

# CRISIS DEL SISTEMA TRIBUTARIO, ¿UNA GESTIÓN ÉTICA DE LA MISMA?

**Autor:** *Ginés Navarro Fernández*.<sup>1</sup>

Inspector de Hacienda del Estado en excedencia, asesor fiscal.

## Resumen

Analiza los principios inspiradores del sistema tributario, particularmente la equidad, como valor ético, recogiendo las principales aportaciones doctrinales y su reflejo legislativo en España.

Para reflejar la crisis del sistema analiza la recaudación fiscal y la ejecución presupuestaria de 2005 a 2012; considerando la incidencia de los distintos niveles de la estructura territorial estatal y algunas peculiaridades del reparto de la carga tributaria.

Finalmente, valora la gestión política durante los años previos y posteriores a la crisis, indagando si ha atendido prioritariamente a un adecuado reparto del esfuerzo fiscal; exigiendo mayor aportación a los contribuyentes con mayor capacidad económica.

---

<sup>1</sup> [ggrfernandez@msn.com](mailto:ggrfernandez@msn.com)

*Palabras Clave:* Crisis; equidad; suficiencia; eficiencia; neutralidad; progresividad; redistribución; déficit; superávit.

*Tax System Crisis. Are ethical values embodied in recent reforms?*

## **Abstract**

Analyzes the guiding principles of the tax system, particularly equity, as ethical value, gathering the main doctrinal contributions and legislative reflection in Spain. To reflect the crisis of the system analyzes the tax collection and budget execution from 2005 to 2012, considering the impact of different levels of state territorial structure and some peculiarities of the distribution of the tax burden.

Finally assesses the political management during pre-and post-crisis years, inquiring if it has primarily served an appropriate sharing of the fiscal effort, demanding greater contribution to taxpayers with greater economic capacity.

*Keywords:* Crisis, equity; sufficiency; efficiency; neutrality; progressiveness; redistribution; deficit; surplus.

Recibido: 13-01-2014

Aceptado: 14-03-2014

---

## **1. EL ENFOQUE TRIBUTARIO, CONSIDERACIONES PRELIMINARES.**

En este momento, puede parecer del todo innecesario dar razón de qué entendemos por crisis, y por qué motivo hablamos de ella; la dilatada situación de dificultades económicas públicas y privadas que la sociedad española viene padeciendo pudiera permitir obviar esa aclaración previa.

Con todo, la pretensión de solvencia y carácter técnico del análisis que se aborda recomiendan no dar por sentadas ni tan siquiera las bases de partida, o puntos de referencia que enmarcan este artículo y la que entiendo es la orientación global del presente número de la revista ICADE. ¿Qué dato es el que caracteriza la “crisis” cuando hablamos del sistema tributario? Pues bien parece sencillo afirmar que en este ámbito, la crisis del sistema tributario está identificada esencialmente con la insuficiente capacidad recaudatoria del sistema tributario español, que viene demostrándose incapaz de aportar los medios precisos para financiar la actividad de las Administraciones Públicas.

Por lo demás, el componente ético de este aspecto de la crisis global suele entenderse ligado a la capacidad del sistema tributario para subvenir a las necesidades financieras del Estado y demás administraciones, mediante un adecuado reparto de las cargas tributarias; idoneidad del reparto que se produce cuando el sistema actúa con progresividad, exigiendo una mayor contribución a aquellos sujetos que disfrutaban de un mayor nivel de renta y de riqueza acumulada, asumiendo una función de redistribución de la renta por parte del sistema tributario.

De este modo, el presente trabajo tratará de aportar elementos de juicio para evaluar los motivos de la crisis del sistema tributario y la bondad o idoneidad ética de las medidas que han precedido a la crisis, así como de las adoptadas para tratar de salir de la misma. No trato tanto de aportar una visión personal del asunto, como enumerar y valorar los aspectos que a mi juicio son relevantes para el análisis pretendido, y permitir que cada lector extraiga sus propias conclusiones.

Al abordar ese cometido, creo es bueno establecer dos fases o partes del trabajo, una primera de consideraciones generales o de enumeración de los elementos que componen el marco de referencia. A la cual seguirá una segunda centrada en analizar las principales medidas fiscales del periodo objeto de estudio, tratando de establecer cuál ha sido la razón de ser, o al menos la justificación “explícita” de dichas reformas, y considerar que papel ha jugado desde esa perspectiva el aspecto ético, todo ello considerando el periodo entre 2005 a 2013, de tal modo que si la crisis económica mundial surge entre 2007 y 2008, se cuenta así con la referencia de un par de años previos a la misma, y de los posteriores hasta la actualidad para efectuar el estudio comprometido.

## 2. CONSIDERACIONES GENERALES.

### 2.1. Los principios rectores del sistema tributario.

En el punto de partida están ya enunciados dos de los que, conforme a las consideraciones más habituales, constituyen principios básicos del sistema: la suficiencia y la equidad. Conviene aclarar el significado de dichos principios, y verificar qué otros principios completan el decálogo de reglas esenciales que han de influir en la configuración del sistema tributario.

En ese sentido, al considerar los principios del sistema tributario constituye una referencia histórica obligada la mención a *Adam Smith*, que en su obra “Investigación de la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones” (1776) citaba cuatro principios a respetar por todo sistema tributario:

- de la facultad o capacidad para pagar por el contribuyente o de la justicia,
- de la certidumbre,

- de la comodidad,
- de la economía.

Pero sin duda el análisis más repetido a este respecto es el desarrollado por Fritz Neumark, en su obra “*Principios de la Imposición*” (1974), de cuyo estudio cabe significar la clasificación de dichos principios en cuatro bloques: principios presupuestario-fiscales, principios político-sociales y éticos, principios político-económicos y principios jurídico-tributarios y técnico-tributarios. Los principios político sociales y éticos: son los principios de generalidad, igualdad, proporcionalidad y redistribución, cumplen la función de estructurar un sistema tributario que permita distribuir el costo del estado entre los habitantes en forma satisfactoria desde el punto de vista ético.

El planteamiento de Neumark ha conducido a que durante muchos años se haya aceptado de manera muy amplia la articulación de los sistemas tributarios en torno a los principios de suficiencia, equidad y neutralidad; entendiendo que las funciones a cumplir por el sistema tributario eran la de proporcionar los medios para subvenir a las necesidades del sector público, hacerlo redistribuyendo la riqueza en base a la aplicación de un sistema progresivo, y tratando de producir la menor interferencia posible en la asignación de los recursos económicos del sistema. Concretándose el principio de equidad, o la exigencia ética del sistema tributario en la que centramos nuestro análisis, en la adecuada distribución de la carga tributaria entre todos los contribuyentes, y en el cumplimiento de una función de redistribución de la renta con el objetivo de alcanzar una mayor justicia social, suavizando los desequilibrios existentes en el reparto de la riqueza; utilizando para ello como principal elemento de técnica tributaria la progresividad de ciertos tributos.

Esa ha sido la línea predominante en la doctrina científica, línea que con los matices que se quiera parece haber sido confirmada recientemente por el informe Mirrlees<sup>2</sup>, que toma nombre del Premio Nobel de Economía de 1996 James Mirrlees que presidió sus trabajos durante varios años. Dicho estudio realizado en el Reino Unido, parte de un análisis eminentemente economicista del sistema tributario y establece las características de un buen sistema impositivo, resumiendo su postura en las siguientes expresiones:

*“El núcleo, aunque no la totalidad de la propuesta, de la propuesta que hace el informe es por un sistema impositivo neutral y progresivo. Cada una de las tres palabras claves de esa fórmula –“progresivo”, “neutral” y “sistema”– es importante. En primer lugar hay que considerar el sistema en su conjunto. Un buen*

---

<sup>2</sup> Mirrlees J. *Informe Mirrlees. Diseño de un sistema tributario óptimo*, Editorial Universitaria Ramón Areces, 2013, pp. 510-511.

*sistema debiera estar estructurado para financiar las necesidades generales de gasto, evitando la afectación de ingresos a gastos concretos...En segundo lugar hay que buscar la neutralidad. Un sistema tributario que trate de manera similar a efectos fiscales, actividades económicas similares, tenderá ser más simple, a evitar una discriminación injustificable entre personas y actividades económicas y ayudar a minimizar las distorsiones económicas...En tercer lugar, hay que lograr la progresividad tan eficientemente como sea posible..."*

Desde luego, tras ese repaso, resulta indudable que junto a los principios de suficiencia y equidad ya reiteradamente invocados en las líneas anteriores, hay que tomar en cuenta una consideración adicional, que supone la pretensión de que el sistema tributario cause el menor perjuicio posible a la ordenación de la actividad económica de la sociedad en la que se aplica el mismo.

Si del terreno conceptual y abstracto, trasladamos este análisis sobre los principios del sistema al terreno del ordenamiento español, hay amplia coincidencia de los autores en la enumeración de los principios que la Constitución de 1978 atribuye al sistema.

En ese sentido, del análisis del texto constitucional –artículo 31 y otros varios que abordan en conjunto las exigencias de la Carta Magna respecto del sistema tributario y el sistema financiero público en su conjunto–, la doctrina coincide en extraer los siguientes principios sustantivos inspiradores del sistema tributario:

- Principio de generalidad,
- Principio de igualdad,
- Principio de progresividad y de no confiscación,
- Principio de capacidad económica, y
- Principio de eficiencia y economía en la programación y ejecución del gasto público.

