

Reflexiones y alternativas en torno a un modelo fiscal agotado

Antoni Durán-Sindreu Buxadé



Reial Acadèmia Europea de Doctors
Real Academia Europea de Doctores
Royal European Academy of Doctors

BARCELONA - 1914



ANTONI DURÁN-SINDREU BUXADÉ

(Barcelona, 1957). Diplomado en Ciencias Empresariales (1978), Licenciado en Dirección y Administración de Empresas (2000), Doctor en Derecho (2006). Profesor de Hacienda Pública y Derecho Tributario (1978-1990) de la Universidad de Barcelona. Profesor de Sistema Fiscal Español (desde 1993) y de Régimen Fiscal de la Empresa (desde 1996) de la Universidad Pompeu Fabra. Director Académico y Profesor del Máster en Asesoría Fiscal de la Barcelona School of Management (desde 1999). Socio director de la firma Durán-Sindreu, Abogados y Consultores de Empresa (desde 1990).

Presidente de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) (en dos periodos, 2012-2013 y 2000-2003), Delegado de Cataluña y Baleares de la AEDAF (1998-1999). Miembro, entre otras, de la Asociación Española de Derecho Financiero (hasta el 2015) y de la International Fiscal Association (hasta el 2013). Consejero vitalicio del Ilustre Colegio Oficial de Titulados Mercantiles y Empresariales de Barcelona. Presidente de la Federación Española de Asociaciones de Diplomados en Ciencias Empresariales (1980-1990).

Ha publicado veintisiete libros de su especialidad, destacando “*Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal: economía de opción, autonomía de voluntad y causa en los negocios*” (Thomson-Aranzadi), así como más de cincuenta artículos en revistas científicas y especializadas y cerca de cuatrocientos sobre temas de ámbito fiscal en diferentes publicaciones, siendo miembro de diferentes Consejos Editoriales. Colaborador habitual en temas fiscales de La Vanguardia, 5 Días, Expansión y Iuris Lex, entre otros. Iniciador, impulsor y coordinador del manifiesto Crisis, ética, moral y valores: Una reflexión abierta (2009).

Reflexiones y alternativas en torno a un modelo fiscal agotado

Excmo. Sr. Dr. Antoni Durán-Sindreu Buxadé

Reflexiones y alternativas en torno a un modelo fiscal agotado

Discurso de ingreso en la Real Academia Europea de Doctores, como
Académico de Número, en el acto de su recepción
el 23 de febrero de 2016

Excmo. Sr. Dr. Antoni Durán-Sindreu Buxadé
Doctor en Derecho

Y contestación del Académico de Número

Excmo. Sr. Dr. Joan-Francesc Pont Clemente
Doctor en Derecho

COLECCIÓN REAL ACADEMIA EUROPEA DE DOCTORES



Reial Acadèmia Europea de Doctors
Real Academia Europea de Doctores
Royal European Academy of Doctors

BARCELONA · 1914

www.radd.eu

© Antoni Durán-Sindreu Buxadé
© Real Academia Europea de Doctores.

La Real Academia Europea de Doctores, respetando como criterio de autor las opiniones expuestas en sus publicaciones, no se hace ni responsable ni solidaria.

Quedan rigurosamente prohibidas, sin la autorización escrita de los titulares del “Copyright”, bajo las sanciones establecidas en las leyes, la reproducción total o parcial de esta obra por cualquier medio o procedimiento, comprendidos la reprografía y el tratamiento informático y la distribución de ejemplares de ella mediante alquiler o préstamos públicos.

Producción Gráfica: Ediciones Gráficas Rey, S.L.

Impreso en papel offset blanco Superior por la Real Academia Europea de Doctores.

ISBN: 978-84-608-5834-8

Depósito Legal: B 4684-2016

Impreso en España –Printed in Spain- Barcelona

Fecha de publicación: febrero 2016

ÍNDICE

PRÓLOGO	9
DISCURSO DE INGRESO	9
1.- ESTADO SOCIAL Y REDISTRIBUCIÓN DE LA RIQUEZA....	11
2.- LA ACEPTACIÓN SOCIAL DEL SISTEMA TRIBUTARIO.	15
3.- PROPUESTAS DE REFORMA.	155
4.- A MODO DE BREVE CONCLUSIÓN.	219
DISCURSO DE CONTESTACIÓN	223
Publicaciones de la Real Academia Europea de Doctores.....	235

PRÓLOGO

Después de redactar las presentes reflexiones, he de reconocer con tristeza la enorme dificultad que representa explicar pedagógicamente lo complicado que es nuestro sistema tributario. Nuestro sistema tributario, y lo lamento, es, sin más, complejo e ininteligible. Y explicarlo, y de ahí mi desesperación, es tarea para doctos.

Nuestro sistema tributario no responde además a ningún proyecto social coherente. Es, en algunos casos, la destrucción del Derecho. Pero su fuerza es tal que confunde a propios y extraños. He llegado incluso a pensar que es intencionadamente ininteligible, tanto, que si se entendiese quedaría de manifiesto su injusticia; injusticia, preciso, no por la obligación de pagar impuestos, sino por su inequidad. Cumplir con nuestra obligación constitucional es un arte difícil y de gran riesgo en el que el conflicto es casi inevitable. Y, tal vez equivocadamente, he llegado a la conclusión de que ese sistema ininteligible es el reflejo de nuestra sociedad. Un sistema alejado de su genuina finalidad redistributiva; complejo y al alcance de pocos; que recauda de quien puede y no de quien debe.

Un sistema tributario que bajo el manto del denominado Estado social es un extraño puzzle de exenciones, incentivos y beneficios fiscales no siempre fáciles de entender; un laberinto sin esperanza alguna de albergar una salida razonable; en el que hasta lo sencillo es complejo. Lo fácil, claro, es simplificarlo. Los ricos no pagan. Y sí. Es cierto. Pero si consiguiéramos explicar de forma sencilla porqué no pagan, muchos se sonrojarían. La culpa, siempre, es del fraude. Ese porcentaje que todos

dicen pero nadie encuentra. Esa cifra mágica con la que se pretenden financiar todas las medidas electorales.

Esta es nuestra realidad. Así de sencilla y de compleja. Demostrarlo no es fácil. No obstante, este es el objetivo que me he fijado con estas reflexiones sin renunciar, como creo que corresponde, a proponer alternativas a lo que considero es hoy un sistema fiscal agotado.

He procurado hacerlo, y no sé si lo he conseguido, de forma inteligible, didáctica y poco técnica. Pido disculpas por ello e invito a la lectura completa de estas reflexiones.



❖ ESTADO SOCIAL Y REDISTRIBUCIÓN DE LA RIQUEZA

Todos somos conscientes del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Los impuestos son, en definitiva, consustanciales a la propia existencia del Estado. Su dimensión, en cambio, es diferente según cuál sea su finalidad. En nuestro caso, el art. 1.1 de nuestra Constitución establece que *“España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político”*. La expresión *“Estado social”* no es baladí. Significa, ni más ni menos, el compromiso de los poderes públicos con los denominados *“derechos sociales”* y, en definitiva, con el denominado Estado del Bienestar o, mejor, *“sociedad del bienestar”*. Y decimos *“sociedad del bienestar”* para alejarnos, precisamente, de esa errónea concepción del Estado *“subsidiador”*. El Estado, en efecto, se ha de limitar a promover el bienestar social. Pero el Estado, como tal, no financia ningún *“derecho social”*. Los financian los contribuyentes. De ahí la importancia de la austeridad en el gasto y de la eficiencia y eficacia en las políticas de gasto y de inversión. La austeridad es, en este sentido, un valor en sí mismo y no una necesidad temporal. Y de ahí la importancia, también, de la transparencia en la gestión pública.

En este contexto, los impuestos, como instrumento para conseguir la redistribución de la riqueza, adquieren especial importancia. Y la adquieren porque dicho Estado se identifica precisamente con el llamado Estado redistribuidor. Desde esta perspectiva, los impuestos tienden sus raíces en la propia convivencia y son, por ello, un ejercicio de solidaridad. Su destino,

además de sufragar el coste de los servicios básicos, no es otro que el anhelo por una sociedad más justa e igual. El fraude es, en este sentido, un fraude a la sociedad; un lastre para una convivencia más justa; un atentado a la solidaridad.

El advenimiento del Estado social significa, entre otras cosas, superar el tradicional debate en torno al Estado “*mínimo*”. Y superarlo porque el Estado social significa promover el bienestar social de la colectividad. El debate se traslada pues a qué políticas son las necesarias para conseguirlo. Se trata, ahora, de definir la dimensión del Estado social; Estado que, sea cual sea su finalidad, se financia siempre con impuestos. Pero donde sin duda estos tienen una connotación más social, es en el denominado Estado social. En este, los impuestos son un verdadero compromiso social con el bienestar de la colectividad.

En el Estado social, el Estado asume la obligación de promover el bienestar social y el ciudadano el compromiso de financiarlo. El Estado, para entendernos, es quien ha de promover las políticas necesarias que el contribuyente se compromete a financiar. En este sentido, el Estado social se asienta en dos obligaciones básicas, la obligación del ciudadano de financiar las políticas de gasto que promuevan el bienestar social, y la obligación del Estado de promover tales políticas. Desde esta perspectiva, es obvio que los “*derechos sociales*” se financian con nuestras obligaciones; financiación, recordémoslo, mediante un sistema tributario progresivo, esto es, mediante un sistema tributario redistribuidor de la riqueza, esto es, solidario. Nuestros impuestos no financian pues “*nuestra*” sanidad, sino la sanidad pública como bien público protegido, como derecho social universal. Financian, pues, un interés general o un bien colectivo; no un interés particular; interés general que exige derechos universales, incluidas, pues, las rentas que no alcanzan los niveles mínimos necesarios para ser considerados contribuyentes.

Y de ahí, precisamente, la importancia de un sistema tributario redistributivo.

Pero el Estado social no es un Estado “*subsidiador*”; es, eso sí, un Estado que ha de promover el marco necesario que favorezca la creación de empleo, una educación de calidad, y un largo etcétera; un Estado que promueve el interés colectivo pero no el individual, ámbito, este, que se deja a la libre iniciativa de la persona. La obligación del Estado es promover el marco social necesario para que aquellas se puedan desarrollar en igualdad de oportunidades. El Estado, pues, no ha de garantizar derechos individuales, sino promover el marco social, económico y jurídico que los haga posibles en términos colectivos.

Pero, ¿es posible un Estado social que sea tan solo redistributivo en las políticas de gasto? Constitucionalmente, no. Teóricamente, sí, aunque desvaneciéndose, y mucho, su condición de “*social*” y “*solidario*” al desvincularse de la “*ratio legis*” que legitima y justifica el Estado social propiamente dicho: la redistribución de la riqueza mediante un sistema tributario progresivo.

Sin embargo, los impuestos siempre han tenido una concepción social negativa al considerarse como un límite a las libertades y a los derechos de los ciudadanos; a su libertad y derecho a la propiedad. Y ello a pesar de que, con el advenimiento del Estado social, el deber de contribuir tiene un contenido solidario como instrumento al servicio de la política social y económica del Estado redistribuidor. Sin embargo, lo cierto es que existe una disociación entre el alcance que le damos a los impuestos y su verdadero significado en el marco del Estado social; entre el concepto de impuesto como inevitable, al de impuesto como mecanismo de solidaridad. Es pues necesario avanzar en la interiorización de esa realidad que es nuestro Estado social y en la del alcance que en este tiene el deber de contribuir al

sostenimiento de los gastos públicos. Pero con interiorizarlo no es suficiente. Hay que aceptarlo socialmente. Y eso requiere la legitimidad de quien nos impone la obligación de contribuir. Sin una ética o moral del Estado, es difícil pretender una correlativa moral o ética del contribuyente. Pero requiere, también, que el ciudadano perciba el sistema tributario como justo. De no cumplirse ambos requisitos, se abre sin duda una importante brecha entre el Estado y los ciudadanos.

Desde esta perspectiva, habríamos de preguntarnos qué exigencias mínimas se han de cumplir para que la fiscalidad se perciba como justa y redistributiva y si esta se acepta hoy socialmente como tal.



❖ LA ACEPTACIÓN SOCIAL DEL SISTEMA TRIBUTARIO

2.1.- Exigencias mínimas para que la fiscalidad se perciba como justa y redistributiva. La educación como factor determinante.

La respuesta a esta primera pregunta exige una reflexión más profunda de la estrictamente tributaria. En efecto; una fiscalidad, que me permito denominar “*ética*”, exige que la sociedad la perciba y acepte como tal. Se trata, en definitiva, de una cuestión de percepción que, como tal, conforma nuestra opinión, y en la que influyen sobremanera los valores que como ciudadanos tenemos arraigados, cuestión, a su vez, que entronca con la necesidad de una educación inspirada en los mismos. Según cuál sea la educación que los ciudadanos tengan y, en definitiva, según cuál sea la cultura de un país, los impuestos gozan de mayor o menor aceptación. Así, por ejemplo, si se trata de una sociedad madura y comprometida, su predisposición a aceptarlos será mayor en la medida en que el respeto a los valores que conforman la convivencia constituya su eje vertebrador. En definitiva, una sociedad educada en la solidaridad considerará con mayor probabilidad que otra que los impuestos son su consecuencia lógica.

Pero entiéndase bien; no se trata de una educación tributaria, sino, y fundamentalmente, en los valores intrínsecos de la “*persona*”; del “*ser humano*” como tal y de su “*potencial desarrollo*”; de la persona “*en convivencia*”. Solo una persona educada en los mismos puede entender que la obligación de pagar los impuestos, además de una obligación legal, asienta sus raíces en una

concepción solidaria de la vida “*en sociedad*” y, en definitiva, en el compromiso y participación responsable de la persona como miembro de una colectividad que aspira a ser más justa. Los impuestos son, en este sentido, el coste de esa sociedad. Veamos un ejemplo.

El art. 43 de la Ordenanza de medidas para fomentar y garantizar la convivencia ciudadana en el espacio público de Barcelona, norma, por cierto, idéntica en otras ciudades como Madrid, dispone que “*está prohibido hacer necesidades fisiológicas, como por ejemplo defecar, orinar, escupir, en cualquiera de los espacios definidos en (la) Ordenanza (...)*”, precisando a continuación que “*queda especialmente prohibida la conducta descrita (...) cuando se realice en espacios de concurrida afluencia de personas o frecuentados por menores, o cuando se haga en monumentos o edificios catalogados o protegidos*”.

La reflexión es sencilla. Hay determinadas normas de convivencia que, por obvias, no es necesario redactar salvo para sonrojo de una sociedad degradada que ha olvidado sus más básicas reglas de convivencia, normas que se nos enseñan de pequeños, en el colegio y en la familia, y que integramos en nuestra convivencia diaria. En este sentido, la exclusión o reprobación social es la mejor sanción por incumplirlas; normas que no son más que un conjunto de valores que conforman la persona y que rigen las pautas de nuestro comportamiento en la experiencia diaria de vivir “*en convivencia*”, experiencia que es la que nos ha de convencer de la bondad de actuar de acuerdo con tales pautas o conductas.

En definitiva, y más allá de la conveniencia de regular, prohibir y sancionar su incumplimiento, la cuestión a reflexionar son los preocupantes niveles de déficit en valores que estamos alcanzando. La educación no se impone; se transmite y se vive.

Pero de poco sirve la educación si esta no tiene su continuidad en nuestro entorno personal, familiar, laboral, social y económico.

Veamos sino algunos ejemplos muy sencillos de nuestra experiencia diaria de vivir *“en sociedad”*. Fijémonos, por ejemplo, cuantas personas de las que utilizan el autobús urbano saludan a su conductor al subirse al mismo. Fijémonos, también, en la forma de sentarse de algunos de sus pasajeros, en la pasividad de otros ante la falta de asiento de los más mayores, o en las conversaciones *“molestas”* a través del móvil. Fijémonos, también, en cuantas personas saludan al cajero o cajera de una gran superficie, en cuántos de nosotros damos las *“gracias”* cuando así corresponde o cuantas veces pronunciamos el casi extinguido *“por favor”*. O pensemos, también, si en más de una ocasión no nos hemos sentido incómodos al subirnos a un taxi y dar como destino una dirección que a juicio del taxista es, para entendernos, un recorrido *“corto”* o *“poco económico”*.

Ejemplos como los anteriores son el reflejo de una sociedad que no parece vivir *“en sociedad”* sino *“en una sociedad despersonalizada”* que ha olvidado lo que es vivir *“en convivencia”*.

La decadencia de los valores ha transformado a la persona y a la sociedad: de la cultura del sacrificio, a la del menor esfuerzo posible; de la del ahorro, a la del consumo; de la del ser, a la del tener. La solución, recuperar esa educación asentada en la persona y en su potencial desarrollo; en los valores; valores que no solo han de impregnar el sistema educativo, sino que han de ser parte consustancial de nuestras vidas, de nuestra convivencia, de nuestro ejemplo, de nuestro legado. Solo así es posible que valores como la confianza, honestidad, responsabilidad, cooperación, solidaridad, compromiso, esfuerzo, sacrificio, respeto y generosidad permitan la construcción de una sociedad más justa que sea el sustrato de lo que hemos denominado una

fiscalidad ética. Y para ello es necesario un cambio de cultura fruto de una sociedad madura; una cultura de compromiso, de confianza mutua, de respeto, de sacrificio, de participación.

¿Y qué tienen que ver los valores con la fiscalidad? Pues algo tan sencillo como su aceptación como compromiso de solidaridad; como vía para redistribuir la riqueza; para conseguir la justicia. La obligación legal de pagar impuestos es la garantía de que todos contribuiremos al sostenimiento del Estado social de acuerdo con nuestra capacidad económica pero, más allá de una obligación legal, de garantía, de tutela, es una obligación cívica que asienta sus raíces en la solidaridad, en el compromiso. Y solo desde esta perspectiva hay que entender nuestro compromiso con la pobreza, las desigualdades o el envejecimiento de la población, situaciones, entre otras muchas, a las que solo desde la solidaridad y el compromiso colectivo es posible hacer frente. Educación y valores son pues el sustrato para una sociedad más justa.

Y en este contexto, en nada ayuda la ausencia de referentes sociales o, si se prefiere, la falta de ejemplaridad *“pública”* y *“privada”*; la falta de referentes sociales, profesionales y económicos que transmitan esa integridad ética y moral. Son muchos los casos. No creo necesario recordar sus nombres. Ahí están. Desde deportistas a profesionales, artistas, empresarios, políticos o funcionarios. Sea cual sea su ideología y procedencia sin olvidar a la propia Administración Pública y sus inversiones en ocasiones aparentemente desproporcionadas; con ese pedigrí de falta de transparencia y de control.

