

# SOBRE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

Tomàs Ferrandis Moscardó

2022-12-16

## Contents

|  |           |
|--|-----------|
| <b>1 INTRODUCCIÓN</b>  | <b>1</b>  |
| <b>2 ¿CIUDADANOS O SÚBDITOS?</b>   | <b>2</b>  |
| 2.1 LA DECLARACIÓN DE GRANADA . . . . .  | 2         |
| 2.2 UN BUEN SISTEMA IMPOSITIVO . . . . .   | 3         |
| <b>3 IMPUESTOS VERDES</b>  | <b>5</b>  |
| 3.1 EXTERNALIDADES E IMPUESTOS PIGOUVIANOS . . . . .   | 5         |
| 3.2 NUEVA FISCALIDAD VERDE EN ESPAÑA . . . . .   | 5         |
| <b>4 LOS PRINCIPIOS EN EL DEBATE</b>   | <b>6</b>  |
| 4.1 REDISTRIBUCIÓN Y DESIGUALDAD . . . . .   | 6         |
| 4.3 EQUIDAD Y VISIÓN SOCIALDEMÓCRATA . . . . .   | 7         |
| 4.4 EFICIENCIA Y CRÍTICA LIBERAL . . . . .   | 8         |
| <b>5 LOS PRINCIPIOS EN LOS NUEVOS IMPUESTOS EXCEPCIONALES</b>  | <b>12</b> |
| 5.1 GRAVAMEN TEMPORAL ENERGÉTICO . . . . .   | 12        |
| 5.2 GRAVAMEN TEMPORAL DE ENTIDADES DE CRÉDITO Y ESTABLECIMIENTOS FI-<br>NANCIEROS DE CRÉDITO . . . . . | 12        |
| 5.3 IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS . . . . .                                 | 13        |
| 5.4 SOBRE LA SUFICIENCIA . . . . .   | 13        |
| 5.5 El Impuesto sobre el Patrimonio y las bonificaciones de la Junta de Andalucía . . . . .            | 13        |
| <b>6 CONCLUSIONES</b>  | <b>14</b> |
| <b>7 BIBLIOGRAFÍA</b>  | <b>14</b> |
| <b>8 LEGISLACIÓN</b>   | <b>15</b> |

## 1 INTRODUCCIÓN

El objetivo de este trabajo es mostrar la importancia de los principios tributarios estudiados en la asignatura Economía Pública (Tema 8. Epígrafe 8.5. Los principios tributarios) tanto en el sistema impositiva actual y su debate.

En un primer punto expondremos la visión crítica sobre nuestro sistema impositivo compartida por cate- dráticos de Derecho Financiero y Tributario españoles. También veremos una crítica basada en los principios que debe seguir un tributario para ser óptimo según el premio Nobel Mirrlees. Ambas visiones, distintas en muchos aspectos, y por ello escogidas, coincidirán en demandar una mayor atención a algunos principios. Verbigracia, la demanda de una mayor simplicidad y un cambio en el trato dado son una constante en todas opiniones consultadas sobre nuestro sistema impositivo.

En un segundo apartado abordaremos la importancia o el sentido de los principios presupuestarios cuando nos planteamos los impuestos como instrumentos para cambiar, desde hábitos de consumo a modelos de producción. Hablaremos de los recientes impuestos verdes establecidos, no para recaudar, sino para afrontar los retos ineludibles sobre el medioambiente. ¿Se puede cambiar el modelo de economía lineal y energía contaminante sin abandonar la idea liberal ser “neutral” ?, ¿qué sentido tiene la eficiencia o suficiencia?

La tercera parte hará referencia a otro principio fundamental, el de la equidad, aunque relacionado con el resto de principios, fundamentalmente el de suficiencia y el de neutralidad. Analizaremos la visión socialdemócrata y la liberal. Para entender el razonamiento de cada planteamiento expondremos el caso real de Irlanda y la propuesta de nuevo impuesto del economista Thomas Piketty. ¿ Eficiencia derivada de la neutralidad y transferencias, o justicia basada en la progresividad e impuestos directos sobre el capital ?

En un último apartado, atenderemos a la reciente aprobación de impuestos excepcionales en España. El debate que se ha cernido sobre cada uno de ellos pivotaba, también, sobre los principios del sistema tributarios objeto de estudio.

Así pues, en este trabajo se ha pretendido poner el foco en el cuestionamiento y la defensa de los principios tributarios en nuestro contexto más actual.

## 2 ¿CIUDADANOS O SÚBDITOS?

En este tema hemos visto los principios que pueden regir, o no, en un determinado sistema impositivo en general. En el presente apartado vamos a contextualizar y exponer dos visiones críticas con nuestro actual sistema tributario donde se compartirán gran parte de dichos principios. Por una parte, la conocida como Declaración de Granada y, en segundo lugar, reflexiones de la economista Anna Rossell basadas en las conclusiones del informe Mirrlees (Rossell, 2020).

### 2.1 LA DECLARACIÓN DE GRANADA

En 2018, treinta y cinco catedráticos españoles de Derecho Financiero y Tributario firmaron un manifiesto demoledor contra el sistema tributario español ( Rodríguez, 2018). La conocida como Declaración de Granada arranca con una defensa del papel de los tributos y una advertencia sobre el peligro del fraude tributario. Así pues, denuncian las reglas del juego que facilitan a las grandes compañías, sobre todo las que prestan servicios on-line, esquivar los impuestos “forzando sus reglas de aplicación espacial”, así como aquellas que les permiten concertar con la Administración determinados regímenes fiscales favorables.

Al margen de todo, según los catedráticos, este hecho no puede ocultar ni excusar el exceso de afán recaudatorio que llega a dejar de lado los derechos y garantías (incluso constitucionales) de los ciudadanos.

De forma sumaria exponemos sus principales argumentos de los firmantes.

#### **Quiebra del principio de legalidad y abuso de poder**

Manifiestan su rechazo al desplazamiento del poder legislativo por parte del poder ejecutivo mediante el abuso de la figura del Decreto-Ley. Esta una perversión del Estado de Derecho no se produce solo en el ámbito tributario. Desgraciadamente es una práctica cada día más extendida: legislar a golpe de “urgente necesidad” en todos los ámbitos.

Otra crítica afecta al abandono de la interpretación de la norma por parte del Tribunal Constitucional, sobre todo, al asumir la “jurisprudencia” como fuente de derecho por haber asumido sin crítica la función normativa del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Además, lamentan la actitud del legislador que olvida la necesidad de hacerse entender en sus textos, cambia las normas cuando las sentencias judiciales no son de su agrado y, lo que es más grave, en los procedimientos que establece siempre parte de la presunción de culpabilidad del ciudadano en vez de la presunción de inocencia.

