEZ, E., «Optimal Income Labor Taxation», en Alan J. Auerbach, Raj Chetty, martin Feldstein y Emmanuel Sáez, eds., *Handbook of Public Economics*, vol. 5, Amsterdam: North-Holland, 2013, pp. 391 a 474.

(57) Cfr., ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., «Fiscalidad, equidad y redistribución», ob. cit., pp. 207 y 208.

(58) PONTÓN ARICHA, T., «Pobreza, desigualdad vs. Justicia tributaria», ob. cit., p. 101, señala que, en España, «los perceptores de mayores rentas contribuyen «menos» respecto a los últimos años. La fiscalidad directa está dejando paso a un sistema en el que tiene más peso la indirecta, aunque el peso sigue recayendo en las familias. Los últimos datos arrojados por las estadísticas de la Agencia ponen de manifiesto que las rentas altas han tenido un gran ahorro fiscal respecto a las más bajas».

(59) El Informe Mirrlees aboga por un tipo único sin ningún régimen especial. No obstante –añade–, de no ser ello factible, los tipos de gravamen del IVA deberían ser lo más uniformes posible. En particular, considera que deberían «evitarse los tipos cero y reducidos y, fundamentalmente, las exenciones» (The Mirrlees Review, *Dimensions of Tax Design*, Oxford University Press,

Esta alteración se fundamenta en los supuestos efectos negativos sobre la eficiencia redistributiva y sus limitaciones en relación con la equidad, el desarrollo económico y la riqueza. En estos expresivos términos se explicaban las razones que podría justificar subvertir el actual *tax-mix*: «De acuerdo con los resultados empíricos derivados de los análisis de la OCDE, es posible ordenar las distintas figuras tributarias según que sea menor o mayor su impacto negativo en el PIB: impuestos sobre la propiedad, impuestos sobre el consumo, impuestos personales sobre la renta e impuestos sobre sociedades. De esta forma, parece que la progresividad fiscal reduce la *renta per capita*. La conclusión lógica y más simple sería un cambio hacia impuestos sobre la propiedad y el consumo y menos impuestos sobre la *renta per capita* (...). Parece que la progresividad fiscal reduce la *renta per capita*. La pregunta que hay que formularse sería ¿se quiere ante todo satisfacer un principio jurídico a costa de bienestar? ¿Puede un sistema fiscal más eficiente, aunque no tan justo, generar mayores niveles de empleo como consecuencia de un mayor crecimiento económico? Parece que se apunta en esta dirección» (60).

Una inversión del actual *tax-mix* sería absolutamente negativa en término de redistribución de la riqueza (61) y reducción de las desigualdades (62). Onrubia Fernández se preguntaba recientemente sobre lo que se puede «esperar, en cuanto a redistribución, de una reestructuración del *tax-mix*, con aumentos de la presión fiscal por IVA y reducción en IRPF», a lo que terminaba concluyendo que, desde

Oxford, 2010, pp. 275 y ss., y 353, cuando concluye «Remove nearly all the current zero and reduced rates and, where possible, exemptions from VAT. Introduced a comprehensive package compensating the less well-off on average whilst maintaining work incentives»). Justifica la eliminación de tipos de gravámenes reducidos en la falta de idoneidad de los impuestos sobre el consumo para objetivos redistributivos. Téngase en cuenta que el Informe Mirrlees –realizado solo para diseñar el que podría ser el Sistema Tributario óptimo para el Reino Unido– rechaza que «todos los impuestos tengan que ser redistributivos», por lo tanto, dado que «la aplicación de tipos de gravamen reducidos, por lo general, carece de sentido en sistemas impositivos con instrumentos eficaces para el logro de los objetivos redistributivos, como el Impuesto sobre la Renta Personal y los beneficios sociales», «los tipos del IVA deberían ser lo más uniformes posible», sin tipos cero, reducidos o exenciones. Cfr., The Mirrlees Review, *Dimensions of Tax Design*, Oxford University Press, Oxford, 2010, p. 353, y en la «Introducción» que realiza VIÑUELA DÍAZ, J., a la traducción publicada en español, *El Informe Mirrlees, Diseño de un Sistema Tributario óptimo*, Fundación Ramón Areces, Madrid, 2013, p. LX.

(60) LÓPEZ RODRÍGUEZ, J., «Referencia al debate actual sobre política fiscal en los países occidentales», *Crónica Tributaria*, núm. 134/2010, p. 137.