En este contexto se asienta la más absoluta desconexión entre el Estado social y el ciudadano quien lo concibe, casi exclusivamente, como un instrumento a su servicio; como un sujeto que debe obligatoriamente garantizar sus derechos mas allá de sus

compromisos con el mismo. Y de ahí surge, precisamente, la “cultura de lo gratuito”. Se habla, así, del derecho a una “sanidad gratuita” cuando es obvio que la sanidad no es gratuita; la pagamos todos como todos pagamos la totalidad de los servicios públicos que la Administración nos presta. Desde el cambio de nombre de una calle, avenida o plaza, al mantenimiento o la construcción de carreteras o de jardines públicos; desde el aspersor de agua que riega desesperadamente el asfalto de la ciudad, hasta la ornamentación de una plaza pública; desde las fiestas populares hasta la construcción de una autopista; desde el “bicing” hasta el déficit de cualquier empresa pública como TVE, TV3 o TVG. Todo. No hay nada gratis. Nada lo pagan exclusivamente “los ricos”. Todo lo pagamos todos. Mejor o peor. Pero todos. Y de ahí, precisamente, lo de que nuestros “derechos”, nuestro “bienestar”, se financia con nuestras “obligaciones”; desde el derecho a una vejez digna, al derecho a una sanidad pública; desde el derecho a la educación, al derecho a una prestación por dependencia. Todo.

Pero sin duda algo falla en nuestra sociedad. Y falla porque esa no es la percepción que existe en la misma. Y en ese contexto, una sociedad educada en los valores es la que nos permitirá recuperar los referentes sociales y la necesaria ejemplaridad pública y privada en la conducta.

En este sentido, el Estado social o, si se prefiere, el Estado del Bienestar, ha fracasado. Y lo ha hecho por su incapacidad en transmitir que colectivamente podemos conseguir servicios de mejor calidad que individualmente; que con los impuestos no solo se financian nuestros derechos sino una sociedad más justa, por ejemplo, una sanidad y una educación de calidad que garantizan el bienestar colectivo; que el Estado no es más que el gestor y garante de nuestros derechos que se financian con nuestros impuestos. Su función, es, desde esta perspectiva,

una función redistributiva. Sin embargo, lo que el ciudadano percibe es una cierta sensación de aprovechamiento particular de quienes gestionan ese Estado social o, mejor, de algunos de ellos, percepción que se traduce en desconfianza, desafección y, porqué no, en indignación. Y así es muy difícil que los ciudadanos se identifiquen y comprometan con un proyecto de sociedad que garantiza sus derechos sociales y su bienestar. Y así, también, se acrecienta la percepción negativa o tediosa de los impuestos y resucita el viejo concepto de “*súbdito fiscal*” en el que los tributos no son más que una “*carga*” y limitación de nuestra libertad; de nuestro derecho de propiedad. Los impuestos son, así, una imposición en la que desaparece todo atisbo de solidaridad. Y en este contexto, el factor represivo alcanza su plenitud.

Es pues necesario regenerar el Estado social desde sus cimientos, la educación, y rehabilitar el compromiso social de sus ciudadanos desde el convencimiento de que los impuestos son, en ese modelo de Estado, el eje central de la convivencia y el bienestar; modelo que exige transparencia y permanente esfuerzo para convencer de sus bondades desde sus logros y desde sus resultados prácticos.

En definitiva, la evolución hacia el Estado social no ha ido en paralelo a la aceptación de la función que los impuestos tienen en este. Aceptamos, sin más, el paradigma del Estado redistribuidor pero no asumimos nuestro protagonismo en el mismo salvo en su faceta reivindicativa. Y sus gestores, dejémoslo también claro, no han asumido, tampoco, el verdadero alcance que la transparencia tiene en ese modelo de Estado.

Y si nos centramos en el fraude, observamos que en todas las conductas fraudulentas subyace un común denominador, la falta de ética, cuestión, una vez más, en estrecha vinculación

con la educación y la cultura de un país. Y si coincidimos en que una sociedad es lo que sus ciudadanos son, coincidiremos, también, en la importancia de una educación que integre los valores. Las raíces del fraude se asientan, estoy convencido, en los déficits educativos y culturales que como país padecemos. Desde esta perspectiva, se puede afirmar que el actual modelo de sociedad está en crisis. Y lo está porque la ilusión, el compromiso, el sacrificio, el respeto, la perseverancia y el comportamiento ético y moral son valores que generación tras generación se transmiten y refuerzan hasta que, repentinamente, se transforma el sistema educativo y poco a poco, generación a generación, nacen otros nuevos que los sustituyen y modifican el rumbo de la sociedad. Y esto, que en sí mismo no es malo, es lo que ha sucedido. La decadencia del sistema educativo y el abstracto Estado del Bienestar han transformado a la persona y, en definitiva, a la sociedad y a sus valores.

Y si estoy en lo cierto, la solución no es otra que recuperar los valores tradicionales sobre los que construir un nuevo modelo de sociedad; valores que no solo han de impregnar el sistema educativo, sino que han de ser parte consustancial de nuestra convivencia. Solo así es posible que conceptos como confianza, honestidad, responsabilidad, cooperación, solidaridad, compromiso, esfuerzo, sacrificio, respeto y generosidad permitan la construcción de una sociedad más justa y sean el sustrato de lo que me permito denominar una fiscalidad ética.

Si concluimos que la educación es la clave, hay que concluir también que una sociedad educada en los valores es una sociedad más madura; una sociedad que genera menos costes sociales; una sociedad que asume convencida la necesidad del compromiso o contrato social y la naturaleza ética de obligaciones como la de pagar impuestos. La educación así entendida es, sin duda, la inversión más importante a realizar

porque invertir en la persona es invertir en capital humano y en capital social.

El resultado de una educación así entendida es una sociedad comprometida y responsable; una sociedad que relega al ostracismo social a quienes incumplen las normas básicas de convivencia; una sociedad en la que pagar impuestos es una obligación íntimamente vinculada a un comportamiento ético y cívico; una sociedad educada en la solidaridad, en el compromiso, en el bien común; una sociedad sensible a los supuestos de exclusión social; una sociedad mentalizada de que no hay que criminalizar la riqueza sino de que crearla es fundamental. Una sociedad convencida de que los impuestos son nuestra contribución a esa sociedad; de que los impuestos financian nuestro compromiso con ese modelo de sociedad.

En definitiva, el objetivo de conseguir una fiscalidad que se perciba como más justa y redistributiva está vinculado al de conseguir una sociedad madura, comprometida y responsable, objetivo, este, que requiere un sistema educativo que integre los valores como eje vertebrador; una educación cuyo resultado sea la ejemplaridad pública y privada de sus ciudadanos; una sociedad que sea capaz de entender la verdadera función del Estado social y el compromiso que estos asumen en este; una sociedad en la que el bienestar social se financia con las obligaciones que los ciudadanos asumen solidariamente. Y para ello, como decíamos, es necesario regenerar el Estado social desde sus cimientos, la educación, y rehabilitar el compromiso social de sus ciudadanos desde el convencimiento de que los impuestos son, en ese modelo de Estado, el eje central de la convivencia y el bienestar.

En definitiva, las exigencias mínimas, pero no suficientes, para que la fiscalidad se perciba como justa y redistributiva, son las

de una sociedad madura, comprometida y responsable, esto es, un sistema educativo que integre los valores como eje vertebrador, una ejemplaridad pública y privada de la que surjan verdaderos referentes sociales, y una verdadera transparencia en la gestión pública.

Pero si ello es importante, no es suficiente. Y no lo es porque el resultado de esa sociedad educada en los valores ha de ser, necesariamente, un sistema tributario inspirado en los mismos. Solo así es posible que este se perciba como justo y redistributivo. Y la pregunta es obvia. ¿Es hoy nuestra fiscalidad justa y redistributiva?

2.2.- La percepción de nuestro sistema tributario.

Hemos ya comentado que la aceptación social del sistema tributario requiere, también, que el ciudadano lo perciba como justo y redistributivo. Es pues necesario preguntarnos si aquel responde hoy a esas ideas básicas. Para analizarlo, vamos a analizar sus principales rasgos estructurales desde la vertiente redistributiva sin entrar en cuestiones concretas y complejas, ininteligibles, en muchos casos, para personas ajenas a lo tributario.

Creo que coincidiremos en que el principal impuesto con finalidad redistributiva es el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, impuesto que, en nuestra opinión, adolece de importantes déficits de equidad fruto de lo que me permito denominar desigualdades imputables a la propia norma y, por tanto, al legislador, que, con dicha conducta, estimula desigualdades fiscales (y sociales) en función del nivel de renta. Tales desigualdades tienen su origen tanto en sede de dicho impuesto como en el propio sistema tributario en su conjunto. Veámoslas.

2.2.1.- La percepción del sistema tributario como justo y redistributivo.

2.2.1.1.- Las desigualdades en términos redistributivos con relación a la imposición sobre la renta. La diferencia de tipos entre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades.

La imposición sobre la renta se concreta básicamente en tres impuestos, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) y el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes (en adelante, IRNR). Mientras que el primero grava la renta obtenida por las personas físicas residentes, el segundo somete a gravamen la renta obtenida por las denominadas personas jurídicas y, el tercero, la renta obtenida por los no residentes. Por razones obvias, nos vamos a centrar exclusivamente en las desigualdades redistributivas que se producen en sede de los dos primeros.

Mientras que el IRPF es un impuesto progresivo, el IS es un impuesto con tipos proporcionales ⁽¹⁾. Esta cuestión, que puede parecer baladí, es sin embargo de gran importancia ya que el IS no grava tan solo las rentas obtenidas en el ejercicio de una actividad empresarial, sino la obtenida por cualquier persona jurídica sea cual sea su objeto social. Así, el art. 4.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS, establece que constituye el *“hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen”* y su art. 7.1.a) concreta que son contribuyentes del impuesto *“las personas jurídicas excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil”*.

1. Es cierto que las empresas de pequeña y reducida dimensión han tenido hasta el 2014 tipos progresivos. Pero su existencia se justifica más como un *“incentivo fiscal”* que como una escala progresiva *“estricto sensu”*. De hecho, en los Presupuestos Generales del Estado se contemplan aquellos como un incentivo o beneficio fiscal.

Esto quiere decir, por ejemplo, que una sociedad cuya única finalidad es el arrendamiento no empresarial de inmuebles tributa en el IS exactamente igual que otra que lo realice de forma empresarial. En definitiva, la naturaleza empresarial de la actividad que se realiza es irrelevante a los efectos de quedar o no excluido del ámbito de aplicación del impuesto.

En este sentido, hay que recordar que el legislador ha intentado ya en diferentes ocasiones limitar tales situaciones. Así, por ejemplo, con la reforma de 1978, se reguló el denominado “régimen de transparencia fiscal obligatoria” ⁽²⁾ y, con posterioridad, el “régimen de sociedades patrimoniales” ⁽³⁾. En ambos ca-

2. El art. 12.Dos de la Ley 44/1978, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establecía que *“se imputarán en todo caso a los socios y se integrarán en su correspondiente base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o, en su caso, en el de Sociedades, los beneficios o pérdidas obtenidos por las sociedades que se indican, aun cuando no hubieran sido objeto de distribución:*

A) Las Sociedades de Inversión Mobiliaria cuyas acciones no sean de cotización calificada, las Sociedades de Cartera y las Sociedades de mera tenencia de bienes, cuando se dé cualquiera de las circunstancias siguientes:

a) Que más del cincuenta por ciento del capital social pertenezca a un grupo familiar, entendiéndose a estos efectos que éste está constituido por personas unidas por vínculo de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el cuarto grado, inclusive.

b) Que más del cincuenta por ciento del capital social pertenezca a diez o menos socios, siempre que ninguno de ellos sea persona jurídica de derecho público.

A los efectos de este precepto:

Primero. Son Sociedades de Cartera aquellas en que más de la mitad de su activo esté constituido por valores mobiliarios.

Segundo. Son Sociedades de mera tenencia de bienes aquellas en que más de la mitad de su activo, estimado en valores reales, no esté afecto a actividades empresariales o profesionales, tal como se definen en el artículo dieciocho de esta Ley.

B) Las entidades jurídicas constituidas para el ejercicio de una actividad profesional en las que todos sus socios sean profesionales de dicha actividad.

Por su parte, su número Cuatro disponía que *“el beneficio atribuido a los socios será el que resulte de las normas del Impuesto sobre Sociedades para la determinación de la base imponible, con aplicación, en su caso, de las reducciones en dicha base reguladas en la legislación correspondiente”*, precisando su número Cinco que tales entidades *“no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades”*.

3. El art. 61.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establecía que tienen *“la consideración de sociedades patrimoniales aquellas en las que concurran las circunstancias siguientes:*

a) Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos:

1.º No se computarán los valores siguientes:

Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.

Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en este párrafo a).

2.º No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por ciento, de la realización de actividades económicas.

b) Que más del 50 por ciento del capital social pertenezca, directa o indirectamente, a 10 o menos socios o a un grupo familiar, entendiéndose a estos efectos que éste está constituido por el cónyuge y las demás personas unidas por vínculos de parentesco, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el cuarto grado, inclusive.

Las circunstancias a que se refiere este apartado deberán concurrir durante más de 90 días del ejercicio social.

Por su parte, su número 3 señalaba que las “sociedades patrimoniales tributarán por este impuesto de acuerdo con las siguientes reglas especiales:

a) La base imponible se dividirá en dos partes, la parte general y la parte especial, y se cuantificará según lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluido lo establecido en el capítulo III de su título II y en su artículo 95.1.a), segundo párrafo, y teniendo en cuenta lo siguiente:

1.º La determinación del rendimiento neto procedente de actividades económicas se realizará mediante la modalidad normal del método de estimación directa.

2.º En el cálculo del importe de las ganancias patrimoniales no resultará de aplicación lo establecido en la disposición transitoria novena del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3.º No serán de aplicación las reducciones establecidas en los artículos 21.2, 21.3,

sos se trataba, de hecho, de una especie de “*levantamiento del velo tributario*” que pretendía evitar que las rentas que huyeran de la progresividad del IRPF tuvieran un trato fiscal diferente. Así, mientras en el primer caso se imputaban al socio las bases imponibles obtenidas por la sociedad y se tributaba por estas en sede del socio, en el segundo, la base imponible se calculaba por aplicación de las normas del IRPF y se aplicaba en el IS un tipo especial del 40 %. Finalmente, la reforma fiscal de 2014 contempla determinadas particularidades para las denominadas “*entidades patrimoniales*”⁽⁴⁾, como la imposibilidad de

-
- 24.2, 30 y 94.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando alguno de los socios de la sociedad patrimonial sea sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- 4.º Las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores se compensarán según lo dispuesto en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- b) El tipo de gravamen será del 40 por ciento para la parte general de la base imponible. La parte especial de la base imponible tributará al 15 por ciento.
- c) La cuota íntegra únicamente podrá minorarse por aplicación de las siguientes partidas:
- 1.º Deducciones previstas para las personas físicas en los apartados 2, 3, 4 y 5 del artículo 69 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en los términos establecidos en el artículo 70 de la citada ley.
 - 2.º Deducciones por doble imposición establecidas en los artículos 81 y 82 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
 - 3.º Pagos a cuenta previstos en los artículos 45 y 140 de esta ley.
- d) En el cálculo del importe de los pagos fraccionados realizado según lo establecido en el apartado 2 del artículo 45 de esta ley, las únicas minoraciones a realizar serán las procedentes de las deducciones previstas en los apartados 2, 4 y 5 del artículo 69 y en los artículos 81 y 82 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como de las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a aquel.
- Si dicho cálculo se realiza aplicando lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 45 de esta ley, tan solo se tendrá en cuenta la deducción prevista en el apartado 4 del artículo 69 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos del sujeto pasivo, y los pagos fraccionados efectuados correspondientes al período impositivo.
4. El art. 5.2 de la Ley, establece que “a los efectos de lo previsto en esta Ley, se entenderá por entidad patrimonial y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, en los términos del apartado anterior, a una actividad económica. El valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica será el que se deduzca de la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad o, en caso de que sea dominante de un grupo según los

aplicar el régimen especial de empresas de reducida dimensión. Sin embargo, no contempla la aplicación de ningún tipo impositivo específico ⁽⁵⁾. Su art. 5.1, segundo párrafo, contempla así mismo que *“en el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa”*, previsión, por ello, sin tampoco ninguna consecuencia a los efectos de aplicar los tipos del IS.

criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, de los balances consolidados. A estos efectos no se computarán, en su caso, el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o valores a los que se refiere el párrafo siguiente, que se haya realizado en el período impositivo o en los dos períodos impositivos anteriores.

A estos efectos, no se computarán como valores:

- a) Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.
- b) Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
- c) Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.
- d) Los que otorguen, al menos, el 5 por ciento del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en este apartado. Esta condición se determinará teniendo en cuenta a todas las sociedades que formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas”.

5. Así, y entre otras particularidades, se contemplan las siguientes:

- 1.- Imposibilidad de compensar bases imponibles negativas (art. 26.4 c) 3º).
- 2.- No aplicación del tipo especial del 15 % para las entidades de nueva creación (art. 29.1 b) Tercer párrafo).
- 3.- Para calcular la renta derivada de la transmisión de la participación de entidades no residentes, el valor de transmisión a computar será, como mínimo, el valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos resultante del último balance cerrado, una vez sustituido el valor contable de los activos por el valor que tendrían a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio o por el valor de mercado si este fuere inferior (art. 100.12).
- 4.- No se aplican los incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión (art. 101.1, segundo párrafo)
- 5.- Imposibilidad de acogerse al régimen especial de *“entidades de tenencia de valores extranjeros”* (art. 107).
- 6.- No aplicación de la exención prevista en el art. 21.3 (exención de la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación de la entidad que no se corresponda con un incremento de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación).

Desde la supresión, pues, del régimen de sociedades patrimoniales ⁽⁶⁾, la gestión no empresarial a través de sociedades de un patrimonio mobiliario e inmobiliario no tiene en el IS ninguna particularidad en lo que a tipos impositivos se refiere.

Tal circunstancia puede producir un trasvase o deslocalización de rentas del IRPF en favor del IS, circunstancia que dependerá de la diferencia de tipos que exista entre ambos impuestos, diferencia que depende, a su vez, del nivel de renta de que se trate.

En efecto, la escala general de tipos de gravamen del IRPF es, en su tramo estatal, la siguiente:

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta (euros)	(euros)	Hasta (euros)	Porcentaje (%)
0,00	0,00	12.450,00	9,50%
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00%
20.200,00	2.112,75	13.800,00	15,00%
34.000,00	4.182,75	26.000,00	18,50%
60.000,00	8.992,75	En adelante	22,50%

Tipos a los que hay que agregar los correspondientes al tramo autonómico que, en el caso de Catalunya, son los siguientes:

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta (euros)	(euros)	Hasta (euros)	Porcentaje (%)
0,00	0,00	17.707,20	12,00%
17.707,20	2.124,86	15.300,00	14,00%
33.007,20	4.266,86	20.400,00	18,50%
53.407,20	8.040,86	66.593,00	21,50%
120.000,20	22.358,36	55.000,00	23,50%
175.000,20	35.283,36	En adelante	25,50%

6. Circunstancia que se produjo a través de la 35/2006, de 28 de noviembre, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007.