De dicha relación cabe destacar la inclusión del último principio, auténtica novedad de nuestro texto constitucional, “*novedad radical no sólo en relación a la tradición constitucional española, sino en comparación también con la historia constitucional de los Estados europeos continentales, de tradición jurídica afín a la nuestra*”<sup>3</sup>, el cual supone la vinculación con base jurídica de los ingresos y gastos en punto al cumplimiento de los objetivos constitucionales atribuidos a la actuación del sector público, cuando el citado artículo 31, en su apartado 2 establecía que “*el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía*”.

---

<sup>3</sup> Martín Queralt J., Lozano Serrano C., Casado Ollero G. y Tejerizo López J.M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 7ª Edición, Editorial Tecnos, 1996, pp. 143 -144.

Estos principios, expresados en términos jurídicos, no guardan una plena correlación terminológica con los antes enunciados, pero su regulación positiva no parecen propugnar un funcionamiento del sistema tributario muy distinto del establecido en base a la clasificación tripartita de principios que antes se ha apuntado.

Con todo, la consideración constitucional debe completarse con la reciente inclusión de un nuevo principio, que incide sin ninguna duda en el análisis que pretendemos del sistema tributario y sus reglas de funcionamiento. Se trata del principio de estabilidad presupuestaria, incorporado como texto del artículo 135 de la Constitución, en virtud de la Reforma de la Constitución española aprobado el 27 de septiembre de 2011, que se formula en los siguientes términos:

*“1. Todas las Administraciones Públicas adecuarán sus actuaciones al principio de estabilidad presupuestaria.*

*2. El Estado y las Comunidades Autónomas no podrán incurrir en un déficit estructural que supere los márgenes establecidos, en su caso, por la Unión Europea para sus Estados Miembros.*

Una ley orgánica fijará el déficit estructural máximo permitido al Estado y a las Comunidades Autónomas, en relación con su producto interior bruto. Las Entidades Locales deberán presentar equilibrio presupuestario.”

Indudablemente esta modificación, supone una limitación indudable a las decisiones que para la solución de la crisis puedan adoptar los responsables políticos del sector público español luego de su entrada en vigor.

## **2.2. La crisis tributaria: la caída de ingresos. La evolución del déficit.**

Asumiendo la crisis del sistema tributario como la insuficiencia de los ingresos, resulta interesante considerar los datos de la recaudación de impuestos obtenida en España en los últimos años, del periodo 2005-2012:

**Cuadro 1. Recaudación Total 2007-2012  
(millones de euros)**

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
I.R.P.F	54.723	62.813	72.614	71.341	63.857	66.977	69.803	70.618
I.Sociedad.	32.495	37.208	44.823	27.301	20.188	16.198	16.611	21.435
Renta No residentes	1.351	1.498	2.427	2.262	2.342	2.564	2.040	1.708
Otros	63	77	1.104	1.120	74	88	118	123
Impuestos Directos	88.631	101.596	120.968	102.024	87.521	85.827	88.572	95.081*
I.V.A.	49.870	54.652	55.850	48.015	33.573	49.086	49.302	50.463
I.Especiales	18.022	18.602	19.787	19.570	19.349	19.806	18.983	18.209
Otros	2.813	3.007	3.223	3.086	2.741	3.001	2.965	2.921
Impuestos Indirectos	70.706	76.261	78.860	70.671	55.661	71.893	71.250	70.593
Varios	1.368	1.523	14.416	16.010	19.278	1.816	1.938	1.892
Ingresos no Financieros	160.705	179.380	214.244	188.705	162.460	159.536	161.760	168.566

Fuente: AEAT (2012)/Recaudación tributaria líquida.\*

Incluye además 1.195mm de “declaración tributaria especial”.

Esta serie de datos permite apreciar caídas muy considerables de recaudación, con 2010 como el peor año de la serie, si bien es en 2008 y 2009 cuando se producen las mayores caídas respecto del ejercicio inmediato anterior. Hay una ligera recuperación en 2011, algo más relevante en 2012.

Es interesante a la vez que se consideran las cifras de ingresos del sistema la evolución del resultado final de la ejecución de los correspondientes años presupuestarios, porque evidentemente la misma idea de suficiencia conlleva no sólo la evolución de los ingresos proporcionados por el sistema tributario, sino su capacidad de cobertura de las necesidades de las Administraciones Públicas.

Tomando los datos facilitados por el Ministerio de Hacienda a la Unión Europea, para la misma serie de ejercicios antes considerados, se aprecia la siguiente evolución (en la que el saldo positivo representa superávit, y el negativo déficit):

**Cuadro 2. Resultado final ejecución presupuestaria 2006- 2012  
(millones de euros)**

2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
+11.651	+23.230	+20.748	-49.113	-116.429	-100.508	-94.935*	-70.433*

Fuente: MINHAP. Presupuestos y cuentas públicas. Datos anuales AAPP. Notificación de déficit a la UE.

\*Los datos de 2011 y 2012 no incluyen las ayudas para reestructuración del sector financiero, que ascendieron a 5.137 y 39.139, respectivamente.

Si junto a la pura constancia de las cifras se quiere entrar a analizar, aunque sea de manera muy genérica y global, la gestión de las políticas presupuestarias de las Administraciones Públicas, me parece de interés efectuar una comparación entre la variación neta de la recaudación, entre cada uno de los ejercicios y el resultado de la ejecución presupuestaria, que viene a determinar si la insuficiencia del sistema como resultado final (esto es el déficit como medidor esencial de la misma) es consecuencia principalmente de la caída recaudatoria, o si por el contrario es sólo una parte del problema. Dicha comparación se recoge en el siguiente cuadro, de elaboración propia:

**Cuadro 3. Variación neta recaudación/ Ejecución presupuestaria 2005-2012  
(millones de euros)**

	2005/2006	2006/2007	2007/2008	2008/2009	2009/2010	2010/2011	2011/2012
Var.Rec	+18.675	+34.864	-25.539	-26.245	-2.924	+2.224	+6.806
Var.Ejec	+11.579	-2.482	-69.861	-67.316	+15.921	+5.573	+24.502

Elaboración propia.

Y su lectura práctica es la de que, por ejemplo en los dos primeros periodos, aunque hay un incremento interanual de la recaudación lo cierto es que ello no se traduce necesariamente en la existencia de superávit, y así es particularmente significativo que entre 2006 y 2007 haya habido un incremento de la recaudación de 34.864 millones de euros y sin embargo el resultado de la ejecución presupuestaria suponga una reducción del superávit de 2.482 millones comparado con el periodo inmediato anterior, o que en la evolución entre 2007/08 y 2008/09 a las caídas de recaudación interanuales de 25.539 y 26.245 millones respectivamente le correspondan aumentos del déficit entre dichos ejercicios de cuantías muy superiores, por importes de 69.861 y 67.316 millones.



Y ello además, cuando sucede que (ampliando la perspectiva histórica) en la serie anual de la recaudación tributaria total desde 1995, –en que la cifra total fue de 73.110 millones– se producen incrementos interanuales ininterrumpidos, de tal modo que cada año era record histórico de la serie, hasta el ejercicio 2007 inclusive.

Efectuando un análisis global conjunto sucede que con la excepción de los años “extraordinarios” del periodo 2006 a 2008, con “picos” de recaudación sin precedente histórico alguno, la recaudación tributaria de los demás ejercicios se acomoda en una banda del entorno de los 160.000 millones de ingresos, con razonable estabilidad; y sin embargo, la variación neta acumulada del resultado presupuestario supone un acumulado negativo de 375.789 millones, cuantía que conlleva un aumento de la deuda acumulada por el conjunto de las administraciones públicas ostensiblemente superior al 30% del PIB.

A la inversa, en los tres últimos ejercicios objeto de análisis se observa la tendencia contraria, en la que con ligera caída de recaudación, en 2010, o aumentos ligeros de recaudación, se consiguen mejoras ostensibles desde la perspectiva del equilibrio presupuestario; resultando más evidentes esos cambios respecto de 2010 y 2012.

Como dato adicional de esa valoración, es reseñable que hasta 2008, –año éste en que los ingresos tributarios estuvieron por debajo de la cifra prevista en los presupuestos (85´2%)–, hubo una serie de 10 años consecutivos con ingresos tributarios por encima de la previsión presupuestaria, sin perjuicio de lo cual los gastos excedieron habitualmente de esos ingresos, superiores a los previstos.

Como conclusión se puede afirmar que los responsables “políticos” de la ejecución presupuestaria (no sólo los estatales desde luego) no han realizado una “administración prudente”, entendida esta como la pretensión de adecuar el gasto a los ingresos y buscar un equilibrio presupuestario, y la aceptación del déficit presupuestario como una herramienta de política económica ha sido un elemento no desdeñable de agravamiento de los efectos de la crisis del sistema financiero, de la que la recaudación tributaria es solo una cara de la moneda.

