

FISCALIDAD, EQUIDAD Y REDISTRIBUCIÓN

Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN*

Resumen

Aunque las políticas (y las leyes) de gasto son mucho más efectivas para lograr la redistribución de la riqueza y reducir las desigualdades, las leyes de ingresos y, en particular, la ley tributaria (el sistema tributario) es también un instrumento complementario para dichos objetivos. El presente estudio aborda de qué manera incide la fiscalidad en la equidad y en la redistribución de la riqueza. Para ello se formulan tres preguntas cuyas respuestas sirven para analizar la efectiva incidencia del sistema tributario en la equidad y en la redistribución de la riqueza. En primer lugar, se realiza un análisis constitucional en orden a determinar si nuestro Texto constitucional obliga a diseñar un sistema tributario igualitario, equitativo y redistributivo. Tras concluir afirmando la existencia de dicho mandado, se analiza, en segundo lugar, si el mismo es efectiva y realmente igualitario, equitativo y redistributivo. Tras un análisis de la evolución del sistema tributario desde 1978 hasta nuestros días, se aborda en tercer y último lugar, la manera en que podría incidir de modo más efectivo el sistema tributario en la equidad, lo cual justifica un estudio sobre las medidas concretas que se pueden adoptar en el cuadro de impuestos de nuestro sistema tributario.

Palabras clave

Sistema tributario, igualdad, equidad, redistribución.

Abstract

Although spending policies (and legislation) are much more effective in achieving wealth redistribution and tackling income inequality, tax law is a complementary tool for such objectives. The article examines the way in which taxes impact equity and wealth distribution. Firstly, it analyzes whether Spanish constitution obliges to design an egalitarian and redistributive tax law. After affirmatively responding that question, the article addresses whether the tax legislation actually works as an egalitarian and redistributive system. Thirdly, and lastly, after a longitudinal analysis of the tax system from 1978 to the present day, the paper examines the way in which the Spanish tax law may improve the equity of the income distribution, an issue that justifies the study of concrete measures to implement in the current tax law.

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

Key words

Tax system, Fiscal equity, wealth redistribution.

SUMARIO: I. Introducción; II. ¿Debe ser el sistema tributario español equitativo y redistributivo?; 1. Perspectiva constitucional; Alcance y contenido material del mandato constitucional; III. ¿Es el sistema tributario español equitativo y redistributivo?; IV. ¿Cómo podría ser el sistema tributario español más equitativo y redistributivo?; 1. Imposición directa e indirecta: los impuestos directos, personas y progresivos; 2. Medidas concretas en el sistema tributario: IP, ISD e IRPF; V. Conclusiones; VI. Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN

ABORDAR un asunto tan genérico y extenso como el referido al que lleva por título este trabajo –*fiscalidad, equidad y redistribución*– resulta tan ambicioso como pretencioso y osado si es que se pretende abordar con un mínimo de profundidad y rigor. Por ello, salvo que acotemos su estudio a aspectos concretos como podrían ser los referidos a los efectos redistributivos del sistema tributario o a la equidad del sistema, o lo abordemos desde una particular perspectiva, el análisis que de otro modo se realizase estaría condenado al fracaso por su generalidad y superficialidad. Por ello optamos metodológicamente por circunscribir nuestro análisis, primero, a un aspecto concreto cual es el referido a la fiscalidad como instrumento de redistribución y de equidad, y segundo, desde una perspectiva específica de las diferentes posibles que existen, tales como podrían ser la económica, sociológica, política, presupuestaria, etc.

En el presente trabajo, por tanto, realizaremos un análisis constitucional y jurídico tributario de la *fiscalidad, equidad y redistribución*. Desde este plano se estudia, no sólo si el sistema tributario debe ser constitucionalmente redistributivo y basado en un principio de equidad, sino si nuestro sistema lo ha sido y lo está siendo y, también, si puede cumplir más adecuadamente esos fines y principios de equidad y redistribución.

Desde esta perspectiva eminentemente jurídico-constitucional, en el presente estudio damos respuesta a tres preguntas claves que previamente nos hemos formulado en relación a la incidencia de la *fiscalidad* en la *equidad* y la *redistribución*, que son las tres palabras que conforman el enunciado de este trabajo. En *primer lugar*, nos hemos preguntado si debe indefectiblemente perseguir nuestro sistema tributario la equidad, esto es, si el sistema tributario español debe ser necesariamente igualitario, equitativo y redistributivo. Para responder a ello, tenemos necesariamente que hacer un análisis constitucional en orden a determinar el contenido material de la Constitución española (CE) respecto de tal cuestión. Si concluimos afirmando que nuestro Texto constitucional obliga a diseñar un sistema tributario igualitario, equitativo y redistributivo, habrá, entonces, que determinar el contenido material y alcance de dicho mandato.

Tras concluir que existe un mandato constitucional que obliga al legislador español a diseñar un sistema tributario inspirado en esos principios, habrá que preguntarse, en *segundo lugar*, si nuestro sistema tributario es efectiva y realmente igualitario, equitativo y redistributivo. En orden a verificar el cumplimiento del mandato constitucional, analizaremos la evolución del sistema tributario desde sus orígenes (constitucionales), esto es desde 1978, diferenciando en esa evolución el período que transcurre hasta los últimos años de la primera década del siglo XXI (2008) y desde esta fecha hasta los momentos actuales (2016).

Por último, en *tercer lugar*, nos debemos preguntar cómo podría incidir más el sistema tributario en la equidad, es decir, cómo podría ser o qué habría que hacer para que nuestro sistema tributario fuera más equitativo y redistributivo. La respuesta a esta interrogante nos obligará a analizar las medidas concretas que se pueden adoptar en el cuadro de impuestos de nuestro sistema tributario (Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas –IRPF–, Impuesto sobre el Patrimonio –IP–, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones –ISD–, Impuesto sobre el Valor Añadido –IVA–...), o incluso analizar la prevalencia de la imposición directa sobre la indirecta (los impuestos personales sobre los impuestos sobre consumos). Veamos, por tanto, estas tres preguntas en los subsiguientes tres apartados.

II. ¿DEBE SER EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL EQUITATIVO Y REDISTRIBUTIVO?

2.1 PERSPECTIVA CONSTITUCIONAL

Para poder responder a la pregunta de si debe ser nuestro sistema tributario redistributivo y equitativo, debemos acudir en primer lugar a la CE, y más en concreto a su artículo 31 ya que este precepto mantiene referencias explícitas a la *fiscalidad* o tributación, a la *equidad* y a la *redistribución*. El artículo 31.1 y 2 literalmente señalan que

«1. 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.

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos»

Desde luego, no es monopolio de este precepto constitucional la regulación de la equidad y la redistribución, ya que existen otros preceptos que los contemplan aunque su *ubicación* en el Texto constitucional y su *expresión* varían el contenido y alcance. En todo caso, tres son básicamente los preceptos de la CE que se refieren también a la equidad y la redistribución. En primer lugar, el artículo 1 que se refiere a la igualdad como valor superior de nuestro ordenamiento jurídico («España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la igualdad»). En segundo lugar, el artículo 9.2, que exige a «los poderes públicos promover las condiciones para que

la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sea real y efectiva así como remover los obstáculos que la impidan o dificulten». Finalmente, en lo que aquí interesa, el artículo 131.1 de la CE también se refiere a la equidad y la redistribución cuando atribuye al Estado la función de «*estimular el crecimiento de la renta y de la riqueza y su más justa distribución*» (1).

El artículo 31 de la CE establece claramente un mandato dirigido al legislador, no sólo para que diseñe un sistema tributario justo e igualitario, sino también y además, para que a través de él persiga la redistribución o una más «*justa distribución*» (individual y territorial) de la riqueza.

En efecto, la Constitución obliga, en primer lugar, a conformar un sistema tributario justo e igualitario, justicia del sistema que se logra –*ex* artículo 31.1 de la CE– 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.

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 conforman el ideal de la justicia tributaria, de manera que las lecturas aisladas sólo pueden generar insuficiencias respecto del contenido y alcance de dichas reglas. 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 (2). 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*».