En consecuencia, en Catalunya, los tipos marginales “*consolidados*” son los siguientes:

Base liquidabl	Tipo aplicable escala gravamen
Hasta (euros)	Porcentaje (%)
12.450,00	21,50%
17.707,20	24,00%
20.200,00	26,00%
33.007,20	29,00%
34.000,00	33,50%
53.407,20	37,00%
60.000,00	40,00%
120.000,00	44,00%
175.000,00	46,00%
En adelante	48,00%

En el caso de que los tramos estatales y autonómicos coincidan, esto es, que no se hayan aprobado por parte de una Comunidad Autónoma tipos específicos para su Comunidad, los tipos agregados son los siguientes:

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta (euros)	(euros)	Hasta (euros)	Porcentaje (%)
0,00	0,00	12.450,00	19,00%
12.450,00	2.365,50	7.750,00	24,00%
20.200,00	4.225,50	13.800,00	30,00%
34.000,00	8.365,50	26.000,00	37,00%
60.000,00	17.985,50	En adelante	45,00%

Tipos que, para el 2016, son los siguientes:

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta (euros)	(euros)	Hasta (euros)	Porcentaje (%)
0,00	0,00	12.450,00	19,00%
12.450,00	2.365,50	7.750,00	24,00%
20.200,00	4.225,50	15.000,00	30,00%
35.200,00	8.725,50	24.800,00	37,00%
60.000,00	17.901,50	En adelante	45,00%

Por su parte, los tipos del IS para 2015 y 2016 son los siguientes:

2015	2016
28%	25%

Como se puede observar, mientras el tipo máximo en el IS es, en 2015, un 28 %, el tipo máximo en el IRPF es, en Catalunya, un 48 %, tipo, eso sí, que se aplica en el caso de rentas superiores a 175.000 €; y tipo que, con carácter general, es un 45 % a partir de 60.001 € de renta.

Es pues obvio que el atractivo para deslocalizar rentas de uno a otro impuesto empieza cuando el impuesto que se ha de pagar por IRPF es superior al que se ha de pagar por IS, circunstancia que teóricamente se produce para rentas gravadas en el IRPF a un tipo superior al del IS, esto es, para rentas gravadas a un tipo superior al 28 %, es decir, y para simplificar, a partir de rentas superiores a 20.000 €; afirmación, no obstante, que requiere de muy diferentes matizaciones ya que el análisis riguroso de tales diferencias exige tener en cuenta, entre otras cuestiones, la incidencia que en todo ello tiene el régimen de operaciones vinculadas y la tributación, en su caso, de los dividendos que tácita o expresamente se distribuyan por la sociedad. Se trata, sin duda, de una cuestión no tan simple.

En cualquier caso, es cierto que la diferencia de tipos entre ambos impuestos incentiva el trasvase de rentas de uno a otro impuesto, incentivo que será mayor cuanto mayor sea tal diferencia, esto es, cuanto mayor sea el nivel de renta de que se trate.

Señalar, por último, que dicho trasvase no afecta por igual a todas las rentas ya que no todas son susceptibles de deslocalizarse. Así, por ejemplo, la mayoría de las rentas del trabajo

no pueden optar por tributar por el IS ya que quien presta el servicio, esto es, quien trabaja realmente *“por cuenta ajena”*, es una persona física. Por el contrario, y tal y como después analizaremos, el resto de rentas, es decir las procedentes del capital y de actividades económicas, sí que pueden optar por *“huir”* de un impuesto a otro.

Pues bien; la reforma fiscal de finales de 2014, mejoró, pero no resolvió, la importante diferencia de tipos entre ambos impuestos, diferencia que, hasta su aprobación, era de 26 puntos porcentuales, y diferencia que se alcanzaba en concreto en Catalunya en donde el tipo marginal máximo en el IRPF se situaba en el 56 % frente al 30 % de tipo impositivo general en el IS.

Tras la reforma, la diferencia se ha reducido en 6 puntos situándose esta en 20 puntos porcentuales, que es la diferencia entre el tipo marginal máximo en el IRPF en Catalunya, un 48 %, y el tipo general del IS en 2015, un 28 %, diferencia que, en 2016, se aumenta a 23 puntos ya que el tipo general del IS se reduce al 25 %.

Esta diferencia de tipos incentiva, como decíamos, la legítima opción por crear sociedades a través de las que se obtienen los ingresos correspondientes. El caso más claro es, tal vez, el de las sociedades destinadas al mero arrendamiento de inmuebles. Es obvio que entre tributar a un tipo marginal del 48 % o hacerlo al tipo fijo del 28 %, la opción es tan clara como lícita. En efecto; si se constituye una sociedad destinada al mero alquiler de inmuebles, por cada euro de renta neta hay un ahorro 20 céntimos de euro entre tributar por IRPF o por IS. Y aunque se distribuya finalmente el *“beneficio”* que se ha obtenido, la diferencia continua siendo positiva ya que el dividendo que se distribuya tributa, como máximo, al 23,5 %, que es el tipo máximo de las denominadas rentas del ahorro.

En efecto; imaginemos una renta neta de 100 € que tributa en IRPF al tipo marginal del 48 %.

Si no se constituye una sociedad, la tributación que en el IRPF corresponde a esa renta son, como máximo, y para simplificar, 48 €. La renta disponible, esto es, el *“dinero”* que nos queda *“en el bolsillo”* después de pagar los impuestos, asciende pues a 52 € (esto es, los 100 € de renta neta menos los 48 € de impuestos). Si se decide constituir una sociedad, la tributación se reduce a 28 €, esto es, un 28 % sobre los 100 € de renta neta. El beneficio distribuable, esto es, el beneficio después de impuestos, asciende por tanto a 72 €, esto es, la diferencia entre los 100 € de renta neta y los 28 € de impuestos. Si este importe se distribuye, se tributa en el IRPF un 23,5 % de tipo máximo, esto es, 16,92 €. Esto quiere decir que el *“dinero”* que finalmente nos queda *“en el bolsillo”* son 55,08 €, esto es, la diferencia entre los 100 € de renta neta y los impuestos pagados por IS y por IRPF. En definitiva, 3,08 € de más, esto es, un 5,9 % más que si opto por no constituir una sociedad, diferencia, claro está, que es mucho mayor si se opta por no distribuir beneficios o si se distribuyen en importe inferior al beneficio obtenido.

Lo hasta aquí comentado alcanza cotas de complejidad importantes mediante la denominada interposición de sociedades.

Como ya hemos dicho, esta diferencia de tipos es especialmente atractiva para las rentas más altas. Por ello, se puede afirmar que la propia norma favorece determinadas desigualdades en función del nivel de renta. Y de ahí, también, que afirmemos que es el propio legislador quien favorece tales desigualdades en función del nivel de renta.

Igual que ocurre con el arrendamiento de inmuebles, sucede también con las rentas procedentes de actividades económicas.

Es cierto, no obstante, que la normativa relativa al régimen de operaciones vinculadas minimiza en este caso las diferencias de tributación aunque con relación, tan solo, a la valoración de las operaciones realizadas entre el socio y la sociedad. Ello quiere decir que la renta empresarial “*pura*” tributa en el IS a un tipo del 28 % mientras que en el IRPF lo hace a tipos progresivos. Eso produce una “*huida*” de este último impuesto hacia el primero, circunstancia que tan solo se mitiga si se distribuye efectivamente entre los socios el beneficio obtenido en la actividad. Veamos de nuevo un ejemplo.

Supongamos, de nuevo, que el beneficio obtenido por realizar una determinada actividad económica es de 100 € que tributa en el IRPF, y para simplificar, al 48 %, esto es, 48 €. La renta “*disponible*”, esto es, el dinero que nos queda después de pagar impuestos, es de 52 €.

Si constituyo una sociedad, y sin tener en cuenta la incidencia que el régimen de operaciones vinculadas tiene, por los 100 € de renta o beneficio neto se ha tributar en el IS un 28 %, esto es, 28 €. El beneficio después de impuestos asciende a 72 €, esto es, a 100 € de beneficio menos los 28 € de impuestos. Y si se distribuye finalmente ese beneficio, el socio persona física ha de tributar de nuevo en el IRPF, y para simplificar, un 23,5 %, esto es, 16,92 €. Esto quiere decir, que por los 100 € de renta neta se ha tributado un total de 44,92 €, esto es, 3,08 € menos, un 3,08 % menos. Si los beneficios no se distribuyen, el diferencial de menos es un 20 %. Y se distribuye parcialmente, la horquilla va desde ese 20 % de menos hasta el 3,08 % abriéndose pues todo un abanico a la planificación fiscal. Una vez más, esta diferencia de tipos, asociada a la consiguiente planificación fiscal, es mucho más atractiva para las rentas más altas. En lo que se refiere a las rentas del ahorro, su tratamiento específico al que después nos referiremos desincentiva o, mejor,

neutraliza, la creación de sociedades a través de las que se gestione el correspondiente patrimonio financiero con la salvedad, a la que también nos referiremos, de las denominadas SICAV. En efecto, la tributación de las rentas del ahorro tras la reforma de 2014 es la siguiente:

Base liquidable del ahorro	2015	2016
Hasta 6.000 euros	19,50%	19%
De 6.000 a 50.000 euros	21,50%	21%
En adelante	23,50%	23%

En definitiva, pues, las únicas rentas perjudicadas por esta diferencia de tipos entre IRPF e IS son, sin duda, las rentas del trabajo, que son las únicas que no pueden escapar de la progresividad real del impuesto salvo en el caso, una vez más, de las más elevadas, que acaban siempre por encontrar recovecos que minoran su fiscalidad. Se trata, pues, de rentas “*cautivas*” que, como tal, no tienen la opción por tributar a tipos inferiores.

En este contexto, parece claro que la redistribución de la renta no opera por igual según cuál sea el origen de la misma, afirmación que no presupone afirmar que los tipos del IS son bajos, sino constatar, tan solo, que la redistribución de la riqueza no opera por igual según cuál sea el origen y el nivel de la renta y que las rentas del trabajo son las únicas que contribuyen a ella mediante una progresividad real. Se trata, por ello, de una desigualdad que tiene su origen en la propia norma y, por tanto, de una desigualdad “*consciente*” o, mejor, consentida por el legislador.

Se dirá, y es cierto, que la normativa reguladora del IRPF no incentiva tal desigualdad. Y es cierto. Pero no lo es menos que la normativa del IS produce un efecto de “*atracción*” de rentas no deseado. Y es cierto, también, que es el contribuyente quien finalmente decide deslocalizarlas de uno a otro impuesto. Pero

lo decide en función de una normativa que es la que es y que en modo alguno lo impide restringiendo, por ejemplo, el ámbito de aplicación del IS a las rentas que procedan exclusivamente del ejercicio de una actividad económica o, mejor, de una actividad empresarial o profesional “*stricto sensu*” (7).

En definitiva, las únicas rentas que tributan de forma efectiva a tipos progresivos contribuyendo pues de forma efectiva a la redistribución de la riqueza, son las rentas del trabajo.

Esta diferencia de tipos está además ocasionando numerosas situaciones de conflicto entre la Administración y los particulares, como ocurre, por ejemplo, con las denominadas “*sociedades interpuestas*” de profesionales.

En definitiva, nos encontramos ante desigualdades con origen en la propia norma que, según cuál sea el origen de la renta, permiten reducir la tributación inicialmente “*deseada*” además de ser la fuente de no pocos conflictos que, en la mayoría de los casos, se acaban judicializando; conflictos que se podrían evitar si el legislador resolviera esa diferencia de tipos o adoptara las prevenciones normativas pertinentes para evitar deslocalizaciones de renta de uno a otro impuesto.

En cualquier caso, tal situación reduce sin duda los efectos redistributivos reales del IRPF.

7. Sí que es cierto, y como ya hemos visto, que la actual Ley del IS establece determinadas prevenciones con relación a las denominadas “*entidades patrimoniales*”, esto es, y como la propia ley dice, con relación a aquellas sociedades que no realizan una actividad económica. Sin embargo, tales prevenciones no incluyen la aplicación de tipos incrementados o “*disuasorios*”.

2.2.1.2.- Las desigualdades en términos redistributivos en el ámbito del propio IRPF. La diferencia de trato entre las rentas del ahorro y el resto de rentas.

Otra de las desigualdades o inequidades que hay que señalar son las que se producen en el seno del propio impuesto. Nos estamos refiriendo al diferente tratamiento fiscal de las rentas del ahorro respecto al resto de rentas. En efecto; mientras las primeras limitan su tributación al tipo máximo del 23,5 % (un 23 % en 2016), las segundas pueden alcanzar una tributación máxima del 48 %.

Esta diferencia de trato, que se conoce como imposición dual, se justifica, entre otras razones, por la necesidad de evitar que el capital se deslocalice a territorios de menor tributación. Se dice, y es cierto, que el capital es volátil y fácilmente deslocalizable y que, por tanto, hay que evitar que este se deslocalice con efectos negativos para la recaudación. No se dice, sin embargo, que para que ello sea así, lo que realmente ha de ocurrir es que su propietario deje de ser residente en España.

En efecto; el art. 2 de la Ley del IRPF establece que *“constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador”*. Esto quiere decir que un residente en territorio español tributa en el IRPF por su *“renta mundial”*, esto es, por la totalidad de su importe con independencia del lugar en donde esta se genere.

Pues bien; lo que la imposición dual pretende es evitar que la fiscalidad incentive la deslocalización del ahorro hacia países de menor tributación, esto es, que un inversor residente en España

no se sienta atraído por desinvertir en España e invertir, por ejemplo, en Suiza.

Pero aun así, en la medida en la que el inversor es residente en territorio español, el rendimiento o la renta que este obtenga, y con independencia del lugar en donde esta se obtenga, tributa siempre en territorio español. La pérdida de recaudación tan solo se produce si es el residente, y no su inversión, quien se deslocaliza. En este caso, la Hacienda española pierde inexorablemente un contribuyente. Pero mientras este no cambie su residencia, la deslocalización de la inversión es absolutamente neutra para el Estado español.

La deslocalización de la residencia fiscal no es tampoco cuestión nada fácil. Y aunque es cierto que no se puede evitar que una persona física se deslocalice “*realmente*” de un país a otro por “*motivos fiscales*”, no hay que olvidar que en una decisión de este tipo inciden, normalmente, otras cuestiones muy diversas. En cualquier caso, no hay que olvidar que el art. 95 bis de la Ley del IRPF regula precisamente la fiscalidad de las ganancias patrimoniales por cambio de residencia ⁽⁸⁾ y que constituye, sin

8. En efecto; establece dicho precepto que “*cuando el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, se considerarán ganancias patrimoniales las diferencias positivas entre el valor de mercado de las acciones o participaciones de cualquier tipo de entidad cuya titularidad corresponda al contribuyente, y su valor de adquisición, siempre que el contribuyente hubiera tenido tal condición durante al menos diez de los quince periodos impositivos anteriores al último periodo impositivo que deba declararse por este impuesto, y concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:*

a) Que el valor de mercado de las acciones o participaciones a que se refiere el apartado 3 de este artículo exceda, conjuntamente, de 4.000.000 de euros.

b) Cuando no se cumpla lo previsto en la letra a) anterior, que en la fecha de devengo del último periodo impositivo que deba declararse por este impuesto, el porcentaje de participación en la entidad sea superior al 25 por ciento, siempre que el valor de mercado de las acciones o participaciones en la citada entidad a que se refiere el apartado 3 de este artículo exceda de 1.000.000 de euros.

En este caso únicamente se aplicará lo dispuesto en este artículo a las ganancias patrimoniales correspondientes a las acciones o participaciones a que se refiere esta letra b).

2. Las ganancias patrimoniales formarán parte de la renta del ahorro conforme a la

letra b) del artículo 46 de esta Ley y se imputarán al último período impositivo que deba declararse por este Impuesto, en las condiciones que se fijen reglamentariamente, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

3. Para el cómputo de la ganancia patrimonial se tomará el valor de mercado de las acciones o participaciones en la fecha de devengo del último período impositivo que deba declararse por este impuesto, determinado de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Los valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, se valorarán por su cotización.

b) Los valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, se valorarán, salvo prueba de un valor de mercado distinto, por el mayor de los dos siguientes:

El patrimonio neto que corresponda a los valores resultantes del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

El que resulte de capitalizar al tipo del 20 por ciento el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

c) Las acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva, se valorarán por el valor liquidativo aplicable en la fecha de devengo del último período impositivo que deba declararse por este impuesto o, en su defecto, por el último valor liquidativo publicado. Cuando no existiera valor liquidativo se tomará el valor del patrimonio neto que corresponda a las acciones o participaciones resultantes del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la citada fecha de devengo, salvo prueba de un valor de mercado distinto.

4. En las condiciones que se establezcan reglamentariamente, cuando el cambio de residencia se produzca como consecuencia de un desplazamiento temporal por motivos laborales a un país o territorio que no tenga la consideración de paraíso fiscal, o por cualquier otro motivo siempre que en este caso el desplazamiento temporal se produzca a un país o territorio que tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información, previa solicitud del contribuyente, se aplazará por la Administración tributaria el pago de la deuda tributaria que corresponda a las ganancias patrimoniales reguladas en este artículo.

En dicho aplazamiento resultará de aplicación lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, y específicamente en lo relativo al devengo de intereses y a la constitución de garantías para dicho aplazamiento. A efectos de constitución de las garantías señaladas en el párrafo anterior, estas podrán constituirse, total o parcialmente, en tanto resulten suficientes jurídica y económicamente, sobre los valores a que se refiere este artículo.

El aplazamiento vencerá como máximo el 30 de junio del año siguiente a la finalización del plazo señalado en el párrafo siguiente.

En caso de que el obligado tributario adquiera de nuevo la condición de contribuyente por este impuesto en cualquier momento dentro del plazo de los cinco ejercicios siguientes al último que deba declararse por este impuesto sin haber transmitido la titularidad de las

acciones o participaciones a que se refiere el apartado 1 anterior, la deuda tributaria objeto de aplazamiento quedará extinguida, así como los intereses que se hubiesen devengado. Tratándose de desplazamientos por motivos laborales, el contribuyente podrá solicitar de la Administración tributaria la ampliación del citado plazo de cinco ejercicios cuando existan circunstancias que justifiquen un desplazamiento temporal más prolongado, sin que en ningún caso la ampliación pueda exceder de cinco ejercicios adicionales.

La citada extinción se producirá en el momento de la presentación de la declaración referida al primer ejercicio en el que deba tributar por este impuesto.

En ese supuesto no procederá el reembolso de coste de las garantías que se hubiesen podido constituir.

5. Si el obligado tributario adquiriese de nuevo la condición de contribuyente sin haber transmitido la titularidad de las acciones o participaciones a que se refiere el apartado 1 anterior, podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación al objeto de obtener la devolución de las cantidades ingresadas correspondientes a las ganancias patrimoniales reguladas en este artículo.

La devolución a que se refiere el párrafo anterior se regirá por lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo en lo concerniente al abono de los intereses de demora, que se devengarán desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución. La solicitud de rectificación podrá presentarse a partir de la finalización del plazo de declaración correspondiente al primer período impositivo que deba declararse por este impuesto.

6. Cuando el cambio de residencia se produzca a otro Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, el contribuyente podrá optar por aplicar a las ganancias patrimoniales reguladas en este artículo las siguientes especialidades:

a) La ganancia patrimonial únicamente deberá ser objeto de autoliquidación cuando en el plazo de los diez ejercicios siguientes al último que deba declararse por este impuesto se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

1.º Que se transmitan inter vivos las acciones o participaciones.