Junto a ese aspecto de la cuestión, que liga la suficiencia al tratamiento del gasto, y pone en cuestión el recurso ilimitado al déficit, no puede dejar de reconocerse que las estadísticas internacionales reflejan una posición relativamente baja de España en cuanto al peso de los ingresos públicos comparados con el PIB (incluyendo junto a tributos cotizaciones a la Seguridad Social). Y así un reciente estudio de EUROSTAT (*Statistics in Focus* 55/2012) que el porcentaje medio de presión fiscal en 2011 para los 27 miembros de la Unión es del 40%, cifra que sube ligeramente al 40´8% en la zona euro, situándose España por debajo de la media con un 31´4% (en el puesto 21 sobre 27), datos muy próximos a los que facilita la OCDE para ese mismo ejercicio situando a España en el 31´6% de presión fiscal; de ahí que los expertos suelen coincidir en reconocer que hay recorrido para un

incremento de la presión fiscal en España y por tanto para un incremento de la carga impositiva.

Resultando interesante significar que, según la mencionada EUROSTAT (*Taxation trends in the European Unión*, 2103) España ocupa lugares en la parte baja de los 27, en términos de porcentaje de recaudación sobre PIB, en el IVA (27), en impuestos especiales (25) y lógicamente en la valoración el conjunta de impuestos indirectos (27), así como en el impuesto sobre sociedades (22), sobre los datos del ejercicio 2011 último analizado a estos efectos.

### 2.3. El protagonismo compartido, la implicación de todas las Administraciones Públicas.

Sobre la base de lo ya expuesto, resulta obligado concretar que el protagonismo en la gestión del sistema financiero en general, y del tributario en particular, no corresponde en exclusiva al Estado, lo propia configuración constitucional de España introduce como elemento relevante la actividad de las Comunidades Autónomas, y en menor medida de las Entidades Locales.

No resulta sencillo abordar este análisis con una mínima solvencia, cuando la cuestión del reparto de los ingresos tributarios a favor de las Comunidades Autónomas, y la búsqueda del equilibrio entre tales ingresos y la carga que suponen las competencias asumidas por las mismas es ahora mismo uno de los aspectos básicos de la “concertación social” en España. Y ello no sólo desde la perspectiva financiera que aquí se aborda, sino también desde luego desde consideraciones estrictamente políticas.

Como referencia de partida, valga ahora con recoger el reparto que de los ingresos por tributos estatales se efectúa entre los tres niveles de Administración Pública, conforme el siguiente cuadro resumen:

**Cuadro 4. Distribución tributos estatales 2005-2012**

Año	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
EELL	1.241	1.426	1.548	1.748	1.799	1.448	1.492	1.256
CCAA	43.617	47.827	52.858	57.622	58.623	46.264	71.363	90.486
Estado	115.847	130.127	146.271	114.083	83.601	111.824	88.905	76.464

Fuente: AEAT /Memorias de 2005 a 2012/Informes anuales de recaudación tributaria.

Complementando esa referencia con la relativa a la incidencia de cada uno de los sectores de las Administraciones Públicas en la generación de los déficit –o en su caso superávit– del periodo analizado; que obliga a la inclusión de los datos de la Seguridad Social como elemento adicional para completar la visión global del sistema.

**Cuadro 5. Contribución al superávit o déficit presupuestario 2005-2012**

AÑO	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Estado	4.928	9.948	12.935	-32.199	-96.901	-51.670	-31.269	-43.628
CCAA	-2.700	-603	-2.536	-19.101	-21.713	-39.829	-54.673	-18.931
EELL	-545	761	-3.332	-5.399	-5.911	-7.075	-8.252	2.287
SS	9.968	13.124	13.681	7.587	8.097	-1.934	-741	-10.161
<b>Total</b>	<b>11.654</b>	<b>23.230</b>	<b>20.748</b>	<b>-49.113</b>	<b>-116.429</b>	<b>-100.508</b>	<b>-94.935</b>	<b>-70.433</b>

Fuente: MINHAP. Presupuestos y cuentas públicas. Datos anuales AAPP. Notificación de déficit a la UE.

Se aprecia como en mayor o menor medida todas las Administraciones contribuyen al déficit global acumulado, pudiendo destacar que las Comunidades Autónomas en ningún ejercicio de la serie arrojan superávit. Y como en el ámbito de la Seguridad Social sólo en los tres últimos ejercicios se ha producido déficit tras una larga serie de años con superávit.

Lo que resulta evidente en todo caso, es que la pluralidad de actores existentes, en cuanto a competencia tributaria propia o percepción de parte de los ingresos estatales, añade un elemento de dificultad a la hora de establecer la valoración que merece la conducta de esos mismos sujetos desde la perspectiva de la crisis y la ética. No será completo por tanto cualquier análisis que no descienda a enjuiciar el rol asumido por las distintas administraciones que comparten la recaudación y la ejecución del gasto del sistema, y evalúe su conducta.

Debiendo recordar, que las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales tienen su propio ámbito de competencia tributaria, pudiendo incluso establecer tributos nuevos, y allí donde aplican figuras de regulación estatal, les queda un amplio margen de variación de las cuotas tributarias exigibles. Esa posibilidad justifica lo deseable de ese análisis singularizado respecto de cada ente público territorial cuyo presupuesto se nutre esencialmente de los ingresos tributarios y respecto de la gestión “voluntaria” que dentro de su margen de competencia le corresponde.

Esbozada esta vertiente del asunto considerado, la única opción práctica que cabe es la de constreñir el análisis pretendido a la visión del conjunto del sistema tributario y las líneas básicas de evolución del mismo en los últimos años; ello aportará una visión parcial “de conjunto” que sólo un esfuerzo superior a mis capacidades y conocimientos podría completar “dando a cada uno lo suyo”.

Esto es, pormenorizando las consideraciones valorativas para cada Comunidad Autónoma o Entidad Local, en atención al uso de sus competencias en el ámbito tributario, y su política financiera de conjunto.

Valga como una mínima concreción a este respecto, la invitación a analizar (web del MINHAP/ Áreas Temáticas/ Financiación Autonómica/Libro Electrónico de tributación autonómica) la relación de tributos propios de las Comunidades Autónomas, donde por ejemplo cada una de las 15 comunidades de régimen común ofrece una interesante relación de figuras tributarias propias, que van del caso más limitado de la CA de Castilla La Mancha con dos figuras exclusivamente (impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, y el canon eólico) o los de Cantabria, Aragón y la Comunidad Valenciana con sólo tres figuras cada, hasta los casos de mayor número de figuras como Cataluña y Andalucía con 8 figuras cada una de ellas, sin que debe pensarse en el carácter meramente anecdótico de las mismas, cuando por ejemplo esas dos comunidades son de las que han aprobado el Impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito, con un potencial recaudatorio no desdeñable.

No pudiendo olvidar que la autonomía fiscal se hace aún más patente en el caso de País Vasco y Navarra, donde rigen los sistemas “paccionados” del Concierto o Convenio con el Estado a los que luego haremos una mención más amplia.

#### **2.4. El reparto de la carga tributaria: las desigualdades y los regímenes especiales.**

Una última referencia, obligada, dentro de las consideraciones generales es la mención al reparto de la carga tributaria, reparto que se entiende es elemento esencial para establecer la equidad del sistema, que asume una función de redistribución de rentas entre los ciudadanos.

La primera exigencia de idoneidad de un sistema es que formen parte del mismo la totalidad de los ciudadanos, porque si no es así se produce ya una manifiesta distorsión de la asignación de la carga tributaria, al quedar excluida una parte de la población o una parte de las rentas obtenidas. Es evidente que el fraude fiscal lastra la equidad del sistema, que pasa en primer lugar por la generalidad, en el doble sentido de aplicarse para la totalidad de los ciudadanos, y hacerlo sobre la totalidad de las rentas.

Asumido ese argumento, el mismo cobra especial relevancia en el caso español, con cifras de economía sumergida muy relevantes, a ese respecto, cabe citar los datos del último estudio de VISA EUROPE a este respecto<sup>4</sup>, que cifran en un 18'6%

---

<sup>4</sup> Schneider F. y Kearney A.T., *The shadow economy, in Europe 2013*, publicado por VISA Europe, Disponible en website

del PIB el peso de la economía sumergida en España en relación a 2013; porcentaje que si bien no está muy alejado de la media de los 27, cifrada en el 18'4%, sitúa a España en mala posición, muy lejos de los niveles de los Estados más avanzados del entorno europeo (Alemania 13%, Francia 9'9%, Reino Unido 9'7%).

Esa valoración se queda corta en comparación con otros estudios<sup>5</sup>, que elevan la cifra de economía sumergida hasta el 28% del PIB en 2013, considerando a España como el país en el que más crecimiento ha tenido en los últimos años. Otro estudio muy reciente promovido por la Fundación para los Estudios Financieros<sup>6</sup>, recoge datos de diversos estudios a este respecto (Doing Business 2007/22'6%, FUNCAS 2011/ 20'2-23'7%, Closing the european tax gap 2012/ 22'5%), enfatizando la idea de que lo más relevante no son los datos en sí, sino su comparación con los países más próximos.

Pudiendo resaltar finalmente la falta de coincidencia en cuanto a la incidencia de la crisis en materia de fraude fiscal, así mientras Santos Martín Ruesgo y Domingo Carbajo consideran que la crisis sistémica supone un aumento correlativo de la economía sumergida y el fraude fiscal, sin embargo los estudios promovidos por VISA EUROPE y la Fundación de Estudios Financieros, consideran que la evolución ha sido la contraria, e incluso razonan que el fuerte peso de la economía oculta en el sector de la construcción y la caída notable de éste durante la crisis, sería una razón de peso para la disminución del fraude fiscal.

