

Tribuna Abierta

UNA REFORMA TRIBUTARIA PARA ESPAÑA

Violeta Ruiz Almendral

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Carlos III de Madrid (acreditada a catedrática de universidad).¹

Una reforma tributaria para España

Es una obviedad afirmar que ningún sistema tributario es ya estrictamente nacional (Schön, 2018). España es una economía globalizada, con 98 convenios de doble imposición en vigor; además, es uno de los países ricos más descentralizados del mundo y forma parte de la Unión Europea. Esta triple dimensión tiene que permear todos los diagnósticos sobre el sistema tributario español, así como cualquier debate sobre su reforma.

PALABRAS CLAVE:

ESPAÑA, SISTEMA TRIBUTARIO, GRAN RECESIÓN 2007, RECAUDACIÓN, FONDOS PÚBLICOS.

A tax reform for Spain

It is obvious to state that no tax system is strictly national anymore (Schön, 2018). Spain is a globalized economy, with 98 double taxation agreements in force, it is also one of the most decentralized rich countries in the world, and is part of the European Union. This triple dimension must permeate all diagnoses of the Spanish tax system, as well as any debate on its reform.

KEY WORDS:

SPAIN, TAX SYSTEM, GREAT RECESSION 2007, COLLECTION, PUBLIC FUNDS.

FECHA DE RECEPCIÓN: 15-05-2022

FECHA DE ACEPTACIÓN: 30-5-2022

Ruiz Almendral, Violeta (2022). Una reforma tributaria para España. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 58, pp. 7-26 (ISSN: 1578-956X).

¹ La autora fue uno de los miembros del "Comité de personas expertas para la reforma del sistema tributario" (<https://www.ief.es/investigacion/ComiteExpertos.vbhtml>). Es asimismo presidenta de la Junta Arbitral del Concierto Económico del País Vasco. Las opiniones expresadas en esta tribuna son personales. Todos los datos citados son públicos.

1. La necesidad de reformar el sistema tributario español con la perspectiva de un entorno multinivel

Es una obviedad afirmar que ningún sistema tributario es ya estrictamente nacional (Schön, 2018). España es una economía globalizada, con 98 convenios de doble imposición en vigor; además, es uno de los países ricos más descentralizados del mundo² y forma parte de la Unión Europea. Esta triple dimensión tiene que permear todos los diagnósticos sobre el sistema tributario español, así como cualquier debate sobre su reforma.

Las consecuencias de la acumulación de las crisis sobre las finanzas públicas en los últimos dos años son aún inciertas, aunque empiezan a atisbarse las consecuencias y los riesgos (Comisión Europea, 2022). Asimismo, solo la respuesta a la pandemia por COVID-19 provocó la mayor movilización de fondos públicos de la historia europea (y española)³. La recuperación, pero también las cifras de inflación, han contribuido a unas cifras de recaudación superiores a lo esperado, de acuerdo con el más reciente informe de la AEAT (2021), aunque también el gasto se verá influido de forma correlativa.

Desde la perspectiva del sistema tributario, interesa destacar que el acceso a los mecanismos de financiación extraordinarios diseñados en la Unión Europea se sujetó a la condición de que, en febrero de 2021, los Estados miembros entregaran a la Comisión Europea sus planes de resiliencia y recuperación. Como en ocasiones anteriores, el diseño legal de los fondos europeos requiere que los Estados miembros acometan las reformas estructurales pendientes y, entre ellas, la mejora de sus sistemas tributarios, como se recuerda en la Comunicación de 3 de marzo de 2021 [COM (2021) 105 final].

En el caso de España, se ha insistido desde distintos foros, con base en los mejores indicadores, sobre el riesgo derivado del déficit estructural, así como sobre la participación que en este tiene el bajo nivel de ingresos tributarios, en comparación con el gasto (Comisión Europea, 2020: 6, 35; Comisión Europea, 2022). Ello explica que en el *Plan de recuperación, transformación y resiliencia*⁴ hubiera dos capítulos ("componentes") referidos expresamente a las reformas tributarias (componentes 27 y 28)⁵. En concreto, el 28 establece la necesidad de "Adaptación del sistema impositivo a la realidad del siglo XXI"⁶.

2 Véase la base de datos OECD "Tax Autonomy Indicators", at the OECD Fiscal decentralization database: <https://www.oecd.org/tax/federalism/fiscal-decentralisation-database/> (acceso 4 de mayo de 2022).

3 La cifra total del paquete de estímulo ha sido muy superior a las cifras que se alcanzaron en respuesta a la Gran Recesión de 2007. Incluyendo el presupuesto de la UE, es cercana a los dos billones (*trillions* en la versión inglesa) de euros, y su desglose puede verse en el documento Comisión Europea: The EU's 2021-2027 long-term budget & NextGenerationEU. Facts and figures. Abril, 2021 (acceso en: https://ec.europa.eu/info/strategy/recovery-plan-europe_en. Fecha: 26 de agosto de 2021).

4 Resolución de 29 de abril de 2021, de la Subsecretaría, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros, de 27 de abril de 2021, por el que aprueba el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia. *BOE* número 103, de 30 de abril de 2021.

5 El *Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia* está publicado en la página web de la Presidencia del Gobierno, en el siguiente enlace: <https://www.lamoncloa.gob.es/temas/fondos-recuperacion/Paginas/plan-de-recuperacion.aspx> (acceso 5 de julio de 2021).

6 *Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia*, p. 86.

Con esa finalidad, la Resolución de 12 de abril de 2021, de la Secretaría de Estado de Hacienda, creó un Comité de personas expertas para elaborar el *Libro blanco sobre la reforma tributaria* (“el Comité”), con un mandato limitado, el de centrarse preferentemente en “fiscalidad medioambiental, imposición societaria, tributación de la economía digitalizada, fiscalidad de las actividades económicas emergentes, y aplicación y concreción de la armonización de la tributación patrimonial”.

Este Comité, como antes el que dio lugar al Informe Lagares (2014), ha actuado con independencia⁷ y con el expreso mandato de guardar sigilo sobre las deliberaciones y la información que se obtenga en el curso de los trabajos.

En las líneas que siguen expondré los que, en mi opinión, no necesariamente compartida por el resto de los autores del citado *Libro blanco*, son algunos de los principales retos y problemas, pero también los límites, a los que se enfrenta el sistema tributario español.

2. La necesidad de integrar la discusión sobre los sistemas tributarios en los países de nuestro entorno

La necesidad de movilización de gasto público (y privado) a gran escala derivada de la gestión de la pandemia, y de las medidas que deberán adoptarse en relación con la vigente crisis bélica y energética, además de climática, llega en un momento en el que ya se estaba produciendo una reflexión, en distintos foros nacionales e internacionales, acerca de la inadaptación de los sistemas tributarios a los cambios en la economía mundial de las últimas décadas. Los sistemas tributarios de los países de nuestro entorno (OCDE/UE) —afirmaba en agosto de 2018 uno de los editoriales de la revista *The Economist* (“Overhaul tax for the 21st century”)— se asientan sobre estructuras que han variado poco desde su construcción en el siglo XX, aunque sí lo ha hecho —y mucho— la estructura económica, tras la confluencia de factores como la globalización y la digitalización.

Estos fenómenos no son nuevos, y fuera de España algunos autores llevaban años examinando su impacto sobre el sistema tributario (Avi-Yonah, 2000: 1579 y ss.), aunque solo tras la Gran Recesión la preocupación por la obsolescencia acelerada de nuestros sistemas tributarios ha cristalizado, entre otras medidas, en la adopción del Convenio multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, principal resultado del conocido proyecto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), auspiciado por el G20 y la OCDE, además de muchas otras propuestas en las que no entraré aquí, y cuyos efectos finales están por ver (aunque han tenido el efecto inmediato de volvernos locos con los acrónimos, como contaba en FiscalBlog Gloria Marín Benítez (Marín Benítez, 2021).