(61) SEVILLA SEGURA, J. V., «La imposición sobre la renta, no equitativa ni neutral», ob. cit., p. 2, critica las dos grandes «soluciones» adoptadas por el legislador en los últimos años sobre nuestro sistema tributario, tanto la de los «impuestos duales sobre la renta, que gravaban separadamente las del capital a unos tipos más reducidos que los aplicables a las rentas del trabajo», como las otras «soluciones (...) mucho más ideológicas, y lo que planteaban abiertamente era acabar con la progresividad del Impuesto sobre la Renta; incluso, en alguna ocasión, con eliminarlo y sustituirlo por alguna modalidad de impuesto sobre el consumo. Cualquiera de ambas soluciones comportaría, como es evidente, una fuerte regresivización del patrón distributivo de los impuestos».

(62) RUIZ-HUERTA, J., ¿Afectan los impuestos a la distribución de la renta?, ob. cit., p. 16, literalmente afirma que «si, como parece sugerir el ICE, y así se refleja en las recomendaciones de las instituciones internacionales, se optara por fortalecer la imposición indirecta, reduciendo al mismo tiempo el peso del IRPF, las consecuencias distributivas serán con toda probabilidad negativas desde la perspectiva de la equidad del sistema».

luego, «un empeoramiento de la desigualdad, al menos en el corto plazo, aunque presumiblemente también en el medio plazo» (63).

V. CONCLUSIONES

La exigencia de un sistema tributario basado en la equidad, la progresividad y con una función redistributiva, no se deriva de un deseo colectivo de solidaridad o de justicia social, sino de un expreso mandato constitucional que se enuncia y se ordena en distintos preceptos significativamente situados dentro de nuestro Texto constitucional (artículos 1, 9, 31, 131, etc.), así como el estado social contemplado en la misma.

Pero un sistema tributario que se articule sobre tales principios de equidad, progresividad y finalidad redistributiva, exige, al menos, que se cumplan tres condiciones básicas. Primero, que se trate de un sistema tributario que descansa en una de sus figuras o especies emblemáticas, esto es, en los *impuestos* y no en las tasas o contribuciones especiales. Por tanto, debe estar basado fundamentalmente en impuestos (que responden a un modelo contributivo) frente a tasas o contribuciones especiales (que son paradigmáticas de los modelos retributivos).

En segundo lugar, debe configurarse un sistema tributario, no solo ya basado en impuestos frente a otras figuras, sino un sistema cimentado en impuestos *progresivos* (directos) y no regresivos (indirectos).

Y finalmente, el sistema tributario, para que responda más adecuadamente a los principios de justicia, equidad y redistribución, debe estructurarse en torno a impuestos progresivos que, además de gravar las fuentes clásicas de riqueza (renta y consumo), grave el *patrimonio*, tanto la mera tenencia como su transmisión, y ya se trate de patrimonio productivo como –y especialmente– el no productivo (IP e ISD)

Esta última exigencia orientada al diseño de un sistema tributario justo, progresivo y redistributivo, se traduce en la necesidad de que el IP y el ISD se conformen como tributos necesarios e imprescindibles en el cuadro del sistema tributario del Estado, no tanto en términos recaudatorios (aunque la reforma fiscal que se propugna avanza en incrementar su potencial recaudatorio, bien incrementando la tarifa progresiva o ampliándose la base de sujeción de ambos impuestos, o bien suprimiendo numerosos beneficios fiscales actualmente existentes y distorsionadores del gravamen) (64), cuanto por razones de equidad en el reparto de la carga tributaria y de mejor distribución de la riqueza.

Por último, abogamos por reformular el IRPF a los efectos de suprimir el vigente modelo dual de gravar las rentas de forma diferente en función de su ori-

(63) ONRUBIA FERNÁNDEZ, J., «¿Qué puede aportar el sistema fiscal a la corrección de la desigualdad?», ob. cit., p. 33. Cfr., ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., «Fiscalidad, equidad y redistribución», ob. cit., pp. 207 y 208.

(64) RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., «Estado de bienestar y gravamen del capital», ob. cit., p. 2, aboga por una reforma del sistema tributario, no «radical», pero sí con «medidas correctoras», entre ellas, «aumentar y modernizar el gravamen sobre el capital y el patrimonio en los tramos más altos de renta».

gen, o, al menos, invertir los actuales gravámenes a los efectos de beneficiar en mayor medida las rentas del trabajo frente a las del capital. De no ser así, se incide claramente en la inequidad del sistema tributario (65).