Junto a la consideración del fraude, hay algunos otros aspectos relevantes, desde la perspectiva del reparto del esfuerzo fiscal, y así por ejemplo repasando los datos estadísticos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en relación a 2009, –último ejercicio analizado– sucede que de la base imponible total declarada, de 403.015,8 millones de euros, 324.276,1 correspondían a rentas del trabajo (80'46% del total), con la particularidad de que la renta media del trabajo declarada por los 16.750.585 declarantes que lo fueron por este concepto fue de 19.359€, muy por encima de las rentas medidas declaradas por los perceptores de rentas de actividades económicas (8.275€ en general, y de 2.121€ para las rentas agrarias y ganaderas), evidenciando ese dato que las rentas del trabajo soportan un gravamen particularmente elevado, y ello sin olvidar que las contribuciones sociales recaen también sobre este sector en grandísima medida.

Desde luego, sin la plena inclusión en la consideración de “contribuyentes” de todos los ciudadanos y sin conseguir la máxima adecuación de sus rentas declaradas a la realidad de los datos, el objetivo de la equidad del sistema tributario no se podrá conseguir; pues la progresividad del mismo, sólo será nominal para los que eluden todo o parte de sus rentas, y sin embargo será costosísima para aquellos ni-

<sup>5</sup> Ruesga S.M. y Carbajo D. “El <tax gap> en España, definición, estimaciones y medidas dinámicas para su reducción”. Disponible en website

<sup>6</sup> Jiménez Fernández A. y Martínez-Pardo del Valle R., *La economía sumergida en España*, Documentos de trabajo n° 4, Fundación de Estudios Financieros, julio de 2013.

veles medios de renta que por un reparto viciado de las cargas tributarias soportan una tributación efectiva muy elevada.

Por lo demás, hay algunas disparidades que en modo alguno son resultado del fraude, sino que obedecen a peculiaridades establecidas por las disposiciones que configuran nuestro sistema fiscal.

En esa línea, y dentro de los regímenes especiales por razón del territorio, hay que aludir esencialmente a los regímenes forales, que afectan a País Vasco y Navarra, obedeciendo su especialidad a la vigencia del régimen de concierto o de cupo, en cuya virtud estas comunidades después de recaudar sus propios tributos tienen que participar en una cifra cerrada en la contribución a cubrir las cargas del Estado, por lo que su situación es exactamente la contraria a la de las demás comunidades, que han de esperar las transferencias del Estado. Ese sistema fiscal conlleva una competencia legislativa amplísima que permite establecer notables diferencias de régimen para los ciudadanos o empresas establecidos en los respectivos territorios.

No es noticia para nadie, que desde otras comunidades los regímenes forales se consideran como manifestamente privilegiados; ya se produzca esa valoración para rechazar algunas de sus peculiaridades, ya lo sea para querer beneficiarse de la discriminación positiva que el mismo conlleva.

Por lo demás, incluso las peculiaridades de menor entidad que surgen entre el régimen tributario de las distintas Comunidades de régimen común, –particularmente en estos últimos años, en que las dificultades hacen más difícil la asunción de cualquier disparidad de trato, –también provocan con frecuencia un sentimiento de rechazo, por las ventajas que atribuyen a los ciudadanos de unas comunidades en relación con los de otras.

### **3. LAS MODIFICACIONES DEL SISTEMA TRIBUTARIO ANTERIORES Y POSTERIORES A LA CRISIS. LA VALORACIÓN DE LAS DECISIONES ADOPTADAS.**

Tras la consideración de cuáles son los principios propios de un sistema tributario, y luego de analizar las grandes cifras de la recaudación tributaria, esencialmente en el periodo que va de 2005 a 2012, se va a tratar a continuación de enumerar cuáles han sido en esos mismos años y hasta nuestros días las grandes reformas del sistema fiscal, fruto de la gestión política, para evaluar en qué medida ha sido “ética” la gestión de la crisis desde la perspectiva del sistema tributario. Olvidando los datos sobre gasto restringiendo intencionadamente esta evaluación a los aspectos de gestión de los ingresos tributarios.

Anticipando que en el periodo analizado no se ha producido ninguna reforma global del sistema tributario, no desde luego como un proyecto reformista unitario y sistemático, por más que haya habido sin duda cambios relevantes a considerar.

De otro lado, cabe distinguir sin demasiada dificultad dos periodos muy marcados, que representan el final de un periodo de bonanza económica y la resaca de una profunda crisis global. Siguiendo a Jesús Gascón<sup>7</sup> puede hablarse de años dorados y de cuaresma fiscal.

La duración de esos dos periodos parece clara desde la óptica de las cifras totales de recaudación, de tal modo que el periodo de éxito alcanzaría hasta 2007 inclusive, sin embargo desde la óptica de la gestión del sistema, es claro que el periodo de reacción ante la crisis comenzó claramente después, y casi hasta 2010 no se pueda hablar de verdaderas correcciones. De modo que podríamos hablar de un periodo desde 2005 a 2009 previo a la crisis, y desde 2010 a la actualidad, como el periodo de búsqueda de soluciones, y de política de ajustes.

### 3.1. Los años previos a la crisis, las medidas de política fiscal.

Las primeras medidas fiscales significativas vienen de la mano de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (BOE de 29 de noviembre de 2006), reguladora del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. Norma con entrada en vigor a partir de enero de 2007 y que supuso una significativa reducción de algunos de los principales impuestos del sistema.

Desde la óptica del IRPF la reforma supuso, esencialmente, la introducción de un sistema de impuesto sobre la renta “dual”, superando los sistemas anteriores de impuesto “sintético”, que otorgan igual tratamiento a las rentas con independencia de su origen; estableciéndose ahora una clara diferenciación y tratamiento dispar. En concreto, la nueva regulación distinguió las rentas y la parte general de la base imponible y las rentas del ahorro y la base imponible del ahorro; incluyéndose en el segundo grupo los rendimientos del capital mobiliario y las ganancias y pérdidas patrimoniales, aplicando a las rentas generales la tarifa general del impuesto, que sigue caracterizándose por la progresividad (tipos mayores a mayores rentas), mientras que a las rentas del ahorro se les aplica un tipo proporcional, fijado inicialmente en el 18%.

Por lo demás, la nueva tarifa redujo el número de escalones y atenúo la progresividad de su escala, estableciendo un marginal máximo del 43%, frente al anterior del 45%.

En relación con el impuesto sobre Sociedades la ley 35/2006 introdujo una reducción del tipo, cuyo tipo general del 35% caía en dos años sucesivamente al 32'5 y al 30%, aprobándose en paralelo la reducción del tipo impositivo para en-

---

<sup>7</sup> Gascón Catalán J., “Diagnóstico y propuestas para una reforma fiscal”, Thomson Reuters 2013, páginas 52 y 61.

tidades de reducida dimensión, que pasó del 30 al 25% para los primeros 120.202 euros de base imponible. Adoptando como medida de cierto reequilibrio la paulatina reducción de ciertos incentivos fiscales.

Posteriormente se unió a esas medidas, por virtud de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, (BOE de 25 de diciembre de 2008), la supresión del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio.

La consideración conjunta de estas tres modificaciones comporta un sesgo claramente marcado a favor de una minoración de las cargas impositivas, reforma que a salvo lo que se refiere al impuesto sobre Sociedades, afectó a dos de los impuestos directos que inicialmente tenían atribuida una función redistributiva dentro del sistema en vigor. Esencial en el caso del IRPF, y su escala progresiva, y complementaria en el caso del impuesto sobre Patrimonio, atribuyéndose de hecho un papel combinado de ambos con las reglas sobre cuota conjunta máxima de IRPF y Patrimonio en relación con las rentas del periodo, mecanismo de cierre del sistema de gran relevancia, no en vano era frecuente que las grandes fortunas se viesan más afectadas por el gravamen sobre el patrimonio que por el IRPF, de tal modo que la supresión de este figura no puede entenderse sino como una renuncia a las últimas consecuencias de la progresividad del sistema, y el gravamen de las rentas acumuladas procedentes de ejercicios anteriores, reforma que añadida a la del nuevo tratamiento de las rentas del ahorro con tipos de gravamen proporcional ostensiblemente bajos, aseguran una notable reducción del esfuerzo fiscal exigido a los grandes contribuyentes, que ostentan mayor capacidad de ahorro y de generación de patrimonio acumulado.

Evidentemente hay aspectos de matiz que atenúan esta valoración, pero a mi juicio son de entidad menor; y así las medidas de mejora en el tratamiento de las rentas del trabajo introducidas por la Ley 35/2006- con el incremento de la reducción sobre este tipo de rendimientos-, la elevación de los umbrales de rentas no sujetas a tributación, o los incentivos fiscales a la cobertura privada de las situaciones de dependencia, no palian el conjunto la negativa incidencia en la equidad del sistema de las reformas comentadas.