Y, por supuesto, 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, pues como advertía implícitamente 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.

(1) Literalmente prevé el artículo 131.1 de la CE que «*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*».

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

Pero también la Constitución obliga, en segundo lugar, a la redistribución o una «*justa distribución*» de la riqueza, lo cual –y esto es fundamental– lo debe perseguir, tanto a través de las leyes de ingresos (de un «*sistema tributario justo*» dice el 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).

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 sólo 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 (3).

2.2 ALCANCE Y CONTENIDO MATERIAL DEL MANDATO CONSTITUCIONAL

Ahora bien, como el artículo 31 de la CE establece un mandato dirigido al legislador para que diseñe un sistema tributario justo e igualitario, y esa justicia del sistema se alcanza gracias a los principios informadores del sistema tributario (igualdad, capacidad económica, etc.), será el contenido material de tales principios los que permitan configurar y modular realmente la justicia del sistema.

El alcance y contenido de cada uno de los principios constitucionales de justicia tributaria (generalidad, igualdad, capacidad económica, progresividad, no con-

(3) 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*, Universidad de Guanajuato, Vol. 1 núm. 4, julio-diciembre 2015, Méjico, 2015, p. 23.

fiscatoriedad...) ha tenido que ir perfilándose por el TC a través de una dilatada y extensa jurisprudencia. La diferenciación entre el principio de igualdad del artículo 14 de la CE y el principio de igualdad tributaria del artículo 31.1 de la CE, o la exigencia del principio de progresividad respecto del sistema tributario en general y no de cada figura tributaria del sistema en particular, o incluso la maleabilidad –incluso lenidad– del principio de capacidad económica como exigencia del tributo permitiendo impuestos que graven rentas no reales sino ficticias o potenciales, son todos ellos algunos pequeños pero ilustrativos ejemplos de cómo el TC a través de su jurisprudencia que ya arrastra más de 35 años ha ido dando contenido y alcance a cada uno de los principios de justicia tributaria que, a su vez, son los que sirven para conformar el ideal del sistema tributario justo.

Si el sistema tributario justo se configura conforme a tales principios, habría entonces que analizar el alcance y contenido de tales «*principios tributarios*» o, si se prefiere, de los principios que dan forma al tributo. Como el estudio de todos los principios desbordaría las más modestas pretensiones de este trabajo, debemos simplemente afirmar que, de una lectura e interpretación conjunta y asociada de todos ellos elaborada por nuestra jurisprudencia constitucional, se pueden extraer tres ideas que se pueden considerar pacíficas. Primera, que la igualdad (material) y la equidad son valores y fines que se pueden (y deben) alcanzar mediante el sistema tributario (4). Segunda, que la redistribución debe igualmente perseguirse a través del sistema tributario. Y en tercer lugar, que la igualdad y redistribución se pueden lograr a través de leyes de ingresos (las leyes del sistema tributario) y a través también de leyes de gasto (de las leyes de presupuestos de los diferentes entes territoriales).

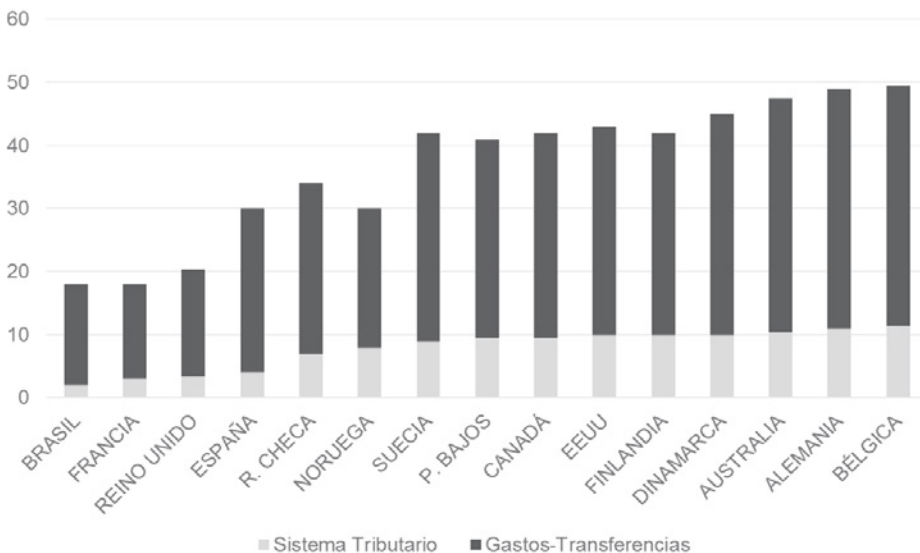
Esta última afirmación requiere una importante matización. Porque, si bien es cierto que tanto las leyes de ingresos como las de gasto son hábiles para lograr la equidad y efectos redistributivos, es decir, si es verdad que, por ejemplo, gravando más a quien más tiene y gastando más en quien menos tiene 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 (5).

(4) Entendida la equidad en los términos que recientemente lo hacía MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C., «Situación actual y perspectivas de los impuestos sobre la riqueza», *Dossieres EsF*, Economistas sin Fronteras, N.º 20, Invierno, 2015, p. 22, cuando afirmaba que «*la equidad en la carga tributaria puede resumirse muy sintéticamente en un principio que persigue dar un tratamiento igual a los que se encuentran en la misma situación (equidad horizontal) y desigual a los que están en situaciones diversas (equidad vertical)*».

(5) En España, esta perspectiva ya la apuntó en los años 50 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, sólo 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*, N.º. 24, 1957, p. 34, citado por RUIZ OJEDA, A., «Fiscalidad y

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 (6). 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 (7).

Figura 1. *Redistribución de Impuesto Directos y transferencias 2011*



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 las políticas tributarias y de gasto público que debe perseguirse a través de la acti-

redistribución regulatoria en VILLAR PALASÍ». *Revista española de Derecho Administrativo*, N.º 174, octubre-diciembre, 2015, p. 6.

(6) 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 pública 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», *Dossiers EsF*, Economistas sin Fronteras, N.º 20, Invierno, 2015, pp. 6 y 7.

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

vidad 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 (8). 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 (9).

III. ¿ES EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL EQUITATIVO Y REDISTRIBUTIVO?

El análisis del Texto Constitucional realizado en orden a determinar si debe ineludiblemente perseguir nuestro sistema tributario la equidad, nos ha obligado a concluir que, en efecto, la CE obliga a diseñar un sistema tributario igualitario, equitativo y redistributivo. Siendo ello así, tendremos que formularnos la siguiente pregunta lógica, la de si nuestro sistema tributario es efectiva y realmente igualitario, equitativo y redistributivo.

Para verificar el grado de cumplimiento del mandato constitucional, debemos analizar la evolución del sistema tributario diferenciando dos períodos ya que presentan comportamientos bien distintos; el primero que abarca desde el origen constitucional, esto es, desde 1978 hasta el final de la primera década (2008) que es la fecha en la que comienza la (última) crisis económica y financiera, y desde esta fecha (2009) hasta los momentos actuales (2016).

En este análisis, si comparamos España con otros países de la OCDE se puede constatar que España presenta un nivel elevado de desigualdad de la renta disponible. Incluso en esa comparación se observa que España presenta una evolución distinta –cuando no opuesta– a la OCDE.

En efecto, 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 (10).

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

(8) ATKINSON, A. B. Y MARLIER, E., eds. *Income and living conditions in Europe*, Eurostat statistical books. European Union, Luxembourg, 2010

(9) 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, N.º 699, diciembre, 2012.

(10) Cfr., BONESMO FREDRIKSEN, K., *Income Inequality in the European Union*, OECD Economics Department Working Papers, N.º 952, OECD, París, 2012; RAWDANOWICZ, L., WURZEL E., y CHRISTENSEN, A., *The Equity Implications of Fiscal Consolidation*, OECD Economics Department Working Papers, n.º 1013, OECD, París, 2013; FMI, *Fiscal Policy and Income Inequality*, IMF Policy Paper, n.º 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, n.º 2014/01, FEDEA, 2014, p. 23.

el principio de la gran recesión, pese a tratarse de un período de fuerte crecimiento económico (11).