#### **Quiebra del principio de igualdad**

La igualdad no solo afecta de forma horizontal entre los ciudadanos obligándonos a todos a contribuir, sino también en un sentido vertical estableciendo una exigencia de acuerdo a la capacidad de cada miembro de la comunidad. Contrariamente se ha llegado a concebir la responsabilidad tributaria como algo ajeno a la obligación del sujeto pasivo que puede extenderse a otra persona, física o jurídica. La finalidad de recaudar de manera práctica y rápida lo justifica ya todo. Aparece la figura del “deudor solidario” que, pese a no tener vinculación con el hecho imponible, acaba pagando.

La perversión del principio de colaboración del contribuyente también la ven como ejemplo de esta quiebra de principios. Se practica la liquidación de oficio y no se asiste al contribuyente en nada más que en el procedimiento sancionador. Además se le fuerza a declarar en su contra vulnerando un derecho constitucional. Todo ello, al margen de que haya un procedimiento penal paralelo.

### **La quiebra del sentido de seguridad jurídica**

Este problema lo hemos tratado en el tema, al tratar el principio de simplicidad que no se cumple ni para la misma administración tributaria. En el mismo sentido, los firmantes de la Declaración denuncian que en cada autonomía se siguen unos criterios distintos atendiendo a sus necesidades, lo que significa, según ellos, una quiebra del principio de igualdad. Reclaman la solidaridad que exige la Constitución basada en una coordinación de las Haciendas autonómicas con la Hacienda estatal.

### **Quiebra del principio de justicia financiera**

En el ámbito de los ingresos, la deuda pública debería ser un ingreso excepcional. Por el contrario, se ha convertido en un ingreso ordinario, trasladándose sobre generaciones futuras el coste de financiar servicios actuales.

En el ámbito de los gastos, los firmantes, además de alertar sobre la falta de control jurídico en el gasto público, atacan el mercadeo que se produce, según ellos, en sede parlamentaria para conseguir los votos necesarios para la aprobación del Presupuesto General del Estado. Critican el abuso del poder ejecutivo, no solo a través de los Decretos-leyes, sino también en el veto a propuestas que impliquen un aumento de gastos o disminución de ingresos.

La conclusión de los catedráticos es que la Hacienda Pública se ha convertido en un agente dedicado, y motivado, exclusivamente por y para la recaudación, quebrantando el principio de legalidad, apartándose de la función de la Ley y de las Cortes Generales, lo que, en un Estado de Derecho, supone una erosión de la seguridad jurídica.

## **2.2 UN BUEN SISTEMA IMPOSITIVO**

Ante la pregunta de cuál es el nivel de ingresos necesario en un Estado de bienestar nos asalta otra: ¿cuál es la forma más eficiente de poder recaudar estos ingresos? Evidentemente que la respuesta a la primera pregunta es algo que depende de la capacidad de nuestro país, pero en el caso de la segunda, entramos en el terreno del debate sobre los principios presupuestarios.

Para aclarar esta cuestión la economista Anna Rossell recurren al Informe de Mirrlees y defienden cinco principios como ejes de un sistema fiscal óptimo (Rossell, 2020). Estos principios serían:

- Eficiencia
- Minimización de costes
- Simplicidad y transparencia
- Progresividad
- Imparcialidad

### **Eficiencia**

Se entiende ésta como una consecuencia de la ya estudiada en la asignatura “neutralidad de los tributos”.

Los datos aportados por la profesora Rossell se basan en simulaciones (Boscá, Doménech y Ferri, 2017) según los cuales el aumento de un punto porcentual sobre el PIB del IVA haría caer el PIB 0,75 puntos, en cambio, el aumento del IRPF en la misma proporción deprimiría el PIB en 0,84 puntos; el aumento en las cotizaciones a la Seguridad Social supondría una caída de 1 punto y el aumento en la tributación sobre el capital haría disminuir el PIB en 1,22 puntos.

La conclusión de estos estudios es que un sistema basado en impuestos directos sobre consumo es más neutral que el basado en la renta o las cotizaciones a la seguridad social. Al provocar menos distorsión en la economía resulta más eficiente.

### **Minimización de costes.**

Al tratar la cuestión de la simplicidad del sistema hemos dejado claro el coste que supone para las empresas y ciudadanos hacer frente a sus obligaciones fiscales. En España se considera que este coste en horas es uno de los más altos de los países de la OCDE.

El coste en horas destinado a la gestión de sus impuestos por una empresa española es aproximadamente de unas 152 horas frente a las 50 de una empresa similar en Estonia . La carga administrativa puede superar el 4,5% del PIB, valores similares a Polonia y solo superados en nuestro entorno por Grecia y Hungría. El contraste lo tenemos en países como Reino Unido o los países nórdicos donde ni superan el 2%. (Kox, 2005)

Otro aspecto relacionado con el coste es la gran conflictividad y el elevado número de resoluciones judiciales contrarias a la Agencia Tributaria dando la razón a particulares. Esto no solo supone una quiebra en la seguridad jurídica, sino un gasto público y privado injustificable.

### **Transparencia y simplicidad**

La mayoría de las normas tributarias sufren variaciones de legislatura en legislatura incluidas las que afectan al IRPF y el impuesto de sociedades. Los excesivos cambios contribuyen a una mayor dificultad para entender el marco normativo acaba “resolviéndose” en los tribunales de Justicia.

Sobre la simplicidad y directamente relacionado con la “perversión del principio de colaboración del contribuyente” que denunciaban los catedráticos Rossell explica, como ejemplo, la diferencia de procedimiento entre el impuesto sobre el patrimonio y el IBI. En el impuesto sobre el patrimonio necesitaremos las fases siguientes:

1. Determinar el hecho imponible.
2. Calcular la base imponible.
3. Calcular la base liquidable.
4. Obtener la cuota íntegra aplicando el gravamen correcto.
5. Calcular la cuota líquida tras aplicar las deducciones.
6. Confeccionar el modelo de liquidación del impuesto.

En el caso del IBI, todos los 6 pasos son realizados por la Administración mientras que, en el caso del Impuesto sobre el Patrimonio, es el contribuyente el responsable de realizar todas las fases. La Administración solo se encarga de la revisión (“inspección”) siendo, de nuevo, el contribuyente el responsable de responder a todos los requerimientos que pueda hacerle.