Como confirmación de esta consideración, es reseñable que el preámbulo de la citada Ley 35/2006, en sus dos primeros párrafos evidencia el objetivo esencial de las reformas que dicha norma introdujo:

*“La creciente globalización de la economía está introduciendo una importante preocupación por la productividad y el crecimiento económico. Va acompañada de nuevas tendencias en la fiscalidad internacional, en las que se destacan la reducción de tipos nominales para empresas y personas físicas, la simplificación de tarifas e incentivos fiscales, así como la búsqueda de una disminución en la tributación del factor trabajo. Al mismo tiempo cabe señalar, como factores relevantes, el intento de lograr una mayor homogeneidad en el tratamiento fiscal del*



*ahorro, vinculado sin duda a la creciente libertad de circulación de capitales, y una mayor importancia relativa de la imposición medioambiental.*

*La reforma que se aborda se inscribe en este marco. Se profundiza en la modernización del sistema tributario español con una visión estratégica e integral que contribuirá a la mejora del modelo de crecimiento y de la competitividad, planteamiento que se adecua a la realidad social y económica de España...*

Resulta por tanto que, según confesión “de parte” el elemento esencial motivador de la reforma era potenciar el crecimiento económico y la productividad, por lo que sin renunciar a la equidad, es indudable que la reforma instrumentada mediante dicha ley, priorizaba los objetivos globales de mejora económica. Y otro tanto cabe afirmar de la Ley 4/2008 responsable de la supresión- temporal como luego veremos- del Impuesto sobre el Patrimonio, cuyo preámbulo recordaba:

*“La vigente Ley del impuesto, la Ley 19/1991, de 6 de junio, supuso la incorporación con carácter estable del Impuesto al sistema tributario, con un triple objetivo: efectuar una función de carácter censal y de control del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; conseguir una mayor eficacia en la utilización de los patrimonios y la obtención de una mayor justicia redistributiva complementaria de la aportada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.”*

Pues bien esa figura se eliminaba invocando el entorno económico internacional, al tiempo que la incapacidad de la figura para alcanzar los objetivos para los que fue diseñada.

En cuanto a la política tributaria de las Comunidades Autónomas, sin entrar en el detalle exhaustivo de las modificaciones introducidas puede hacerse una lectura global de su línea de actuación en materia fiscal durante los años inmediatos anteriores a la crisis, considerando las medidas que dentro del marco de sus competencias pueden adoptar en relación con tres figuras de la imposición directa: IRPF, Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Desde esa perspectiva y en lo que se refiere al IRPF este periodo se caracteriza sobre todo por la paulatina introducción de una larga lista de deducciones en la cuota aprobadas por las distintas Comunidades. Siendo los supuestos más relevantes de deducciones las aprobadas para los supuestos de:

- nacimiento o adopción de hijos
- acogimiento familiar de menores y mayores o minusválidos
- cuidado de ascendientes y/o descendientes.
- familia numerosa.
- edad y/o minusvalía del contribuyente.

- adquisición de vivienda, jóvenes, discapacitados, rentas bajas o perceptores de ayudas públicas
- arrendamiento de la vivienda habitual, jóvenes y perceptores de rentas bajas,

En cuanto a la regulación autonómica de *la tarifa del impuesto*, el ejercicio de competencias normativas ha sido mucho más restringido. La Rioja, Madrid y la Comunitat Valenciana y Murcia aprobaron sus propias escalas, todas ellas con tipos inferiores a los que establece la norma estatal supletoria, manteniendo su normativa para el ejercicio 2009.

En cuanto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las normas aprobadas por las CC.AA. han determinado, en la práctica, la supresión de la carga tributaria en relación con determinados sujetos pasivos afectando primero a los sujetos pasivos integrados en el Grupo I de parentesco (descendientes de menos de 21 años), para extenderse después también al Grupo II (descendientes de 21 o más años, cónyuge y ascendientes).

En síntesis, en el ejercicio 2009 se podían establecer tres bloques de Comunidades:

- Comunidades en las que prácticamente se ha suprimido el gravamen para parientes próximos (cónyuges e hijos): Cantabria, La Rioja, la Comunitat Valenciana, Castilla-La Mancha, Canarias, las Illes Balears, la Comunidad de Madrid y la Comunidad de Castilla y León.
- Comunidades en las que se ha suprimido el gravamen para estos parientes, pero conservando ciertos límites por importe del beneficio fiscal, lo que podría calificarse como «supresión parcial del gravamen»: Galicia, Andalucía, el Principado de Asturias, la Región de Murcia y Aragón.
- Comunidades que han mejorado solo levemente la tributación respecto a la norma estatal Cataluña y Extremadura.

En las adquisiciones *inter vivos*, también se aprecia una tendencia a disminuir significativamente el gravamen aplicable a los parientes más próximos hasta llegar, en algunos casos, a la práctica supresión del mismo. En esa línea se alinearon la Comunitat Valenciana, las Illes Balears y la Comunidad Autónoma de Madrid tienen vigentes desde ejercicios anteriores medidas que apuntan en esta dirección. Añadiéndoseles en 2008 Cataluña, Galicia, Castilla-La Mancha, Canarias y Castilla y León, y por último en 2009 Aragón.

De estas CC.AA. solamente han establecido límites cuantitativos a estos beneficios fiscales, la Comunitat Valenciana y Aragón.

Por último en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio, el uso efectuado por las Comunidades Autónomas de su capacidad normativa ha sido bastante más limitado.

Y así sólo cabe destacar, en materia de *mínimo exento*, superiores al establecido en la norma estatal (108.182,18 euros), Madrid, 112.000 euros Cantabria 150.000 euros desde 2006, y por último Canarias con una cuantía de 120.000 euros.

En cuanto a la tarifa, en 2006 Cantabria reguló por primera vez la escala autonómica con un tipo marginal máximo del 3% (superior al fijado por la norma estatal con carácter supletorio). Sin que ninguna otra Comunidad hiciese uso de esa facultad.

No obstante, estas medidas aprobadas por las CC.AA. perdieron virtualidad práctica como consecuencia de la entrada en vigor, con efectos desde el 1 de enero de 2008, de la bonificación general de la cuota íntegra introducida por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprimió el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio.

A modo de conclusión, y con las particularidades propias de cada Comunidad-que sin duda las hay-, puede afirmarse que la línea general seguida relativa a los impuestos estatales sobre las que tienen competencia normativa, va en la misma dirección de las medidas del Gobierno del Estado, de reducir paulatinamente la tributación exigible por estas figuras. Y así es significativo, que en esos años y respecto de las tres figuras analizadas, sólo la Comunidad de Cantabria aprobó y respecto del Impuesto sobre el Patrimonio, una tarifa distinta de la estatal que supusiese un incremento de la misma.

Desde luego la marcada reducción del gravamen del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones elimina uno de los resortes “redistributivos” del sistema, y contribuye en ese sentido a la línea marcada por las reformas estatales, ya comentadas.

Esta lectura global de las medidas adoptadas, por el Estado o por las Comunidades Autónomas, se debe complementar con el análisis de los datos anuales de recaudación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria<sup>8</sup>, de los que es conveniente considerar la identificación de las medidas que, durante 2008 y 2009 se reputan causantes de las caídas recaudatorias, al margen de las debidas a la caída general de la actividad económica consecuencia directa de la crisis. Siendo así que la recaudación del ejercicio 2007 no recogía todavía el impacto de las medidas aprobadas antes reseñadas.

Así conforme a la Memoria del ejercicio 2008, se cuantifica en 19.540 millones el coste normativo debido a las reformas que afectaron a la recaudación de este año, las asociadas a la rebaja del tipo impositivo en Sociedades y las modificación en los criterios de cálculo del pago fraccionado, con un impacto total conjunto de 8.120 millones. Casi la mitad de la caída de la recaudación habida, en comparación con el ejercicio 2007.

<sup>8</sup> [http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio\\_es\\_ES/La\\_Agencia\\_Tributaria/Memorias\\_y\\_estadisticas\\_tributarias/Memorias/Memorias.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias.shtml), Consultado el 15 de Noviembre de 2013.

En el IRPF, la caída de recaudación por reducción de la tarifa se cifraba en 2.400 millones. Mientras que la supresión del Impuesto sobre Patrimonio puede evaluarse en el montante de la cuota ingresada en 2007, que ascendió a 2.121 millones.

De tal manera que hay una caída de recaudación de 12.641 millones que obedece a medidas legislativas de reducción de la tributación de sociedades, o minoración de los ingresos propios de los impuestos que tenían atribuido una función de progresividad en el sistema (IRPF y Patrimonio).

Ello por más que otras “caídas” obedezcan a medidas que puede entenderse de primera intención que buscan una redistribución equitativa de la carga tributaria, y así en concreto la introducción de la deducción de 2.500€ por nacimiento o adopción de un hijo, cuyo coste se cifraba en 1.090 millones, o la introducción de la deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas por cuantía de 400€.

Debiendo recordar que esas dos medidas no provenían del texto original de la Ley 35/2006, de hecho la deducción por rentas del trabajo o actividades económicas se aprobó en virtud del R-D ley 2/2008, (BOE de 22 de abril de 2008), mientras que la deducción por nacimiento o adopción se introdujo por una disposición legal “ad hoc”, la Ley 35/2007, de 15 de noviembre, (BOE de 16 de noviembre de 2007), por la que se establece la deducción por nacimiento o adopción en el IRPF y la prestación económica de pago único de la Seguridad Social por nacimiento o adopción, constituyendo una medida específica de apoyo a la familia, no estrictamente fiscal.