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 (12). Y este hecho contrasta con la evolución que han sufrido en este período 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 (13).

A la hora de analizar las razones que expliquen el por qué de que en España se estanque en los años noventa la reducción de la desigualdad, deberíamos, en primer lugar, diferenciar 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 naturaleza regresiva.

Por lo que se refiere al primero de ellos, al IRPF, este gravamen ha sido el único tributo del sistema tributario con capacidad efectiva para redistribuir renta y que de *facto* ha contribuido a la reducción de la desigualdad, lo cual ha sucedido, como ya hemos dicho, desde su implantación en 1979. Es más, se podría decir que incluso ha sido el que ha tenido que compensar el comportamiento regresivo del IVA y de los IIEE.

Desde la implantación del IRPF en 1978 hasta nuestros días, se han sucedido hasta cuatro diferentes leyes y numerosísimas reformas (14) que, ciertamente, no han supuesto mejoras sustanciales en la eficacia redistributiva del impuesto. Desde esta perspectiva, Onrubia Fernández ha expresado 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

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

(12) Sobre ello, MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C., «Situación actual y perspectivas de los impuestos sobre la riqueza», *ob. cit.*, 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».

(13) 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.

(14) Desde la primera Ley del IRPF de 1978 hasta la vigente de 2006, han existido cuatro diferentes leyes del IRPF, la de 1978, la de 1991, la de 1998 y la actual de 2006 (la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, la Ley 18/1991, de 6 de junio, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, y la Ley 35/2006, de 28 de noviembre). Evidentemente, cada una de ellas ha tenido a su vez numerosas reformas.

menos constante de su efecto redistributivo (15). 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) (16).

A ello deberíamos añadir algún factor más como puede ser, sin duda, la dificultad de lograr una plena redistribución ante el escaso porcentaje de contribuyentes en tramos altos del IRPF sobre los que incidir para proceder a dicha redistribución. Téngase en cuenta que del volumen de declarante del IRPF del ejercicio 2012, casi 2/3 partes (el 63,5%) tienen rentas o bases imponibles inferiores a 25.000 €, elevándose ese porcentaje nada menos que al 94,5% para sujetos con rentas hasta 60.000 €. De manera que, como se puede apreciar en la Figura 2, apenas existe un 6% de la población en España que obtiene rentas superiores a los 60.000 €, es decir, aquella que tienen un potencial recaudatorio y redistribuidor mayor.

Figura 2

Base imponible	N.º de declarantes	% sobre el total	% sobre cuota líquida recaudada
Hasta 15.000	3.840.089	28,5	10,0
> 15.000 y < 25.000	4.686.271	35,0	18,1
≥ 25.000 y < 60.000	4.163.900	31,1	43,9
> 60.000	695.029	5,2	33,3
> 120.000	121.865	0,9	14,4

Fuente: AEAT.

Por lo que se refiere a la imposición indirecta, en concreto al IVA y los IIEE, ésta ha tenido un comportamiento inequívocamente regresivo, contribuyendo en gran medida a la «desigualación» de la renta de los hogares. Este resultado es consecuencia de la combinación de sus tipos de gravamen proporcionales y de la propensión media al consumo decreciente con la renta (17).

La regresividad del IVA se ha acentuado precisamente con el incremento de los tipos de gravamen y el subsiguiente incremento de la carga media de IVA por hogar. Las subidas de los tipos de gravamen producidas entre el 2009 y el 2012 con incrementos de tipos del 7% al 10% y del 16 al 21%, no ha hecho más que incrementar dicha regresividad.

Los IIEE han sufrido una evolución similar, si bien, el comportamiento ha sido singularmente regresivo, especialmente a partir del 2011. Hasta este año, la presión fiscal de los IIEE ha sido constante y estable contribuyendo con ello a la desigualdad, como ocurre con los gravámenes indirectos sobre el consumo. Fue a partir del

(15) En este mismo sentido, señala RUIZ-HUERTA, J., *¿Afectan los impuestos a la distribución de la renta?*, *op. 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».

(16) ONRUBIA FERNÁNDEZ, J., «¿Qué puede aportar el sistema fiscal a la corrección de la desigualdad?», *op. cit.*, pp. 31 y 34.

(17) Así lo demuestra gráficamente ONRUBIA FERNÁNDEZ, J., «¿Qué puede aportar el sistema fiscal a la corrección de la desigualdad?», *ob. cit.*, p. 28.

año 2011 cuando se produjo un ligero incremento de la presión fiscal (derivada de los incrementos que se produjeron en la imposición sobre el tabaco y en los gravámenes sobre hidrocarburos), lo que incrementó la regresividad de la imposición especial.

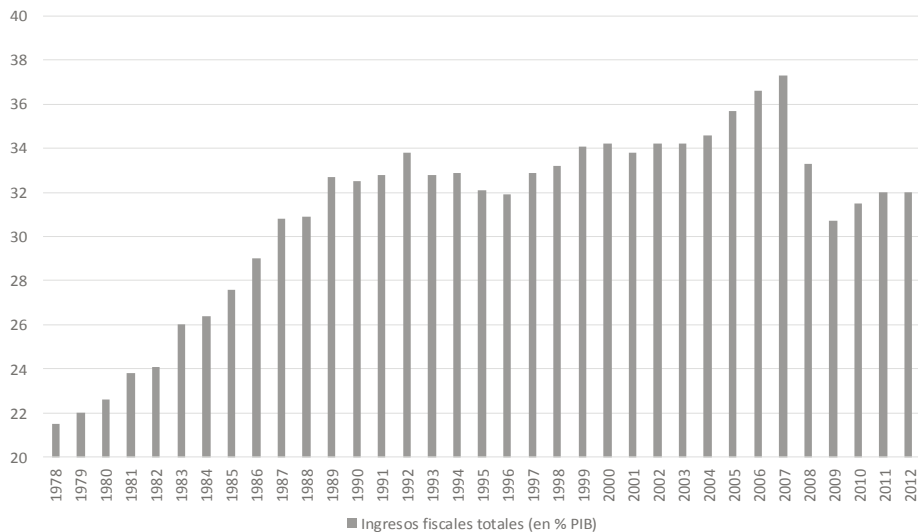
Los incrementos que en la presión fiscal se produjeron en esos años para aumentar la recaudación y atajar el déficit presupuestario, fueron sin duda los mayores causantes de la regresividad del sistema y, consecuencia de ello, del incremento de las desigualdades y de la inequidad del sistema tributario. 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)*» (18).

Lo que evidencia que no necesariamente el incremento de la presión fiscal implica una mayor recaudación y, por tanto, un 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.

Es evidente que la presión fiscal en España ha sufrido un incremento desde la instauración de nuestro sistema tributario moderno y constitucional. Basta ver la Figura 3 para comprobar que desde 1978 se ha ido incrementando de forma progresiva nuestro sistema tributario, salvo en dos periodos concretos (en 1993 y 2008) en que se produce una disminución de la misma. Y un significativo incremento de la presión fiscal que contrasta fuertemente con la evolución de los países de la Unión Europea en los que el incremento ha sido menos progresivo y más lento, entre otras razones porque los niveles iniciales de presión fiscal en España eran significativamente bajos si los comparamos con los países miembros de la Unión Europea (la Europa de los 15), como se aprecia en la Figura 4.