Ciertamente, los acuerdos alcanzados tras BEPS, así como los preacuerdos del marco inclusivo, tardarán en implantarse, y quizá no alteren —como ya han adelantado algunos comentaristas— las reglas del juego del reparto de la carga tributaria entre Estados, que siguen reposando sobre

⁷ Esta afirmación es personal, si bien a ella nos referimos varios de los ponentes en la presentación del *Libro blanco* ante la prensa (3 de marzo de 2022. Enlace de Youtube de la rueda de prensa del *Libro blanco de la reforma tributaria*: <https://youtu.be/pYWJ3nlmurs>).

el reparto de bases que beneficia a los países exportadores de capital y tecnología, como Estados Unidos y Reino Unido (Martín Jiménez, 2020 y 2021). Pero no cabe desconocer el completo cambio de escenario que ha supuesto la adopción de este tratado internacional, así como la preocupación que refleja sobre quienes ganan y pierden en los procesos de globalización y digitalización.

En todo caso, cualquiera que sea el impacto final, buena parte de esta discusión internacional sigue centrándose sobre un impuesto, el que grava la renta de las sociedades, cuyo peso en el total de los ingresos tributarios es ciertamente limitado, particularmente en los países más desarrollados económicamente (OECD, 2021), donde apenas llega a suponer el 3 % de los ingresos sobre PIB. Se discute y escribe mucho menos sobre lo que supone la auténtica parte del león de los ingresos públicos, que, en los Estados de nuestro entorno económico más inmediato, nuestros auténticos *peers* por región y tamaño (Francia, Italia, Alemania, Reino Unido...), siguen siendo las cotizaciones a la seguridad social, la imposición sobre la renta personal y la imposición sobre el consumo (IVA e IIEE). Esto es un error, porque el movimiento tectónico que pueden suponer las discusiones en la OCDE eventualmente afectará a la médula de cómo tributa el trabajo y el consumo, en parte a consecuencia de los cambios que provoca la mayor digitalización de la economía, también lo es que no forman parte central de las discusiones ni las propuestas de la discusión internacional (de la Feria, 2021: 157-163).

Por ello, es urgente reflexionar mejor sobre todo el sistema tributario, en su conjunto, y teniendo en cuenta la transformación de la economía de las últimas dos décadas, así como las tendencias y acuerdos internacionales. En esa reflexión deben tenerse en cuenta las reformas adoptadas por el resto de los Estados con los que países como España tienen relaciones comerciales. En la última década se han publicado diversos informes sobre sistemas tributarios nacionales cuyas principales conclusiones tienen mucho interés para España. Esta parte de la discusión internacional tributaria es menos conocida que la que tiene lugar a través de proyectos como los del G20/OCDE.

Sin duda, el análisis reciente más influyente es el estudio que da lugar al Informe Mirrless, que es también el más ambicioso y difícil de replicar, dados los generosos medios materiales y personales que se pusieron a su disposición, y teniendo en cuenta que en él participaron más de sesenta economistas (y algún jurista) a lo largo de cuatro años.

Más recientemente, son destacables, entre otros, los informes sobre el sistema tributario de Australia (2014-2016), Nueva Zelanda (2019) y Suiza (2020)⁸, que abordan consideraciones como el cambio en los modelos de trabajo y los efectos del envejecimiento en los sistemas tributarios, por nombrar solo dos aspectos que resultan de particular interés para España. Asimismo, resulta de particular utilidad el diagnóstico que se lleva a cabo en el reciente informe dirigido por Blanchard y Tirole (2021:21-98), así como la reflexión sobre la necesidad de repensar los sistemas tributarios (Blanchard y Tirole, 2021: 297 y ss.). Aunque pensado para Francia, de él cabe extraer lecciones para España, en particular en relación con la estructura de nuestro mercado laboral y el envejecimiento, cuyos riesgos para la sostenibilidad de nuestras finanzas no se deberían minimizar (Comisión Europea, 2022).

8 Disponibles, respectivamente, aquí: 2014-2016. Australia. Tax White Paper (<https://treasury.gov.au/review/tax-white-paper>); 2019. Nueva Zelanda. Future of Tax Report. <https://taxworkinggroup.govt.nz/resources/future-tax-final-report>; 2020. Suiza. La place fiscale suisse. (<https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/65183.pdf>).

3. Los diagnósticos y las recomendaciones para el sistema tributario español: el *Libro blanco para la reforma tributaria* en su contexto

Una de las conclusiones menos contestadas sobre las finanzas públicas de España es que el déficit estructural está motivado más por una insuficiencia crónica de ingresos públicos, ya que el gasto público es (comparativamente) moderado en relación con el tamaño del Estado en comparación con nuestros Estados pares. Ello es así pese a que los tipos nominales de gravamen, en buena parte de las principales figuras tributarias, no son reducidos en relación con nuestros pares (EU Taxation Trends, 2021: 82-86). Además, debe resaltarse que los retos y diagnósticos sobre el sistema tributario español han sido pacíficamente compartidos en la última década (como botón de muestra: Banco de España, 2021: 155 y ss.; Comisión Europea, 2020: 34 y ss.; y Comisión Europea, 2022; AIREF, 2020, "Informe Lagares", 2014: 25-75).

El examen de la radiografía tributaria del sistema tributario español (*Libro blanco*, pp. 64 y ss.) arroja distintas conclusiones que son también pacíficamente aceptadas. De este modo, dentro de los distintos ingresos tributarios en particular, el *Libro blanco* incide en algo que no es nuevo, pues se ha destacado como problema (*inter alia*, en AIREF, 2020: 178 y ss.; Comisión, 2020, 35; Banco de España, 2021: 180), y es el bajo nivel recaudatorio del IVA en relación con sus tipos nominales, y pese a que el grado de cumplimiento (*tax gap*) es relativamente alto frente a la media europea. Los tipos reducidos —se reitera en todos los diagnósticos— no solo no contribuyen más que marginalmente a mejorar la posición relativa de las rentas más bajas, sino que en algunos aspectos tienen efecto regresivo (hostelería), explicando que los tipos implícitos de este impuesto —el segundo por importancia recaudatoria en España— sean inferiores a la media de la Unión (EU Taxation Trends, 2021: 25 y ss.; *Libro blanco*, pp. 207 y ss.).

En particular, debe llamarse la atención sobre el análisis del impacto real que tienen los tipos reducidos en el IVA, en cuanto a la merma de eficiencia del sistema y pérdida de recaudación potencial. La eliminación gradual de los tipos reducidos y superreducidos, en los términos analizados (*Libro blanco*, pp. 150 y ss.), permitiría reducir el diferencial de tipos implícitos que tiene España y mejorar la eficiencia recaudatoria. Las estimaciones de pérdida de ingresos no son desdeñables⁹. Lógicamente, ello debe ir unido a una compensación, vía, gasto, al inevitable incremento de regresividad (*Libro Blanco*, pp. 160-162).

En cuanto a la imposición sobre la renta (personal y sobre sociedades), es también constante el diagnóstico de que, pese a tipos nominales elevados o al menos en la media, un exceso no siempre ordenado de beneficios fiscales, cuya eficacia no es siempre contrastada o no ha sido medida y evaluada de forma amplia, viene produciendo un estrechamiento de las bases en detrimento de una mayor eficiencia y neutralidad de estos impuestos. También es compartido el diagnóstico de que las grandes empresas españolas, frente a la creencia popular, no parecen incurrir, de forma

9 La AIREF cuantifica el coste recaudatorio para 2016 en 17.800 millones de euros, solo para los hogares residentes: 5.300 derivados del tipo superreducido y 12.500, del tipo reducido (*Libro blanco*, p. 152).

generalizada, en prácticas de erosión de bases o deslocalización de beneficios, a juzgar por el tipo efectivo de tributación (EU Taxation Trends, 2021: 37 y ss.).