El coste de esas dos medidas, en la recaudación del IRPF durante 2008 fue 5.190 millones, impacto sin duda relevante, para dos medidas que no parece injustificado considerar que nacieron con cierto “oportunismo” e improvisación, cuando lo hicieron a los pocos meses de aprobación de una nueva Ley del impuesto y antes de que se hubiese presentado la primera declaración sometida a dicha ley, y además se les dio efectividad inmediata en el primer caso, e incluso parcialmente retroactiva a la segunda medida, aplicable para los nacimientos habidos desde 1 de julio de 2007.

Obviando la comparativa entre ejercicios las deducciones en cuota por ese concepto en las declaraciones correspondientes a 2008 y 2009 ascendieron, respectivamente, a 5.365´5 y 5.234´1 millones. Mientras que las deducciones por nacimiento y adopción supusieron 294, 673 y 665 millones en los años 2007, 2008 y 2009.

Respecto de la declaración de IRPF del último de esos ejercicios –2009– hay nuevas medidas que abundan en la línea de las reducciones de recaudación, y así en concreto mediante el anticipo de la eficacia de la deducción por adquisición de vivienda, al permitir la reducción del tipo de retención sobre las rentas del trabajo en hasta dos puntos porcentuales; o mediante la ampliación de los plazos

para la reinversión de plusvalías en transmisión de la vivienda habitual, o la aplicación de las cantidades ingresadas en las cuentas ahorro-vivienda. Son medidas con impacto menor, pero sirven como muestra del retraso con el que se produjo la modificación de la línea de actuación seguida, manteniéndose hasta ese ejercicio las soluciones de reducción voluntaria de los ingresos tributarios, reaccionando frente a la crisis con “medidas de impulso fiscal para paliar sus efectos e inyectar liquidez a las familias y empresas”; pudiendo reseñar asimismo en el Impuesto sobre Sociedades, la libertad de amortización en casos de mantenimiento de empleo para las inversiones efectuadas en 2009 y 2010, –introducido por la ley 4/2008 de supresión del I. sobre el patrimonio –y en fecha más tardía la reducción de los tipos impositivos para PYMES con mantenimiento o creación de empleo– conforme a la Ley 26/2009 de Presupuestos Generales del Estado para 2010(BOE de 24 de diciembre de 2009),–.

Ese retraso en la adopción de medidas de “consolidación fiscal, no propicia en sí mismo un análisis sobre la equidad en la gestión de la crisis tributaria; pero no puede dejar de reseñarse que por un error de visión macroeconómica en cuanto a cuál sería la duración de la crisis, o la incidencia de una política de estímulo e inyección de liquidez, supuso un agravamiento de la insuficiencia recaudatoria del sistema, que ha llevado a este a una situación límite, en la que las “alternativas” de gestión o el margen de maniobra se vio drásticamente reducido.

Para completar la valoración de este periodo, tras la enumeración de los principales cambios legislativos y de algunos datos del impacto recaudatorio de los mismos, es preciso “traducir” esa información en términos de valoración sobre la contribución de las mismas a la capacidad de redistribución del sistema, y por tanto a la mayor “equidad” del mismo.

A ese fin, es enormemente interesante considerar los análisis estadísticos de las declaraciones por IRPF<sup>9</sup> (el último relativo al ejercicio 2009) y Patrimonio, de cuyo contenido es particularmente relevante para el análisis que nos ocupa el apartado relativo a “distribución de la carga impositiva”, en el que cada año se efectúa un riguroso desglose de los datos de las declaraciones y una profunda evaluación de los mismos en términos de progresividad de las mencionadas figuras impositivas y de su contribución a la función de redistribución de la riqueza.

Sin perjuicio de remitir a una lectura pormenorizada de dichos análisis, en un afán de simplificación y para evitar un exceso de “tecnicismo” basta reseñar ahora la importancia del denominado índice de Kakwani, que mide la progresividad del impuesto, interesando destacar que su evolución en el periodo 2005-2007 evidencia que la reforma introducida por la Ley 35/2006 redujo notablemente la progresividad del impuesto, siendo así que el mencionado índice medido en

<sup>9</sup> [http://www.minhap.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Direccion%20General%20de%20Tributos/Paginas/Estadisticas\\_IRPF\\_IP.aspx](http://www.minhap.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Direccion%20General%20de%20Tributos/Paginas/Estadisticas_IRPF_IP.aspx), Consultado el 27 de Noviembre de 2013.

términos de cuota íntegra evolucionó negativamente, desde el 0,286 en 2005, al 0,232 en 2006 y a un muy inferior 0,187 en 2007, manteniéndose en niveles muy semejantes durante 2008 y 2009.

De donde sucede que a tenor de las valoraciones “técnicas” de la AEAT, el resultado de la reforma introducida por la Ley 35/2006 redujo la progresividad del impuesto, herramienta esencial de la redistribución por vía tributaria. Pudiendo entender así confirmada la opinión antes expuesta, en el sentido de que la reforma priorizaba los objetivos de productividad y crecimiento económico; relegando los de redistribución y equidad del sistema.

De hecho, y de conformidad con esos mismos análisis estadísticos, sólo la introducción de las deducciones por nacimiento y adopción y, sobre todo, la deducción por trabajo y actividad empresariales permitió corregir esa notable caída en la progresividad del impuesto; de tal manera que en términos de la cuota líquida corregida (tras aplicar las deducciones en cuota, el importe los ajustes para la determinación de la cuota a ingresar por autoliquidación, y las deducciones por maternidad, y por nacimiento y adopción de hijos) la evolución del mencionado índice de Kakwani evolucionó del 0,266 en 2006 al 0,227 en 2007, para mejorar ostensiblemente al año siguiente, 2008, ascendiendo hasta el 0,270<sup>10</sup>.

Nada se hizo en esos años para compensar el juego que en la función redistributiva dentro del sistema se asignaba al Impuesto sobre el Patrimonio, y otro tanto cabría añadir con la paulatina limitación, cuando no casi supresión de los ingresos (en los casos más habituales de transmisión hereditaria entre parientes próximos) que por el Impuesto sobre Sucesiones obtenían las CCAA como consecuencia de las reducciones y bonificaciones introducidas por muchas de ellas.

En cuanto a la reducción de los tipos impositivos del Impuesto sobre Sociedades y su significación en términos de equidad del sistema, no es fácil una valoración, siendo evidente que la progresividad cobra sentido en relación con la tributación de los individuos (personas físicas), no tanto como respecto de las personas jurídicas. De hecho el impuesto sobre sociedades es entendido en cierto modo como un “pago a cuenta”, un impuesto complementario del que grava la renta de las personas físicas, y entre los cometidos que se asignan al mismo no ocupa lugar alguno la redistribución; antes bien se pretende que sean principios inspiradores del mismo la neutralidad o la competitividad, entendido el primero como *“que la aplicación del tributo no altere el comportamiento económico de los sujetos pasivos, excepto que dicha alteración tienda a superar equilibrios ineficientes de mercado”* y considerando el principio de competitividad en el sentido de que el impuesto *“coadyuve y sea congruente con el conjunto de medidas de política económica destinadas al fomento de la competitividad”*.

<sup>10</sup> Ver a ese respecto, la página 187 del Análisis de datos estadísticos del impuesto, correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2008, en el enlace reseñado en la nota anterior.

En todo caso es evidente que la decisión legislativa de reducción de los tipos de este impuesto, al reducir los ingresos tributarios globales, no mejora la capacidad redistributiva del sistema tributario en su conjunto; y que a priori la titularidad del capital de las sociedades no recae preferentemente en las clases menos favorecidas, de donde la medida mal puede considerarse que contribuya a la mayor equidad del sistema, favoreciendo si acaso a los niveles de rentas altas y medias.

En conclusión, a mi juicio la lectura que cabe extraer de las decisiones de gestión del sistema tributario, tanto desde la perspectiva del Estado, como de la del conjunto de Comunidades Autónomas – sin perjuicio de las distinciones indudablemente existente entre éstas, cuya política tributaria no es plenamente homogénea-, es que en el juego de principios que rigen el sistema tributario, el peso atribuido a los aspectos de eficiencia económica ha ido creciendo, en detrimento de la búsqueda de la equidad; y que la evolución global del periodo 2005-2009 lo evidencia claramente.

Ello no necesariamente significa que se renuncie a la redistribución de la riqueza; puede que se pretenda conseguir el reequilibrio social por la vía del gasto y el subsidio, pero ese no es el objeto de nuestro estudio, limitado de intención a la cara de los “ingresos” de la moneda de las finanzas públicas, en relación con el cual la conclusión parece claramente orientada en el sentido expuesto.

### 3.2. La crisis: las medidas de corrección o ajuste.

Tras la consideración del periodo previo a la crisis, procede ahora analizar las soluciones adoptadas en la segunda fase y evaluar si ese conjunto amplio de distintas medidas legislativas, adoptadas además por gobiernos de distinta coloratura política –claramente al menos en el caso del Estado– evidencian una toma de posición desde la óptica de la equidad, y su principal herramienta la progresividad.

En ese repaso, cabe enunciar en primer lugar la primera “tanda” de medidas de ajuste fiscal, pudiendo destacar:

- De la mano de la Ley de Presupuestos para 2010 que, aun cuando introdujo todavía alguna medida de minoración de la recaudación (como la reducción ya comentada de los tipos impositivos de las PYMES) reconocía expresamente la crisis y la exigencia de mayores ingresos tributarios se produjo, en el IRPF la supresión parcial de la deducción de 400 euros por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas, que en adelante sólo se aplica en el caso de rentas inferiores a 12.000€, y el incremento del tipo impositivo a las rentas del ahorro, elevándolo del 18 inicial al 19 o 21%, en dos escalones; y desde la óptica del IVA el incremento, con fecha de efecto del 1 de julio, de los tipos impositivos que pasan a ser del 18 y el 8%, manteniéndose inalterado el tipo “súper-reducido”.