2.º Que el contribuyente pierda la condición de residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

3.º Que se incumpla la obligación de comunicación a que se refiere la letra c) de este apartado. La ganancia patrimonial se imputará al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se produzca alguna de las circunstancias referidas en esta letra a), y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto.

b) En el supuesto a que se refiere el número 1.º de la letra a) anterior, la cuantía de la ganancia patrimonial se minorará en la diferencia positiva entre el valor de mercado de las acciones o participaciones a que se refiere el apartado 3 anterior y su valor de transmisión. A estos efectos el valor de transmisión se incrementará en el importe de los beneficios distribuidos o de cualesquiera otras percepciones que hubieran determinado una minoración del patrimonio neto de la entidad con posterioridad a la pérdida de la condición de contribuyente, salvo que tales percepciones hubieran tributado por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

duda, un desincentivo a la deslocalización por razones fiscales. Hay que recordar, también, que el art. 9 de la Ley del IRPF establece en su número 1 que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computan las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

c) El contribuyente deberá comunicar a la Administración tributaria, en los términos que reglamentariamente se establezcan, la opción por la aplicación de las especialidades previstas en este apartado, la ganancia patrimonial puesta de manifiesto, el Estado al que traslade su residencia, con indicación del domicilio así como las posteriores variaciones, y el mantenimiento de la titularidad de las acciones o participaciones.

d) En caso de que el obligado tributario adquiriese de nuevo la condición de contribuyente sin haberse producido alguna de las circunstancias previstas en la letra a) de este apartado, las previsiones de este artículo quedarán sin efecto.

7. Lo dispuesto en este artículo será igualmente de aplicación cuando el cambio de residencia se produzca a un país o territorio considerado como paraíso fiscal y el contribuyente no pierda su condición conforme al apartado 2 del artículo 8 de esta Ley.

En estos supuestos se aplicarán las siguientes especialidades:

a) Las ganancias patrimoniales se imputarán al último período impositivo en que el contribuyente tenga su residencia habitual en territorio español, y para su cómputo se tomará el valor de mercado de las acciones o participaciones a que se refiere el apartado 3 en la fecha de devengo de dicho período impositivo.

b) En caso de que se transmitan las acciones o participaciones en un período impositivo en que el contribuyente mantenga tal condición, para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial correspondiente a la transmisión se tomará como valor de adquisición el valor de mercado de las acciones o participaciones que se hubiera tenido en cuenta para determinar la ganancia patrimonial prevista en este artículo.

8. Tratándose de contribuyentes que hubieran optado por el régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, el plazo de diez períodos impositivos a que se refiere el apartado 1 de este artículo comenzará a computarse desde el primer período impositivo en el que no resulte de aplicación el citado régimen especial”.

Cabe preguntarse qué ocurriría si el contribuyente se deslocaliza exclusivamente por motivos fiscales pero el núcleo principal de sus interés económicos continua estando en España. ¿Sería residente en territorio español? Dejamos tan solo planteada la pregunta.

Centrándonos de nuevo en la posibilidad de deslocalizar tan solo la inversión, se puede pensar que si esta se deslocaliza se pierde la información sobre su destino. Y no es cierto. Baste recordar la obligación de información recogida en la Disposición Adicional Decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, con relación a los bienes situados en el extranjero, obligación cuyo incumplimiento, y en determinadas circunstancias, tiene severas consecuencias en nuestro ordenamiento, en concreto, la consideración en el IRPF como ganancia patrimonial de los bienes no declarados ⁽⁹⁾. Su incumplimiento, y siempre que los bienes situados en el extranjero se hayan financiado con rentas no declaradas, se sanciona, en definitiva, con su imprescriptibilidad, cuestión, por cierto, que ha suscitado la incoación del correspondiente expediente contra el Reino de España por presunta vulneración del Derecho Comunitario, expediente hoy en trámite.

Así pues, y con nuestra actual normativa, no se puede afirmar que una tributación del ahorro más elevada producirá una des-

9. En efecto; el art. 39.2 de la Ley del IRPF establece que *“en todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; precepto que no es de aplicación “cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto”*. En definitiva, si un contribuyente no declara las inversiones que tiene en el extranjero y estas proceden de rentas no declaradas, transcurra el tiempo que transcurra, tributarán en el IRPF cuando la Administración las descubra.

localización del capital con perjuicio para la Hacienda Pública. Existe, eso sí, el riesgo de utilizar “*artilugios*” para hacer “*desaparecer*” el capital, “*artilugios*”, insistimos, con un alto riesgo por parte de quien así lo haga y que no dejan de ser absurdos ya que, no lo olvidemos, nos estamos refiriendo a capitales “*declarados*” y, por tanto, a patrimonios susceptibles de seguimiento y control sujetos, también, a las obligaciones de información inherentes a toda transacción internacional. En cualquier caso, es innegable que en una economía abierta con libertad de movimiento de capitales existe siempre un riesgo cierto de que estos se deslocalicen atraídos por una rentabilidad más atractiva, deslocalización, eso sí, que no comporta una deslocalización de la residencia efectiva del inversor ni, por tanto, de su tributación.

En cualquier caso, y una vez más, las rentas del trabajo son las más perjudicadas por ese “*riesgo*” a la deslocalización del ahorro ya que, al no existir sobre ellas un “*temor*” cierto de deslocalización, tributan de forma efectiva a tipos progresivos sustancialmente distintos a los que lo hacen las rentas del ahorro. Es, en definitiva, la consecuencia de una oferta poco elástica.

Llegados a este punto, conviene recordar que para la teoría de la Hacienda Pública el denominado principio de capacidad económica significa que para que un sistema fiscal sea equitativo, es necesario que la carga fiscal se distribuya entre los ciudadanos en función de su capacidad económica; afirmación que requiere, a su vez, que se cumplan dos condiciones. La primera, la denominada “*equidad horizontal*”, que implica que los contribuyentes que tienen una misma capacidad de pago soporten la misma carga fiscal, esto es, un trato fiscal igual a personas iguales. Y la segunda, la denominada “*equidad vertical*”, que significa que los contribuyentes que tienen distinta capacidad de pago soporten una carga fiscal diferente, es decir, un trato fiscal diferente a personas diferentes.

El cumplimiento del principio de capacidad económica supone pues que la carga impositiva se ha de distribuir de acuerdo con la equidad horizontal y vertical; circunstancia que requiere conocer cuál es en cada caso esa capacidad económica y analizar cómo tratar de forma diferente a personas con diferente capacidad económica, es decir, concretar qué criterios aplicar para conseguir alcanzar la equidad vertical.

Nuestra Constitución recoge el principio de capacidad económica como principio vertebrador del sistema tributario y lo vincula, inexorablemente, a la progresividad. Esto quiere decir que el criterio que la Constitución elige expresamente para garantizar la equidad vertical, es el de la progresividad que, como ya hemos dicho, es el que mejor cumple los fines redistributivos propios de un Estado social. Cuestión distinta es el grado de progresividad; circunstancia de gran componente ideológico. En cualquier caso, se puede afirmar que a mayor progresividad, mayor riesgo de ineficiencia. Y de ahí, precisamente, el necesario equilibrio que ha de existir entre ambos. Volveremos después al respecto.

Si trasladamos estas cuestiones al IRPF, es obvio que no se puede hablar de equidad horizontal si para una misma capacidad de pago se discrimina en función del origen de la renta. Y tampoco se puede hablar de equidad vertical si los tipos marginales máximos son diferentes: un 48 % para las rentas del trabajo y un 23,5 % para las del ahorro.

Esto no significa que no exista ninguna razón que justifique un trato desigual entre ambos tipos de renta. Es más, un trato desigual es constitucionalmente posible siempre que este esté razonable y objetivamente justificado.

En cualquier caso, es necesario negar la veracidad del argumento tradicionalmente utilizado para no incrementar la fiscalidad de las rentas del ahorro: el riesgo de su deslocalización fiscal. Aceptarlo significa aceptar también una penalización injustificada a las rentas que no se pueden fácilmente deslocalizar, esencialmente, las rentas del trabajo. Hay pues que reconocerlo y decirlo.

Comparativamente, esta es la situación real en términos de tipos nominales y para idénticos niveles de renta:

Base Liquidable	Base Liquidable del trabajo 2015	Base Liquidable del trabajo 2016	Base Liquidable del ahorro 2015	Base Liquidable del ahorro 2016
Hasta 6.000 €	19%	19%	19,50%	19%
De 6.000 a 50.000 €	19 % - 45 %	19 % - 45 %	21,50%	21%
En adelante	45%	45%	23,50%	23%

Otro argumento que se esgrime en favor de una tributación favorable para las rentas del ahorro, es la duplicidad económica que representa gravar el origen de tales rentas, esto es, la renta del trabajo de la que aquella procede, y la renta que proviene del ahorro de dicha renta del trabajo. Me explico. Si por cada 100 € de renta del trabajo se ha de tributar, como máximo, 48 €, esto es, un 48 %, y de la renta neta restante, esto es, 52 €, se ahorra un 10 %, esto es, 5,2 €, si la renta derivada de ese ahorro tributa de nuevo, se está gravando doblemente la renta en origen, esto es, los 100 €; razonamiento erróneo porque lo que se grava no son los 5,2 €, que ya han tributado, sino la nueva renta que de tal ahorro se produce, esto es, una renta nueva y distinta de la inicialmente obtenida.

Se dice, también, que gravar la renta del ahorro a tipos de IRPF mayores penaliza el ahorro e incentiva el consumo, pero se ol-

vida, o así lo parece, que este está sujeto al tipo de IVA general del 21 %. Y en este contexto, es obvio que un 21 % del dinero ahorrado es muy superior al 48 %, tipo marginal máximo en el IRPF, sobre la rentabilidad que se obtiene por dicho ahorro. Se dice, y es cierto, que gravar los rendimientos del ahorro encarece el consumo futuro con relación al consumo presente y que, por lo tanto, puede conducir a sustituir consumo futuro por consumo presente, reduciendo el nivel de ahorro en la economía. Por el contrario, el IVA grava el gasto en consumo independientemente del momento en el tiempo en el que se realiza ⁽¹⁰⁾. Por lo tanto, el IVA no encarece el consumo futuro con respecto al consumo presente ni distorsiona las decisiones de ahorro de las familias. En definitiva, se dice que el IVA es más eficiente que el IRPF ya que ambos distorsionan el mercado de trabajo pero solo el IRPF distorsiona las decisiones de ahorro de las familias.

Tal circunstancia ha hecho que en la mayoría de impuestos sobre la renta se incluyan elementos propios de la imposición sobre el gasto, por ejemplo, el tratamiento que nuestra actual normativa concede a las prestaciones de un Plan de Pensiones y que, como sabemos, consiste en diferir su tributación al momento en el que la renta se materializa o se consume.

Ello representa combinar la estructura típica de un impuesto global, que es la que inspiró la reforma del IRPF en 1978, y la típica de un impuesto sobre el gasto, que es la que poco a poco se va imponiendo. Una situación intermedia es la “*dualización*” que antes comentábamos, esto es, un trato desigual entre las rentas del ahorro y el resto de las rentas; trato, este, cuya justificación se pretende justificar en términos de eficiencia.

10. Vid, al respecto, DURAN CABRE, José María y otros. *Economía de los Impuestos*. Ediciones Universitarias McGraw-Hill. Madrid, 2015. Pág. 106.

En cualquier caso, y siendo cierto, una cosa es un trato favorable y otra, muy distinta, una quiebra sustancial de la equidad. Y una diferencia de 24,5 puntos entre los tipos marginales máximos de las rentas del ahorro y de los restantes tipos de renta es, sin duda, una quiebra injustificada de la equidad.

En otro orden de cosas, es importante señalar que cuando nos referimos a la falta de equidad entre las rentas del ahorro y el resto de rentas, hay que excluir a los dividendos ya que, en este caso, la aplicación de un tipo específico en el IRPF está técnicamente justificada para evitar la doble imposición “*interna*” entre el IS y el IRPF. En efecto; si los beneficios después de impuestos que una sociedad ha obtenido se distribuyen entre sus socios personas físicas, tales beneficios han de tributar de nuevo en el IRPF de estos últimos, circunstancia que produce que dichos beneficios soporten una tributación conjunta excesiva: el 28 % del IS y el 48 % del IRPF. Por tal motivo, es habitual que la normativa del IRPF prevea mecanismos técnicos para evitar esa “*doble imposición*”. Uno de tales mecanismos es aplicar tipos específicos de gravamen con la finalidad de evitar que la tributación acumulada entre el IS y el IRPF exceda la resultante de aplicar el tipo marginal máximo en el IRPF sobre tales beneficios. En efecto; si una sociedad que obtiene 100 € de beneficio tributa en el IS un 28 %, esto es, 28 €, y por la renta neta, esto es, 72 €, el socio tributa como máximo en su IRPF un 23,5 %, esto es, 16,92 €, quiere decir que la tributación acumulada con relación a los 100 € de beneficio es de un 44,92 %, esto es, un porcentaje ligeramente inferior al tipo marginal máximo del IRPF que, recordémoslo, es un 48 % en Catalunya. Si ello no fuera así, la tributación acumulada superaría este tipo máximo al situarse en torno al 62,56%.

Recordar, por último, que la razón principal que la doctrina considera razonable para que exista una quiebra “*justificada*”

del principio de equidad es el riesgo de movilidad del capital en un contexto de ausencia de cooperación entre Estados. Y es obvio. Si un Estado no tiene suscritos convenios de intercambio de información con otros Estados, es lógico, o puede parecerlo, que, ante la *“volatibilidad”* del capital, se pretenda evitar que este se deslocalice a Estados con menor tributación y con los que no existe, insistimos, convenios de intercambio de información. Este, sin duda, no es el caso de España que, recordémoslo, tiene suscrito un número importante de tales convenios. Aun así, la doctrina insiste en que la quiebra de la equidad no ha de suponer una diferencia *“sustancial”* de tipos, circunstancia que en nuestro caso, y como ya hemos dicho, no se cumple.

La segunda razón que según la doctrina justifica un impuesto dual es la falta de tratamiento homogéneo entre las diferentes formas de ahorro, circunstancia que, en nuestro caso, tampoco concurre.

En consecuencia, se hace difícil justificar un tratamiento fiscal del ahorro distinto al del resto de las rentas sin perjuicio del necesario equilibrio entre los principios de eficiencia y de equidad, equilibrio, no obstante, que difícilmente justifica un tratamiento sustancialmente distinto como así ocurre en nuestro caso.

En definitiva, la inequidad entre las rentas del ahorro y el resto de rentas y su consecuente desigualdad en términos redistributivos, es evidente.

Por otra parte, hay que señalar que el tratamiento de las rentas del ahorro se extiende, básicamente, a los denominados rendimientos del capital mobiliario y a las denominadas ganancias patrimoniales, esto es, a determinadas formas en las que se ma-

terializan este tipo de rentas. Se excluyen, por tanto, las rentas del capital inmobiliario, esto es, las procedentes, básicamente, del arrendamiento de bienes inmuebles, que son, de hecho, otra expresión del ahorro. Se dirá, y es cierto, que mientras las primeras son fácilmente deslocalizables, las segundas, y al tratarse de bienes inmuebles, no lo son. Tal circunstancia podría justificar ese trato diferencial si aceptamos, claro está, ese riesgo de deslocalización. En cualquier caso, esa falta de equidad produce una nueva inequidad con relación al trato fiscal desigual del propio ahorro. Estamos, de nuevo, ante un supuesto de desigualdad redistributiva consentida por el legislador.

Lo mismo cabe decir con el tratamiento fiscal privilegiado del que gozan los Fondos de Inversiones ⁽¹¹⁾. En efecto; el denomi-

11. El art. 94 de la Ley del IRPF regula el régimen fiscal específico de los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva. En concreto, su número 1, letra a), establece en su segundo párrafo que *“cuando el importe obtenido como consecuencia del reembolso o transmisión de participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva se destine, de acuerdo con el procedimiento que reglamentariamente se establezca, a la adquisición o suscripción de otras acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, no procederá computar la ganancia o pérdida patrimonial, y las nuevas acciones o participaciones suscritas conservarán el valor y la fecha de adquisición de las acciones o participaciones transmitidas o reembolsadas, en los siguientes casos:*

1.º En los reembolsos de participaciones en instituciones de inversión colectiva que tengan la consideración de fondos de inversión.

2.º En las transmisiones de acciones de instituciones de inversión colectiva con forma societaria, siempre que se cumplan las dos condiciones siguientes:

Que el número de socios de la institución de inversión colectiva cuyas acciones se transmitan sea superior a 500.

Que el contribuyente no haya participado, en algún momento dentro de los 12 meses anteriores a la fecha de la transmisión, en más del 5 por ciento del capital de la institución de inversión colectiva.

El régimen de diferimiento previsto en el segundo párrafo de este párrafo a) no resultará de aplicación cuando, por cualquier medio, se ponga a disposición del contribuyente el importe derivado del reembolso o transmisión de las acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva. Tampoco resultará de aplicación el citado régimen de diferimiento cuando la transmisión o reembolso o, en su caso, la suscripción o adquisición tenga por objeto participaciones representativas del patrimonio de instituciones de inversión colectiva a que se refiere este artículo que tengan la consideración de fondos de inversión cotizados o acciones de las sociedades del mismo tipo conforme a lo previsto en el artículo 49 del Reglamento de la Ley

nado “*traspaso de fondos*” no produce ninguna renta gravable. La tributación se difiere al momento en el que el contribuyente materializa la ganancia patrimonial. Se trata, en definitiva, de un problema de imputación temporal de dicha ganancia. Perfecto; pero ¿por qué no ocurre lo mismo con cualquier forma de ahorro?

Se dirá, y es cierto, la importancia que los Fondos de Inversión tienen hoy en nuestro país como instrumento de ahorro colectivo. Indudable. Pero en términos de equidad fiscal, ese trato diferente a esa particular forma de ahorro produce inequidades frente a otras formas de ahorro. Se trata, es cierto, de un diferimiento en el impuesto. Pero se trata, también, de una inequidad temporal en su tratamiento fiscal con relación a otras fórmulas del ahorro; inequidad justificada, seguro, en términos de política económica, pero inequidad que nos plantea entonces una nueva cuestión: ¿es la fiscalidad el instrumento adecuado para fomentar el ahorro? Creo, sinceramente, que no. La cultura del ahorro es un problema de educación y de valores. Y una vez más, y sin pretenderlo, volvemos al inicio de nuestras reflexiones: la importancia de una educación vertebrada en los valores.

Es más; la práctica profesional corrobora que la mayoría de contribuyentes que realizan aportaciones a Planes de Pensiones lo hacen única y exclusivamente con la finalidad de “*reducir*” su tributación. No existe, en realidad, una aportación “*interiorizada*” en términos de ahorro. En definitiva, la mayoría de los incentivos fiscales se interiorizan en el contexto de la “*cultura de la ayuda*” pero no en el de la finalidad “*teórica*” que con ellos se persigue.

35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, aprobado por el Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre”.