En este punto, y en particular en lo que se refiere al impuesto sobre sociedades, el *Libro blanco* hace particular hincapié en ofrecer una imagen fiel de la situación recaudatoria del impuesto (*Libro blanco*, pp. 320-348), cuya amplia y detallada radiografía permite situarlo en la media de la Unión Europea (p. 329). Es compartido el diagnóstico de que las grandes empresas españolas, frente a la creencia popular, no parecen incurrir, de forma generalizada, en prácticas de erosión de bases o deslocalización de beneficios, a juzgar por el tipo efectivo de tributación, y de acuerdo siempre con la mejor evidencia disponible (*Libro blanco*, pp. 320-332 y 429-431).

Con todo, el exceso de beneficios fiscales es un problema que erosiona la eficiencia de las principales figuras tributarias, en particular porque se mantienen muchos regímenes de dudosa eficacia, lo que contribuye al estrechamiento de las bases en detrimento de una mayor eficiencia y neutralidad. Este factor ha contribuido igualmente a que el potencial redistributivo vía impuestos en España sea igualmente inferior a la media de la UE, y ello aunque en ningún caso el sistema tributario será el principal instrumento redistributivo (*Libro blanco*, pp. 101 a 112 y 432 y ss.).

En este sentido, y entre otras propuestas políticamente difíciles de implementar, pero necesarias, es insoslayable, y así se destacó ya en el Informe Lagares, la eliminación de los regímenes de estimación objetiva, en IVA y en IRPF, pues no existen ya argumentos para mantenerlos, y son más que evidentes las distorsiones que provocan y la inequidad horizontal que suponen (*Libro blanco*, pp. 138 y ss.).

En relación con otras áreas de imposición, como se expone ampliamente en el capítulo II del *Libro blanco* (pp. 210 y ss.), es también incontrovertido el margen de mejora existente en España en este tipo de figuras, particularmente en lo que se refiere a los impuestos que afectan al transporte y sus combustibles. Igualmente, existe margen de incremento de ingresos en la llamada tributación saludable (*Libro blanco*, pp. 176 y ss.). En este punto, es incontestable la eficiencia social de un incremento de este tipo de tributos. Por dar solo un dato, sabemos que España tiene un problema de sobreconsumo de alcohol, estimándose (entre 2010 y 2017) una media de 15.489 muertes atribuibles al alcohol, de las que el 55,7 % eran muertes prematuras. Esto es, el 4 % de las muertes por todas las causas se atribuyen al alcohol. Pese a ello, España se sitúa entre los Estados con menor tributación al alcohol, y lo mismo sucede en relación con el consumo de tabaco e incluso sobre bebidas azucaradas (pp. 170 y ss. del *Libro blanco*).

En cuanto a la denominada imposición sobre la "riqueza", España es de los pocos países que mantiene un impuesto sobre el patrimonio¹⁰, aunque a la vez cuenta con impuestos recurrentes sobre la propiedad ligeramente inferiores a la media de la Unión Europea (Comisión, 2020: 35). También aquí existe, con todo, margen de mejora, en particular en el que constituye el impuesto "liberal" por antonomasia, como es el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones¹¹ (Mirrlees,

¹⁰ Aunque debe tenerse en cuenta que, en muchos Estados, la propiedad no se grava con un impuesto específico, sino dentro del propio impuesto sobre la renta personal, por lo que las comparaciones "figura a figura" son escasamente fiables.

¹¹ Es elocuente uno de los editoriales del *Economist* ("leaders") sobre este impuesto: "A hated tax but a fair one. The case for taxing inherited assets is strong" (23 noviembre 2017, acceso: <https://www.economist.com/leaders/2017/11/23/a-hated-tax-but-a-fair-one>).

chapter 8), incluso si su potencial redistributivo es limitado por razones evidentes de dimensión. Las propuestas del *Libro blanco* (pp. 612 y ss.) van en la línea del mantenimiento de estas figuras tributarias, pero sujetas a una relevante reforma.

Estas conclusiones apresuradas son lógicamente una parte muy simplificada de la historia. Sin embargo, son útiles porque reflejan una tendencia consolidada en España, y es la de recaudar por debajo de nuestras necesidades por efecto inercia, o, mejor dicho, del gasto público que los ciudadanos parecen preferir a tenor del voto emitido.

En este punto, debe recordarse una evidencia, y es que el nivel de gasto público, o el de ingresos, no viene predeterminado por nuestro sistema constitucional, como tampoco en ningún Estado. Es posible, dependiendo de las preferencias de los ciudadanos, que el tamaño del sector público sea mayor o menor que el actual, como también lo es que se financie con arreglo a diferentes recursos, no siempre tributarios, como de hecho sucede en la actualidad (dada la preeminencia de los ingresos por cotizaciones sociales, frente a los tributarios).

Lo que no es opcional es el mandato de sostenibilidad de las finanzas públicas, cuya ausencia supone un riesgo indiscutible (AIREF, 2021). Los datos agregados evidencian que dedicamos, en conjunto, insuficientes recursos para financiar el tamaño de Estado que decimos preferir. Esta realidad, en mi opinión, hunde sus raíces en una insuficiente cultura de la responsabilidad fiscal, a la que quiero hacer una referencia a continuación.

4. El punto de partida y de llegada: mejorar la cultura de la estabilidad presupuestaria

Todo sistema tributario se legitima porque existe gasto público, pero también porque este se sujeta a condiciones de equidad y de eficiencia. La conexión del artículo 31.2 CE¹² con la estabilidad presupuestaria (ahora consagrada en el artículo 135 CE) resulta evidente, como también que en España seguramente es preciso interiorizar mejor las reglas fiscales, los límites al déficit y endeudamiento que deberían presidir nuestras finanzas públicas. Como he afirmado en otro lugar (Ramos Muñoz y Ruiz Almendral, 2020), no es exagerado afirmar que seguramente no lograron contribuir de manera suficiente a construir una cultura de la estabilidad presupuestaria.

Es particularmente llamativo, por poner solo un ejemplo, que, a pesar de que aproximadamente la mitad del gasto público se gestione por las Comunidades Autónomas, la estabilidad presupuestaria apenas se mencionó en las reformas del sistema de financiación acometidas en 2001 y en 2009. Además, el incremento sustancial de potestades normativas que supuso la ampliación de la cesión de tributos en 1997 no se vinculó de forma suficiente, en mi opinión, a la exigencia creíble de corresponsabilidad fiscal, ahondando en una desconexión entre los ingresos y los gastos públicos contraria al espíritu que inspira el artículo 31.2 CE.

12 Es recomendable la lectura íntegra de la defensa de este inciso. Véase Enrique Fuentes Quintana (defensa de la enmienda al artículo 29.1, actual 31.1 CE. *Diario de Sesiones del Senado*, n. 45, de 29 de agosto de 1978, p. 1987).

Esto en España refuerza una tendencia consolidada, la de recaudar sistemáticamente por debajo de nuestras necesidades. Pero esta tendencia se apuntala por la propia sociedad, que demanda siempre, desde distintos sectores, reducciones de ingresos públicos e incremento de gasto. Es ilustrativo que la casi totalidad de las aportaciones al proceso de consulta pública previa al *Libro blanco* contenían solicitudes de rebajas fiscales, esto es, pedían un incremento del gasto fiscal (que es gasto público)¹³.