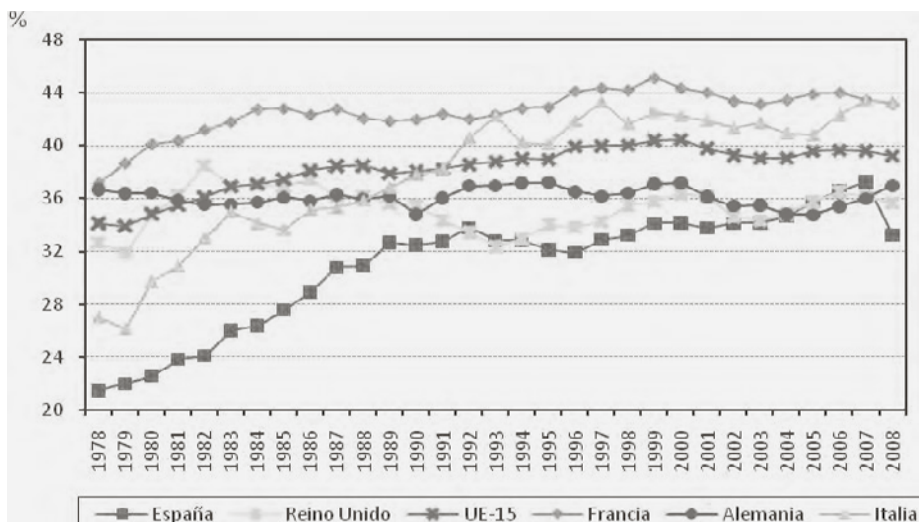
(18) Cfr., «¿Qué puede aportar el sistema fiscal a la corrección de la desigualdad?», ob. cit., p. 33.

Figura 3. Evolución de la presión fiscal en España: 1978-2009



Fuente: Elaboración propia gracias a datos de la OCDE (2013).

Figura 4

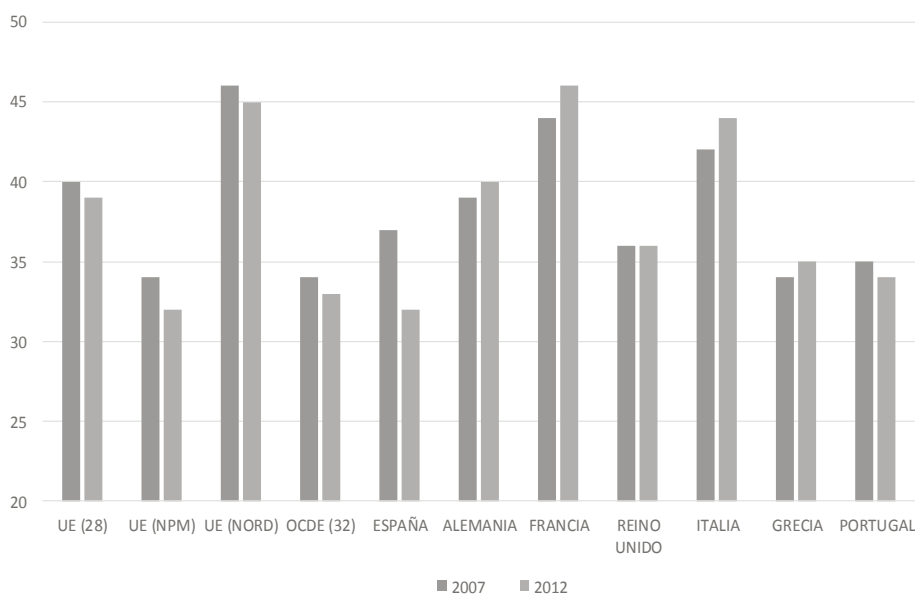


Fuente: Documentos IEF n.º 13/2011 (19).

(19) BLANCO GARCÍA, A., y GUTIÉRREZ LOUSA, M. (Coordinadores), *Evolución del Sistema Fiscal Español: 1978-2010*, Instituto de Estudios Fiscales, DOC. n.º 13/2011, p. 8.

Pero si es claro el incremento de la presión fiscal en España en estas casi cuatro décadas, no lo es menos la existencia de un margen de incremento de la presión fiscal en España, ya que sigue apreciándose, al menos en el año 2012 (que es de cuando son los datos), y aun después de ese significativo y progresivo incremento, una menor presión fiscal en comparación, no ya con la Europa de los 15 (UE-15) y que aparece en la Figura 4, sino con cualquier otra media o cifra que se baraje en el seno de la Unión Europea, como puede ser, la media de la Europa de los 28 (UE-28), la media de los nuevos países miembros de la UE [UE (NPM)], o, desde luego, los países nórdicos de la UE [UE (NORD)]. La Figura 5 es enormemente reveladora de las diferencias de presión fiscal entre algunos países de la UE y medias de grupos de países, analizando la variación entre los años 2007 y 2012 (20).

Figura 5. Comparación de niveles de presión fiscal: 2007-2012



Fuente: Eurostat (2014) (21).

En todo caso, insistimos, una menor presión fiscal en España que no debe traducirse en un incremento indiscriminado de los tipos de gravamen en el cuadro de tributos por los efectos indeseables que sobre la redistribución y la equidad genera.

(20) Recientemente ha insistido en esta idea RUIZ-HUERTA, J., «Fiscalidad: Eficiencia y equidad», ob. cit., pp. 4 y 5, afirmando «que el nivel de presión fiscal, entendido como la suma de la recaudación de todos los tributos y las cotizaciones sociales en España, y en porcentaje del PIB, es hoy inferior en un punto a la media de la OCDE y entre 6 y 7 puntos respecto a la media de la Unión Europea. Esto parece indicar que habría recorrido para intentar igualar las prestaciones de otros países».

(21) Cfr., RUIZ-HUERTA, J., ¿Afectan los impuestos a la distribución de la renta?, op. cit., pp. 5 y 6.

Como decíamos antes, se ha de ser muy selectivo en los tributos que se escogen para incrementar la presión fiscal y evitar así un sistema tributario alejado de la igualdad, la equidad y la redistribución.

IV. ¿CÓMO PODRÍA SER EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL MÁS EQUITATIVO Y REDISTRIBUTIVO?

Es claro a la vista de lo estudiado hasta ahora que, pese a que nuestra CE exige un sistema tributario justo, equitativo y redistributivo, el efectivamente diseñado por nuestro legislador desde la CE de 1978 no ha cumplido adecuadamente tales principios.

Los datos analizados nos mostraban una reducción continuada de la desigualdad entre el período que va desde la implantación del sistema tributario constitucional de 1978 –aunque la mayor reducción se produce desde la segunda mitad de los años 80– y los principios de los años 90, estabilizándose, posteriormente, la reducción hasta el principio de la gran recesión del 2008, e incrementándose finalmente la desigualdad de la renta bruta de los hogares desde el 2009. Por tanto, nuestro sistema tributario ha tenido un comportamiento más acorde o cercano a los principios constitucionales de justicia tributaria (igualdad, equidad, redistribución...) en los primeros años (de 1978 a 1990), estabilizándose con un comportamiento neutro o plano en las casi dos siguientes décadas (1991 a 2008) para alejarse finalmente –incluso oponerse– a los fines constitucionales de justicia, equidad y redistribución en los últimos años (desde el 2009).

Junto a esta desalentadora conclusión, hemos apreciado otra no menos decepcionante, la referida a la inexistencia de gravámenes –salvo el IRPF– que cumplan la función de reducir las desigualdades. Recuérdese que, pese a que habíamos concluido que nuestro artículo 31 de la CE establece un mandato dirigido al legislador para que diseñe un sistema tributario justo, igualitario y redistributivo, también llegamos a la conclusión de que el IRPF es el único tributo de nuestro sistema tributario con verdadera capacidad efectiva para redistribuir renta y reducir la desigualdad, si bien este efecto redistributivo se ve anulado al tener que compensar los efectos regresivos de impuestos cada vez más relevantes en la cesta de tributos de nuestro sistema como es el IVA o los IIEE.

Ante este panorama tan poco propicio para el cumplimiento de los principios constitucionales de justicia y redistribución, debemos necesariamente, entonces, preguntarnos qué tenemos que cambiar de nuestro sistema tributario para que sea más equitativo y redistributivo.