BIBLIOGRAFÍA

- AAVV., «Propuesta de reforma del sistema tributario. (Por un sistema fiscal equitativo que contribuya a la creación de empleo y garantice la protección social y el acceso a bienes y servicios básicos», *Cuadernos de Información sindical*, CCOO, núm. 41, 2014.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Instituto de Estudios Económico, Madrid, 2001.
- ÁLVAREZ GARCÍA, S., «Comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional 52/2018: nulidad del precepto legal autonómico que supedita el disfrute de una bonificación en el Impuesto sobre Donaciones al requisito de que el sujeto pasivo tenga su residencia habitual en Castilla-La Mancha», *Crónica Tributaria*, núm. 169/2018.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., «Fiscalidad, equidad y redistribución», en *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid sobre «Desigualdad y Riqueza»*, BOE-UAM, núm. 20, 2016.
- «Otra “nueva” reforma tributaria”, en la Tribuna de la Revista Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 160, octubre-diciembre, 2013.
- «Prohibición de discriminación: la igualdad en materia tributaria y su aplicación efectiva», *Revista Mexicana de Derecho Financiero y Tributario*, Universidad de Guanajuato, vol. 1 núm. 4, julio-diciembre 2015, Méjico, 2015.
- «Sistema tributario y Constitución», *Cuadernos de Derecho Público*, Instituto Nacional de Administraciones Públicas (INAP), núm. 25 (mayo-agosto) 2005.
- ATKINSON, A. B., y MARLIER, E., *Income and living conditions in Europe*, Eurostat statistical books. European Union, Luxembourg, 2010.
- BARRAGUÉ CALVO, B., «Umbral de pobreza... ¿Y de riqueza?», *Revista Agenda Pública*, 6 de junio de 2016.
- BARRAGUÉ CALVO, B., y MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C., *El régimen de garantía de ingresos mínimos en España: una propuesta de revisión*, Fundación Alternativas, núm. 71/2012, Madrid, 2012.
- BLANCO PALMERO, P., y GARCÍA NARRO, M. DE LA V., «Principios y herramientas para conseguir un sistema fiscal equitativo: vía del ingreso y del gasto», en Cristina García-Herrera Blanco (Directora), *VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario (2.ª parte)*, Documentos de Trabajo 11/2018, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018.
- BONESMO FREDRIKSEN, K., *Income Inequality in the European Union*, OECD Economics Department Working Papers, No. 952, OECD, Paris, 2012.
- BRUN, L., y GONZÁLEZ, I., *Tobin's Q and Inequality* (November 12, 2017). SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3069980> y también en <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3069980>.

(65) Entre otras cosas porque, como muy gráficamente se ha señalado, no es neutro sino todo lo contrario, gravar menos las rentas del capital que las del trabajo, toda vez que, «la fiscalidad sobre el capital no solo distribuye, sino que también moldea la economía». Cfr., BRUN CARRASCO, L., y GONZÁLEZ GARCÍA, I., «Impuestos al capital, poder de monopolio y desigualdad», *ob. cit.*, p. 4; y en *Tobin's Q and Inequality* (November 12, 2017). SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3069980> y también en <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3069980>.