El problema debe ser resaltado porque, sin una cultura sólida de la sostenibilidad de las finanzas públicas, el debate sobre cualquier reforma tributaria es sesgado, porque se tiene en el vacío y de forma distorsionada, sin atender a las necesidades de gasto y su variación en el tiempo. Huelga decir que no hay autonomía financiera, ni autonómica ni del Estado, con tasas de endeudamiento elevadas. Un Estado endeudado no es, en suma, libre, y esto debería ser un aspecto esencial de toda reflexión sobre una reforma tributaria.

Por ello, debería erradicarse la costumbre de proponer subidas o rebajas impositivas en abstracto, sin medición exacta y fiable de cuál será su repercusión precisa, o, en su caso, cuál será el recorte de gasto equivalente para sufragarlas.

Junto a ello, debe avanzarse más, en la línea de lo que ya comienza a hacer la AIREF, en una cultura de evaluación sistemática de todo gasto público, sea directo, sea a través de beneficios fiscales. Ello debería extenderse, de forma creíble y sistemática, a las finanzas autonómicas, mejorando así la calidad del debate sobre la financiación del gasto público y, con ello, la democrática.

5. Principios para las reformas: la variable y limitada relevancia de la doctrina del tribunal constitucional

Ninguna reforma tributaria se construye en el vacío y, en los próximos años, toda reforma y análisis deberán partir de los diagnósticos disponibles y existentes.

Pero el análisis de métricas necesita una dirección específica, y no puede perderse de vista que la Constitución española contiene los elementos básicos de un sistema tributario óptimo (artículos 9, 14, 31, 33, 38, 103 CE), así como los factores centrales para un federalismo fiscal eficiente (arts. 133, 142, 149, 156, 157 CE). En paralelo, el derecho de la Unión Europea (que es derecho interno) limita e impulsa a la vez todo el desarrollo posible de nuestro sistema tributario, desde el propio derecho originario, de acuerdo con la prohibición de aranceles y medidas equivalentes, o establecer tributos discriminatorios sobre la producción (arts. 30 y 110 TFUE); la necesidad de eliminar monopolios (art. 37 TFUE), la armonización de algunos tributos indirectos (impuesto sobre el valor añadido e impuestos especiales); la prohibición de "ayudas de Estado" (arts. 107-109 TFUE); o las directivas adoptadas para aproximar algunas disposiciones con incidencia en el mercado interior (artículo 115 TFUE), cuyos efectos sobre los impuestos directos son conocidos.

¹³ Todas las aportaciones se encuentran disponibles aquí: https://www.ief.es/Investigacion/Com_ConsultaPublica.vbhtml.

Específicamente, la doctrina del Tribunal Constitucional ofrece una hoja de ruta preliminar al respecto. Esta doctrina es particularmente relevante en España porque ha contribuido a la legitimación del sistema tributario, además de consolidar la propia aceptación del sistema tributario. Esto debe resaltarse, porque España llega tarde a la construcción de un sistema tributario moderno. Si en 1965 la recaudación tributaria representaba el 14,7 % del producto interior bruto (PIB), en 1980 la cifra era del 22,5 % y en 1992, del 33,7 % (OECD Tax Statistics). Un incremento de este tipo no podría haber sido aceptado sin legitimación, como muestra la evidencia histórica (expuesta en el entretenido libro de Keen y Slemrod, 2021).

Hay al menos tres aspectos que, en mi opinión, deben destacarse en este momento de la doctrina del Tribunal Constitucional:

El primero es la necesidad de garantizar el adecuado cumplimiento de las normas tributarias, como condición previa para que el reparto de la carga tributaria pueda ser equitativo. La doctrina del Tribunal Constitucional contribuye desde el principio a reforzar la arquitectura jurídica y a apuntalar sobre todo la idea de que Hacienda "somos todos" o, lo que es lo mismo, a que se produce un juego de suma cero, de manera que el impago de tributos por unos supone que lo deberán pagar otros. Por eso ya tempranamente se recalca la importancia de la función inspectora afirmando la relevancia del gasto público para nuestro modelo de Estado, y la distribución injusta de la carga fiscal que se produciría si no hubiera mecanismos para garantizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, *"ya que lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar"* (STC 110/1984, FJ 3).

En este sentido, debe resaltarse la relevancia de controlar el adecuado cumplimiento del sistema tributario, pero también de mejorar la propia Administración pública, a lo que se dedican las páginas 189 y ss. del *Libro blanco*.

El segundo es que el establecimiento del sistema tributario tiene líneas rojas en su definición y elaboración. La más evidente es el respeto al propio principio democrático, cristalizado en la reserva de ley (31.3 CE), y que implica una limitación al uso del Decreto-ley que se cumple poco (pese a la claridad de la doctrina; entre otras, STC 78/2020, FJ 3). La relevancia actual del principio de reserva de ley debe resaltarse expresamente, porque buena parte de las discusiones sobre el sistema tributario parece tener lugar fuera de los parlamentos, en discusiones en foros sin legitimidad democrática (ni el G20, el G7 o la OCDE son organizaciones internacionales, sino meros clubes de países de renta alta), y se plasman en documentos que a veces no son accesibles directamente. Del mismo modo, debe tenerse presente la abundante doctrina constitucional que se refiere a los denominados principios materiales. En una de las primeras, la STC 27/1981, se afirma que la justicia tributaria no se agota en la capacidad económica, y que esta es una exigencia lógica *"que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra"*.

No hay que ignorar, en todo caso, que el sistema tributario no puede descansar únicamente en este principio, pues no se debe imponer una visión de la financiación del gasto público basada principalmente en el principio de capacidad económica, sino teniendo en cuenta sus limitaciones, así como, muy en particular, la existencia de otros mecanismos de repartir el sostenimiento del gasto público, como los basados en el beneficio. Y ello porque lo relevante es poder financiar adecuadamente los servicios públicos, que nunca son gratis. Como se resaltó en las primeras sen-

tencias sobre tasas judiciales, *"la justicia puede ser declarada gratuita, [...] pero resulta obvio que la justicia no es gratis. Si los justiciables no abonan el coste del funcionamiento de la justicia, el Poder judicial debe ser financiado mediante impuestos, sufragados por los contribuyentes"* (STC 20/2012). Esta idea se reitera en la central STC 63/2019, que valida la reforma del concepto de tasa y facilita explorar nuevas vías de financiación de servicios públicos, en colaboración con el sector privado, lo que lejos de limitar dichos servicios es precisamente lo que permite ampliarlos, al facilitar en algunos casos su financiación con participación del usuario (los mal llamados "copagos"). En este punto, al menos en mi opinión, la tesis tradicional sobre la financiación de servicios públicos que abogaba por limitar su financiación mediante tasas o similares ha quedado obsoleta, como el propio concepto antiguo de la misma (que se contiene en la ya superada STC 185/1995).

Un tercer elemento que quiero destacar de la doctrina constitucional es que consolida el federalismo fiscal en España. La Constitución española opta, en sus títulos VII y VIII, por un modelo de Hacienda descentralizada. Un elemento común a toda la doctrina constitucional sobre el poder tributario autonómico es que recalca la importancia de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas.

El Tribunal insiste además en que la doble imposición no está, sin más, prohibida por la Constitución, de manera que *"el propósito de los límites del artículo 6 LOFCA no es evitar cualquier supuesto de doble imposición, algo que resulta imposible en los sistemas tributarios modernos, integrados por una pluralidad de figuras que necesariamente coinciden o se solapan, al menos parcialmente, al recaer sobre distintas modalidades de renta, patrimonio o consumo"* (STC 120/2018). El objetivo, más limitado, es *"garantizar que el ejercicio del poder tributario por los distintos niveles territoriales sea compatible con la existencia de "un sistema" en los términos exigidos por el artículo 31.1 CE"* (STC 125/2021, FJ 3.a, con cita de otras muchas). Adicionalmente, se reitera la idea de que es consustancial a un sistema descentralizado que existan diferencias de presión fiscal entre los distintos territorios, lo que con carácter general no vulnera el principio de igualdad (STC 60/2015, FJ 4, *inter alia*).