- Pocos meses después, el RD-ley 8/2010, de 20 de mayo (BOE de 24 de mayo de 2010), por el que se adoptan medidas extraordinarias para la reducción del déficit público dejaba sin efecto en el IRPF la deducción por nacimiento o adopción.
- Más tarde la Ley de Presupuestos Generales para 2011, Ley 39/2010, (BOE de 23 de diciembre de 2010), introduce dos medidas en el IRPF que se presentan como ligadas a la redistribución y la consecución de la equidad, *“con el fin de dotar de una mayor equidad al tributo, se introduce una moderada elevación de los tipos de gravamen aplicables para las rentas superiores a 120.000 y 175.000 euros, respectivamente... También con un objetivo de mejora de la redistribución de la renta, se modifica la tributación de las retribuciones plurianuales introduciendo un límite de 300.000 euros en la cuantía del rendimiento íntegro sobre la que se aplicará la reducción del 40 por ciento.* Se produce por tanto un incremento de hasta dos puntos en los tipos marginales de la escala, y se reducen las reducciones aplicables a los rendimientos del trabajo de carácter plurianual.
- El Real Decreto-ley 9/2011, de 19 de agosto, (BOE de 20 de agosto de 2011), de medidas para la mejora de la calidad y cohesión del sistema nacional de salud, de contribución a la consolidación fiscal, ...”adapta una serie de medidas dirigidas a la mejora de los ingresos fiscales a través del Impuesto sobre Sociedades, pudiendo destacar la minoración de la parte de los fondos de comercio financiero deducible anualmente en la base imponible del impuesto, la introducción de limitaciones a la compensación de bases imponibles negativas, y el incremento de los pagos fraccionados a cuenta del impuesto, con la particularidad de que las dos últimas medidas sólo se introducen en relación con las “grandes empresas”. – con volumen de operaciones superior a 6.010.121´04 €– siendo interesante recoger la justificación esgrimida a ese respecto: *“las medidas que cabe adoptar, ..., deben ir dirigidas a las más grandes empresas, por considerarse que aquéllas que presentan beneficios tienen en estos momentos una mayor capacidad económica para realizar una aportación temporal adicional que contribuya a las sostenibilidad de nuestras finanzas públicas...”*
- Finalmente el Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, (BOE de 17 de septiembre de 2011), que restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal con efectos para 2011 y 2012, al considerar *“...esencial la aplicación del principio de equidad para que haya una mayor contribución a la salida de la crisis por parte de quienes tienen una mayor capacidad económica... de tal manera que quienes más tienen contribuyan en mayor medida a la salida de la crisis reforzando el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria asumidos por España.*



Este es el conjunto de primeras medidas de “consolidación fiscal”, resumen de las adoptadas por el Gobierno del Presidente Rodríguez Zapatero. De tales medidas, parecen ir en la línea de incremento de la progresividad del sistema las de subida de las tarifas del IRPF, en lo que afecta a las rentas del ahorro y en la parte general de las rentas, con el incremento de los tipos marginales, así como el restablecimiento del patrimonio, aunque se produzca al tiempo una elevación del mínimo exento del impuesto.

Sin embargo es difícil dar igual valoración a los incrementos de tipos del IVA, cuando ya se significó en la parte general del estudio, que la exacción de cargas impositivas mediante recurso preferente a los impuestos indirectos se estima en principio contraria a los objetivos de redistribución; y desde luego la supresión de la ayuda por nacimiento o adopción de hijos, o la supresión parcial de la deducción de 400 euros por rentas del trabajo o de actividades económicas- aunque esta afecte sólo a rentas superiores a 8.000 euros –tampoco parece que contribuyan claramente a mejorar la progresividad del IRPF–

Lo que parece claro en todo caso, es que las medidas adoptadas no parten, prioritariamente del celo redistribuidor de los responsables políticos, cuya continuidad en la defensa de un determinado modelo tributario es desde luego manifiestamente mejorable. En el plazo limitado de 4 años, se produce, primero la supresión del Impuesto sobre patrimonio y una caída notable de la progresividad de la tarifa del IRPF que se corrige con la introducción “precipitada” de las nuevas deducciones, y después cuando resultan innegables la crisis y la exigencia de salida de la misma, se acude a revisar al alza la tarifa, –aunque sea de manera parcial-, y suprimir al menos parcialmente las mencionadas deducciones; y finalmente a restablecer, “temporalmente”, el Impuesto sobre el Patrimonio.

Lamentablemente el “efecto péndulo” resta credibilidad a la justificación de las soluciones adoptadas, y cabe entender que es la urgencia en la elevación de las cifras de recaudación la que dio soporte a las nuevas medidas; avalando el planteamiento global ya reiterado de que la exigencia de equidad en las decisiones de gestión tributaria ha perdido peso y son argumentos de eficiencia económica o –por imperativo de la crisis, –de “consolidación fiscal”, los que verdaderamente motivan las decisiones de política tributaria.

En cuanto a las medidas adoptadas respecto del Impuesto sobre Sociedades, hay que empezar por rechazar desde una perspectiva técnica una aparente “progresividad” de las mismas, en cuanto dirigidas a las grandes empresas con mayor capacidad económica. La justificación de los cambios introducidos, quiere parecer atenta a las exigencias de un justo reparto de las cargas tributarias, pidiendo más a los que más capacidad tienen, pero de primera intención el impuesto sobre sociedades no busca la progresividad, que no está entre sus objetivos; además esa progresividad de pretenderse debería establecerse en atención a los distintos grados de “bases imponibles” o rentas obtenidas, no en consideración al volumen de

ventas ( que puede ir acompañado o no de correlativos beneficios). Por lo demás, parece poco coherente con el objetivo de la consolidación fiscal que unos pocos meses antes, por virtud del RD-ley 13/2010 (BOE de 3 de diciembre de 2010), se hubiesen adoptado varias medidas que iban en la línea de reducir los ingresos obtenidos por ese mismo impuesto sobre sociedades (ampliando los baremos de aplicación de tipos impositivos reducidos de las PYMES y mejorando los términos de la libertad de amortización).

Veamos ahora cual ha sido el sesgo de las medidas adoptadas por el Gobierno Rajoy, agrupando las mismas en referencia a las principales figuras impositivas afectadas, evitando relacionar el elevadísimo número de Leyes y Reales decretos leyes que han instrumentado la política tributaria de los dos últimos años, hasta la fecha de cierre de estas líneas a primeros de diciembre de 2013.

En relación con el IRPF, se produjo casi en los primeros días de actuación del nuevo Gobierno el establecimiento para 2012 y 2013 de un gravamen complementario de la tarifa del IRPF con incrementos de la cuota correspondiente a la base liquidable general de entre 0,75 y 7 puntos porcentuales, y la correspondiente a la base liquidable del ahorro entre 2 y 6 puntos porcentuales; trasladando la modificación automáticamente a los tipos de retención sobre rentas del trabajo a efectuar desde febrero de 2012, aumentando asimismo el porcentaje de retenciones sobre otros tipos de rentas. Posteriormente a finales de 2012 se suprimió la deducción por adquisición de vivienda, se introdujo el gravamen sobre los premios de lotería, se modificó el tratamiento de las plusvalías generadas en el año, y se elevó el gravamen de las indemnizaciones por despido de los trabajadores bajo ciertas circunstancias.

En cuanto al Impuesto sobre Patrimonio, se prorrogó su vigencia para 2013.

El IVA experimentó una nueva subida del tipo impositivo general, que se elevó al 21%.

Sin duda ha sido el Impuesto sobre Sociedades el que ha experimentado un mayor y más profundo conjunto de modificaciones, hasta el punto de que en ocasiones no cabe “reconocer” en la actual regulación el esquema y principios generales del Impuesto; sin agotarla, basta con recoger parte de la larga lista de modificaciones, a saber: reducción de las amortizaciones financieras deducibles, de las deducciones anuales por fondo de comercio, fondo de comercio financiero; restricción a la deducibilidad de los gastos financieros, no deducibilidad de las indemnizaciones por despido que excedan de un millón de euros, supresión del deterioro de valor de las participaciones en otras entidades, no aceptación de las pérdidas obtenidas en establecimientos permanentes en el extranjero, limitaciones a la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, minoración del porcentaje de deducciones y bonificaciones aplicables en cuota, y de algunas de las deducciones aplicables, y se incrementa notablemente el importe de los pagos fraccionados, estableciendo en algunos casos importes mínimos

de dichos pagos. Casi exclusivamente cabe citar a la ley de emprendedores como movimiento a contracorriente de esta línea de actuación, con la incorporación de algún incentivo.

Este conjunto, amplísimo, de nuevas disposiciones relativas a distintas figuras, ha ido orientado globalmente a elevar las cargas tributarias de los contribuyentes, y en una medida no desdeñable lo han hecho de manera progresiva, en particular en lo que se refiere al IRPF y al gravamen complementarios establecido sobre la cuota del mismo, así como con el mantenimiento del impuesto sobre el patrimonio. No cabe decir otro tanto de la subida del IVA, para la que son aplicables los comentarios ya realizados antes, y en lo que al Impuesto sobre Sociedades se refiere, hay que reiterar asimismo la ya expuesto sobre el rechazo de inicio, a la supuesta “progresividad” que se pueda alcanzar mediante este impuesto.