### **Imparcialidad**

El principio de equidad nos lleva a rechazar, en primer lugar, el fraude y defender la generalización de la obligación de contribuir en los gastos del Estado. Se asume ampliamente, la idea de una igualdad horizontal y vertical. Pero es a partir de aquí, a la hora de repartir la carga fiscal, cuando se abre el debate alrededor de la prevalencia de la situación personal, sobre la proporcionalidad o progresividad.

En el reparto de cargas nos encontramos con una característica de nuestro sistema tributario, también relacionada con la complejidad: tipos marginales elevados y, a la vez, tipos efectivos bajos. En el IRPF,

tenemos una recaudación menor respecto a nuestro entorno europeo debido a la existencia de beneficios fiscales.

En 2018 estos beneficios podían llegar al 18% de la recaudación total entre exenciones, reducciones i deducciones, cerca de los 15.000 millones de euros (Martínez-Gil, 2018). Además, el 10% de los contribuyentes con mayores rentas se ven beneficiados del 28% de estos beneficios.

Entre las medidas podemos citar la deducción por la compra de vivienda, la inversión en un plan de pensiones, la aplicación de tipos reducidos de IVA o las bonificaciones en el Impuesto de Sociedades.

Como hemos avanzado, abordaremos el tema de la progresividad más adelante debido a su mayor importancia que tiene en el debate político.

## **3 IMPUESTOS VERDES**

Los impuestos verdes, obedecen a la máxima de “quien contamina paga” algo que nos puede recordar a la relación bilateral de las tasas, más que los precios públicos, al estar pagando por hacer uso de un recurso natural (ecosistema) o su relación con un servicio posterior (recogida de residuos, depuración de agua...). Ahora bien, la justificación de estos impuestos no es la de recaudar sin más.

### **3.1 EXTERNALIDADES E IMPUESTOS PIGOUVIANOS**

Frente al problema de las externalidades, el economista Coase llegó a la conclusión que no eran más que un problema de derechos de propiedad. Al margen de cualquier solución judicial, en una negociación entre los implicados, la parte que más interés tuviera acabaría consiguiendo el derecho en disputa siempre que los costes de transacciones fuesen bajos y los derechos de propiedad estuvieran ben definidos.

En este apartado nos interesa precisamente cuando no se cumple el teorema de Coase por ser los costes de la negociación excesivamente elevados o porque todas las partes creen tener derecho a seguir su actividad (derechos de propiedad poco definidos). Este es el caso de las externalidades ambientales: la contaminación y el agotamiento de recursos naturales. Tratamos del ecosistema, imposible de dividir y con una gran interdependencia que hace inviable la privatización individual.

Los impuestos pigouvianos se aplican a productos cuya fabricación o consumo generan externalidades que escapan a la solución del mercado definida por Coase. Son, por lo tanto, un instrumento que, en primer lugar, propuso el economista Arthur Pigou para conseguir un coste marginal privado igual al coste marginal social. Lo más importante y definitorio de este tipo de impuesto es que su finalidad última no es la recaudación sino disuadir del consumo o uso sobre el bien que se aplican (impuesto sobre el tabaco, alcohol o ecotasas ) y, así, reducir el coste social de sus efectos negativos en la sociedad o entorno.

El productor o consumidor asumirá un sobre coste ya que, mediante el impuesto se interioriza el coste social, y se verá animado a tomar medidas en el diseño, producción o consumo para reducir su impacto ambiental (estrategias de economía circular, producto sustitutivo, reducción de consumo...). Así pues, la flexibilidad ante la alteración del precio final no tiene que verse como algo negativo, al contrario.

A modo de conclusión, podemos decir que existen un tipo de impuestos diseñado como instrumento para no cumplir con el principio de neutralidad, siendo su finalidad todo lo contrario: los impuestos pigouvianos. Además un ejemplo claro de éstos son los impuestos verdes que no gravan la capacidad económica del sujeto ni tienen por objetivo la desigualdad social.

### **3.2 NUEVA FISCALIDAD VERDE EN ESPAÑA**

España ha aprobado recientemente la Ley 7/2022 de 8 de abril. En concordancia con las directivas europeas sobre productos de plástico en el medio ambiente, entre otras medidas, esta ley introduce en nuestro sistema tributario dos nuevos impuestos indirectos. Un impuesto sobre los envases de plásticos no reutilizables y un segundo impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos.

El primer impuesto tiene por finalidad “el fomento de la prevención de la generación de residuos de envases de plástico no reutilizables, así como el fomento del reciclado de los residuos plásticos, contribuyendo a la circularidad de este material” (art. 67.2 Ley 7/2022).

Se trata de un impuesto especial indirecto cuyo cálculo se obtiene de aplicar un gravamen a los kilogramos de plástico (base imponible) y que deben satisfacer los productores, importadores o adquirientes (sujetos pasivos).

El segundo impuesto que introduce Ley 7/2022 tiene por finalidad “el fomento de la prevención, la preparación para la reutilización y el reciclado de los residuos, con la fracción orgánica como fracción preferente y la educación ambiental, al objeto de desincentivar el depósito de residuos en vertedero, la incineración y su coincineración” (art. 84.2 Ley 7/2022).

Los sujetos pasivos serán los gestores de los vertederos e incineradoras. Toma como base imponible también el peso total de residuos a eliminar al que también se le aplica un tipo impositivo. En este caso, pero, el gravamen dependerá del tipo de residuos.

Ambos impuestos son indirectos y proporcionales en su aplicación y para analizar sus efectos en la economía debemos entender que se trata de impuestos pigouvianos. No responden para nada a la idea de redistribución de renta, equilibrio y menos aún al principio de neutralidad. Al contrario, pretenden desincentivar el uso de un producto como es el envase de plástico y de las actividades de eliminación de residuos basada en el vertido o la incineración para fomentar un cambio a productos sustitutos, nuevas prácticas y actividades relacionadas en la economía circular frente a la lineal.

## 4 LOS PRINCIPIOS EN EL DEBATE

### 4.1 REDISTRIBUCIÓN Y DESIGUALDAD

La redistribución en el Estado del bienestar principalmente significa garantizar de forma equitativa el acceso a bienes y servicios básicos. Se trata de la igualdad entendida en términos de derechos reales gracias a la legislación y una administración capacitada económicamente para hacer frente. La redistribución hoy supone la financiación de los servicios públicos básicos, y las transferencias para pensiones, subsidios, prestaciones por desempleo y demás prestaciones.