Una conclusión central que cabe extraer del acervo doctrinal sobre el reparto de poder financiero en España es que toda reforma del sistema tributario, aunque se ciña al estatal, deberá tener en cuenta la descentralización existente, pues lo exige el principio de lealtad constitucional, atendiendo a las demás entidades territoriales al tiempo de ejercer las propias competencias y sin vaciar las de los demás entes territoriales, pues *"ninguno de los límites constitucionales que condicionan dicho poder tributario puede ser interpretado de tal manera que haga inviable el ejercicio de aquella potestad tributaria"* (*inter alia*, SSTC 150/1990, FJ 3; 289/2000, FJ 3; 210/2012, FJ 4; y 22/2019, FJ 3.c).

Lógicamente, lo mismo debe predicarse de las reformas acometidas por las Comunidades Autónomas, en particular en aquellos impuestos denominados "cedidos", que son, legalmente, tributos de titularidad exclusiva del Estado y parcialmente delegados a estas. De acuerdo con su régimen jurídico, el Estado podría tanto revertir la cesión como modificarlos de manera unilateral, incluso ejercer una mayor coordinación de la que se lleva a cabo en la actualidad, de acuerdo con la herramienta constitucional utilizada (ley marco del artículo 150.1 CE), y tal y como se ha reiterado por el Tribunal Constitucional (*inter alia*, STC 161/2012). Solo en supuestos puntuales,

excepcionales, se prevé que estas modificaciones puedan conllevar una compensación a las Comunidades Autónomas¹⁴.

La doctrina del Tribunal Constitucional es un buen comienzo para abordar toda reflexión sobre el sistema tributario, pero ello debe hacerse teniendo en cuenta también sus limitaciones. Entre ellas, resalto tres:

En primer lugar, la mayor parte de las figuras tributarias no han sido nunca mencionadas en las sentencias del Tribunal más que de pasada, lo que explica que la doctrina constitucional sobre la capacidad económica tenga un sesgo pro-impuesto sobre la renta personal, figura estrella de la doctrina del Tribunal Constitucional, con unas cuarenta resoluciones referidas a este impuesto (incluyendo autos). En ellas se reitera la idea de que este impuesto es la "*pieza básica del sistema tributario*" o "*una figura primordial*" (*inter alia*, SSTC 19/2012; 182/1997). Quizá esta doctrina haya contribuido a una cierta "idealización" de este impuesto, favoreciendo la sobrecarga del factor trabajo, frente a otras fuentes de capacidad económica, lo que encierra en sí mismo un relevante factor de desigualdad. Esta idea —de IRPF como principal ideal de justicia tributaria— podía tener vigencia en los años 70-80, pero es algo más difícil de defender en un contexto de mucha mayor movilidad y distintos tipos de empleo, salvo que se lleve a cabo una revisión a fondo de este tipo de imposición, por ejemplo, en el sentido que han planteado recientemente en un estudio del Institute of Fiscal Studies de Reino Unido (Stuart y Miller, 2021). Y ello porque persisten distintos factores que erosionan el potencial de este impuesto para lograr una mayor progresividad del sistema; entre otros, que es un impuesto sobre clases medias-altas, excluyendo rentas bajas y también las muy altas como muestra la evidencia de interposición societaria; que el efecto real de la progresividad de la tarifa se ve mitigado por su estructura, que recae solo sobre los residentes, excluyendo a una buena parte de usuarios de algunos servicios públicos e infraestructuras; y, en fin, por los propios sesgos internos de su estructura (dualidad de tarifas, parcheo de regímenes en actividades económicas incluso con sistemas de estimación objetiva, etc.).

En segundo lugar, desde las primeras sentencias del Tribunal Constitucional se pone de manifiesto la dificultad del juicio abstracto de constitucionalidad en su aplicación al sistema tributario. Entre otras razones, porque dicho "sistema" es en realidad una construcción *a posteriori*, ya que, como sucede en todos los Estados de nuestro entorno, los sistemas tributarios son el resultado de la agregación, a veces desordenada, de figuras históricas ya preexistentes. Conviven en ellos tributos arcaicos, como nuestro actual IBI, o incluso el IIVTNU ("plusvalía municipal"), con tributos más sofisticados, como el IVA. Parte de esta dificultad se evidencia en pleitos como los referidos precisamente al IIVTNU, en los cuales la cuestión central no queda enteramente resuelta en la jurisprudencia, en parte, y sin perjuicio de las atinadas críticas doctrinales a la resolución de la controversia, porque los tribunales constitucionales tan solo tratan de responder a las preguntas específicas que se les formulan en cada pleito. Este ejercicio de *self restraint*, necesario para un legislador negativo, arroja resultados que nunca serán satisfactorios. Los problemas constitucionales se nos antojan no del todo resueltos, porque los tribunales constitucionales, en suma, examinan problemas concretos de figuras tributarias específicas, no sistemas tributarios en conjunto.

14 Vid. artículo 21 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. Asimismo, véase artículos 10 y 19 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Tal labor de sistematización y coordinación corresponde al legislador; en España, al estatal, por mor del art. 149.1.14.^a CE (STC 65/2020, FJ 5, entre otras).

Por último, en tercer lugar, no debe olvidarse la limitación consistente en que el Tribunal Constitucional no sea intérprete autorizado ni en general examine de forma directa la adecuación del sistema tributario al derecho de la Unión Europea (con matices, SSTC 101/2021, FJ 3; 31/2019, FJ 4, *inter alia*), por lo que su doctrina tampoco podrá ser una hoja de ruta completa para la construcción del sistema tributario.

El reto del reparto constitucional de poder financiero es coordinar adecuadamente los cuatro niveles de poder tributario que existen en España desde el 1 de enero de 1986, conciliando las reglas internas con los límites derivados del derecho de la Unión Europea, (que es derecho interno), y que condiciona el sistema en su conjunto, no solo los impuestos expresamente armonizados, sino la creación de tributos nuevos y todos los directos (Ruiz Almendral, 2017). En fin, este “federalismo fiscal” multinivel debe ser el punto de partida de cualquier discusión sobre el sistema tributario en España. Discusión que, huelga reiterarlo, debería realizarse de forma sosegada, pues lo relevante es quién financia qué, y con qué condiciones. Al mismo tiempo, está muy extendida la idea de que parte del problema de nuestro sistema tributario radica en la dispersión normativa producida por la existencia de distintos tributos autonómicos, así como de diferentes medidas en los impuestos cedidos. Se ignora con frecuencia que en los Estados casi federales, como es el caso de España, y como es también el caso de Estados Unidos, Canadá o Alemania, por poner ejemplos adicionales, la regla y no la excepción es la disparidad normativa y, por lo tanto, la diferente presión fiscal en los distintos lugares del territorio que, como ha reiterado el Tribunal Constitucional desde los años ochenta, no vulnera ningún principio de igualdad, pues forma parte del modelo de Estado reconocido y desarrollado en los títulos VII y VIII de la Constitución española.

6. Opciones y tiempos para reformar el sistema tributario

Estrictamente, el *Libro blanco* para la reforma tributaria no contiene ni una sola propuesta directa de reforma tributaria, aunque sí se contienen 118 recomendaciones de medidas sobre el objeto de análisis. Como documento técnico de apoyo, su modesta finalidad es la de ser utilizado por los decisores políticos (de cualquier color político), para acometer reformas tributarias que modernicen nuestro sistema tributario, en línea con lo que se hace en países de nuestro entorno. Estas reformas deberán llevarse a cabo en la forma que demanda nuestra Constitución: mediante ley del Parlamento.