Señalar, por último, que el legislador, consciente de esa inequidad entre las rentas del ahorro y las rentas del trabajo, pretende corregirla mediante la que se denomina “*reducción por obtención de rendimientos del trabajo*”⁽¹²⁾. Ocurre, sin embargo, que tal reducción no se aplica con carácter general, sino de forma limitada, reducción, por cierto, sustancialmente modificada “*a la baja*” en la reforma fiscal de 2014⁽¹³⁾ que ha quedado “*ma-*

12. En efecto; el art. 20 de la Ley del IRPF establece que “*los contribuyentes con rendimientos netos del trabajo inferiores a 14.450 euros siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500 euros, minorarán el rendimiento neto del trabajo en las siguientes cuantías:*

a) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 11.250 euros: 3.700 euros anuales.

b) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 11.250 y 14.450 euros: 3.700 euros menos el resultado de multiplicar por 1,15625 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 11.250 euros anuales.

A estos efectos, el rendimiento neto del trabajo será el resultante de minorar el rendimiento íntegro en los gastos previstos en las letras a), b), c), d) y e) del artículo 19.2 de esta Ley.

Como consecuencia de la aplicación de la reducción prevista en este artículo, el saldo resultante no podrá ser negativo”.

13. En efecto; la reducción ha experimentado diferentes modificaciones desde su redacción original en 2007 y cuya redacción era la siguiente:

“1. El rendimiento neto del trabajo se minorará en las siguientes cuantías:

a) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 9.000 euros: 4.000 euros anuales.

b) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 9.000,01 y 13.000 euros: 4.000 euros menos el resultado de multiplicar por 0,35 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 9.000 euros anuales.

c) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo superiores a 13.000 euros o con rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500 euros: 2.600 euros anuales.

2. Se incrementará en un 100 por ciento el importe de la reducción prevista en el apartado 1 de este artículo, en los siguientes supuestos:

a) Trabajadores activos mayores de 65 años que continúen o prolonguen la actividad laboral, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

b) Contribuyentes desempleados inscritos en la oficina de empleo que acepten un puesto de trabajo que exija el traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio, en las condiciones que reglamentariamente se determinen. Este incremento se aplicará en el periodo impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente.

3. Adicionalmente, las personas con discapacidad que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos podrán minorar el rendimiento neto del trabajo en 3.200 euros anuales.

Dicha reducción será de 7.100 euros anuales, para las personas con discapacidad que

quillada” con la reducción de tipos, maquillaje que encubre, por tanto, una mayor inequidad entre ambos tipos de rentas. Es cierto, no obstante, que esta se complementa con los 2.000 € que en concepto de gasto deducible contempla también la reforma fiscal ⁽¹⁴⁾. Ocurre, sin embargo, que la “*ratio legis*” de una y otra son muy diferentes aunque ambas se pretendan intencionadamente vincular.

En definitiva, existe una injustificada inequidad en el trato fiscal de las rentas del ahorro con relación al resto de rentas, en especial, las procedentes del trabajo.

2.2.1.3.- La inexistente fiscalidad sobre la riqueza.

La fiscalidad de la riqueza se ciñe tradicionalmente al Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP) y al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD). Nos referimos, sin duda, al ámbito exclusivamente estatal.

Con relación al primero de ellos, que, recordémoslo, se suprimió en 2008 recuperándose temporal y transitoriamente en 2011, su supresión se justificó porque gravaba, fundamentalmente, a los patrimonios medios. De esta forma, se reconocía, de hecho, la impotencia de luchar contra la elusión fiscal, en concreto, contra las estrategias dirigidas a crear la apariencia de un patrimonio empresarial y beneficiarse así de la exención en el impuesto; tributo que en su configuración normativa contemplaba otros supuestos de exención, como los relativos a la

siendo trabajadores activos acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento.

4. Como consecuencia de la aplicación de las reducciones previstas en este artículo, el saldo resultante no podrá ser negativo”.

14. El art. 19.2 f) de la Ley del IRPF establece que para determinar el rendimiento neto del trabajo tendrá la consideración de gasto deducible “*en concepto de otros gastos distintos de los anteriores, 2.000 euros anuales*”.

vivienda habitual y a los derechos consolidados en Planes de Pensiones, que lo reducían, de hecho, a un impuesto que gravaba el patrimonio de las clases medias.

Sin embargo, lo lógico hubiera sido que el legislativo hubiera adoptado las medidas necesarias para evitar al máximo las posibilidades de elusión fiscal. A pesar de ello, la opción fue otra muy distinta: eliminar sin más el impuesto; decisión que, digámoslo claro, significa un triunfo para quien eludía con éxito el tributo.

Sin embargo, el problema no era en realidad la denominada exención por empresa familiar, sino la aplicación que en la práctica se hacía de la misma, aplicación que en nada contribuía una normativa que sin duda la favorecía. Me refiero, en concreto, a la regulación de la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles.

En efecto; el art. 27 de la Ley del IRPF, en su redacción original, establecía que *“se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias, a) que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad, y b) que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa”*.

Tal redacción suscitó la creación de empresas que, ajustándose a la literalidad de la norma, realizaban formalmente una actividad económica consistente en el arrendamiento de bienes inmuebles. Y decimos literalmente porque para ello era *“literalmente”* suficiente tener un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad y una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Sin embargo, la interpretación que los Tribunales han hecho de la norma y la práctica inspectora redujeron esa práctica elusiva que se extendía y sofisticaba cada vez más. A pesar de ello, la única circunstancia que contribuyó de verdad a pasar página fue, sin duda, la supresión del IP y la paulatina desaparición de hecho del ISD en la mayoría de las Comunidades Autónomas, al menos, en las transmisiones de la que se denomina la *“familia nuclear”*, esto es, cónyuge y descendientes, fundamentalmente.

En cualquier caso, el problema no se ceñía tan solo a los patrimonios inmobiliarios, sino, también, a los patrimonios financieros propiedad de sociedades participadas a segundo, tercero o más niveles por una sociedad operativa que, como tal, sí que ejercía una actividad empresarial en cuyo balance, y como un activo más, figuraban las participaciones en otras sociedades.

Sea como fuere, *“muerto el perro, muerta la rabia”* y desapareció el IP, desapareció el problema.

A lo anterior hay que añadir la triste historia del ISD que, con presunta vulneración de la Ley Orgánica de Financiación Autonómica (en adelante, LOFCA) y con el asentimiento de los Gobiernos de turno, se ha ido suprimiendo en la mayoría de las CCAA para las transmisiones entre miembros que integran la *“familia nuclear”* a la que nos referíamos. Y decimos con presunta vulneración de la LOFCA porque el ISD es un tributo de titularidad estatal, esto es, un tributo cuyos elementos esenciales son competencia exclusiva de su titular, el Estado, salvo, claro está, que se ceda su capacidad normativa, que no es el caso. Entre tales elementos esenciales se encuentra lo que se denomina el hecho imponible, esto es, lo que constituye la materia imponible u objeto de gravamen. Dicho de otro modo, la *“supresión”* del impuesto es competencia exclusiva del Estado. No obstante, la audacia llegó a tal extremo que mediante la

utilización de bonificaciones y/o reducciones, cuya capacidad normativa sí que está cedida, se conseguía un efecto práctico idéntico a la supresión del impuesto. Y de ahí que afirmemos que se trata de un presunto supuesto de fraude de ley a la LOFCA.

Sea como fuere, a la supresión del IP se sumó también la supresión de hecho del ISD en las transmisiones entre miembros de la *“familia nuclear”*, circunstancia que representa el *“desmantelamiento”* práctico de la fiscalidad de la riqueza y un nuevo retroceso en términos de redistribución de la riqueza.

Una vez más, los más beneficiados de tal situación son los patrimonios más elevados.

2.2.1.4.- El avance de la imposición indirecta o de los tributos con finalidad no redistributiva. La colisión entre el principio de eficiencia y el de progresividad y la estructura impositiva en España.

La crisis económica obligó, como recordaremos, a un aumento del IVA ⁽¹⁵⁾. Esta es, también, la tendencia que parece se impone en nuestro entorno internacional.

Para entenderlo, hay que explicar brevemente el conflicto entre el denominado *“principio de eficiencia”* y el ya conocido *“principio de progresividad”*. El principio de eficiencia significa que hay que procurar que los impuestos distorsionen lo menos posible

15. Como se recordará, el 1 de julio de 2010 entró en vigor la primera de las subidas del IVA en la que se incrementó el tipo general del impuesto del 16 al 18 % y el tipo reducido del 7 al 8 %. Por su parte, el 1 de septiembre de 2012 entró en vigor la segunda de las subidas del impuesto en la que se incrementa el tipo general del 18 al 21 % y el tipo reducido del 8 al 10 %, además de *“reclasificar”* los tipos aplicables a determinados supuestos, como la cultura, que pasa del 8 al 21 %.

las decisiones de los diferentes operadores económicos. En definitiva, todo impuesto, por definición, genera, o puede generar, una distorsión en la decisión de trabajar, consumir, comprar o vender. De lo que se trata es de minimizar esa distorsión. Esto, y no otra cosa, es lo que proclama el principio de eficiencia.

Por su parte, el principio de capacidad económica exige que se contribuya de acuerdo con la capacidad económica, principio que, así enunciado, se cumple por el mero hecho de que pague más quien más tiene, circunstancia que, en términos absolutos, se cumple siempre ya que a un tipo fijo predeterminado, por ejemplo, un 25 %, siempre paga más quien más renta obtiene. Así, quien obtiene 100 € de renta paga 25 € y quien únicamente obtiene 50 € paga tan solo 12,5 €. Sin embargo, la *“justa”* aplicación del principio de capacidad económica exige que la diferencia de pago se mida en términos relativos, es decir, que quien gane 100 € pague un porcentaje superior al que obtenga tan solo 50 € de renta. En definitiva, la capacidad económica, tal y como actualmente se entiende, se vincula a lo que se denomina *“progresividad”*, criterio, recordémoslo, que la Constitución consagra. Lo que ocurre es que la progresividad, y según cuál sea, puede incidir directamente en el comportamiento de los contribuyentes guiados por buscar alternativas que la reduzcan.

Y de ahí, precisamente, el conflicto entre ambos principios ya que una progresividad excesiva es, o puede ser, ineficiente. Y de ahí, también, el necesario equilibrio que ha de presidir ambos principios. Pero entiéndase bien; no se trata de renunciar a la progresividad, sino de evitar que un exceso de la misma convierta el sistema tributario en ineficiente.

Por otra parte, los tipos progresivos del IRPF parecen haber tocado *“techo”*, circunstancia que unida al mayor potencial re-

caudatorio que los impuestos indirectos tienen, en especial, los generales como el IVA, hace que estos sean el instrumento elegido si la prioridad es conseguir un rápido incremento de los ingresos públicos.

Por otra parte, los impuestos indirectos tienen un efecto de *“ilusión financiera”*, esto es, que los contribuyentes no perciben claramente la carga fiscal que soportan por tal concepto al confundirla con el precio de los bienes o servicios gravados.

Además, la doctrina científica considera que los impuestos indirectos sobre el consumo son un buen instrumento de política económica además de tener un menor coste administrativo de gestión y ser neutrales respecto a las decisiones entre consumir o ahorrar, siempre, claro está, que no se modifiquen los tipos impositivos.

Por el contrario, este tipo de impuestos tienen, o pueden tener, un efecto negativo sobre la inflación y son, sin duda, regresivos respecto a la renta ya que el consumo no aumenta en la misma proporción que la renta sino en una menor. Por tal motivo, gravar el consumo supone que los contribuyentes con rentas más bajas soportan una presión fiscal mayor que los contribuyentes de rentas más altas.

A pesar de ello, y teniendo en cuenta, insisto, que la progresividad en el IRPF parece haber tocado *“techo”* y que la necesidad imperiosa de la Administración es conseguir a muy corto plazo mayores ingresos, la tendencia mundial es la de renunciar a incrementar los impuestos típicamente progresivos, como el IRPF, y a aumentar los impuestos indirectos, en concreto, el IVA, impuesto, este, cuyos aumentos el mercado *“digiere”* además mucho más fácilmente y, por tanto, se comporta de forma más *“eficiente”*.

Ocorre, sin embargo, que el IVA no es un impuesto con finalidad redistributiva sino meramente recaudatoria. Tiene, eso sí, un fuerte potencial recaudatorio pero ninguna finalidad redistributiva. Y de ahí que su utilización plantee un problema de pérdida de *“progresividad”*.

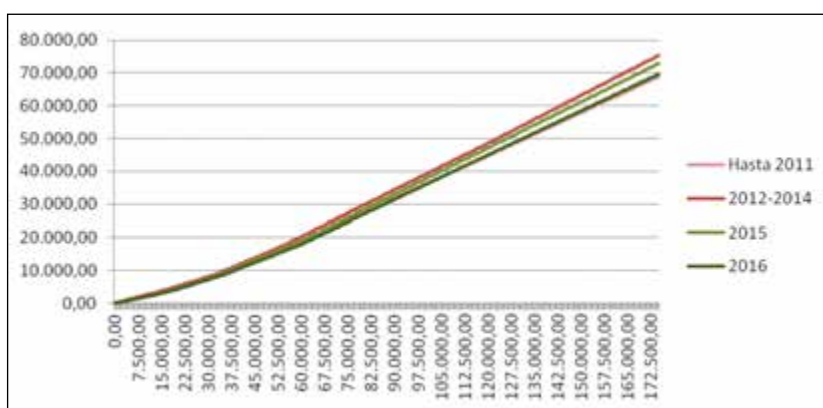
En este sentido, hay que tener en cuenta que la *“progresividad”* se predica respecto al conjunto del sistema tributario y no con relación a todas las figuras impositivas que lo integran. De esta forma, coexisten impuestos progresivos y redistributivos, como el IRPF, con impuestos regresivos y no redistributivos, como el IVA. Mientras que los primeros tienen como finalidad redistribuir la riqueza, los segundos tienen tan solo por finalidad recaudar. Y es cierto que paga más quien más consume. Pero no es menos cierto que son, como ya hemos dicho, regresivos respecto a la renta.

Para valorar el nivel de progresividad de un sistema tributario en su conjunto hay que analizar el porcentaje que representa la imposición directa e indirecta con relación al total de los ingresos si bien, y en nuestra opinión, lo acertado es analizar el peso relativo que tienen los impuestos con tipos progresivos con relación al total de los ingresos. En cualquier caso, lo importante de este análisis es su evolución porcentual en el tiempo ya que esta es la que nos permitirá concluir sobre cuál es la evolución de la progresividad de un sistema tributario en su conjunto. Y aun así, habrá que tener también en cuenta cual es el punto de partida: un sistema tributario excesivamente progresivo, razonablemente progresivo o apenas progresivo; circunstancia, además, con un fuerte componente ideológico. En cualquier caso, y en términos generales, se acepta que el peso relativo de la imposición directa con relación al total de los ingresos ha de ser superior al 50 %, porcentaje que, en nuestra opinión, hay

que referir al que representan los impuestos directos con tipos progresivos con relación al total de los ingresos.

Cuestión distinta es la “*curva*” real de la progresividad y su evolución en impuestos típicamente progresivos.

Esta es, por ejemplo, la curva de la progresividad del IRPF en el 2011, esto es, antes de la subida de tipos impositivos, del 2012-2014, años en los que se aumentan los tipos impositivos, y en el 2015 y 2016, esto es, en los periodos en los que estos se reducen. Nótese, por ejemplo, que la situación en el 2016 es muy similar a la del 2011.



Fuente: elaboración propia.

En cualquier caso, y como conclusión, la evolución internacional es la de una paulatina pérdida del peso relativo de los impuestos típicamente redistributivos y, por tanto, de la progresividad, además de una pérdida también de la finalidad redistributiva de aquellos impuestos que se caracterizan, precisamente, por pretender ese objetivo. En definitiva, mayor regresividad y

menor equidad. Así se pone de manifiesto, por ejemplo, en el estudio de la OCDE denominado TAX TRENDS 2014 además de hacerlo también otros estudios del Fondo Monetario Internacional y de la Comisión Europea.

Analicemos ahora brevemente la evolución en cifras de nuestro sistema tributario.

Para ello, centrémonos primero en la recaudación que corresponde a los diferentes conceptos impositivos durante los ejercicios 2007, 2011, 2013 y 2014. El año 2007 es el anterior al inicio de la crisis, el 2011 el posterior al aumento del IVA del 16 al 18 % (julio de 2010), el 2013, el año posterior al segundo aumento del IVA, del 18 al 21 % (septiembre de 2012) y el primer año de los efectos del aumento del IRPF (la tarifa se aumentó en 2012, con efectos en la declaración a presentar en junio de 2013), y el 2014 el último ejercicio cerrado presupuestariamente por la Intervención General del Estado (IGAE) y sin modificaciones tributarias sustanciales.

Los datos que se incluyen en el cuadro son los ingresos totales por impuestos de titularidad estatal, incluida, por tanto, la parte de recaudación cedida a las CCAA. Ni en tales cifras, ni en ninguna de las que analizaremos, se incluyen pues los impuestos autonómicos propios ni los impuestos locales.

Las cifras de recaudación son las siguientes:

(Millones de euros)	2007	2011	2013	2014
IRPF	72.614	69.803	69.951	72.662
IS	44.823	16.611	19.945	18.713
Otros Impuestos Directos	2.541	2.158	3.153	3.240
TOTAL IMPUESTOS DIRECTOS	119.978	88.572	93.049	94.615
IVA	55.851	49.302	51.931	56.174
Impuestos Especiales	19.786	18.983	19.073	19.104
Otros Impuestos Indirectos	3.224	2.965	2.721	2.956
TOTAL IMPUESTOS INDIRECTOS	78.861	71.250	73.725	78.234
Tasas	1.836	1.938	2.073	2.140
TOTAL TASAS	1.836	1.938	2.073	2.140
TOTAL INGRESOS TRIBUTARIOS	200.675	161.760	168.847	174.989
Seguridad Social (SS)	125.677	126.620	117.488	122.206
TOTAL IMPUESTOS, TASAS Y SS	326.352	288.380	286.335	297.195

Fuente: elaboración propia. Datos: Informes Anuales de Recaudación Tributaria de la AEAT.

Nótese que como consecuencia fundamentalmente del aumento de los tipos en el IVA, la recaudación por este impuesto supera ligeramente en 2014 la de 2007. De las cifras se deduce no obstante que el consumo no se ha recuperado a niveles anteriores a la crisis.

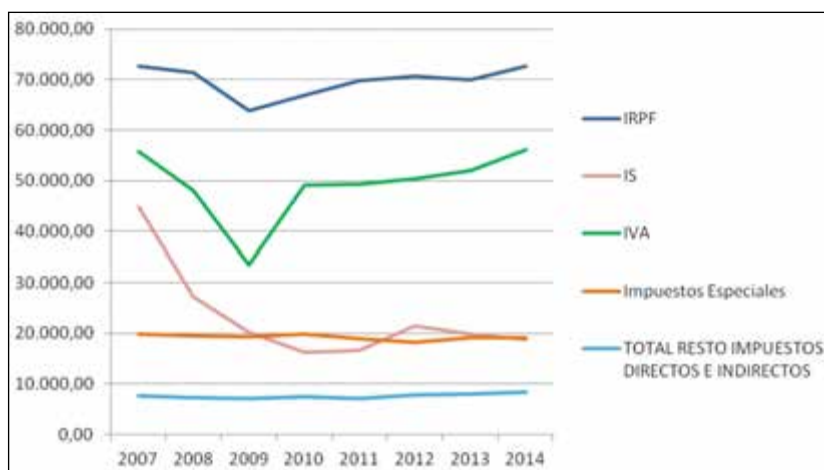
Por otra parte, la recaudación por el IS se desploma espectacularmente respecto a 2007, que cae algo más de un 58 %, circunstancia que obedece a la grave recesión económica y a su impacto en la cuenta de resultados de las empresas. Su recaudación mejora muy lentamente, aunque muy lejos de la cifra del 2007. A pesar de ello, dicha mejora no se puede atribuir a la

recuperación económica sino, más bien, a los cambios normativos introducidos en el impuesto con la finalidad de “frenar” su impacto negativo en la recaudación.