A priori, existe un consenso amplio sobre este objetivo por parte de la mayoría de los economistas, desde los más liberales hasta los más socialdemócratas. La discusión arranca a partir de lo expuesto en el cierre de este epígrafe en el tema 8 de nuestra asignatura: la compatibilidad entre los principios tributarios, fundamentalmente entre equidad (justicia) y neutralidad (eficiencia).

#### **Progresividad y neutralidad en el debate**

Como sabemos, un impuesto es progresivo cuando aumenta el tipo impositivo en la medida en que aumenta la base imponible. Dicho de otra forma, cuando la proporción que se dedica a pagar impuestos de cada euro nuevo es mayor que la proporción de la renta total destinada a pagar impuestos.

Uno de los aspectos sobre los que suele pivotar el debate entre liberales y socialdemócratas es este tema tan crucial de la progresividad. Como hemos visto, si aplicamos la misma tasa al ingreso, capital o consumo para todos, hablaremos de un impuesto proporcional. Si, en cambio, la tasa varía en función del ingreso, capital o consumo, siendo proporcional por tramos, estaremos ante un impuesto progresivo.

#### **Principales medidas redistributivas**

Veamos cuáles son las políticas gubernamentales posibles para conseguir una mayor cuota de igualdad social.

##### *Las medidas impositivas*

Los impuestos indirectos no tienen efectos de redistribución, gravan más la propensión a consumir, aunque este pueda depender de la renta y la riqueza. Por el contrario, los impuestos directos gravan directamente

la capacidad económica, el origen de las rentas y, por eso sí tienen un efecto redistributivo claro si se basan en una estructura progresiva.

#### *La transferencias y gastos*

Constituyen el mecanismo más importante de corrección de desigualdades y para la mejora de los más desfavorecidos. Dentro de este grupo se sitúan:

- La educación pública programas de formación profesional y la educación superior. Son las que tienen por objetivo asegurar una igualdad de oportunidades.
- Los programas de seguridad social contra la pobreza y marginación y la pobreza: subsidios por desempleo o pensiones de jubilación e invalidez.
- El sistema público de sanidad.
- Las transferencias para la ciudadanía con rentas más bajas como Ingreso Mínimo Vital común a todo el Estado.
- Las inversiones públicas. Obras de todo tipo de las que se espera la generación de trabajo.
- Las políticas intervencionistas regulando rentas y precios: salarios mínimos, precios mínimos en productos del campo o precios máximos en alquileres de vivienda.
- Las política de redistribución de la propiedad de los activos: reformas agrarias.
- Nacionalizaciones, expropiaciones, confiscaciones o reversiones.

Una política tributaria, como hemos visto en el tema de la asignatura, no puede descansar en sobre una única figura contributiva si pretende cumplir mínimamente con la mayoría de los principios tributarios. De forma análoga, en la política basada en gastos y transferencias, encontraremos acciones que se complementan. Como ejemplo podemos citar la actual política de Gobierno que contempla la construcción de más de 15.000 viviendas de alquiler social (inversión pública), de forma coherente a la creación de ayudas para el alquiler de vivienda (transferencias) y la reciente regulación de la subida del precio del alquiler (precios máximos).

### **4.3 EQUIDAD Y VISIÓN SOCIALDEMÓCRATA**

Para la socialdemocracia la figura del impuesto ha sido determinante a lo largo de la Historia y, de hecho, fue el detonante de revoluciones del siglo XIX. El impuesto no es mera cuestión técnica sino política y moral y, además, posiblemente la más importante. No se trata de un mal menor, algo negativo sino todo lo contrario. El impuesto es la biga maestra que sostiene el Estado social bajo el cual cabemos todos.

#### **La política de competencia fiscal**

Como hemos visto, la base imponible sobre las rentas más altas es más elástica debido a mayor facilidad de éstas para cambiar de domicilio fiscal. En esto se basa la llamada “competencia fiscal”, un fenómeno que afecta cada vez más en una economía globalizada y abierta. Se trata de una consecuencia de la relajación de la presión fiscal que practican algunos gobiernos para atraer nuevas empresas e inversiones desde otros territorios.

Este problema que afecta, no solo a nuestro sistema fiscal, y que si bien no se trata de un fraude, sí que atenta contra el principio de equidad o imparcialidad como bien denuncian los firmantes de la Declaración de Granada como hemos avanzado.

La política de competencia fiscal se basa en una desafortunada tendencia a la reducción de impuestos a grandes corporaciones o fortunas mientras se mantiene la presión sobre el ingreso por el trabajo. Se resta progresividad al sistema tributario global mientras se mantiene una alta proporcionalidad debido a la incidencia mayor de los impuestos indirectos al consumo y las cotizaciones sociales. Este abandono de la progresividad mediante “rebajas fiscales” implica cargar sobre las clases bajas y medias un mayor peso de la carga tributaria consiguiendo, así, un sistema tributario regresivo, injusto.

## **El Impuesto mundial sobre el capital de Piketty.**

Ante el problema actual de la competencia fiscal y el peligro que implica para el Estado del Bienestar hay una propuesta novedosa que pretende la “reactualización del programa social demócrata y fiscal del siglo pasado” mediante un nuevo “impuesto mundial y progresivo sobre el capital” (Piketty, 2014). Tratándose de un nuevo impuesto, algo utópico quizás, para atender a principios del sistema tributario, merece ser tratada en este tema.

El economista francés Piketty parte de la siguiente clasificación de impuestos:

- Los que gravan los ingresos.
- Los que gravan el capital.
- Los que afectan al consumo.
- Las cotizaciones sociales

Por definición en nuestro país tendríamos el IRPF, el Impuesto de Sociedades; el Impuesto sobre el patrimonio y, por último, el IVA o los impuestos especiales.

Piketty alerta sobre tres problemas actuales interrelacionados.

- El riesgo de la regresividad fiscal consecuencia de las políticas de competencia fiscal tal como hemos expuesto.
- El aumento de la concentración de capital que nos lleva a cifras de desigualdad social similares a las anteriores a la II Guerra Mundial y
- La reacción cada vez mayor de las clases medias contra el sistema fiscal.

Para el economista francés, salvar el Estado social moderno es sinónimo de recuperar un sistema fiscal progresivo. Solo la tributación progresiva puede seguir siendo la columna vertebral del Estado del bienestar este siglo como lo fue en el anterior. Al igual que en el siglo XX los impuestos progresivos sobre el ingreso y el impuesto a las sucesiones sirvieron para construir el Estado social, ahora, ante la amenaza de la competencia fiscal, hace falta un nuevo impuesto mundial progresivo que podría compatibilizarse o sustituir a los actuales de cada país.