A partir del propio mandato constitucional, lo relevante es el método empleado para reformar el sistema tributario, que no puede ser otro que el método científico, con datos contrastados, debate contradictorio y sin atrincheramiento ideológico. En esta línea lleva ya unos años trabajando la AIREF, con la evaluación del gasto público y, en particular, sus a veces incómodas conclusiones sobre los beneficios fiscales.

En este sentido, algunas de las consideraciones del *Libro blanco* podrían dar lugar a una reforma agilizada, que mejorase la eficiencia recaudatoria de muchos tributos como el IS, el IVA o el IRPF, además de su propia coherencia interna, eliminando todos aquellos beneficios fiscales sobre los cuales no hay evidencia de que contribuyan a la finalidad para la que se establecieron.

Es intuitivamente lógico pensar que, dada la probable crisis económica que sucederá a la energética, no es buen momento para “subir impuestos”. Frente a este argumento, debe tenerse en cuenta que la experiencia, sin embargo, sugiere lo contrario. Como cuentan Michel Keen y Joel Slemrod en un libro reciente y de lectura recomendable (*Rebellion, Rascals and Revenue*), han sido precisamente las guerras y las crisis los principales catalizadores de las reformas tributarias. Esta vez no será muy distinto, pues todas las crisis han requerido un incremento sustancial de gasto público.

En todo caso, como ya se ha adelantado, ninguna reforma debe perseguir como objetivo “subir impuestos”, sino mejorar la eficiencia y estructura del sistema tributario, a consecuencia de lo cual necesariamente podrá subir la recaudación de algunas figuras, y reducirse en otras.

Desde esta perspectiva, el momento de atajar los problemas ya diagnosticados de nuestro sistema tributario no puede ser otro que el presente. El sistema tributario ya se está transformando, aunque por la vía de los hechos. Es frecuente y peligroso minusvalorar los efectos de la obsolescencia normativa. Ello conduce a sistemas tributarios que se adaptan mal a los cambios económicos, no solo por la digitalización, como se destaca en los trabajos de la OCDE en BEPS¹⁵, ni tampoco solo por las mayores posibilidades de eludir, legal o ilegalmente, la carga tributaria, sino por la propia transformación de la sociedad en su conjunto, la mayor movilidad y el cambio de modelos laborales y de inversión, con consecuencias que no resultan fáciles de predecir en su totalidad.

Ello exige un ejercicio de abstracción y de luces largas, que no siempre es frecuente en la academia actual¹⁶, porque quizá con frecuencia estamos más preocupados por el desarrollo legislativo o jurisprudencial más reciente, que por el impacto, en nuestras normas, de las tendencias y fenómenos que se estudian en la economía pública.

Por poner solo un ejemplo de la necesidad de ampliar el foco, el cambio de modelo que supone la economía digital seguramente no se comprende en su totalidad. Como se detalla en el capítulo IV del *Libro blanco*¹⁷ y siguientes, se trata de “*un fenómeno transversal, que deja sentir sus efectos sobre las estructuras de funcionamiento y gestión organizativa de las empresas (en especial, de las empresas multinacionales), los modelos de negocio (con la aparición de nuevos modelos basados en el desarrollo y explotación de activos intangibles, el uso masivo de datos, los efectos de red y la interacción entre usuarios a través de plataformas de internet), las actividades profesionales y laborales, la inversión y el consumo. Por tanto, la revolución tecnológica, social y económica asociada a la digitalización es ya el nuevo terreno de juego en el que se define el futuro del crecimiento y el*

15 OCDE (2015): *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report*. OCDE (2018): *Tax Challenges Arising from Digitalisation: Interim Report 2018 – Inclusive Framework on BEPS*. OCDE (2020): “Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on the Pillar One Blueprint. Inclusive Framework on BEPS”.

16 De nuevo, véase ADAM, S.; MILLER, H. (2021): “Taxing work and investment across legal forms: pathways to well-designed taxes...”, *op. cit.*, pp. 59 y ss.

17 *Libro blanco*, pp. 473-612.

bienestar, de forma que las fronteras entre la economía digital y la economía en general serán cada vez más difusas" (Libro blanco, p. 473).

La dimensión y el crecimiento de esta transformación son un riesgo real para los sistemas tributarios, pero también una oportunidad si logramos comprender el alcance de los cambios en todo el sistema tributario¹⁸ y proceder a los cambios normativos necesarios para mitigar la obsolescencia que sabemos que ya se ha producido.

Ciertamente, la tensión entre la necesidad de cambio normativo y el mantenimiento de la regulación vigente no es sencilla, pues no pueden perderse de vista las exigencias derivadas del art. 9.3 de la Constitución española. Pero, al mismo tiempo, no puede derivarse de la Constitución un pretendido derecho al mantenimiento de un determinado régimen fiscal¹⁹.

No debe olvidarse, en fin, que los sistemas tributarios no permanecen invariables si se modifican los sistemas y tendencias económicas. Por ello, la falta de adaptación y cambio suficiente de los sistemas tributarios suponen, en realidad, una modificación de hecho. Esto sucede al tiempo que tenemos mejores datos para medir la desigualdad acumulada y conocemos mejor el impacto que tienen el incremento de la pobreza y también la desigualdad en nuestras democracias²⁰, no solo sobre los principios básicos de justicia y equidad, sino de forma más amplia, sobre la propia estabilidad democrática y sobre el crecimiento económico.

7. Contradicciones de toda reforma tributaria: el problema de las expectativas

En los últimos años se ha incrementado la presión sobre los sistemas tributarios para que con ellos se aborden retos que a veces no son nuevos, pero sobre cuyos efectos e impacto se tiene ahora mejor información. Es evidente que cambio climático, desigualdad, pobreza y envejecimiento de la población son riesgos presentes y reales que se encuentran en el centro de todas las agendas de gobierno, como evidenció la cumbre del G7 del pasado mes de julio y como explican en detalle Blanchard y Tirole (2021: 21-98).

En esta línea, en su reciente informe anual, el Banco de España se refiere al riesgo que supone el cambio climático para nuestro país y sus potenciales efectos para el crédito y la solvencia a medio plazo (Banco de España, 2021: 155), destacando además que *"en el ámbito impositivo, una correcta calibración de los distintos tipos de impuestos y subvenciones supone la manera más eficiente para modular la dirección y el ritmo al que este proceso de cambio estructural debe producirse. En este sentido, la fiscalidad medioambiental —cuya capacidad recaudatoria en nuestro país es, en la actualidad, menor que la que se observa en otras economías de nuestro entorno— debe*

18 ADAM, S.; MILLER, H. (2021): "Taxing work and investment across legal forms: pathways to well-designed taxes...", *op. cit.*, pp. 70 y ss.

19 SSTC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11 y 116/2009, de 18 de mayo, FJ 3), que puede ser incluso eliminado de forma retroactiva si concurrieran exigencias cualificadas (STC 176/2011, FJ 5, con cita de las SSTC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11; 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 4; 173/1996, de 31 de octubre, FJ 5 C, y 182/1997, de 20 de octubre, FJ 11 d).

20 *Libro blanco*, pp. 97 y ss., con mayores referencias.

desempeñar un papel preeminente en los próximos años, tanto para disuadir las actividades menos sostenibles medioambientalmente como para incentivar las iniciativas verdes y compensar —con sus ingresos— los costes que la transición ecológica puede suponer en el corto plazo para algunos colectivos vulnerables” (Banco de España, 2021: 174-175).