Por su parte, el IRPF, y después de una ligera caída, algo más de un 3,5 % en el 2011 con relación al 2007, iguala en 2014 al recaudación de 2007 aunque como consecuencia, también, de las reformas introducidas en el mismo.

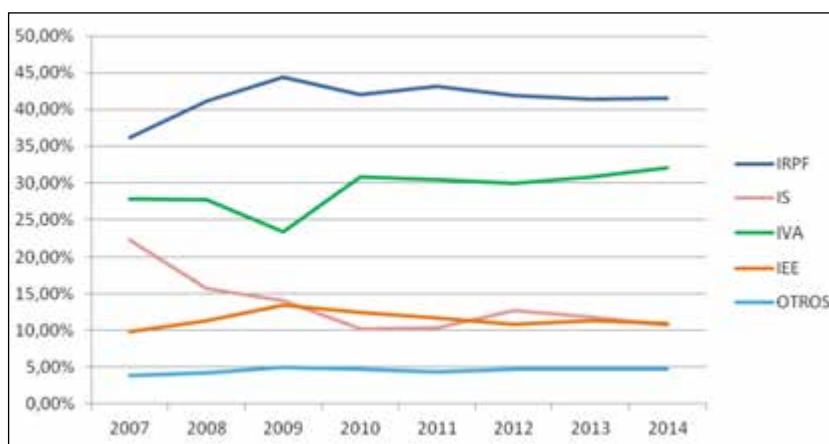
En general, pues, el “*esfuerzo fiscal*” por contribuyente es mayor y la renta disponible en disposición del mismo, menor.

Si contemplamos dicho periodo en su totalidad, la evolución en la recaudación de los diferentes impuestos es gráficamente la siguiente:



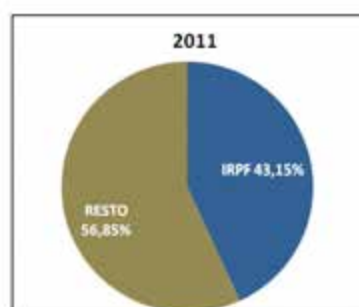
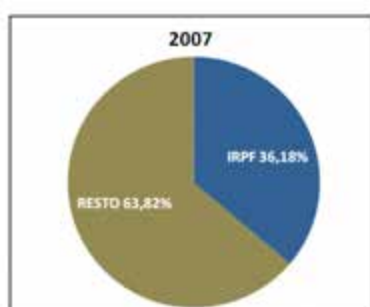
Fuente: elaboración propia. Datos: Informes Anuales de Recaudación Tributaria de la AEAT.

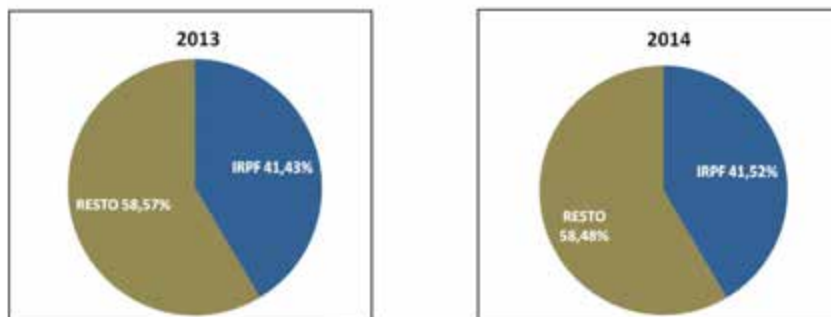
Y en términos porcentuales, la siguiente:



Fuente: elaboración propia. Datos: Informes Anuales de Recaudación Tributaria de la AEAT.

Como ya hemos dicho antes, el IRPF es el único impuesto con finalidad redistributiva. Conviene pues detenernos en analizar cuál es su peso relativo con relación al conjunto de impuestos. Para idénticos años que los anteriores, 2007, 2011, 2013 y 2014, la situación es la siguiente:

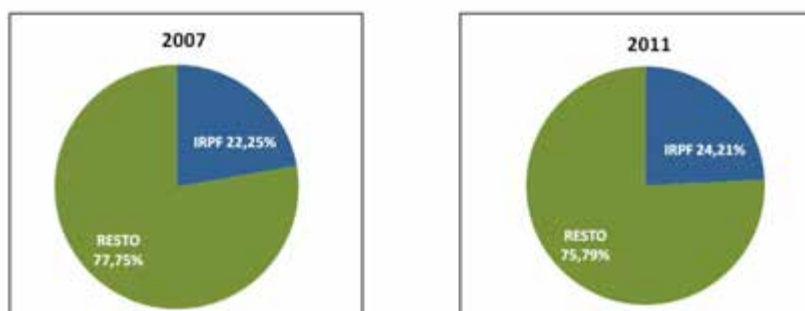


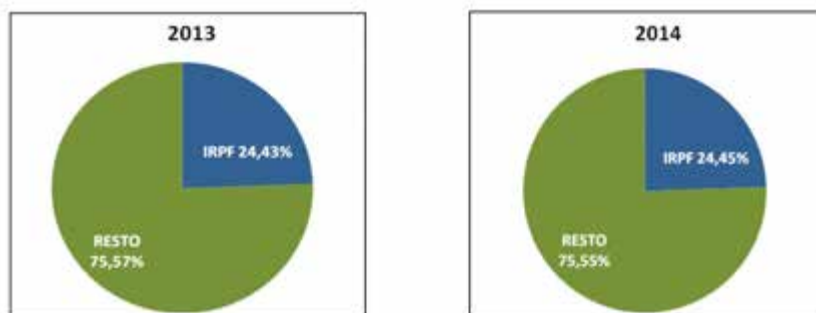


Fuente: elaboración propia. Datos: Informes Anuales de Recaudación Tributaria de la AEAT.

Aunque porcentualmente el peso del IRPF aumenta (del 36,18 % al 41,52 %), ello es consecuencia del incremento en los tipos de gravamen, incremento que acrecientan todavía más los déficits redistributivos que hemos apuntado en páginas anteriores. En cualquier caso, el peso relativo de los impuestos con finalidad redistributiva con relación al total de impuestos se sitúa en todos los años por debajo del 50 %.

Si comparamos idéntica situación pero incorporando las cotizaciones sociales como impuesto, la situación para idénticos años es la siguiente:





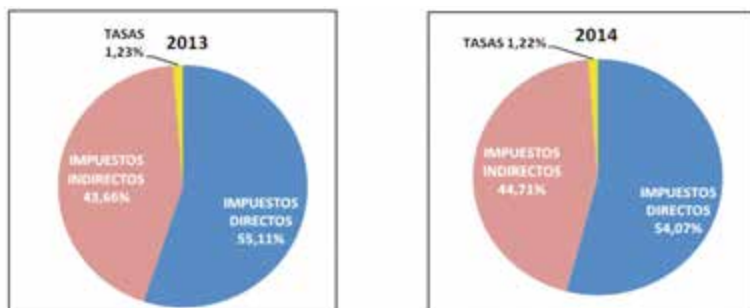
Fuente: elaboración propia. Datos: Informes Anuales de Recaudación Tributaria de la AEAT.

Como se puede observar, el comportamiento es algo más moderado, pero el peso porcentual de los impuestos con finalidad redistributiva se reduce de forma considerable, quedando este igualmente por debajo del 50 %.

En definitiva, pues, se puede concluir que el peso relativo de los impuestos con finalidad no redistributiva es en cualquier caso mayor que el de los que sí la tienen.

Si analizamos ahora la composición tradicional de nuestro sistema tributario según la naturaleza de los impuestos, su distribución porcentual para idéntico periodo es la siguiente:



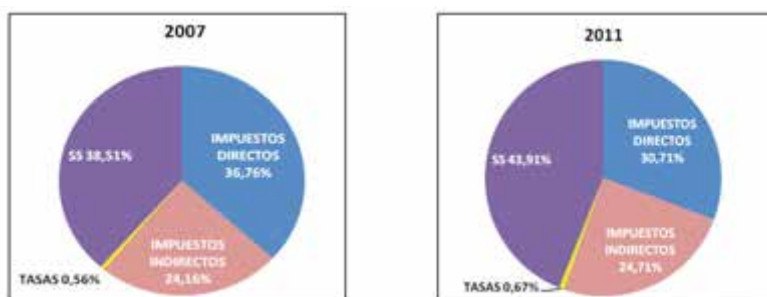


Fuente: elaboración propia. Datos: Informes Anuales de Recaudación Tributaria de la AEAT.

En tales gráficos se observa que el peso relativo de los impuestos directos ha descendido ligeramente en favor de los impuestos indirectos. Mientras que el peso de los primeros disminuye un 9,56 %, del 59,79 % al 54,07%, el de los segundos aumenta el 13,77 %, del 39,30 % al 44,71 %. En consecuencia, disminuye la progresividad del sistema tributario.

No obstante, la comparación no es homogénea ya que durante ese periodo se han combinado importantes modificaciones normativas con los efectos negativos de la propia crisis económica. En cualquier caso, ninguna de las modificaciones normativas ha mejorado sustancialmente los “déficits” redistributivos y el sistema tributario es, en su conjunto, menos progresivo.

Si incluimos ahora el importe de la SS en la comparación, los porcentajes son los siguientes:





Fuente: elaboración propia. Datos: Informes Anuales de Recaudación Tributaria de la AEAT.

Por su parte, la recaudación impositiva durante el periodo 2007-2014 ha sido la siguiente:

RECAUDACION IRPF, IS, IVA Y OTROS - AÑOS DEL 2007 AL 2014								
(Millones de euros)	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
IRPF	72.614	71.341	63.857	66.977	69.803	70.619	69.951	72.662
IS	44.823	27.301	20.188	16.198	16.611	21.435	19.945	18.713
IVA	55.851	48.021	33.567	49.086	49.302	50.464	51.931	56.174
Otros Impuestos Directos	2.541	2.369	2.416	2.652	2.158	3.027	3.153	3.240
Otros Impuestos Indirectos	23.010	22.656	22.088	22.807	21.948	21.130	21.794	22.060
Tasas	1.836	1.765	1.907	1.816	1.938	1.892	2.073	2.140
TOTAL IMPUESTOS Y TASAS	200.675	173.453	144.023	159.536	161.760	168.567	168.847	174.989

Fuente: elaboración propia. Datos: Informes Anuales de Recaudación Tributaria de la AEAT.

Su evolución gráfica segmentada es la siguiente:



Fuente: elaboración propia. Datos: Informes Anuales de Recaudación Tributaria de la AEAT.

En definitiva, los datos reflejan una disminución del peso relativo de la imposición directa frente a la indirecta que no es porcentualmente mayor como consecuencia de la caída del consumo, circunstancia que corrobora, una vez más, una pérdida real de la progresividad y un sistema tributario menos redistributivo.

Si nos centramos ahora en los incentivos y beneficios fiscales, su importe, en los periodos 2002 a 2016, y tomando como referencia los datos que se proporcionan conjuntamente con los Presupuestos Generales del Estado, es, de forma resumida, el siguiente:

(Miles de euros)	BENEFICIOS FISCALES 2002	BENEFICIOS FISCALES 2003	BENEFICIOS FISCALES 2004	BENEFICIOS FISCALES 2005	BENEFICIOS FISCALES 2006
IMPUESTOS DIRECTOS					
Sobre la renta					
De las personas físicas	15.839.681,70	12.977.280,00	13.884.110,00	14.719.530,00	17.065.160,00
Reducción por rendimientos del trabajo	6.930.340,45	5.335.980,00	5.473.870,00	5.577.050,00	6.195.850,00
Aportación a sistemas de previsión social (Planes de Pensiones)	1.208.002,94	1.164.520,00	1.210.440,00	1.356.320,00	1.529.530,00
Arrendamientos de vivienda				195.350,00	177.560,00
Deducción por inversión en vivienda habitual	3.349.306,02	2.781.540,00	3.043.870,00	3.076.340,00	3.332.830,00
Maternidad			583.230,00	631.940,00	729.190,00
Reducción por tributación conjunta	2.493.891,64		1.880.500,00	2.055.130,00	2.379.410,00
Premios de las loterías, apuestas y sorteos		2.077.320,00	658.480,00	711.160,00	1.076.250,00
Otros incentivos fiscales	1.858.140,65	1.617.920,00	1.033.720,00	1.116.240,00	1.644.540,00
De sociedades	3.491.943,22	3.393.020,00	3.640.680,00	4.220.420,00	6.533.740,00
Reserva inversión en Canarias	662.744,74	562.220,00	661.070,00	681.050,00	745.900,00

(Miles de euros)	BENEFICIOS FISCALES 2002	BENEFICIOS FISCALES 2003	BENEFICIOS FISCALES 2004	BENEFICIOS FISCALES 2005	BENEFICIOS FISCALES 2006
IMPUESTOS DIRECTOS					
Sobre la renta					
Tipo especial de PYMES	404.475,34	530.440,00	542.170,00	558.690,00	756.640,00
Tipos especiales	497.755,14	293.490,00	395.370,00	273.540,00	656.260,00
Gastos en I+D+IT	176.990,31	170.990,00	159.960,00	215.550,00	261.440,00
Reinversión de beneficios extraordinarios	532.664,85	854.310,00	938.400,00	1.253.040,00	2.667.090,00
Saldos pendientes incentivos a la inversión ejercicios anteriores	360.568,89	276.440,00	318.770,00	286.640,00	414.210,00
Otros incentivos fiscales	856.743,95	705.130,00	624.940,00	863.480,00	1.032.200,00
De no residentes	630.440,00	772.930,00	708.010,00	692.480,00	633.910,00
Sobre el patrimonio	323.460,00	22.160,00	18.100,00	13.130,00	11.510,00
TOTAL INCENTIVOS FISCALES IMPUESTOS DIRECTOS	20.285.524,92	17.165.390,00	18.250.900,00	19.645.560,00	24.244.320,00
IMPUESTOS INDIRECTOS					
Impuesto sobre el Valor Añadido	18.079.040,00	17.110.850,00	18.202.950,00	20.007.140,00	22.254.500,00
Tipo superreducido	2.976.540,00	2.434.080,00	2.718.400,00	2.790.370,00	3.072.520,00
Tipo reducido	10.546.830,00	8.587.040,00	9.419.460,00	10.238.250,00	11.406.350,00
Exenciones	4.555.670,00	6.089.730,00	6.065.090,00	6.978.520,00	7.775.630,00
Impuestos especiales	1.459.460,00	1.081.320,00	1.206.040,00	1.256.920,00	1.512.860,00
Impuesto sobre las Primas de Seguros	197.710,00	218.750,00	243.450,00	276.930,00	306.200,00
TOTAL INCENTIVOS FISCALES IMPUESTOS INDIRECTOS	19.736.210,00	18.410.920,00	19.652.440,00	21.540.990,00	24.073.560,00
TASAS					
Tasas	19.410,00	24.180,00	28.270,00	21.970,00	27.370,00
TOTAL INCENTIVOS FISCALES TASAS	19.410,00	24.180,00	28.270,00	21.970,00	27.370,00
TOTAL INCENTIVOS FISCALES	40.041.144,92	35.600.490,00	37.931.610,00	41.208.520,00	48.345.250,00

(Miles de euros)	BENEFICIOS FISCALES 2007	BENEFICIOS FISCALES 2008	BENEFICIOS FISCALES 2009	BENEFICIOS FISCALES 2010	BENEFICIOS FISCALES 2011
IMPUESTOS DIRECTOS					
Sobre la renta					
De las personas físicas	18.654.970,00	19.351.550,00	28.539.030,00	23.313.730,00	16.636.900,00
Reducción por rendimientos del trabajo	6.571.900,00	7.034.740,00	8.420.220,00	7.850.090,00	6.069.370,00
Aportación a sistemas de previsión social (Planes de Pensiones)	1.659.060,00	1.816.500,00	1.945.920,00	1.453.000,00	885.290,00
Arrendamientos de vivienda	218.150,00	231.470,00			305.320,00
Reducción por discapacidad		172.940,00			
trabajadores activos					
Deducción por inversión en vivienda habitual	3.787.460,00	4.227.470,00	4.268.050,00	4.415.360,00	2.928.400,00
Maternidad	805.830,00	824.690,00	904.160,00	950.110,00	951.460,00
Deducción rendimientos trabajo o actividades económicas			5.826.480,00	1.573.970,00	487.110,00
Reducción por tributación conjunta	2.311.110,00	2042700	1.856.280,00	1.824.830,00	1.605.740,00
Deducciones por nacimiento o adopción		1.000.000,00	1.043.560,00	1.093.210,00	
Exenciones.					
Ganancias patrimonial			1.239.780,00	954.560,00	232.190,00
reversión vivienda habitual					
Premios de las loterías, apuestas y sorteos	1.117.100,00	1.180.980,00	1.233.160,00	1.165.700,00	888.270,00
Otros incentivos fiscales	2.184.360,00	820.060,00	1.801.420,00	2.032.900,00	2.283.750,00
De sociedades	7.477.500,00	8.285.290,00	6.761.310,00	3.640.230,00	3.789.310,00
Reserva inversión en Canarias	779.720,00	740.050,00	760.070,00	245.910,00	156.620,00
Tipo especial de PYMES	1.228.490,00	2.350.970,00	1.907.760,00	681.680,00	683.160,00
Reducción tipo PYME por mantenimiento o creación empleo					323.580,00
Tipos especiales	1.275.490,00	1.593.130,00	278.740,00	175.210,00	440.180,00
Gastos en I+D+IT	375.980,00	382.740,00	253.140,00	175.500,00	221.680,00
Reinversión de beneficios extraordinarios	1.679.580,00	1.232.760,00	1.477.850,00	1.139.710,00	678.240,00