4.1 IMPOSICIÓN DIRECTA E INDIRECTA: LOS IMPUESTOS DIRECTOS, PERSONALES Y PROGRESIVOS

Para determinar los tributos de nuestro sistema que mejor pueden redistribuir la riqueza y reducir las desigualdades, debemos comenzar distinguiendo el diferente comportamiento que a estos efectos tienen los impuestos directos, personales y progresivos frente a impuestos indirectos. Es claro que los impuestos directos, per-

sonales y progresivos son los que mejor pueden cumplir una función redistributiva, toda vez que la equidad forma parte de su naturaleza al diseñarse para discriminar en función de su capacidad económica o de pago. Impuestos directos, personales y progresivos como el IRPF, el ISD o el IP son los mejores ejemplos de ello. Junto a estos tributos pueden pervivir impuestos personales y directos pero no progresivos sino proporcionales, como es el caso paradigmático del Impuesto sobre Sociedades (IS), y en los que dada su naturaleza no progresiva presenta mayores dificultades en orden a cumplir efectos equitativos y redistributivos. En el extremo opuesto están los impuestos indirectos como es el caso del IVA, IIEE o incluso el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales –ITP–, que son regresivos y, por tanto, menos equitativos al no redistribuir el reparto de la carga impositiva (22).

Quiere todo ello decir que la vía para lograr aquel mandato constitucional de equidad y redistribución instrumentalizando el sistema tributario es a través de dichos tributos personales, directos y progresivos, esto es, del IRPF, IP e ISD. Ahora bien, ninguno de ellos, con su actual configuración y regulación, son idóneos para lograr aquellos principios de equidad y redistribución. Un nuevo IRPF que abandonase el vigente modelo dual de gravamen de la renta, junto con un reformado IP que tenga un mayor potencial recaudatorio y, por tanto, redistribuidor, y, también, un renovado ISD que, entre otras cosas, amplíe la base del Impuesto sobre las transmisiones patrimoniales gratuitas, todo ello –decíamos– supondría un sistema tributario más justo y permitiría alcanzar más adecuadamente aquel mandato constitucional de equidad y redistribución.

4.2 MEDIDAS CONCRETAS EN EL SISTEMA TRIBUTARIO: IP, ISD E IRPF

En efecto, el Impuesto sobre el Patrimonio debe ser un impuesto que *necesaria* y *naturalmente* debe formar parte de nuestro sistema tributario (23). Y recalco su presencia de forma obligada y *natural* por el, a mi juicio, indeseable cuestionamiento al que se está sometiendo desde hace años este impuesto patrimonial, aunque mejor decir los impuestos patrimoniales, en los que están fundamentalmente el Impuesto sobre el Patrimonio pero también el Impuesto sobre Sucesiones y Dona-

(22) La regresividad del sistema por efecto de la imposición indirecta ya la denunció VILLAR PALASÍ en los años 50 cuando afirmaba que el principal problema de «nuestro sistema tributario obedece a una línea constante de regresividad, es decir, que no sólo no gira alrededor del postulado de progresividad, según el nivel de las rentas, sino que, por el contrario, tiene un marcado carácter regresivo, consecuencia fundamental del gran peso, que en el volumen general de ingresos reciben los impuestos indirectos». Cfr., VILLAR PALASÍ, J.L., «Fisco *versus* Administración. La teoría nominalista del impuesto y la teoría de las prestaciones administrativas», *ob. cit.*, p. 30. En otro estudio anterior consideraba en relación también a la regresividad del sistema impositivo que, por mucho que se quiera hacer valer la progresividad como principio rector de los ingresos tributarios, la realidad demuestra un rotundo fracaso a pesar de los cambios introducidos en las sucesivas reformas fiscales. Cfr. «Observaciones sobre el sistema fiscal español», *Revista de Administración Pública*, N.º 4, 1950, pp. 101, y 112 a 118. *Vid.*, todo ello en RUIZ OJEDA, A., «Fiscalidad y redistribución regulatoria» en VILLAR PALASÍ, *op. cit.*, p. 6.

(23) Como así ya lo defendimos en nuestro estudio «Otra «nueva» reforma tributaria», en la Tribuna de la *Revista Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 160, octubre-diciembre, 2013, pp. 17 a 21.

ciones (24). En la actualidad, pese a las evidentes virtudes redistributivas y su nada desdeñables fundamentos de imposición cual son la mera titularidad o adquisición gratuita de bienes y derechos, y pese, también, a la decisiva función complementaria y de control que cumplen con el resto de gravámenes del sistema (25), son escasos los que defienden su mantenimiento, de forma que tras iniciarse una incomprensible carrera por reducirlos a la mínima expresión cuando no de eliminarlos literalmente de nuestro sistema impositivo –a lo que ha ayudado, desde luego, su carácter de tributo cedido a las Comunidades Autónomas y el desafortunado modelo de financiación territorial existente-, en la actualidad, y pese a los problemas de financiación pública y de déficit presupuestario que persiste en nuestro Estado, se siguen desconsiderando en gran medida como unos recursos relevantes en el cuadro de los ingresos públicos (26).

En mi opinión, el patrimonio, junto con la renta y el consumo, es una de las tres clásicas manifestaciones de capacidad económica para someter a tributación, y como tal deben estar sujetas a gravamen a través de un impuesto específico. Y las tres, también, se deben gravar en función de dos factores determinantes, el *volumen* y el *origen*. El volumen condiciona cuantitativamente el gravamen en la medida en que el aumento de éste debe determinar un aumento de la carga tributaria. A mayor volumen de patrimonio (o de renta o consumo, según la manifestación de riqueza que sometamos a tributación) mayor debe ser la carga tributaria del impuesto de que se trate. Y correlativamente, el origen también ha de ser un factor decisivo 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. 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.

Tradicionalmente, el tratamiento fiscal de aquellos gravámenes y de estas rentas estaba en consonancia con esas consideraciones vinculadas al esfuerzo, productivi-

(24) Cfr., CAYÓN GALIARDO, A., «A propósito del debate sobre la inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Revista Técnica Tributaria*, N.º 62, julio-septiembre, 2003, pp. 9 a 13.

(25) Al menos el IP, y no sólo erigiéndose en un verdadero referente dentro del sistema tributario para «valorar bienes y derechos», sino porque, como señalara ESCRIBANO LÓPEZ (*El impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas*, Civitas, Madrid, 1985, p. 24), permite «un mejor control de las fuentes de riqueza y facilita la gestión de otros impuestos del sistema». Este carácter *censal* le llevó a considerar que «en la actualidad, la única función imprescindible de esta figura es la de aportar la infraestructura informativa fundamental para la mejor gestión del Impuesto sobre la Renta» (p. 19).

(26) La recaudación del IP en España, en el decenio 1997-2007 (dado que a partir del 2009 no existen datos al «suprimirse» el IP por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre), prácticamente se triplicó, pasando de 760 millones de euros en 1997 a 2060 millones de euros en 2007, lo que supuso, aproximadamente, el 1 por 100 de los ingresos totales del Estado. En cuanto al número de declarantes, éste también creció en los últimos años hasta superar ligeramente el millón en 2007. De ellos, aunque un porcentaje alto de las declaraciones se encontraban por debajo de los 300.000 euros, la mayor parte de recaudación se obtenía, sin embargo, de las rentas más altas. Así, las declaraciones cuya base imponible era superior a 750.000 euros, aun representando sólo algo menos del 10 por 100 de todas las declaraciones, aportaban, sin embargo, el 70 por 100 de toda la recaudación. Sobre ello, y sobre las ventajas razonadas del mantenimiento del IP, cfr., MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C., *La imposición sobre el patrimonio como instrumento para una distribución equitativa de la riqueza*, Estudios de Progreso, n.º 58/2011, Fundación Alternativas, Madrid, 2011.

dad, 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 arbitra 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 (27).

Otro criterio de discriminación de las rentas atendiendo a su origen es 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*» (28). Esta idea se expresa mediante el cuadro de la Figura 6.

Figura 6

Naturaleza productiva / Esfuerzo	Socialmente productivas	Apropiativas
	Con participación activa del beneficiario	Rentas del trabajo Rentas empresariales
Sin participación activa del beneficiario	Rentas del capital	Sucesiones y Donaciones Patrimonio/Ganancias de capital

(27) ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., «Otra «nueva» reforma tributaria», *ob. cit.*, pp. 17 y 18.