La preocupación sobre la desigualdad es relativamente nueva y coincide tanto con las consecuencias de la Gran Recesión de 2007 como con una evolución en el pensamiento económico acerca de su impacto sobre el propio crecimiento. Los trabajos de Alberto Alesina y Dani Rodrik (Alesina y Rodrik, 1994: 468 y ss.; Blanchard y Tirole, 2021: 193 y ss.) son particularmente ilustrativos de este cambio. Como destaca en su informe el Banco de España: *“Al margen de otras consideraciones sociales relevantes, el nivel de desigualdad puede afectar al crecimiento económico a través de distintas vías. Por un lado, es necesaria una cierta diferenciación salarial entre trabajadores con distintos niveles de productividad para generar incentivos a la inversión en capital humano y, por tanto, al crecimiento económico. Por otro lado, un nivel elevado de desigualdad también puede afectar a la cohesión social e incrementar la conflictividad social, reduciendo tanto la seguridad de determinadas inversiones como los incentivos al trabajo de determinados colectivos”* (Banco de España, 2021: 144).

Ciertamente, en España ello no se explica tanto por el sistema tributario como por la alta tasa de paro y temporalidad. Al mismo tiempo, dicha desigualdad se ve mitigada en parte por el sistema de pensiones públicas, si bien ello produce un traslado de gasto hacia los mayores, de manera que en España la desigualdad, pero también la pobreza —problema distinto—, es fundamentalmente un problema que afecta a jóvenes y niños. Por ello es particularmente problemático que España sea de los países de la Unión Europea con peor sistema de ayudas a familias, lo que explica en parte una cifra de pobreza infantil que encaja mal con la renta del país (Comisión Europea, 2020: 8, entre otros) y que es sencillamente inaceptable.

Estos riesgos deben ser abordados de forma urgente, pero sin perder de vista los hechos, que evidencian que, desde una perspectiva global y comparada, nuestro país es un modelo de éxito indiscutible. España ha logrado, en menos de cuarenta años, ponerse al nivel de otras economías tradicionalmente mucho más avanzadas, cualquiera que sea el indicador elegido, además de ser una de las pocas democracias plenas del mundo según los mejores análisis (The Economist Intelligence Unit, 2021: 9, 21 y 50).

Con todo, sin ignorar los problemas expuestos, la realidad es que el sistema tributario tiene una capacidad limitada para cambiar la distribución de la renta, en particular cuando esta tiene su origen en aspectos estructurales de nuestro modelo económico, como puede ser la tasa de paro y la dualidad del mercado laboral, tradicionalmente asociadas, *inter alia*, a la baja productividad de una parte de nuestro tejido empresarial, dado su pequeño tamaño típico.

Esto no significa que no sea una herramienta útil, pero quizá no sea la principal. Además, deben tenerse en cuenta los costes de oportunidad de introducir demasiados objetivos no estrictamente recaudatorios en el sistema tributario, pues ello introduce necesariamente una complejidad adicional en la normativa tributaria, con sus propios efectos colaterales, como por otro lado se ha destacado tantas veces (tempranamente, Meade: 1978: 12-13, recientemente, Keen y Slemrod, 2021: 339-393).

8. Conclusiones: la urgencia de mejorar la reflexión sobre nuestro sistema tributario

En mi opinión, la mejor aportación del *Libro blanco* es la insistencia en mejorar la cultura de la evaluación de políticas públicas, así como de medir mejor y ofrecer mejores radiografías de la situación real de las figuras tributarias. La mejora de los diagnósticos implica también utilizar índices debidamente avalados por la economía pública, desterrando métricas extravagantes o que solo se usan en España, si no aparecen suficientemente avaladas por los datos²¹, y aunque el índice de presión fiscal sea en sí imperfecto (como lo son la propia estimación del PIB o de la inflación). Sin duda la existencia de informes “de parte”, como los de asociaciones empresariales, sindicatos u ONG, pueden potencialmente mejorar la discusión acerca del sistema tributario, aunque en ocasiones se echa en falta un tono menos exagerado, pues ni España es la cuna de la desigualdad ni tampoco un infierno fiscal, sino un país del que nos debemos sentir orgullosos porque ha obtenido logros extraordinarios gracias al esfuerzo de muchos españoles (y no españoles) que, desde distintas posiciones ideológicas, siguen construyendo un proyecto común.

El diagnóstico, en fin, precisa que se siga avanzando en la disponibilidad de la información pública por parte de todas las administraciones, no solo del Estado central. En un informe relativamente reciente, el Consejo asesor científico del Ministerio alemán de finanzas ha llamado la atención sobre la necesidad y también la ausencia de buenos datos sobre el coste y los efectos de las reformas tributarias. El hecho de que las reformas de normas tributarias se tramiten, se afirma, sin poner a disposición del público los datos sobre las que se sustentan dificulta hacer una evaluación independiente de las consecuencias de la legislación que sea realmente inmune a la influencia política²².

Las recetas básicas sobre cómo debe ser un sistema tributario óptimo no han cambiado en exceso desde los informes Carter y Meade (Comisión Europea, 2021c: 16-19), pero sí lo ha hecho, y mucho, el contexto internacional y la transformación de la economía provocada por la digitalización. También son mayores los retos que ahora consideramos necesario abordar, como el cambio climático o la pobreza, incluso si esta ha experimentado una reducción histórica. No son ciertamente problemas nuevos, pero sí son problemas que ahora consideramos relevantes y cuyos efectos negativos sobre el crecimiento conocemos gracias a la disponibilidad de mejores datos.

Algunos pensamos que lo auténticamente relevante es que el sistema tributario sea sencillo de aplicar, pero también de comprender por los ciudadanos, y centrado en la finalidad que le atribuye el artículo 31 de la Constitución española: sufragar el gasto público que, posteriormente, deberá distribuirse de acuerdo con los principios de equidad y eficiencia, como requiere el apartado 2 del artículo 31.

21 Como el llamado “esfuerzo fiscal” (antiguo índice de Frank), poco usado fuera de España en tiempos recientes, o las alusiones a la idea de que, a mayor reducción de impuestos, mayor es también el crecimiento (curva de Laffer estática). Estas métricas o afirmaciones, poco utilizadas en los mejores trabajos ni informes institucionales solventes, han sido lo suficientemente puestas en duda como para que sea aconsejable prescindir de ellas en cualquier examen con pretensión de seriedad. En ese sentido, Cabrales (2021) y Ferreira (2021), así como el informe de Gravelle y Marpeles (2014).

22 Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, 2020.

Sin embargo, para llevar este mandato a la práctica es necesario hacer un examen serio, y desapasionado, del reparto real de la carga tributaria, su evolución y los fines y efectos reales de los tributos y otros ingresos (como las cotizaciones a la Seguridad Social o las tasas por servicios públicos). Ello necesariamente implica que, en más de una ocasión, se deberán cambiar las recetas y las recomendaciones, para plegarlas a las conclusiones de las mejores investigaciones disponibles. Un régimen jurídico o incentivo que pudo tener sentido en una época pasada deberá mantenerse solo si se comprueba que cumple la función para la que se estableció, que es —en suma— un uso eficiente del gasto público, como manda el artículo 31.2 CE.

En ese sentido, es central que se continúe en la senda tímidamente iniciada por la AIREF de evaluar los beneficios fiscales de forma sistemática, como ya vienen haciendo otros países desde hace décadas, como Canadá, desde al menos 1979 (Department of Finance Canada, 2021). Para ello deben seguir mejorándose los procesos de análisis de datos, ahondándose en lo que ya se está haciendo por la AEAT, pero que debería hacerse por todas las Administraciones públicas, de manera que pudiera tenerse una imagen fiel de todo el sistema tributario, también del autonómico y local. En ese sentido, las experiencias de “Data Lab” de Reino Unido (HMRC Datalab) y Finlandia (Statistics Finland) deben ser examinadas, dada la utilidad demostrada (Almunia, Harju, Kotakorpi, Tukiainen y Verho, 2019: 665 y ss.). Es urgente, en fin, mejorar la infraestructura disponible de datos creando los citados laboratorios de datos, que permitan el acceso seguro por parte de investigadores cualificados a microdatos confidenciales para el análisis de políticas públicas (*Libro blanco*, p. 89).