- BRUN CARRASCO, L., y GONZÁLEZ GARCÍA, I., «Impuestos al capital, poder de monopolio y desigualdad», *Revista Agenda Pública*, 28 de julio de 2018.
- CONTHE, M., «¿Hay que suprimir el impuesto de sucesiones?», *El País*, 23 de febrero de 2003.
- CUBERO TRUYO, A. (Director), *Evaluación del Sistema Tributario Vigente. Propuestas de Mejora en la Regulación de los Distintos Impuestos*, Civitas, Madrid, 2013.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F., *El impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas*, Civitas, Madrid, 1985, p. 20.
- FMI, *Fiscal Policy and Income Inequality*, IMF Policy Paper, núm. 23, FMI, Washington, DC, 2014 (<http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2014/012314.pdf>).
- GARCÍA PUENTE, J., «La necesaria reforma de la imposición sobre sucesiones: Análisis de la STC 52/2018, de 10 de mayo», *Diario La Ley*, núm. 9361, 2019.
- GOERLICH GISBERT, F. J., «Distribución de la renta, crisis económica y políticas redistributivas», Fundación BBVA, 1.ª edición, Bilbao, 2016.
- HIDALGO PÉREZ, M. A., «Desigualdad y crecimiento: una relación convulsa», *Revista Agenda Pública*, 21 de marzo de 2017.
- «La distribución de la riqueza en España», *Revista Agenda Pública*, 17 de octubre de 2016.
- LÓPEZ LABORDA, J., y ONRUBIA FERNÁNDEZ, J., «Cinco reflexiones sobre el Informe para la reforma del sistema tributario», *FEDEA Policy Papers*, núm. 2014/01, FEDEA, 2014.
- LÓPEZ LABORDA, J., y SANZ ARCEGA, E., «Las preferencias por la Redistribución: Teoría y Evidencia para España», *Documentos de Trabajo, FUNCAS*, núm. 699, diciembre, 2012.
- LÓPEZ PÉREZ, A. M., y SALAS VALLINA, A., «Lucha contra el fraude y desigualdad social. El papel de las actuales políticas públicas», en Cristina García-Herrera Blanco (Directora), *VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario* (2.ª parte), Documentos de Trabajo 11/2018, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018.
- LÓPEZ RODRÍGUEZ, J., «Referencia al debate actual sobre política fiscal en los países occidentales», *Crónica Tributaria*, núm. 134/2010.
- MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C., *La imposición sobre el patrimonio como instrumento para una distribución equitativa de la riqueza*, Estudios de Progreso, núm. 58/2011, Fundación Alternativas, Madrid, 2011.
- «Situación actual y perspectivas de los impuestos sobre la riqueza», *Dossieres EsF, Economistas sin Fronteras*, núm. 20, Invierno, 2015.
- OCDE, *OCDE, 2014* (<http://www.oecd.org/social/inequality.htm>).
- ONRUBIA FERNÁNDEZ, J., «¿Qué puede aportar el sistema fiscal a la corrección de la desigualdad?», en el Debate *Fiscalidad y sistema de protección social. Qué fiscalidad para qué sistema de protección*, Congreso sobre Exclusión y Desarrollo Social en España, Fundación FOESSA, Madrid, 30 de octubre 2014.
- PIKETTY, T., y SÁEZ, E., «Optimal Income Labor Taxation», en Alan J. Auerbach, Raj Chetty, Martin Feldstein y Emmanuel Sáez, eds., *Handbook of Public Economics*, vol. 5, Amsterdam: North Holland, 2013.
- PONTÓN ARICHA, T., «Pobreza, desigualdad vs. Justicia tributaria», en Cristina García-Herrera Blanco (Directora), *VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario* (2.ª parte), Documentos de Trabajo 11/2018, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018.
- RAWDANOWICZ, L., WURZEL E., y CHRISTENSEN, A., «The Equity Implications of Fiscal Consolidation», *OECD Economics Department Working Papers*, núm. 1013, OECD, Paris, 2013.

- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., «Estado de bienestar y gravamen del capital», *Revista Agenda Pública*, 25 de julio de 2017.
- RUIZ-HUERTA, J., ¿Afectan los impuestos a la distribución de la renta?, *VII Informe sobre exclusión y desarrollo social en España 2014, Documento de Trabajo 2.6*, Fundación FOESSA, 2014.
- «Fiscalidad: Eficiencia y equidad», *Dossieres EsF, Economistas sin Fronteras*, núm. 20, Invierno, 2015.
- RUIZ OJEDA, A., «Fiscalidad y redistribución regulatoria en Villar Palasí», *Revista española de Derecho Administrativo*, núm. 174, octubre-diciembre, 2015.
- SEVILLA SEGURA, J. V., «La imposición sobre la renta, no equitativa ni neutral», *Revista Agenda Pública*, 10 de septiembre de 2018.
- «Notas para una nueva política tributaria», *Claves de Razón Práctica*, núm. 130, marzo, 2003.
- *Política y Técnica Tributarias*, IEF, Madrid, 2004.
- THE MIRRLEES REVIEW, *Dimensions of Tax Design*, Oxford University Press, Oxford, 2010.
- VEGA BORREGO, F. A., y MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C., *El Impuesto sobre el Patrimonio*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.
- VILLAR PALASÍ, J. L., «Fisco versus Administración. La teoría nominalista del impuesto y la teoría de las prestaciones administrativas», *Revista de Administración Pública*, núm. 24, 1957.
- VIÑUELA DÍAZ, J., «Introducción», en la traducción publicada en español, *El Informe Mirrlees, Diseño de un Sistema Tributario óptimo*, Fundación Ramón Areces, Madrid, 2013.
- ZORNOZA PÉREZ, J., *Prólogo a la monografía de Violeta Ruiz Almendral, Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003.