(Miles de euros)	BENEFICIOS FISCALES 2007	BENEFICIOS FISCALES 2008	BENEFICIOS FISCALES 2009	BENEFICIOS FISCALES 2010	BENEFICIOS FISCALES 2011
IMPUESTOS DIRECTOS					
Sobre la renta					
Saldos pendientes incentivos a la inversión ejercicios anteriores	758.430,00	531.330,00	448.030,00	311.140,00	252.680,00
Otros incentivos fiscales	1.379.810,00	1.454.310,00	1.635.720,00	911.080,00	1.033.170,00
De no residentes	645.140,00	662.880,00	675.560,00	863.200,00	1.121.980,00
Sobre el patrimonio	13.190,00	12.570,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL INCENTIVOS FISCALES IMPUESTOS DIRECTOS	26.790.800,00	28.312.290,00	35.975.900,00	27.817.160,00	21.548.190,00
IMPUESTOS INDIRECTOS					
Impuesto sobre el Valor Añadido	23.056.650,00	22.805.990,00	23.494.340,00	17.013.740,00	16.978.130,00
Tipo superreducido	3.321.440,00	3.272.940,00	3.359.300,00	2.580.070,00	2.510.730,00
Tipo reducido	12.554.840,00	12.724.930,00	12.165.660,00	7.809.810,00	7.864.360,00
Exenciones	7.180.370,00	6.808.120,00	7.969.380,00	6.623.860,00	6.603.040,00
Impuestos especiales	1.456.700,00	1.359.820,00	1.531.040,00	2.017.880,00	1.268.050,00
Impuesto sobre las Primas de Seguros	340.190,00	372.930,00	416.610,00	545.140,00	480.240,00
TOTAL INCENTIVOS FISCALES IMPUESTOS INDIRECTOS	24.853.540,00	24.538.740,00	25.441.990,00	19.576.760,00	18.726.420,00
TASAS					
Tasas	29.500,00	66.160,00	61.050,00	80.810,00	113.900,00
TOTAL INCENTIVOS FISCALES TASAS	29.500,00	66.160,00	61.050,00	80.810,00	113.900,00
TOTAL INCENTIVOS FISCALES	51.673.840,00	52.917.190,00	61.478.940,00	47.474.730,00	40.388.510,00

(Miles de euros)	BENEFICIOS FISCALES 2012	BENEFICIOS FISCALES 2013	BENEFICIOS FISCALES 2014	BENEFICIOS FISCALES 2015	BENEFICIOS FISCALES 2016
IMPUESTOS DIRECTOS					
Sobre la renta					
De las personas físicas	15.108.500,00	16.365.970,00	15.513.650,00	15.216.620,00	8.309.340,00
Reducción por rendimientos del trabajo	5.903.150,00	6.848.620,00	6.932.460,00	6.908.570,00	724.910,00
Aportación a sistemas de previsión social (Planes de Pensiones)	962.210,00	1.112.310,00	1.086.920,00	1.001.420,00	901.590,00
Arrendamientos de vivienda	354.770,00	463.070,00	479.510,00	530.510,00	388.500,00
Deducción por inversión en vivienda habitual	2.523.860,00	1.889.180,00	1.785.430,00	1.681.210,00	1.241.510,00
Maternidad	832.030,00	806.670,00	759.390,00	729.570,00	762.840,00
Deducción rendimientos trabajo o actividades económicas	586.800,00	606.000,00	575.510,00	561.400,00	
Deducción familia numerosa o con discapacidad					1.142.000,00
Reducción por tributación conjunta	1.494.010,00	1824310	1.804.720,00	1.770.820,00	1.364.470,00
Exenciones. Ganancias patrimonial reinversión	208.080,00	303.280,00	258.010,00	226.970,00	185.830,00
vivienda habitual Premios de las loterías, apuestas y sorteos	894.190,00	972.520,00	364.380,00	357.140,00	366.930,00
Otros incentivos fiscales	1.349.400,00	1.540.010,00	1.467.320,00	1.449.010,00	1.230.760,00
De sociedades	3.700.540,00	3.084.820,00	3.309.950,00	3.949.740,00	3.840.940,00
Reserva inversión en Canarias	142.230,00	155.780,00	112.590,00	113.520,00	172.980,00
Tipo especial de PYMES	507.450,00	657.940,00	495.530,00	573.310,00	264.380,00
Reducción tipo PYME por mantenimiento o creación empleo	342.910,00	487.280,00	365.760,00	348.810,00	276.400,00
Tipos especiales	148.580,00	186.500,00	161.850,00	164.830,00	145.380,00
Gastos en I+D+IT	271.640,00	281.090,00	243.270,00	639.910,00	693.650,00
Reserva de capitalización					518.860,00

(Miles de euros)	BENEFICIOS FISCALES 2012	BENEFICIOS FISCALES 2013	BENEFICIOS FISCALES 2014	BENEFICIOS FISCALES 2015	BENEFICIOS FISCALES 2016
IMPUESTOS DIRECTOS					
Sobre la renta					
Reserva de nivelación					477.600,00
Reinversión de beneficios extraordinarios	677.120,00	189.200,00	174.150,00	148.760,00	
Inversión de beneficios de PYME			547.000,00	496.310,00	
Saldos pendientes incentivos a la inversión ejercicios anteriores	326.150,00	349.050,00	339.020,00	303.240,00	215.070,00
Otros incentivos fiscales	1.284.460,00	777.980,00	870.780,00	1.161.050,00	1.076.620,00
De no residentes	1.123.690,00	1.300.840,00	1.410.180,00	1.597.930,00	1.505.300,00
Sobre el patrimonio	19.470,00	13.670,00	13.430,00	18.510,00	30.140,00
TOTAL INCENTIVOS FISCALES IMPUESTOS DIRECTOS	19.952.200,00	20.765.300,00	20.247.210,00	20.782.800,00	13.685.720,00
IMPUESTOS INDIRECTOS					
Impuesto sobre el Valor Añadido	16.250.630,00	16.580.710,00	16.628.320,00	18.383.920,00	19.241.270,00
Tipo superreducido	4.356.740,00	4.254.730,00	2.775.940,00	3.134.610,00	3.249.900,00
Tipo reducido	6.205.320,00	6.287.100,00	7.030.940,00	7.800.300,00	7.916.690,00
Exenciones	5.688.570,00	6.038.880,00	6.821.440,00	7.449.010,00	8.074.160,00
Reducción del régimen simplificado en Lorca					520,00
Impuestos especiales	1.248.410,00	953.910,00	826.500,00	885.930,00	919.610,00
Impuesto sobre las Primas de Seguros	569.050,00	585.850,00	584.350,00	574.150,00	553.790,00
TOTAL INCENTIVOS FISCALES IMPUESTOS INDIRECTOS	18.068.090,00	18.120.470,00	18.039.170,00	19.844.000,00	20.714.670,00
TASAS					
Tasas	82.410,00	100.600,00	73.770,00	92.320,00	98.090,00
TOTAL INCENTIVOS FISCALES TASAS	82.410,00	100.600,00	73.770,00	92.320,00	98.090,00
TOTAL INCENTIVOS FISCALES	38.102.700,00	38.986.370,00	38.360.150,00	40.719.120,00	34.498.480,00

Fuente: elaboración propia. Datos: Presupuestos Generales del Estado.

Del estudio de tales datos, aunque sin entrar en excesivo detalle, sorprenden algunas cuestiones.

La primera, el importante peso relativo de los incentivos y beneficios fiscales con relación al total de los ingresos por impuestos y tasas, circunstancia que exige revisar con urgencia su eficacia y equidad. En efecto; tomando tan solo como referencia el 2007-2014, su peso relativo con relación al total de ingresos por impuestos y tasas son los siguientes:

AÑOS	2007	2008	2009	2010
(Millones de euros, salvo indicación)				
TOTAL IMPUESTOS Y TASAS	200.675	173.453	144.023	159.536
TOTAL INCENTIVOS FISCALES	51.674	52.917	61.479	47.475
% TOTAL INCENTIVOS SOBRE TOTAL IMPUESTOS Y TASAS	25,75%	30,51%	42,69%	29,76%
TOTAL INCENTIVOS IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS	18.654	19.351	28.539	23.313
TOTAL INCENTIVOS IRPF SOBRE TOTAL INCENTIVOS	36,10%	36,57%	46,42%	49,11%
TOTAL INCENTIVOS IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	7.477	8.285	6.761	3.640
TOTAL INCENTIVOS SOCIEDADES SOBRE TOTAL INCENTIVOS	14,47%	15,66%	11,00%	7,67%
TOTAL INCENTIVOS IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	23.057	22.806	23.494	17.014
Tipo superreducido	3.321	3.273	3.359	2.580
Tipo reducido	12.555	12.725	12.166	7.810
Exenciones	7.180	6.808	7.969	6.624
TOTAL INCENTIVOS IVA SOBRE TOTAL INCENTIVOS	44,62%	43,10%	38,22%	35,84%

AÑOS	2011	2012	2013	2014
(Millones de euros, salvo indicación)				
TOTAL IMPUESTOS Y TASAS	161.760	168.567	168.847	174.989
TOTAL INCENTIVOS FISCALES	40.363	38.103	38.986	38.360
% TOTAL INCENTIVOS SOBRE TOTAL IMPUESTOS Y TASAS	24,95%	22,60%	23,09%	21,92%
TOTAL INCENTIVOS IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS	16.637	15.109	16.366	15.514
TOTAL INCENTIVOS IRPF SOBRE TOTAL INCENTIVOS	41,22%	39,65%	41,98%	40,44%
TOTAL INCENTIVOS IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	16.978	16.251	16.581	16.628
Tipo superreducido	2.511	4.357	42.555	2.776
Tipo reducido	7.864	6.205	6.287	7.031
Exenciones	6.603	5.689	6.039	6.821
TOTAL INCENTIVOS IVA SOBRE TOTAL INCENTIVOS	42,06%	42,65%	42,53%	43,35%

Fuente: elaboración propia. Datos: Informes Anuales de Recaudación Tributaria de la AEAT y Presupuestos Generales del Estado.

Fijémonos que los incentivos fiscales representan, de media, un 27,66 % del total de lo que se recauda en concepto de impuestos. Su importe es en muchos casos superior a lo que se recauda por cada impuesto individualmente. En el año 2010 se inicia un ligero descenso de los mismos aunque porcentualmente se mantienen en términos similares.

El impuesto con mayores incentivos es el IVA (un 43,35 % del total de incentivos) aunque estos responden en su casi totalidad a la pérdida de recaudación por aplicación de tipos reducidos, súper reducidos y exenciones. Su peso relativo sobre el total de la recaudación por IVA representa, en 2014, un 29,6 %. El segundo en importancia es el IRPF (un 40,44 %) cuyo peso relativo sobre el total de la recaudación por IRPF asciende, en

2014, al 21,36 %. Y el tercero en importancia es el IS (un 8,63%), cuyo peso relativo sobre el total de la recaudación por IS asciende, en 2014, al 17,68 %.

Parece pues razonable que se analice si estos cumplen con la finalidad para la que se crearon. No en vano, su impacto negativo lo soportan, para entendernos, quienes no son sus beneficiarios directos. Su interés general ha de estar pues plenamente acreditado.

La segunda cuestión a señalar es la drástica reducción del importe de los incentivos con relación al IRPF que, en 2016, se reducen un 45,39 % con relación al año inmediatamente anterior. Tal reducción es consecuencia de la importante disminución del impacto que representa en la recaudación la reducción por rendimientos del trabajo que, en 2016, sufre una importante disminución. Sin embargo, esta no se traduce en un aumento de la tributación. ¿Y por qué? Pues porque en paralelo se han reducido los tipos de gravamen en un porcentaje que casi absorbe ese aumento soterrado en la tributación. Pero de esta forma, se incrementan todavía más los déficits redistributivos en el IRPF con relación a las rentas del trabajo respecto a las rentas del ahorro ya que tal reducción venía sin duda a compensar en parte esa falta de equidad. Es cierto que, de haberse mantenido la reducción, no se hubiesen podido reducir los tipos impositivos al nivel que se ha hecho. Pero tal forma de proceder no deja de “*encubrir*” una mayor inequidad. Por su parte, y tomando como referencia tan solo el ejercicio 2016, la deducción por vivienda, las aportaciones por Planes de Pensiones, la reducción por tributación conjunta y la deducción por familia numerosa o con discapacidad, maternidad y la reducción por rendimiento del trabajo, constituyen los principales incentivos fiscales en el IRPF:

BENEFICIOS FISCALES 2016 IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS	
(Miles de euros)	
De las personas físicas	8.309.340,00
Reducción por rendimientos del trabajo	724.910,00
Aportación a sistemas de previsión social (Planes de Pensiones)	901.590,00
Arrendamientos de vivienda	388.500,00
Deducción por inversión en vivienda habitual	1.241.510,00
Maternidad	762.840,00
Deducción familia numerosa o con discapacidad	1.142.000,00
Reducción por tributación conjunta	1.364.470,00
Exenciones. Ganancias patrimonial reinversión vivienda habitual	185.830,00
Premios de las loterías, apuestas y sorteos	366.930,00
Otros incentivos fiscales	1.230.760,00

Fuente: Presupuestos Generales del Estado.

La tercera cuestión a comentar es la reducida apuesta “*empresarial*”. Por una parte, el tratamiento especial de las PYMES en lo que a tipos se refiere tiende a desaparecer, circunstancia que, a pesar de estar justificada con la paralela reducción de incentivos y creación de otros nuevos (por ejemplo, la reserva de capitalización), no parece ser el camino adecuado si tenemos en cuenta que estas son un “*motor*” importante de la economía. Por motivos seguramente recaudatorios, no se ha reorientado el incentivo vinculado a los tipos especiales de las PYME a otros incentivos de tal vez mayor interés. Su reducción ha sido, seguro, fruto del propio descenso en los resultados de las empresas.

Por su parte, los importes previstos en concepto de “*deducción por inversión de los beneficios*” se compensan, de hecho, con los que corresponde a la “*reserva por capitalización*”. Tampoco se ha reorientado la “*reinversión de beneficios extraordinarios*” que, de ser uno de los principales incentivos, desaparece en 2016.

Es también significativa la drástica disminución porcentual de este tipo de incentivos que pasa del 14,47, en 2007, al 8,63 %, en 2014, disminución que obedece fundamentalmente a la coyuntura económica, y no a una reducción efectiva de los incentivos, y que se podría haber aprovechado para reorientarlos adecuadamente.

Por su parte, y tomando como referencia 2016, los principales incentivos en el IS son los siguientes:

BENEFICIOS FISCALES 2016 IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	
(Miles de euros)	
De sociedades	3.840.940,00
Reserva inversión en Canarias	172.980,00
Tipo especial de PYMES	264.380,00
Reducción tipo PYME por mantenimiento o creación empleo	276.400,00
Tipos especiales	145.380,00
Gastos en I+D+IT	693.650,00
Reserva de capitalización	518.860,00
Reserva de nivelación	477.600,00
Saldos pendientes incentivos a la inversión ejercicios anteriores	215.070,00
Otros incentivos fiscales	1.076.620,00

Fuente: Presupuestos Generales del Estado.

La cuarta cuestión a comentar es el negativo impacto en la recaudación de medidas nada redistributivas como la deducción de 400 €, con impacto en 2009 y 2010.

Y la quinta y última, la importante merma que en la recaudación del IVA representan los tipos reducidos y superreducidos así como las exenciones. Es cierto, no obstante, que tales tipos “*compensan*” en cierto modo, y en parte, las inequidades en el IRPF con relación a las rentas bajas y medias. A pesar de

ello, hay que señalar que los “*beneficiarios*” de tales tipos son todos los perceptores de renta con independencia de su nivel de renta. El importe de dicha merma en la recaudación es el siguiente:

BENEFICIOS FISCALES 2016 IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	
(Miles de euros)	
Impuesto sobre el Valor Añadido	19.241.270,00
Tipo superreducido	3.249.900,00
Tipo reducido	7.916.690,00
Exenciones	8.074.160,00
Reducción del régimen simplificado en Lorca	520,00

Fuente: Presupuestos Generales del Estado.

En definitiva, y a la vista de todos los comentarios anteriores, poca incidencia porcentual de los impuestos con finalidad redistributiva, un sistema tributario que pierde progresividad, un importe de incentivos que merma significativamente la recaudación y “*poca imaginación*” para reorientar los incentivos destinados a dinamizar la economía.

Conviene ahora centrarnos en otros datos de interés que complementan los anteriores ⁽¹⁶⁾.

La población, mercado laboral y declarantes en el IRPF en el quinquenio 2010-2014, es el siguiente:

16. Todos los datos se han obtenido de los diferentes Informes Anuales de Recaudación de la AEAT.

POBLACIÓN, MERCADO LABORAL Y DECLARANTES DE IRPF					
(1) Fuente: INE, (2) Puestos de trabajo equivalentes a tiempo completo, (3) En términos de personas-año y territorio fiscal común, (4) La suma de las partes no coincide con el total por las duplicaciones, (5) Personas declarantes es suma de declaraciones individuales y dos veces las conjuntas, (6) Rentas del trabajo, (p) Estimación provisional					
(Miles de personas, salvo indicación)	2010	2011	2012	2013	2014 (p)
CONTABILIDAD NACIONAL (1)					
Población total (2)	46.562	46.736	46.766	46.592	46.464
Ocupados (2)	18.148	17.685	16.902	16.351	16.540
Asalariados (2)	15.740	15.328	14.551	13.980	14.199
No asalariados (2)	2.408	2.357	2.350	2.371	2.341
Tasa asalaración (%)	86,7	86,7	86,1	85,5	85,8
EPA (1)					
Población mayor de 16 años	38.760	38.842	38.815	38.639	38.515
Activos	23.365	23.434	23.444	23.190	22.955
Ocupados	18.724	18.421	17.633	17.139	17.344
Parados (EPA)	4.640	5.013	5.811	6.051	5.610
Tasa paro	19,90	21,40	24,80	26,10	24,40
POBLACION CON RENTAS SUJETAS (3) (4)	27.294	27.010	26.664	26.289	26.369
Asalariados	13.646	13.424	12.856	12.441	12.644
Públicos	2.685	2.623	2.522	2.455	2.458
Privados	10.962	10.801	10.334	9.985	10.186
Pensionistas	8.498	8.608	8.705	8.832	8.937
Beneficiarios prestación desempleo	2.743	2.562	2.675	2.611	2.307
Empresarios y profesionales	3.250	3.260	3.254	3.276	3.345
Agrarios	1.014	1.015	1.001	987	978
Resto empresarios	1.490	1.511	1.531	1.570	1.623
Profesionales	747	734	722	719	743
Población retenida (sin resto de empresarios)	25.804	25.499	25.133	24.719	24.746
DECLARACIONES IRPF (4)	19.257	19.468	19.379	19.203	
Con rendimientos de trabajo	17.436	17.627	17.482	17.317	
Con rendimientos de capital mobiliario	16.084	15.817	14.074	13.251	
Con arrendamiento de inmuebles	1.579	1.664	1.755	1.855	
Con actividades empresariales y profesionales	3.335	3.349	3.345	3.376	
Personas declarantes de IRPF (3) (5)	23.733	23.801	23.590	23.319	
Personas no declarantes con rentas sujetas (6)	5.003	4.848	4.579	4.590	

Fuente: Informe Anual de Recaudación Tributaria de la AEAT.

Nótese que tan solo el 12,68 % de la población con rentas sujetas tienen la condición de empresarios individuales (2014). Es de notar también la disminución del número de asalariados, consecuencia sin duda de la crisis económica, y el aumento de los pensionistas. En definitiva, una disminución de 925 mil personas en la población con rentas sujetas a retención, en concreto, algo más de un 3 %.