Abordar las carencias de nuestro sistema tributario exige lógicamente una reflexión de fondo que examine todas las figuras en conjunto, y no solo algunas, de acuerdo con la ordenación sistemática que reclama un sistema eficiente y lo más neutral posible. Esta reflexión no puede limitarse a las consideraciones que se alcancen en un Comité como el que ha examinado algunos aspectos limitados del sistema, sino que debe ser un elemento permanente, en el que participen otras instituciones que ya están en ello, como el Comité de Defensa del Contribuyente o la AIREF, mejorando así la calidad del debate público sobre el sistema tributario.

Bibliografía

ADAM, S.; MILLER, H. (2021). Taxing work and investment across legal forms: pathways to well-designed taxes. *Institute of Fiscal Studies* (DOI 10.1920/re.ifs.2021.0184).

ALMUNIA, M.; HARJU, J.; KOTAKORPI, K.; TUKIAINEN, J.; VERHO, J. (2019). Expanding access to administrative data: the case of tax authorities in Finland and the UK. *International Tax and Public Finance*, Springer. International Institute of Public Finance, vol. 26(3).

AIREF (2020). *Evaluación del gasto público 2019*. Beneficios Fiscales (www.airef.es).

AIREF (2021). *Informe sobre la actualización del Programa de estabilidad 2021-2024* (www.airef.es).

ALESINA, A.; RODRIK, D. (1994). Distributive politics and economic growth. *Quarterly Journal of Economics*, 109(2), 1994, pp. 465-490.

AVI YONAH, R. (2000): "Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State". *Harvard Law Review*, 113, no. 7: 1573-676. [accesible aquí: <https://repository.law.umich.edu/articles/50/>].

BANCO DE ESPAÑA (2021). *Informe Anual 2020*.

BLANCHARD, O.; TIROLE, J., Dirs. (2021). *Major future economic challenges*. International Commission. (<https://www.strategie.gouv.fr/english-articles/major-future-economic-challenges-olivier-blanchard-and-jean-tirole>. Acceso el 1 de agosto de 2021).

CABRALES, A. (2021). ¿Por qué no se debe invocar el esfuerzo fiscal como argumento si uno quiere que los impuestos sean bajos? Blog *Nada es Gratis*. 23 de marzo de 2021. (acceso 25 de marzo de 2021: <https://nadaesgratis.es/cabrales/por-que-no-se-debe-invocar-el-esfuerzo-fiscal-como-argumento-si-uno-quiere-que-los-impuestos-sean-bajos>).

Comisión de Expertos nombrada por Acuerdo del Gobierno español de 5 julio de 2013. *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español* (2014). ("Informe Lagares 2014").

COMISIÓN EUROPEA (2020). *Commission staff working document. Country Report Spain 2020*. Brussels, 26.2.2020, SWD (2020) 508 final.

COMISIÓN EUROPEA (2021). *Comunicación de la Comisión al Consejo. Un año después de la pandemia de COVID-19: respuesta en materia de política presupuestaria*. COM/2021/105 final.

COMISIÓN EUROPEA (2021b): *Taxation Trends in the European Union*. 2021.

COMISIÓN EUROPEA (2021c): *Annual Report on Taxation 2021. Review of taxation policies in the EU Member States*.

- COMISIÓN EUROPEA (2021d): *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. La fiscalidad de las empresas para el siglo XXI*. COM/2021/251 final.
- COMISIÓN EUROPEA (2022): Fiscal Sustainability Report 2021. *Institutional Paper 171* (Vol 1 and 2). Brussels.
- DE LA FERIA, R. (2021). The impact of digitalisation on personal income taxes. *British Tax Review*, Issue 2, 2021.
- DEPARTMENT OF FINANCE CANADA: *Report on Federal Tax Expenditures. Concepts, estimates and evaluations*. 2021 (disponible en: <https://publications.gc.ca/site/eng/9.815488/publication.html>. Acceso el 3 de agosto de 2021).
- FERREIRA, J. L. (2021): Por qué no debe usarse el índice de Frank como medida del esfuerzo o sacrificio fiscal. Blog *Nada es Gratis*. 4 de mayo de 2021 (acceso 6 de mayo de 2021: <https://nadaesgratis.es/jose-luis-ferreira/por-que-no-debe-usarse-el-indice-de-frank-como-medida-del-esfuerzo-o-sacrificio-fiscal>).
- GRAVELLE, J. G.; MARPLES, Donald, J. (2014). Tax Rates and Economic Growth. *Congressional Research Service*, US Congress, January 2 (www.crs.gov, R42111).
- MARÍN BENÍTEZ, G. (2021). Sopa de letras jurídica. *FiscalBlog*, 30 de mayo de 2021 (acceso 6 de agosto de 2021: <http://fiscalblog.es/?p=6791>).
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2021). La ‘nueva arquitectura’ de la fiscalidad internacional y precios de transferencia: los acuerdos de la OCDE “inclusive framework”, G-20 y G-7. T. Cordón (ed), *Fiscalidad de las operaciones vinculadas (precios de transferencia)*, CEF: Madrid (próxima publicación, citado con permiso de su autor).
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2020): “Value Creation: A Guiding Light for the Interpretation of Tax Treaties?”, *Bulletin for International Taxation* n. 4/5, 2020.
- MEADE, J. E. (dir.) (1978). *The Structure and Reform of Direct Taxation*. Report of a Committee chaired by Professor J. E. Meade, Institute of Fiscal Studies, London.
- MIRRLEES, J. (2011). *Diseño de un sistema tributario óptimo*. Informe Mirrlees, Fundación Ramón Areces.
- OECD (2020). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on the Pillar One Blueprint. Inclusive Framework on BEPS*.
- OECD (2021). *Corporate Tax Statistics*.
- RAMOS MUÑOZ, D.; RUIZ ALMENDRAL, V. (2020). Estabilidad financiera y disciplina presupuestaria: una perspectiva constitucional del Semestre Europeo. En Elviro Aranda Álvarez (coord.), *Las implicaciones constitucionales de la gobernanza económica europea*, pp. 105-160.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A. (2015). *La Constitución fiscal de España*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, p. 315.

RUIZ ALMENDRAL, V. (2017). Poder tributario autonómico y Derecho de la Unión Europea: consecuencias de un federalismo fiscal inacabado. *Revista Española de Derecho Europeo*, n. 64. Accesible aquí: <https://ssrn.com/abstract=3738291>.

SCHÖN, Wolfgang (2018). Taxation and Democracy. *Tax Law Review*, vol. 72. <https://ssrn.com/abstract=3267279>.

THE ECONOMIST INTELLIGENCE UNIT (2021). Democracy Index 2020. In sickness and in health?

THE ECONOMIST (2018). Stuck in the Past. Overhaul tax for the 21st century. *The Economist*, editorial del 11 de agosto de 2018.

WISSENSCHAFTLICHER BEIRAT BEIM BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN (Consejo Asesor Científico en el Ministerio Federal de Finanzas). *Notwendigkeit, Potenzial und Ansatzpunkte einer Verbesserung der Dateninfrastruktur für die Steuerpolitik* (Necesidad, potencial y puntos de partida para mejorar la infraestructura de datos para política fiscal). Gutachten 5/2020. (https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Ministerium/Beiraete/Wissenschaftlicher_Beirat/wissenschaftlicher_beirat.html). (Disponible en alemán, traducción propia).