La función principal de este impuesto global sería la redistribución de la riqueza en cada país. Piketty propone aplicarlo tanto sobre activos inmobiliarios, financieros como empresariales y, en el caso del patrimonio inmobiliario, poder deducir el importe del préstamo del importe total del bien.

Además, con la implantación paulatina de este impuesto se aportaría transparencia financiera a nivel internacional.

## **La conclusión socialdemócrata: la progresividad e impuestos directos**

Como vemos, en esta nueva propuesta de Piketty, la tendencia izquierdista pasa por no abandonar el criterio de progresividad y la imposición directa. La motivación reside en el ideal de justicia social, se desatiende o deja en segundo lugar el principio de neutralidad.

Si la elasticidad que se manifiesta en rentas altas se basa en su mayor capacidad de cambiar de domicilio fiscal debe contemplarse para atajarse no para “aprovecharlo” compitiendo. Así Piketty lanza su idea centrándose en un impuesto directo progresivo sobre el capital de ámbito mundial puesto que es la única manera de neutralizar esta elasticidad ayudada de las políticas de competencia fiscal.

## **4.4 EFICIENCIA Y CRÍTICA LIBERAL**

### **La regresividad de nuestro sistema según el Institut Ostrom y la Estrategia España 2050**

En el apartado anterior hemos analizado la problemática del principio de equidad y justicia social al tratar el fallo de la competencia fiscal aportando una visión y propuesta socialdemócrata. Ahora, vamos a considerar



la eficiencia de nuestro actual sistema tributario, en principio progresivo. De su eficiencia dependerá la posibilidad de contemplar un capítulo de transferencias en el presupuesto entre otras cuestiones.

Expondremos por una parte, las conclusiones de la especialista en tributación, Anna Rossell, vinculada Institut Ostrom de Cataluña, un think tank liberal. Por otra parte, las conclusiones recogidas en la Estrategia España 2050 del Gobierno español.

Según Anna Rossell, en nuestro sistema conviven impuestos progresivos como el IRPF con otros que son regresivos como el IVA, ITO-AJD. Pero hay que considerar el complejo sistema de bonificaciones y desgravaciones en el impuesto de la renta y que acaban configurando un sistema más regresivo de lo esperado a priori.

Esta regresividad es la causa de la ineficacia de nuestro sistema impositivo como instrumento para la redistribución de la renta, es decir, para la reducción de la desigualdad social (Rossell, 2020).

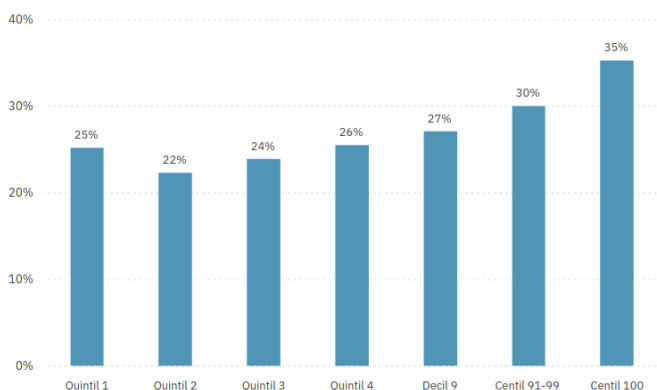
Por otra parte, si consultamos el documento “Reducir la pobreza y la desigualdad y reactivar el ascensor social” de la Estrategia España 2050 del Gobierno socialdemócrata actual nos encontraremos con las mismas conclusiones. Pese a la extensión, merece la pena la reproducción de dos de sus párrafos y algunas gráficas ilustrativas.

- “Nuestro sistema fiscal recauda menos y redistribuye la renta y la riqueza peor que el de otros países europeos.”\* (Oficina nacional de prospectiva y estrategia. MP, 2021:333)
- “El sistema tributario español es progresivo en tanto que el tipo medio efectivo crece con la renta bruta de los contribuyentes, y el conjunto de impuestos y cotizaciones sociales pagadas por estos consiguen reducir la desigualdad de la renta (medida por el índice de Gini) alrededor de un 3,5%. Esta progresividad, sin embargo, es muy imperfecta, especialmente en lo que concierne a la parte baja de la distribución de renta.]{.underline} Tanto es así que, en España, las personas más pobres pagan más impuestos (en términos relativos a sus ingresos) que las de clase media, un efecto que también se da en otros países como Reino Unido o Irlanda, y que se debe fundamentalmente al efecto de las cotizaciones sociales y los impuestos indirectos”.\*

(Oficina nacional de prospectiva y estrategia. MP, 2021:334).

- Gráfica 1: Impuestos pagados en proporción a la renta bruta por quintil en España, 2017( :334)\*

Fig. 16. Impuestos pagados en proporción a la renta bruta por quintil de renta en España, 2017



Fuente: Elaboración propia a partir de datos procedentes de López Laborda et al.<sup>30</sup>

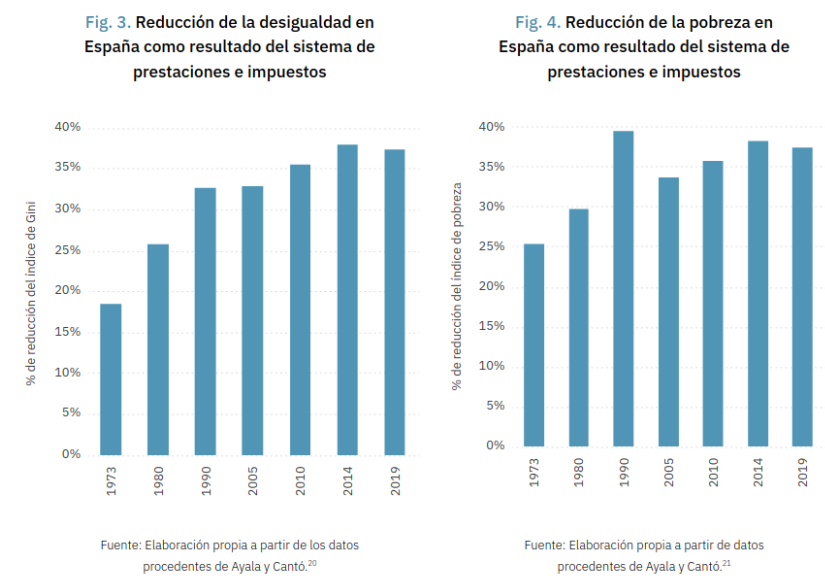
Fuente: Ministerio de Presidencia a partir de López Laborda et al.