(28) SEVILLA SEGURA, J.V., «Notas para una nueva política tributaria», *Claves de Razón Práctica*, No. 130, marzo, 2003, pp. 26 y 27. También, en *Política y Técnica Tributarias*, IEF, Madrid, 2004, pp. 272 a 274.

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 intuyo– otros criterios más válidos que los expuestos, y ello a pesar de que se insista y prevenga de los peligros que encierra 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 (29).

A pesar de ello, a pesar de la actual y cierta mayor facilidad para las deslocalizaciones (30), 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*» (31).

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 fis-*

(29) 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 siguientes años) 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*»–.

(30) 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 demolidora» («¿Hay que suprimir el impuesto de sucesiones?», *El País*, 23 de febrero de 2003, p. 17).*

(31) *Notas para una nueva política tributaria, op. cit.*, p. 28.

cal»– (32), en mi opinión, un sistema tributario que quiera proyectar mínimamente la equidad y la redistribución, debe incorporar ambos gravámenes. Y los 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 (33), la finalidad incentivadora de una utilización social y productiva del patrimonio, así como la capacidad recaudatoria moderada pero no desdeñable de ambos impuestos (34), justifican sobradamente esta medida (35). Lo que no encuentra, desde luego, descargo alguno es desechar tales tributos (ingresos) y, a la vez, justificar en la falta de ingresos (36), la reducción de servicios públicos (gastos), máxime cuando se trata de servicios públicos esenciales que serán, entonces, *autofinanciados* (37).

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 (38). Aunque ciertamente no representan una elevada capacidad recaudatoria dado que el IP apenas logra un 1 por 100 del total de la recaudación tributaria (*vid.*, figura 7) y el ISD algo más del 1,5 por 100 (*vid.*, figura 8), lo cierto es que también razones extrafiscales justifican su pervivencia. La necesidad de alcanzar una mayor equidad en la carga tributaria, la ineludible objetivo de fomentar la utilización más productiva del patrimonio, así como la obligada constitucionalmente redistribución de la riqueza, claman por su presencia en nuestro sistema tributario.

(32) *El impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas*, op. cit., p. 20.

(33) Justifica la pervivencia del ISD ZORZONA LÓPEZ (*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».

(34) 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. Nos remitimos de nuevo para ello a las figuras 4 y 5 ya analizadas. También 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.

(35) 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.

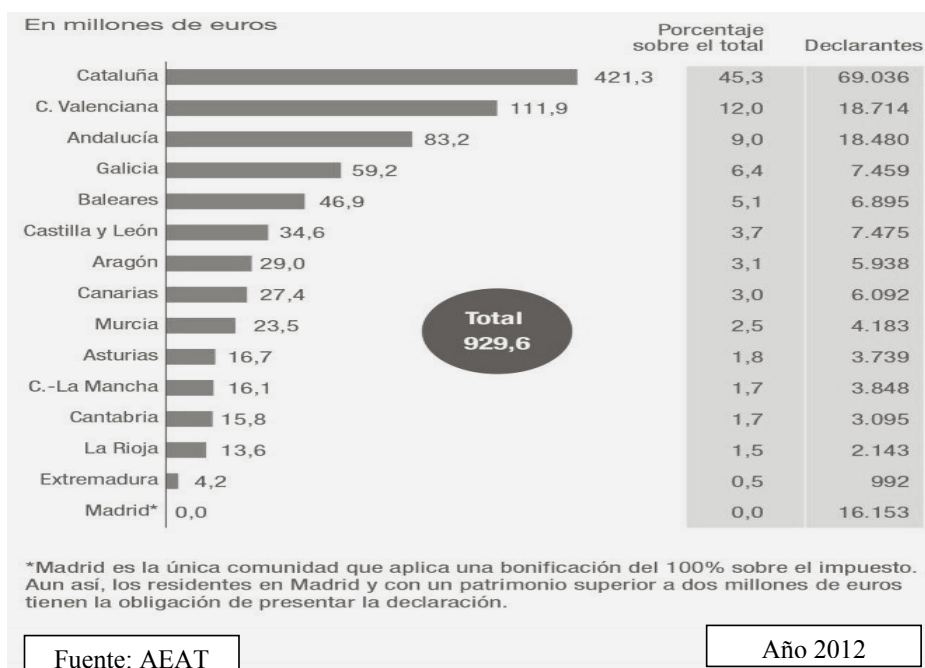
(36) Aboga por la supresión del ISD, ALONSO GONZÁLEZ, L.M. (*La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Instituto de Estudios Económico, Madrid, 2001, p. 21), entre otras razones, por su escasa potencialidad recaudatoria, cuya «única explicación de que un impuesto tan progresivo arroje resultados tan pobres sólo 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.

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

(38) Recientemente 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 en *La imposición sobre el patrimonio como instrumento para una distribución equitativa de la riqueza*, ob. cit.

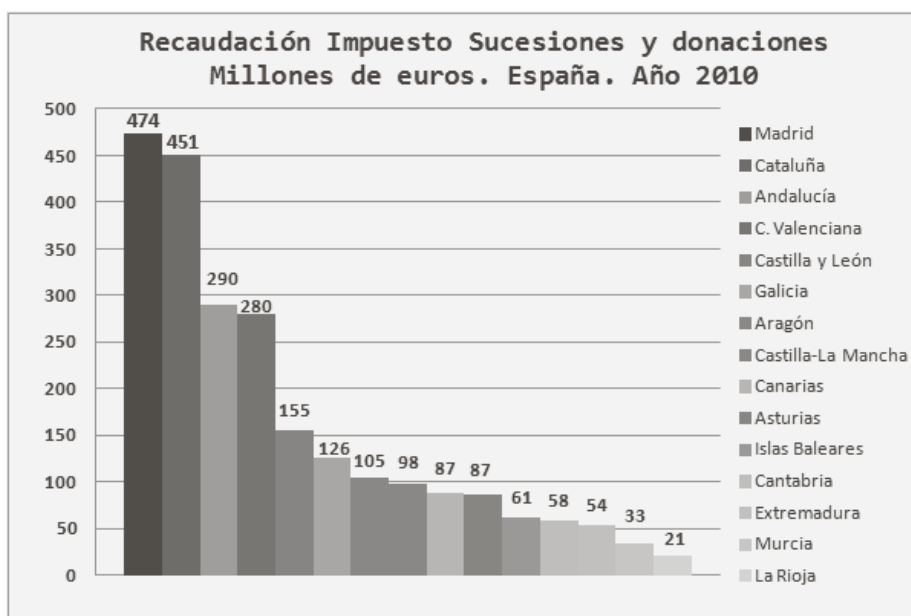
Y una presencia de ambas figuras que requiere de un replanteamiento en orden a incrementar su potencial recaudatorio, bien incrementando la tarifa progresiva o ampliándose la base de sujeción de ambos impuestos –especialmente del ISD– o bien suprimiendo numerosos beneficios fiscales actualmente existentes y distorsionadores del gravamen, como ocurre en gran medida en el ISD (39).

Figura 7. *Recaudación del impuesto sobre el patrimonio*



(39) 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, CC.OO., N.º 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, de las 17 Comunidades Autónomas existentes, 7 ellas (País Vasco, Navarra, Madrid, Cantabria, La Rioja, Castilla-La Mancha y Extremadura) tienen establecidas prácticamente una cuota cero en las transmisiones *mortis causa* a los ascendientes, descendientes y cónyuges del causante.

Figura 8



Por lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se trata del tercer impuesto directo, personal y progresivo que requiere de una reformulación en orden a lograr una mayor eficiencia y, sobre todo, equidad y redistribución.