De otro lado, y por paralelismo con lo hecho antes, resulta preciso recoger alguna referencia a la política de las Comunidades Autónomas en la segunda fase, tras la crisis; razones de extensión del trabajo limitan obligadamente ese análisis complementario. Pero parece suficiente un repaso a las modificaciones de las tarifas y su situación a 2013:

- en cuanto al IRPF, ya hay hasta 6 Comunidades con escalas superiores a la estatal, casos de Cataluña, Andalucía, Asturias, Cantabria, Extremadura y Canarias
- en el Impuesto sobre el Patrimonio, Andalucía, Extremadura, Cataluña, el Principado de Asturias y Galicia han modificado la escala y los tipos son superiores a los fijados en la escala aprobada por el Estado; a destacar el caso de Madrid que mantiene la supresión del impuesto, mediante una bonificación del 100%.
- Respecto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las CCAA de Andalucía, el Principado de Asturias y la Región de Murcia aplican una tarifa cuyos tipos marginales son superiores a los establecidos en la escala fijada por el Estado, y además Illes Balears es la primera que ha fijado unos coeficientes multiplicadores más elevados con respecto a los colaterales.

Este mínimo repaso evidencia una notable reacción de los Gobiernos autonómicos, con medidas que en su conjunto refuerzan la progresividad del sistema, dando lugar de nueva a algunos contrastes relevantes, sobre todo en relación con la Comunidad de Madrid que mantiene una clara política de diferenciación fiscal “a la baja”.

Por lo demás, en relación con este periodo final no se dispone todavía de datos que permitan un análisis pormenorizado y una medición de la incidencia de estas medidas en términos, por ejemplo, de progresividad del IRPF, pero aun así parece evidente que el conjunto de medidas adoptadas han incrementado en parte la

progresividad del sistema y su capacidad de redistribución. Y ese perfil general se ve agudizado en varias Comunidades Autónomas, donde la recuperación del Impuesto sobre el Patrimonio, unida a tarifas del IRPF, e incluso de Impuesto sobre Sucesiones, superiores a las estatales ha supuesto una marcada orientación a favor de una mayor progresividad de los impuestos, y un incremento de su potencial redistribuidor.

El tiempo se encargará de determinar en qué medida ese aparente cambio de orientación se consolida, y refleja una apuesta de los políticos en el poder por adoptar medidas tendentes a un sistema tributario más equitativo, que propicie un reparto justo de las cargas fiscales; o si por el contrario en cuanto la crisis rebaje sus exigencias, volverá la política de reducciones tributarias generalizadas y caída de la progresividad del sistema.

Con todo, junto a la consideración de medidas concretas de reforma de las principales figuras del sistema tributario, la evaluación de la política del Gobierno Rajoy exige una referencia adicional a la introducción por el mismo, en virtud del Real Decreto-ley 12/2012, (BOE de 31 de marzo de 2012), de la denominada declaración especial. Fórmula novedosa que posibilitaba la regularización extemporánea de los bienes y derechos que no correspondiesen con las rentas declaradas anteriormente en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Renta de no residentes e Impuesto sobre Sociedades, y ello a un coste más bajo del que en principio hubiese derivado de gravar esas rentas en su momento por los mencionado impuestos.

Esa medida provocó críticas muy duras, invocando frecuentemente la quiebra que la misma suponía a las exigencias de equidad del sistema, y defraudando la confianza en el sistema de los contribuyentes cumplidores.

No es fácil negar lo acertado de tales críticas, pero una valoración global de la conducta seguida obliga a evaluar también las posteriores medidas de reforzamiento de las medidas contra el fraude, que se presentaron como un “cierre definitivo” a la benevolencia con el mismo tras la ultimación del plazo de realización de la declaración especial. Incorporando un aumento de las sanciones penales para los incumplimientos tributarios, con la reforma del Código Penal en materia de Delito Fiscal, o el establecimiento de la nueva declaración sobre bienes sitos en el extranjero y la imprescriptibilidad introducida para fraudes que se concreten en esos bienes, cuando no hayan sido declarados en tiempo y forma.

Sin negar lo criticable de la declaración especial desde una perspectiva de equidad, no puede por menos de reconocerse que las medidas posteriores, han evidenciado un aparente deseo de desterrar a futuro, regularizaciones de “bajo coste”, reforzando los mecanismos más drásticos de lucha contra el fraude. Aunque de nuevo es difícil una valoración ponderada al respecto.

De todos modos mi objetivo, expresamente esbozado así al principio de estas líneas, no era tanto el proporcionar juicios definitivos, como el aportar métodos

de evaluación y análisis al servicio de cada lector, y desde luego he hecho el mayor esfuerzo posible para cumplir ese compromiso, espero que el que lea ahora estas líneas finales así lo perciba.

#### 4. CONCLUSIONES.

El análisis de las páginas anteriores, no permite afirmaciones rotundas, nuestro sistema es excesivamente técnico y complejo, siendo la estructura territorial de España y la distribución de competencias que la misma conlleva en el ámbito fiscal un factor importante de incremento de dicha complejidad, y ello dificulta la evaluación que nos habíamos impuesto sobre la incidencia de la equidad en la crisis tributaria.

No obstante, el análisis retrospectivo efectuada permite esbozar una línea clara de minoración de las cargas tributarias en el periodo 2005-2008, durante el que se adoptaron numerosas medidas de clara reducción de la progresividad, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al reducir los marginales de la tarifa e introducir un trato claro de favor para las rentas del ahorro; medidas a las que cabe añadir la supresión temporal del Impuesto sobre el Patrimonio o el continuado proceso de reducciones y bonificaciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, figuras todas ellas a las que se atribuía un papel relevante en materia de progresividad y por tanto de “equidad” del sistema.

Sólo la evidencia de la crisis, y con notable retraso, ha propiciado medidas de recuperación de la progresividad, como las muy notables elevaciones habidas en la tarifa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o la recuperación del Impuesto sobre Patrimonio; pero dichas medidas han surgido al mismo tiempo que se decretaba la supresión de incentivos con un claro contenido social, o la elevación de los tipos del Impuesto sobre el Valor Añadido o de otros impuestos indirectos, que poco favorecen la mejor redistribución de la renta, al trasladar una mayor onerosidad a las clases menos favorecidas.

Parece inevitable asumir que el verdadero motor de los cambios y de las subidas impositivas, impulsadas por gobiernos a nivel estatal de distinto signo político, ha sido la exigencia de la consolidación fiscal y la necesidad urgente de incremento de la recaudación, más que la búsqueda de mejora de la equidad del sistema.

En mi opinión, se constata una limitada tensión ética en la definición del sistema tributario; al margen el obligado recurso al discurso político la evidencia histórica de los últimos años demuestra que en materia de política tributaria las discrepancias entre los distintos partidos con responsabilidades de gobierno son cada vez menores, y que incluso hay una amplia coincidencia en las soluciones técnicas a adoptar, así como en la atribución de un mayor protagonismo a las consideraciones de eficiencia económica y competitividad, en detrimento de los argumentos de equidad a la hora de definir el sistema tributario.

Es oportuno reseñar que la integración de España en la Unión Europea, y el imparable crecimiento de las restricciones que ello conlleva, han modificado notablemente la “funcionalidad” del sistema tributario. Desde que el Gobierno español no puede acudir a la política monetaria, en manos del Banco Central Europeo, su única herramienta de política económica es la política fiscal, y ello sin duda, ha contribuido a que ganen peso en la definición de dicha política fiscal las consideraciones eminentemente económicas, como la búsqueda de neutralidad, la eficiencia o la competitividad y que haya disminuido la relevancia de la equidad y la redistribución en la articulación del sistema tributario.

Cada vez más, la medición de la equidad en términos de reparto de las cargas y redistribución de la riqueza, se ha de buscar en atención global a la gestión de las finanzas públicas; atendiendo también a las políticas de gasto público, y no sólo a los ingresos tributarios cuyo “rol” a ese respecto se ha ido reduciendo paulatinamente. Sin que ni tan siquiera la crisis haya provocado un movimiento claro de recuperación de la progresividad y de la función redistributiva para el conjunto del sistema tributario.

## BIBLIOGRAFÍA.

- GASCÓN CATALÁN, J., *Diagnóstico y propuestas para una reforma fiscal*, Thomson Reuters 2013.
- JIMÉNEZ FERNÁNDEZ, A. y MARTÍNEZ-PARDO DEL VALLE, R., *La economía sumergida en España*, Documentos de trabajo n° 4, Fundación de Estudios Financieros, julio de 2013.
- MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 7ª Edición revisada y puesta al día, Editorial Tecnos, 1996.
- MIRRLIES, J., *Informe Mirrlees. Diseño de un sistema tributario óptimo*, Editorial Universitaria Ramón Areces, 2013.
- RUESGA, S. M. y CARBAJO, D., *Informe El <tax gap> en España, definición, estimaciones y medidas dinámicas para su reducción*. Disponible en website.
- SCHNEIDER, F. y KEARNEY, A.T., *Informe The shadow economy, in Europe 2013*, VISA Europe. Disponible en website.