La Gráfica 1 muestra la falta de progresividad final del sistema

## El papel de las prestaciones públicas

Como hemos visto, el sistema tributario no es eficaz para luchar contra la desigualdad. De hecho, son las prestaciones públicas (Transferencias) las que, en España y en muchos países consiguen la reducción del índice de Gini. En el caso de España un 93% de la reducción de este índice es debido a las prestaciones sociales frente al 7% que se debe al sistema fiscal (Laborda, Marín y Onrubia, 2017) tal y como recoge el también el Documento de Estrategia España 2050. La práctica totalidad de ese 37% de reducción del índice Gini se consigue mediante las transferencias como se aprecia si comparamos las Gráficas 2 y 3.

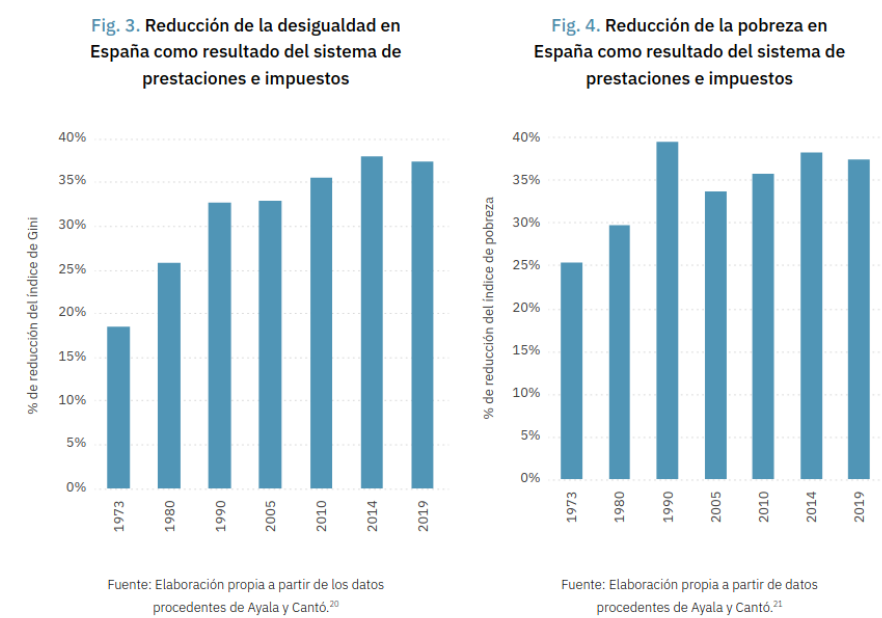
Gráfica 2. Reducción de la desigualdad en España como resultado del sistema de prestaciones e impuestos



Fuente: Ministerio de Presidencia

a partir de Ayala y Canto.

Gráfica 3. Reducción de la pobreza en España como resultado de prestaciones e impuestos

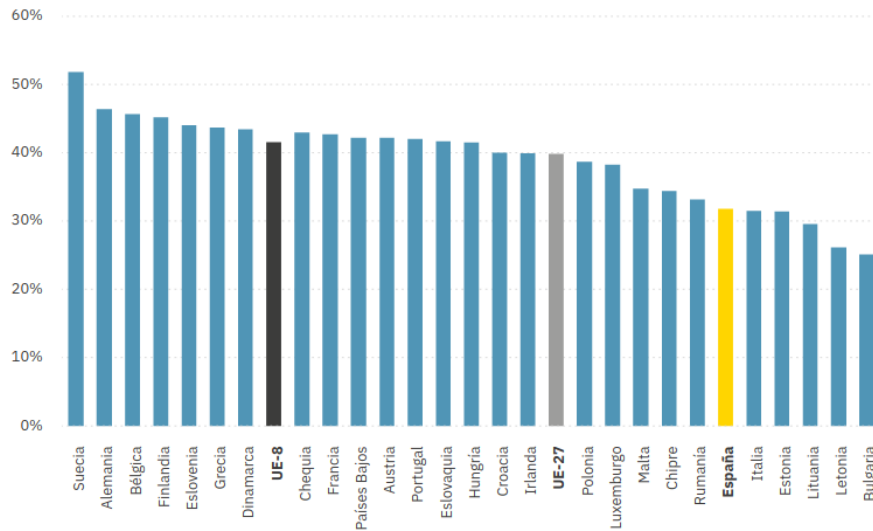


Fuente: Ministerio de Presi-

dencia a partir de Ayala y Cantó

Gráfica 4: Reducción de la desigualdad (Gini) por las transferencias sociales (2019)

Fig. 17. Reducción de la desigualdad (Gini) explicada por las transferencias sociales, 2019



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de Eurostat.<sup>98</sup>

Fuente: Ministerio

de Presidencia a partir Eurostat

A la vista de los datos es lógico que las conclusiones que defienda un think-tan liberal como el Institut Ostrom sobre el carácter regresivo del sistema tributario español coincidas con las del documento de estrategia del propio gobierno socialdemócrata. Otra cuestión son las propuestas.

### El ejemplo del Tigre Celta\*\*

En el discurso liberal siempre aparece el paradigmático caso de Irlanda. Este Estado europeo dispone de uno de los sistemas fiscales más atractivos de la OCDE siendo la política de “rebaja de impuestos” para grandes corporaciones su característica principal. Estamos un campeón de la “competencia fiscal”.

En comparación con España, la reducción de desigualdad en puntos de Gini es muy superior pese a recaudar alrededor de 10 puntos menos sobre su PIB (ver Gráfica 4). Los analistas, sobre todo los de inclinación liberal, no dudan en achacar este éxito a un sistema tributario más centrado en los impuestos directos que los indirectos. Se decantan por la neutralidad sacrificando la progresividad lo que les proporciona una mayor eficiencia. Así recaudan más y pueden reducir la pobreza mediante transferencias.

No obstante, en estos últimos días (diciembre de 2022) se ha cerrado el acuerdo en el seno de la UE para la aprobación de una Directiva que recoge el plan de la OCDE de fijar un Impuesto de Sociedades mínimo del 15%, Irlanda ha mantenido su tipo en un 12,5%. La medida afectará en 2.000 millones a la recaudación, pero seguirá aplicando, entre otras medidas, una deducción fiscal efectiva de hasta un 37,5%. (Faes, 2022).