En efecto, defendíamos antes que las rentas derivadas de comportamientos socialmente *no productivos* o *apropiativos* debían tener un mayor gravamen o un tratamiento fiscal menos beneficioso que el de las rentas que provienen de comportamientos socialmente *productivos*. Sin embargo, nuestro IRPF, fundamentalmente desde 1998 y en especial con la Ley vigente de 2006 (40) ha abandonado su naturaleza sintética y ha adoptado el llamado modelo dual (41), que consiste en separar y diferenciar fiscalmente la renta del individuo en dos bases imponibles (trabajo y capital) y gravar éstas de forma diferenciada (mediante tarifa progresiva la primera

(40) Nos referimos a la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, así como a la vigente Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF. No obstante, ya la anterior Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, establecía cierta dualización al gravar a tipos únicos proporcionales reducidos determinadas ganancias del capital o patrimoniales.

(41) Durante la década de los noventa se pusieron en marcha en los países de la OCDE diversos modelos fiscales alternativos como es el denominado Modelo Dual de IRPF y que se aplicó inicialmente sólo en los países escandinavos. Aunque no se separaba de la tendencia de ruptura con la imposición sintética (originada por la globalización económica y la competencia fiscal internacional y concretada en tratamientos diferenciados para las rentas de capital), este modelo representó una alternativa clara a los impuestos sobre la renta de las personas físicas que se aplicaban en la mayoría de los países occidentales. Sobre ello, vid., PICOS SÁNCHEZ, F., *Modelo dual de IRPF y equidad: un nuevo enfoque teórico y su aplicación al caso español*, Papeles de Trabajo, N.º 8/2004, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.

y tipo único y proporcional la segunda) (42). Por tanto, en nuestro IRPF, las rentas y ganancias del capital tributan o han tributado –según el momento–, bien a un tipo único o bien conforme a una sencilla tarifa pero a tipos mucho más reducidos. Por el contrario, las rentas del trabajo, que deberían tener un menor gravamen dado que se derivan de comportamientos socialmente productivos, tributan según la tarifa general en mayor cuantía.

En la actualidad, nuestro sistema tributario penaliza con tipos impositivos elevados en el IRPF (o más elevados que el resto) las rentas que se generan gracias al esfuerzo personal –las rentas del trabajo fundamentalmente–, mientras que las rentas del capital o el patrimonio –ya sea por la mera titularidad en el IP o ya sea por la adquisición gratuita *inter vivos* o *mortis causa* en el ISD– tiene un mejor tratamiento fiscal cuando no directamente una exención total.

Es necesario en mi opinión, por tanto, una reforma integral del IRPF que racionalice y simplifique su estructura; que establezca un menor gravamen a las rentas del trabajo y empresariales y, correlativamente, un incremento en el gravamen de las rentas y ganancias del capital; un nuevo tributo que, en definitiva, elimine el sistema dual de tributación, y ello pese a que alguna doctrina muy autorizada considera que «*la dualidad no limita la capacidad redistributiva*» (43).

En todo caso, de mantenerse el modelo dual de renta, los tipos de gravamen deberían converger para evitar las enormes diferencias que existen entre ambos (44). 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*» (45).

En cualquier caso, el IRPF debe seguir siendo el tributo central de nuestro sistema tributario y, también, el impuesto principal del mismo con mayor capacidad

(42) Como precisa ORTIZ CALLE, E., «La «dualización» del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: concepción sintética versus impuesto dual», *Crónica Tributaria*, N.º 129/2008, p. 144), «*Es condición necesaria para que un impuesto sobre la renta mantenga su carácter sintético el que, al menos, todos los rendimientos se integren en una única base imponible a la que se aplique la misma tarifa o tipos de gravamen. De impuesto cedular hay que hablar cuando los rendimientos se agrupan en diferentes categorías o cédulas por razón de su fuente o procedencia y a cada una de tales cédulas se le aplican distintos tipos de gravamen*».

(43) ONRUBIA FERNÁNDEZ, J., «¿Qué puede aportar el sistema fiscal a la corrección de la desigualdad?», *op. cit.*, p. 35.

(44) En nuestro sistema dual del IRPF, las diferencias de gravamen entre las rentas del trabajo y las del capital son muy significativas pudiendo llegar las diferencias hasta los 33 puntos porcentuales. Así en 2015, las rentas del trabajo 2014 tributaban entre un tipo máximo del 47% y uno mínimo 20%, mientras que las rentas del capital se gravaban a un tipo máximo del 24% y mínimo de 20%. Y en el 2016, las rentas del trabajo tienen un tipo máximo del 45% y mínimo 19%. Frente a las rentas del capital con tipos máximos en el 23% y mínimos en el 19%.

(45) 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 Saez, eds., *Handbook of Public Economics*, vol. 5, Amsterdam: North-Holland, 2013, pp. 391 a 474.

para *redistribuir la renta* y reducir la *desigualdad*. No sólo debe seguir *compensando* el comportamiento *regresivo del IVA*, los *IIEE* y demás tributos indirectos (46), sino que debe situarse como el instrumento central y aglutinador en la persecución de la equidad y la redistribución.

Y este planteamiento revela un posicionamiento sobre la instrumentalización del sistema tributario para el logro de la reducción de la desigualdad todavía más importante, cual es que, en términos de equidad y redistribución, la *imposición personal y directa* debe seguir siendo cualitativa y, sobre todo, cuantitativamente *más relevante* que la *imposición real e indirecta*.

Un posicionamiento claro 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. 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. 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 los últimos Informes más relevantes sobre fiscalidad que surgen en el Reino Unido (el Informe Mirrlees) (47) y en EEUU (el Informe Volcker o PERAB) aunque éste último referido al IS y al impuesto sobre las ventas (48).

(46) Igualmente señala RUIZ-HUERTA, J., *¿Afectan los impuestos a la distribución de la renta?*, *ob. cit.*, p. 16 que, «*la defensa de la progresividad y del efecto redistributivo del IRPF en el momento actual se justifican sobre todo como un medio para compensar el componente regresivo de otros impuestos*».

(47) 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, 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 sólo 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 Julio Viñuela Díaz a la traducción publicada en español, «*El Informe Mirrlees, Diseño de un Sistema Tributario óptimo*», Fundación Ramón Areces, Madrid, 2013, p. LX.

(48) El Informe PERAB (President's Economic Recovery Advisory Board) dirigido por Paul Volcker, es el resultado de la Comisión creada por el Presidente Barack Obama el 6 de febrero de 2009 para asesorar a la Presidencia, con exquisita neutralidad técnica, sobre las distintas y mejores opciones de política fiscal a fin de reformar el Sistema Tributario (*Tax Task Force*). Entre las medidas que se propugnan destacan las dedicadas a las grandes y pequeñas empresas (*vid.*, <http://www.whitehouse.gov/administration/eop/perab/about>) y a la unificación y simplificación de los tipos de gravamen en

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» (49).

Y algo así, una inversión del actual *tax-mix*, sería absolutamente negativa en término de redistribución de la riqueza y reducción de las desigualdades (50). Recientemente se preguntaba Onrubia Fernández 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 luego, «un empeoramiento de la desigualdad, al menos en el corto plazo, aunque presumiblemente también en el medio plazo» (51).

V. CONCLUSIONES

Nuestro Texto Constitucional (arts. 1, 9, 31, 131...), así como el estado social y la justicia social contemplados en el mismo, exigen un sistema tributario solidario y redistributivo. Un sistema tributario basado *fundamentalmente* en impuestos (conforme a un modelo contributivo) frente a tasas o contribuciones especiales (modelo retributivo). Y un sistema tributario, también, basado *fundamentalmente* en impuestos directos y *progresivos* y no indirectos y *regresivos*, pues solo aquellos sirven a los principios y fines de equidad y redistribución (52). La equidad y la redistribu-

el IS y en los impuestos sobre las ventas (no obviamente en el IVA por no tener adoptado este gravamen sino uno multifásico en cascada).

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

(50) 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».

(51) ONRUBIA FERNÁNDEZ, J., «¿Qué puede aportar el sistema fiscal a la corrección de la desigualdad?», *ob. cit.*, p. 33.

(52) En este sentido, recientemente afirmaba RUIZ-HUERTA, J., «Fiscalidad: Eficiencia y equidad», *ob. cit.*, p. 5, que, a pesar de «que hay una tendencia a favor de la imposición indirecta, bien en la forma de imposición sobre el valor añadido, o bien en la de impuestos especiales», no obstante sigue siendo «el IRPF, el impuesto más acorde con el principio de capacidad de pago y el

ción exigen que el sistema tributario grave, en tanto fuente clásica de riqueza (cuales son la renta, el patrimonio y el consumo), la mera tenencia o transmisión del *patrimonio*, tanto el productivo como –y especialmente– el no productivo o «*apropiativo*», lo que claramente apunta a figuras tributarias como son el IP y el ISD.

De manera que el IP y el ISD han de conformarse como impuestos *necesarios e imprescindibles* en el cuadro del sistema tributario de los estados, y no tanto en términos recaudatorios (que ciertamente representan escasos porcentajes del volumen total), cuanto por razones de equidad en el reparto de la carga tributaria y de mejor distribución de la riqueza.

Ciertamente la consideración de tales planteamientos no convertiría *per se* a nuestro sistema tributario en un «*sistema tributario justo*», equitativo y redistributivo, como exige nuestra CE, pero no es menos cierto que su desconsideración lo alejaría gravemente y, desde luego, incrementaría la *inequidad* del mismo. Por otro lado, tampoco un incremento de la presión fiscal produce *per se* una mayor redistribución. Antes al contrario, un aumento de la imposición indirecta provoca efectos nocivos en la redistribución. El incremento de la presión fiscal no implica necesariamente 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.

En definitiva, se pueden mantener o incluso incrementar los niveles de recaudación pero con un reparto de la carga tributaria claramente contraria a la equidad, al mandato de redistribución de la riqueza y a la reducción de las desigualdades (53).

VI. BIBLIOGRAFÍA

AA.VV., «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*, CC.OO., N.º 41, 2014.

más fuertemente asociado con el concepto de ciudadanía, [que] representa en varios de los países de mayor nivel de crecimiento más del 10% del PIB. A pesar de las críticas a los efectos distorsionadores de los impuestos directos, estos se mantienen con fuerza en los países miembros más antiguos de la Unión».

(53) Ya en 1999 denunciaba ÁLVAREZ CORBACHO que «*el crecimiento de los ingresos tributarios se fundamenta en la fiscalidad sobre el consumo o gasto (...). Por eso debemos reiterar que el aumento de los ingresos tributarios del Estado no se produce ya, básicamente, en la entrada (rentas), sino en la salida (gasto) de los recursos del patrimonio familiar (...). Lamentablemente, son los impuestos regresivos y despersonalizados sobre el gasto quienes explican cada vez más el crecimiento de la fiscalidad estatal. Pero la repercusión social de estos cambios impositivos es también significativa. En primer lugar, porque la desfiscalización creciente de las rentas y ganancias de capital incide profundamente sobre la equidad y traslada hacia las economías modestas, vía imposición indirecta, esas insuficiencias financieras*». Cfr., ÁLVAREZ CORBACHO, X., «Hacia la regresividad fiscal», *El País*, 4 de mayo de 1999, p. 62.

- ÁLVAREZ CORBACHO, X., «Hacia la regresividad fiscal», *El País*, 4 de mayo de 1999.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Instituto de Estudios Económico, Madrid, 2001.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., «Sistema tributario y Constitución», Cuadernos de Derecho Público, *Instituto Nacional de Administraciones Públicas* (INAP), n.º 25, (mayo-agosto), 2005.
- «Otra «nueva» reforma tributaria», en la Tribuna de la Revista Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 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, N.º 4, julio-diciembre 2015, Méjico, 2015.
- ATKINSON, A. B. y MARLIER, E., *Income and living conditions in Europe*, Eurostat statistical books. European Union, Luxembourg, 2010.
- BARRAGUÉ CALVO, B. y MATÍNEZ SÁNCHEZ, C., *El régimen de garantía de ingresos mínimos en España: una propuesta de revisión*, Fundación Alternativas, N.º 71/2012, Madrid, 2012.
- BLANCO GARCÍA, A., y GUTIÉRREZ LOUSA, M. (Coords.), *Evolución del Sistema Fiscal Español: 1978-2010*, Instituto de Estudios Fiscales, DOC. N.º 13/2011, 2011.
- BONESMO FREDRIKSEN, K., *Income Inequality in the European Union*, OECD Economics Department Working Papers, N.º 952, OECD, Paris, 2012.
- CAYÓN GALIARDO, A., «A propósito del debate sobre la inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Revista Técnica Tributaria*, N.º 62, julio-septiembre, 2003.
- 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.
- FMI, *Fiscal Policy and Income Inequality*, IMF Policy Paper, N.º 23, FMI, Washington, DC, 2014 (<http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2014/012314.pdf>).
- LÓPEZ LABORDA, J. y ONRUBIA FERNÁNDEZ, J., *Cinco reflexiones sobre el Informe para la reforma del sistema tributario*, FEDEA Policy Papers, N.º 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, N.º 699, diciembre, 2012.
- LÓPEZ RODRÍGUEZ, J., «Referencia al debate actual sobre política fiscal en los países occidentales», *Crónica Tributaria*, N.º 134/2010, 2010.
- MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C., *La imposición sobre el patrimonio como instrumento para una distribución equitativa de la riqueza*, Estudios de Progreso, N.º 58/2011, Fundación Alternativas, Madrid, 2011.
- «Situación actual y perspectivas de los impuestos sobre la riqueza», *Dossieres EsF*, Economistas sin Fronteras, N.º 20, Invierno, 2015.
- 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.
- ORTIZ CALLE, E., «La «dualización» del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: concepción sintética versus impuesto dual», *Crónica Tributaria*, N.º 129/2008, 2008.

- PICOS SÁNCHEZ, F., «Modelo dual de IRPF y equidad: un nuevo enfoque teórico y su aplicación al caso español», *Papeles de Trabajo*, N.º 8/2004, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.
- PIKETTY, T. y SAEZ, E., «Optimal Income Labor Taxation», en A. J. AUERBACH, R. CHETTY, M. FELDSTEIN y E. SAEZ, eds., *Handbook of Public Economics*, Vol. 5, Amsterdam, North-Holland, 2013.
- RAWDANOWICZ, L., WURZEL, E., y CHRISTENSEN, A., *The Equity Implications of Fiscal Consolidation*, OECD Economics Department Working Papers, N.º 1013, OECD, Paris, 2013.
- 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.
- RUIZ-HUERTA, J., «Fiscalidad: Eficiencia y equidad», *Dossieres EsF*, Economistas sin Fronteras, N.º 20, Invierno, 2015.
- RUIZ OJEDA, A., «Fiscalidad y redistribución regulatoria en Villar Palasí», *Revista española de Derecho Administrativo*, No. 174, Octubre-Diciembre, 2015.
- SEVILLA SEGURA, J.V., «Notas para una nueva política tributaria», *Claves de Razón Práctica*, No. 130, marzo, 2003.
- *Política y Técnica Tributarias*, IEF, Madrid, 2004.
- THE MIRRLESS REVIEW, *Dimensions of Tax Design*, Oxford University Press, Oxford, 2010.
- VEGA BORRERO, F.A., y Martínez Sánchez, C., *El Impuesto sobre el Patrimonio*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.
- VILLAR PALASÍ, J.L., «Observaciones sobre el sistema fiscal español», *Revista de Administración Pública*, No. 4, 1950.
- «Fisco versus Administración. La teoría nominalista del impuesto y la teoría de las prestaciones administrativas», *Revista de Administración Pública*, N.º 24, 1957.
- VIÑUELA DÍAZ, J., «Introducción» a la traducción de «El Informe Mirrlees, Diseño de un Sistema Tributario óptimo», Fundación Ramón Areces, Madrid, 2013.
- ZORNOZA PÉREZ, J., *Prólogo a la monografía de Violeta Ruiz, Impuestos cedidos y responsabilidad fiscal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003.