### La conclusión liberal: la neutralidad

Pese a que los impuestos indirectos son más regresivos, su menor distorsión en el mercado favorece el consumo viéndose beneficiada la recaudación. Este incremento de recaudación nos permitiría reducir más la desigualdad mediante las prestaciones sociales. Aunque haya economistas liberales que defiendan esta que una mayor recaudación permitiría mantener el Estado del bienestar a través del capítulo de transferencias considerable, otros, más fieles la idea original del liberalismo, ven la oportunidad para reducir la presión fiscal o hacer frente a la deuda pública atendiendo a los principios de equilibrio presupuestario y neutralidad.

## 5 LOS PRINCIPIOS EN LOS NUEVOS IMPUESTOS EXCEPCIONALES

Las Cortes Generales han aprobado recientemente la Ley 38/2022, de 27 de diciembre por la que se establecen tres nuevos impuestos, en principio, provisionales. Uno para las grandes compañías energéticas, otro para la banca y un tercero para las grandes fortunas.

En los tres casos se tratan de impuestos que tienen una vigencia provisional de dos ejercicios (2023 y 2024) aunque la ley prevé una posible renovación. La excepcionalidad de los tres impuestos no afecta solo al periodo de aplicación, sino que, siguiendo el principio de equilibrio, se acotan los posibles destinos de lo recaudado siendo éstos coyunturales.

### 5.1 GRAVAMEN TEMPORAL ENERGÉTICO

La nueva propuesta de impuestos supondrá un gravamen del 1,2% sobre las ventas para las grandes compañías energéticas con un importe neto superior a los 1.000 millones de euros en 2019.

Se trata, por lo tanto, de un impuesto motivado sobre todo por el principio de equidad, aunque se entienda como un impuesto proporcional a partir de un mínimo y no puramente progresivo.

#### La polémica (y la paradoja del principio de simplicidad)

Las compañías han defendido que el impuesto se aplicase sobre los beneficios mientras que el Gobierno ante la posibilidad de que éstos sean camuflados (“cocinando” las cifras) ha defendido en todo momento que el impuesto se aplique sobre los ingresos. En este caso se da la paradoja de que la Administración Tributaria, y no el administrado, es la que teme a la complejidad de los cálculos y reclama para sí un modelo simplicidad y transparencia.

#### Destino determinado

La Ley 38/2022 (artículo 1.11) se establece los fines a los que se destinará la recaudación. Básicamente podrían resumirse en medidas sociales especialmente la reducción de los efectos de la crisis energéticas y medidas para mejorar la eficiencia o ahorro energético.

### 5.2 GRAVAMEN TEMPORAL DE ENTIDADES DE CRÉDITO Y ESTABLECIMIENTOS FINANCIEROS DE CRÉDITO

Se aplicará para aquellas entidades que en 2019 hayan superado en ingresos por intereses y comisiones más de 800 millones de euros. El gravamen temporal será del 4,8% sobre las comisiones e intereses netos de la banca.

Al igual que el anterior, se trata, por lo tanto, de un impuesto motivado sobre todo por el principio de equidad siendo también proporcional. Se aplica un gravamen fijo (impuesto directo proporcional) a partir de un mínimo de ingresos.

Una de las polémicas en este impuesto se debe a la prohibición de repercutir este impuesto a los clientes. La ley contempla sanciones y designa a la CNMC para supervisar que no se produzca un encarecimiento del crédito para compensar el pago del impuesto. Por su parte, el BCE se ha posicionado a favor de considerar todos los costes (incluyendo los fiscales) a la hora de determinar los precios. De la repercusión o no en los precios del impuesto dependería el carácter social pretendido. Para el BCE está en cuestión el criterio o principio de eficiencia, para el Gobierno, el de equidad.

#### Destino determinado

En la Ley 38/2022 (artículo 2.10) se especifica que el importe recaudado será destinado a medidas para paliar el incremento de precios como consecuencias de la guerra en Ucrania. Esta era una de las demandas del Banco Central Europeo, que se destinasen a un fin concreto y excepcional consecuencia de la situación, de nuevo el principio de suficiencia o equilibrio presupuestario.

### 5.3 IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS

A través de una enmienda parlamentaria se introdujo en la primera propuesta de la que sería la ley 38/2022 un tercer impuesto directo y personal sobre las grandes fortunas. Se aplicará en fortunas superiores a 3 Millones de euros. Su cálculo será similar al del impuesto de patrimonio (bienes y derechos, menos deudas y cargas), las mismas exenciones y un mínimo exento de 700.000 euros. Los tipos a aplicar serán los reflejado en la tabla siguiente:

*Tabla1: Tarifa del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas.*

| BASE LIQUIDABLE<br>HASTA € | CUOTA<br>€ | RESTO BASE LIQ.<br>HASTA € | TIPO APLICABLE<br>% |
|----------------------------|------------|----------------------------|---------------------|
| 0                          | 0          | 3 MILLONES                 | 0                   |
| 3M                         | 0          | 2.347.998,03               | 1,7                 |
| 5.347.998,03               | 39.915,97  | 5.347.998,03               | 2,1                 |
| 10.695.996,06              | 152.223,93 | En adelante...             | 3,5                 |

Vemos claramente que se trata de un impuesto directo progresivo basado en una tarifa o escala de gravamen.

#### Destino determinado

De nuevo en la Ley (artículo 3.25) se determina como único destino de la recaudación a “políticas de apoyo a los más vulnerables”.

#### Polémica

En el borrador inicial no se contemplaba la aplicación del impuesto sobre las participaciones accionariales en no residentes con activos en España para evitar que el no residente eluda el gravamen. No se estaba respetando el principio de equidad entendido como la generalización de la carga tributaria algo que se entendía como de dudosa constitucionalidad.

### 5.4 SOBRE LA SUFICIENCIA

Tal como recoge el preámbulo de la ley, el dictamen del Banco Central Europeo de 2 de noviembre de 2022 sobre la imposición de gravámenes temporales «es necesaria una clara separación entre la cuenta extraordinaria creada a partir de los ingresos procedentes de los gravámenes y los recursos presupuestarios generales de las administraciones públicas para evitar su utilización con fines de saneamiento presupuestario general». El BCE se aferra a la idea de la regla del equilibrio presupuestario o el principio de suficiencia pero es evidente que estamos ante las circunstancias excepcionales que según Peacock y Wiseman exigen una flexibilidad del sistema tributario.

### 5.5 El Impuesto sobre el Patrimonio y las bonificaciones de la Junta de Andalucía

Estas medidas del Gobierno de España van en el sentido contrario a las tomadas por la Junta de Andalucía en materia impositiva en la recta final de 2022. El Gobierno andaluz, por medio de Decreto-Ley (también las autonomías usan y abusan de esta figura), han aprobado la bonificación el 100% del Impuesto del Patrimonio. En la argumentación, curiosamente de igual manera, se apela a la actual situación actual de inflación.

El Impuesto sobre el Patrimonio solo tiene su réplica en nuestro entorno en países como algunos cantones de Suiza o en Noruega aunque con tipos más bajos. De hecho se suprimió en Austria, Dinamarca y Alemania a finales del siglo pasado y en Luxemburgo, Finlandia, Suecia y Francia posteriormente.

Los analistas liberales, contrarios al Impuesto sobre el Patrimonio, ven en este impuesto “un encarecimiento del coste del capital de las empresas, lo que penaliza el ahorro, la inversión, la productividad y el crecimiento” (Jiménez-Mausbach, 2022). Y un aliciente para el cambio de domicilio fiscal y las políticas tendentes a la competencia fiscal

Los defensores de esta figura apelarán a la necesidad, de hecho en España llegó a suprimirlo en 2008 y recuperarlo para hacer frente a la crisis en 2011. Respecto a la deslocalización del ahorro a otras regiones o Estados, culpabilizan a los gobiernos autonómicos que aprueban bonificaciones o gobiernos nacionales que aprueban supresiones.

## 6 CONCLUSIONES

Respecto a la compatibilidad de los principios, partimos de dos visiones distintas que comparten, en el mejor de los casos, el objetivo de reducir la desigualdad social o al menos, mejorar el nivel de vida de la mayoría. Ambas intentarán asumir la mayoría de los principios clásicos en la medida de lo posible, pero diferirán mayormente en la importancia y la valoración de los principios de neutralidad y equidad (eficiencia y progresividad). Para unos la neutralidad es fundamental puesto que aporta eficiencia mientras que para otros no se puede sacrificar la progresividad puesto que aporta justicia.

Por otra parte tenemos los tributos extrafiscales o pignouvianos que no atienden a ninguno de estos principios el objetivo de corregir procesos productivos o costumbres sociales que afectan, generalmente, al medioambiente o también la salud en general.

Otro aspecto importante sobre el principio de equidad y la eficiencia en si, es el carácter regresivo de nuestro sistema y su poca incidencia en los objetivos de igualdad frente a las políticas de gasto.

En cuanto al marco legal sí que debemos anotar cierta evolución. Los nuevos tributos quedan establecidos por leyes estatales o autonómicas que nacen a partir de Directivas europeas previas. En nuestro sistema fiscal conviven los proporcionales tributos locales heredados de las antiguas contribuciones con las indicaciones de la política común europea. Ejemplo de esta son los nuevos impuestos verdes, las indicaciones del BCE y que acaban moldeando los nuevos impuestos excepcionales con fines sociales o la imposición de un mínimo en el impuesto de sociedades.

Una última conclusión de carácter más general sobre nuestro sistema tributario. Debemos reconocer que si bien estamos lejos de acuerdos como el impuesto mundial de Piketty, sí que existe un denominador común: la evolución del sistema tributario sigue unos principios decididos por instituciones supraestatales incluso cuando son iniciativa nacional.

## 7 BIBLIOGRAFÍA

- Boscá, J.E; Doménech, R y Ferri, J 2017. *Estructura fiscal, crecimiento económico y bienestar*. BBVA
- Faes, I. “¿Porqué Irlanda mantendrá las empresa pese al tipo mínimo?”. *Expansión* , 21/12/2022
- Jiménez-Mausbach, M “A vueltas con el Impuesto de Patrimonio y la armonización fiscal”. *Economiadigital.es*, 28/09/2022. <https://www.economiadigital.es/ideas/a-vueltas-con-el-impuesto-de-patrimonio-y-la-armonizacion-fiscal.html> Consulta: 03/01/2023, 13:25
- Kox, H; Lejour, A 2005 “Regulatory Heterogeneity as Obstacle for International Service Trade”, CPB Discussion Paper, n<sup>o</sup> 49
- Laborda, JL; Marín, C. y Onrubia, J 2016. “Observatorio sobre el reparto de los impuestos y las prestaciones monetarias entre los hogares españoles. FEDEA
- Martínez-Gil X. 2018 “Beneficios fiscales, ¿beneficios para quién?”. Plataforma por una fiscalidad justa.<https://www.elsaltodiario.com/justicia-fiscal/beneficios-fiscales-perdidas-sociales> Consulta: 28/12/2022, 19:20
- Oficina nacional de prospectiva y estrategia. Ministerio de la Presidencia, 2021 “Reducir la pobreza y la desigualdad y reactivar el ascensor social (Objetivo)” en “Estrategia España 2050”[https://www.lamoncloa.gob.es/presidente/actividades/Documents/2021/200521-Estrategia\\_Espana\\_2050.pdf](https://www.lamoncloa.gob.es/presidente/actividades/Documents/2021/200521-Estrategia_Espana_2050.pdf) Consultado el 2/01/2023, 13:25

- Piketty, T. 2014 “El capital en el siglo XXI” Madrid: Fondo de cultura económica.
- Rodríguez, A. *et al.* 2018. *Declaración de Granada*. [https://www.aedaf.es/Plataforma/DOC20180521\\_Documento%20Granada%20\(18%20mayo%202018\).pdf](https://www.aedaf.es/Plataforma/DOC20180521_Documento%20Granada%20(18%20mayo%202018).pdf) Consulta: 29/12/2022, 18:25
- Rossell Barellas, Anna, 2020, “Hem d’apujar el impostos als rics?” en Jiménez-Mausbach, Martí, *La resposta Liberal*, Barcelona: Editorial Base.

## 8 LEGISLACIÓN

- Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular. (BOE núm. 85, de 09 de abril de 2022)
- Decreto-ley 7/2022, de 20 de septiembre, por el que se modifica la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía, para paliar los efectos de la inflación mediante la deflactación del gravamen del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y para bonificar el Impuesto sobre el Patrimonio, se aprueba la supresión del gravamen para 2023 del canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de interés de la Comunidad Autónoma de Andalucía, y se modifica el Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía en materia de aplazamiento y fraccionamiento de ingresos de derecho público de la Comunidad Autónoma. (BOJA núm 182, de 21 de septiembre de 2022).
- Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias.(BOE núm. 311, de 28 de diciembre de 2022)