Si nos centramos en la demografía empresarial en el IS durante el quinquenio 2009-2013, el resumen es el siguiente:

DEMOGRAFIA EMPRESARIAL					
(P) Estimación provisional					
(Miles de empresas, salvo indicación)	2009	2010	2011	2012	2013 (p)
DECLARANTES DE SOCIEDADES					
Total sociedades declarantes	1.419	1.421	1.421	1.423	1.416
Grandes empresas	29	26	25	23	22
Entidades de reducida dimensión	1.202	1.186	1.168	1.151	1.138
Cooperativas	30	29	29	28	28
Transparentes	26	27	26	25	25
Exentas	25	25	26	27	28
Fondos de inversión	6	6	6	5	5
Entidades de crédito y aseguradoras	1	1	1	1	1
Resto	102	121	142	163	170
Número sociedades activas	1.178	1.156	1.144	1.123	1.106
Número sociedades pertenecientes a grupos	23	29	31	32	34
Número de sociedades con beneficios	612	602	563	544	541
Porcentaje sobre el total	43,10	42,40	39,60	38,20	38,20
IMPORTES MEDIOS POR DECLARANTE (€)					
Resultado contable positivo	128.307	115.551	102.162	100.342	109.114
Base imponible positiva	67.411	54.661	46.354	50.019	56.740
Cuota líquida positiva	12.411	10.853	9.314	10.256	11.137
EMPRESARIOS DECLARANTES DE IRPF Y SOCIEDADES					
Empresarios personales (IRPF)	3.362	3.335	3.349	3.345	3.376
Sociedades (IS)	1.419	1.421	1.421	1.423	1.416
Número total de empresarios (IRPF+IS)	4.781	4.756	4.770	4.768	4.792

Fuente: Informe Anual de Recaudación Tributaria de la AEAT.

Si nos fijamos en el 2013 y consideramos una sociedad, un empresario, a los 3,3 millones de empresarios que ejercen la actividad como empresarios individuales hay que sumarle el 1,4 millón de sociedades. En total, 4,7 millones de empresarios de los que el 30 % ejercen su actividad a través de una sociedad y el 70 % como “*autónomo*”, colectivo, sin duda, cuantitativamente muy numeroso. Por su parte, las empresas que tributan como Grupo constituyen tan solo un 3 % del total. Así mismo, las cifras de empresas totales y de sociedades activas se mantienen más o menos similares en estos 4 años a excepción de las sociedades pertenecientes a Grupos que aumentan en un 48 %, circunstancia que puede obedecer a posibles procesos de concentración.

Llama la atención que solo el 38,20 % de las sociedades tienen beneficio, circunstancia que no solo explica la importante caída en la recaudación del IS sino el fuerte impacto negativo de la crisis.

Señalar, por último, que la cifra media de beneficio disminuye en ese quinquenio un 14,95 % y la media de cuota líquida un 10,26 %. La base imponible media positiva cae, también, un 15,83 %.

El número de declarantes y de empresarios se mantiene estable en ese periodo.

Por último, la composición de los declarantes del IVA en el periodo 2009-2013, es la siguiente:

DECLARANTES DE IVA					
(p) Estimación provisional (Miles de declarantes, salvo indicación)	2009	2010	2011	2012	2013 (p)
Número de declarantes	3.252	3.194	3.193	3.171	3.196
Por tipo de entidad					
Empresarios personales	1.892	1.857	1.866	1.861	1.893
Sociedades de las cuales	1.322	1.299	1.288	1.271	1.261
Grandes Empresas	36	31	30	30	28
Resto	1.286	1.268	1.257	1.241	1.233
Administraciones Públicas	8	8	9	9	9
Instituciones sin fines de lucro	29	30	31	30	33
Por régimen de IVA					
Régimen General	2.869	2.835	2.844	2.841	2.896
Empresarios	2.014	1.994	2.013	2.027	2.077
Profesionales	397	394	402	407	428
Arrendadores de locales	327	307	294	275	261
Agropecuarios	99	108	106	104	103
Sin actividad	33	30	29	28	26
Régimen simplificado	382	360	349	330	300
Sociedades anónimas y de responsabilidad limitada	1.066	1.046	1.034	1.019	1.053
En porcentaje de los declarantes de IVA	32,80	32,70	32,40	32,10	33,00
En porcentaje de los declarantes del IS	75,10	73,60	72,70	71,60	74,40
IVA devengado neto por declarante (€)	14.383	16.335	16.079	16.436	17.719
Declarantes de IVA /Nº total de empresarios (%)	68,00	67,20	66,90	66,50	66,70

Fuente: Informe Anual de Recaudación Tributaria de la AEAT.

Disminuye ligeramente el número de declarantes, básicamente, sociedades. Por régimen de IVA, el descenso se concentra en arrendadores de locales y régimen simplificado.

Aumenta el IVA devengado neto por declarante, circunstancia que hay que atribuir al aumento de los tipos de IVA.

En otro orden de cosas, la composición de la cuota diferencial del IRPF en el quinquenio 2009-2013 es la siguiente:

CUOTA DIFERENCIAL DEL IRPF					
(1) Sin descontar la reducción general por rendimientos del trabajo, (2) Declarantes y no declarantes, (p) Estimación provisional					
(Millones de euros, salvo indicación)	2009	2010	2011	2012	2013 (p)
RENDIMIENTOS NETOS	456.149	443.441	447.111	427.692	423.853
Trabajo (1)	375.260	372.475	374.498	360.353	357.457
Capital	50.088	40.684	43.606	39.176	37.742
Mobiliario	25.583	18.679	22.563	20.508	19.027
Inmuebles arrendados	11.520	11.709	11.935	11.397	10.977
Ganancias patrimoniales	12.984	10.295	9.108	7.271	7.739
Actividades Empresariales y otras rentas	30.801	30.282	29.007	28.163	28.654
REDUCCIONES	73.486	73.215	73.784	72.420	71.851
Rendimientos del trabajo	50.910	51.038	51.540	51.262	50.781
Rendimientos de viviendas arrendadas	2.417	2.714	3.241	3.078	3.074
Tributación conjunta	13.573	13.033	12.844	12.511	12.458
Planes de pensiones	6.362	6.171	5.885	5.294	5.227
Otras reducciones personales y familiares	224	259	273	276	311
BASE LIQUIDABLE	382.663	370.226	373.328	355.272	352.003
MINIMO PERSONAL Y FAMILIAR	113.533	112.164	112.847	111.266	109.842
TIPO INTEGRO (%)	19	19	19	20	20
General (%)	20	20	20	20	20
Especial (%)	18	20	20	24	24
CUOTA INTEGRA	73.607	71.826	72.404	72.451	72.084
General	67.631	66.906	66.978	66.943	66.901
Especial	5.976	4.920	5.426	5.508	5.183
DEDUCCIONES	11.474	6.201	6.204	5.549	4.943
Vivienda	5.691	5.030	4.756	4.042	3.438
Deducción 400 €	5.234	418	407	406	407
Otras	549	753	1.041	1.101	1.098
CUOTA LIQUIDA	62.133	65.625	66.200	66.902	67.141
Tipo efectivo sobre base liquidable (%)	16	18	18	19	19
Tipo efectivo sobre rendimientos netos (%)	14	15	15	16	16
RETENCIONES E INGRESOS A CUENTA	67.967	70.141	70.840	70.772	70.665

CUOTA DIFERENCIAL DEL IRPF					
(1) Sin descontar la reducción general por rendimientos del trabajo, (2) Declarantes y no declarantes, (p) Estimación provisional					
(Millones de euros, salvo indicación)	2009	2010	2011	2012	2013 (p)
Trabajo y actividades económicas	58.507	61.691	61.992	61.895	62.296
Capital mobiliario	4.862	3.828	4.465	4.551	4.256
Arrendamientos	1.434	1.450	1.404	1.450	1.337
Fondos Inversión	470	365	325	326	282
Pagos fraccionados	2.161	2.265	2.091	1.955	1.877
Transp. fiscal atribución rentas y otros	533	543	562	596	617
CUOTA DIFERENCIAL	-5.834	-4.516	-4.640	-3.870	-3.525
Deducción maternidad y nacimiento no anticipada	127	102	123	154	186
Resultado de la declaración	-5.961	-4.618	-4.763	-4.024	-3.711
A ingresar	6.009	6.373	6.343	6.798	6.858
A devolver	11.970	10.991	11.106	10.822	10.569
Deducción maternidad anticipada (2)	759	774	743	682	620
Deducción nacimiento anticipada (2)	1.009	996			
Cuota diferencia - deducciones maternidad y nacimiento	-7.729	-6.388	-5.506	-4.706	-4.330

Fuente: Informe Anual de Recaudación Tributaria de la AEAT.

Señalar que el pago del impuesto se materializa prácticamente en su totalidad a través de las retenciones lo que significa, de hecho, la financiación del Estado sin coste financiero. Subrayar, también, la importancia de las empresas como intermediarios ya que es a través de ellas que se materializa el pago de aquellas.

La diferencia entre los tipos efectivos sobre la base liquidable y los tipos íntegros se va reduciendo con el transcurso de los años. De 3,04 puntos, en 2009, a 1,38 en 2013. Ello es consecuencia del ligero aumento del tipo íntegro (20,48) y de la reducción en las deducciones circunstancias que, combinadas, hace aumentar también el tipo efectivo.

Los tipos efectivos con relación a las rentas brutas son los siguientes:

AÑOS	PORCENTAJE
(p) Estimación provisional	
2000	10,9
2001	11,4
2002	11,7
2003	10,7
2004	11,0
2005	11,4
2006	11,9
2007	11,9
2008	10,9
2009	10,7
2010	11,7
2011	11,9
2012	12,5
2013 (p)	12,8
2014 (p)	13,0

Si comparamos los tipos efectivos del IRPF con los del IS se observa cómo, curiosamente, no existe una gran diferencia entre ambos. En efecto, los tipos efectivos de este último son los siguientes:

(p) Estimación provisional	2009	2010	2011	2012	2013 (p)
EMPRESAS NO GRUPO					
Tipo íntegro (%)	28,3	28,2	28,1	28,4	28,4
Tipo efectivo sobre BI (%)	20,8	21,9	21,0	21,6	21,8
Tipo efectivo sobre RC>0 (%)	13,2	15,4	15,8	16,0	14,9
GRUPOS					
Tipo íntegro (%)	30,0	30,0	29,9	29,9	30,0
Tipo efectivo sobre BI (%)	15,1	16,4	17,5	18,1	16,0
Tipo efectivo sobre RC>0 (%)	6,4	5,0	3,8	5,3	6,0
DATOS AGREGADOS					
Tipo efectivo sobre BI (%)	18,4	19,9	20,1	20,5	19,6
Tipo efectivo sobre RC>0 (%)	9,7	9,4	9,1	10,2	10,2

Fuente: Informe Anual de Recaudación Tributaria de la AEAT.

Sin embargo, la diferencia entre los tipos íntegros y los tipos efectivos es en el IS mucho mayor que en el IRPF. En efecto; para el periodo de referencia, 2009 a 2013, el tipo íntegro medio en el IRPF es el 19,78 %, y el tipo medio efectivo sobre base liquidable el 17,9 %, esto es, 1,88 puntos porcentuales de diferencia. Sin embargo, en el IS, el tipo medio íntegro para empresas no Grupo es, en idéntico periodo, el 28,28 %, y el tipo medio efectivo el 21,42 %, esto es, 6,86 puntos porcentuales; diferencia que es mucho mayor en los Grupos en los que el tipo medio íntegro es el 29,96 % y el tipo medio efectivo sobre base imponible, el 16,62 %. Es decir, 13,34 puntos porcentuales. Recordemos que la diferencia entre uno y otro tipo son las deducciones; diferencia que, en el IS, y dada la mayor capacidad que las grandes empresas tienen de absorber deducciones, es mucho mayor. No obstante, el dato importante es averiguar si ese tipo efectivo es también progresivo en función del nivel de renta, cuestión que, al menos en el IS, parece intuirse que no es así. Hay que tener también en cuenta que en el IRPF determinados incentivos se articulan como reducción en la base, circunstancia que hace que su impacto no se visualice en términos de diferencia entre tipos íntegros y efectivos. Este es el caso, por ejemplo, de la reducción por rendimientos del trabajo y de la reducción por arrendamiento de viviendas.

Si la comparación de tipos se hace con relación al tipo efectivo sobre rentas netas y sobre resultado contable, el tipo medio efectivo en el IRPF es, en el periodo 2009-2013, el 14,92 %, y, en el IS, el 15,06 % para las empresas no Grupos y el 5,3 % para las empresas Grupo. Y si la comparación la hacemos en términos de tipos efectivos sobre base imponible y rendimientos netos, el tipo medio en el IRPF es el 14,92 % y, en el IS, un 21,28 % para las empresas no Grupo y un 16,62 % para

empresas Grupo. Este dato nos permite concluir que la recaudación en el IRPF es baja con relación al IS, circunstancia que obedece, sin duda, al nivel de rentas declarado en uno y otro impuesto.

Apuntar, por último, que el tipo medio íntegro en el IRPF es inferior al tipo medio íntegro en el IS, circunstancia cuya adecuada valoración requiere tener en cuenta que el tipo medio en el IRPF se ve “*afectado*” por las reducciones en base, circunstancia que no permite una comparación homogénea entre ambos.

A modo de resumen, hay que señalar que, si bien la intención del legislador es en el IS gravar más a las empresas que no son PYME, el resultado real, en términos de tipos efectivos, es todo lo contrario. Por otra parte, sorprende la fuerte caída que en el IS tiene el tipo medio de las empresas Grupo con relación a su tipo efectivo según el resultado contable. En cualquier caso, la comparación de tipos requiere que esta sea homogénea, circunstancia que en nada contribuye la articulación de incentivos de forma distinta en uno y otro impuesto. Mientras que en el IRPF estos se articulan en base y cuota, en el IS se materializan básicamente en deducciones de la cuota. En cualquier caso, sorprenden los tipos medios en el IRPF consecuencia, sin duda, del nivel de las rentas declaradas. Así mismo, la diferencia de tipos íntegros en el IRPF entre parte general y ahorro no es muy significativa. Un 19,78 % de tipo íntegro general, frente a un 21,18 % en el caso de las rentas del ahorro. Esto significa que a pesar de las ineficiencias redistributivas estas no ocasionan un perjuicio real para la Hacienda Pública. Ello no obsta, sin embargo, a que ese trato desigual no esté en modo alguno justificado en términos redistributivos.

Si nos centramos ahora en los rendimientos netos en el IRPF, observamos que en el periodo 2009-2013 los rendimientos netos del trabajo disminuyen un 4,7 %, los rendimientos del capital mobiliario un 25,63 %, los rendimientos por inmuebles arrendados un 4,71 %, las ganancias patrimoniales un 40,40 % y los rendimientos por actividades económicas un 6,97 %. En total, un 7,08 % de menos rendimientos netos. A pesar de ello, la cuota líquida aumenta un 8,06 %. En definitiva, disminución de la cifra de rendimientos netos y disminución también del peso relativo de las reducciones (un 2,22 %). Por el contrario, aumento de los tipos íntegros (1,24 puntos) y reducción de las deducciones. La cuota líquida por declarante (de 2.765 €, en 2010, a 2.879 €, en 2013) aumenta pues pero no por el aumento de los rendimientos netos, que disminuyen, sino por el aumento de tipos y por la disminución de reducciones y deducciones. Esto es, menores rendimientos, pero mayor tributación final, tributación que soporta, también, un colectivo más reducido de contribuyentes (de 23.733 millones de declarantes en 2010, a 23.319 millones de declarantes en 2013). En consecuencia, el esfuerzo fiscal por contribuyente es mayor.

Por su parte, y en el periodo 2013, los rendimientos netos del trabajo representan un 84,34 % con relación al total de las rentas netas, los rendimientos del capital mobiliario un 4,49 %, los rendimientos del capital inmobiliario un 2,59 %, las ganancias patrimoniales un 1,82 %, y los rendimientos netos de actividades económicas un 6,76 %. El peso relativo de las rentas del trabajo con relación al 2009 se ha incrementado 2,07 puntos porcentuales.

En lo que al IS se refiere, la liquidación correspondiente al quinquenio 2009-2013 es la siguiente:

LIQUIDACION DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. DESGLOSE ENTRE GRUPOS Y NO GRUPOS						
(1) Sociedades no financieras, (p) estimación provisional						
(Millones de euros, salvo indicación)	2009	2010	2011	2012	2013 (p)	2014 (p)
EMPRESAS NO GRUPO						
RESULTADO CONTABLE POSITIVO	87.194	69.088	64.096	65.502	73.306	
BASE IMPONIBLE POSITIVA	55.281	48.622	48.080	48.527	50.094	
Tipo íntegro (%)	28	28	28	28	28	
CUOTA LÍQUIDA POSITIVA	11.516	10.665	10.117	10.485	10.916	
Tipo efectivo sobre BI (%)	21	22	21	22	22	
Tipo efectivo sobre RC>0 (%)	13	15	16	16	15	
GRUPOS CONSOLIDADOS						
RESULTADO CONTABLE POSITIVO	94.882	95.076	81.120	77.292	81.195	
BASE IMPONIBLE POSITIVA	40.380	29.036	17.810	22.653	30.247	
Tipo íntegro (%)	30	30	30	30	30	
CUOTA LÍQUIDA POSITIVA	6.095	4.754	3.122	4.110	4.853	
Tipo efectivo sobre BI (%)	15	16	18	18	16	
Tipo efectivo sobre RC>0 (%)	6	5	4	5	6	
BASE IMPONIBLE POSITIVA CONSOLIDADA	95.661	77.658	65.889	71.181	80.341	90.571
RESULTADO BRUTO EXPLOTACION (2)		-	-	-		133.323
TOTAL CUOTA LÍQUIDA POSITIVA	17.612	15.419	13.239	14.595	15.769	18.370
RESULTADO CONTABLE POSITIVO						177.838
Beneficios sociedades cotizadas (1994=100) (1)						289
IMPUESTO SOCIEDADES DEVENGADO						18.620
Tipo efectivo sobre BI (%)	18	20	20	21	20	
Tipo efectivo sobre RC>0 (%)	10	9	9	10	10	
Tipo efectivo (%)						21
CUOTA DIFERENCIAL NETA	703	986	-209	-2.565	-3.310	

Fuente: Informes Anuales de Recaudación Tributaria de la AEAT.

Tomando también como referencia el 2013, nótese que, del total de la cuota líquida, un 30,78 % corresponde a los Grupos y un 69,22 % a los no Grupo. Más significativo es que ese 30,78 % se aporta por el tan solo 2,4 % de los declarantes del IS. El resto, lo aporta el 97,6 %. Y es precisamente ese 2,4 % quien tiene los tipos efectivos menores tanto con relación a la base imponible como con relación al resultado contable. Hay que tener en cuenta que, en esos periodos, el tipo impositivo era del 30 %. La diferencia es pues sustancial. Así mismo, mientras que la cuota líquida de los Grupos ha caído un 20,38 %, la de los no Grupos tan solo un 5,21 %

Otros datos de interés surgen de los siguientes datos:

	2007	2008	2009	2010
TOTAL INGRESOS (millones de euros)	318.751	297.740	265.509	279.955
NÚM. HABITANTES EN ESPAÑA	45.226	45.954	46.362	46.576
Total ingresos/Número Habitantes (euros/habitante)	7.047,96	6.479,09	5.726,87	6.010,71
NÚM. POBLACIÓN RENTAS SUJETAS (miles de personas)	27.695	27.969	27.967	27.294
Total ingresos / Número población (euros/población rentas sujetas)	11.509,33	10.645,36	9.493,65	10.257,02
NÚM. DECLARANTES IRPF (miles de personas)	23.416	24.055	23.912	23.733
Total ingresos / Número Declarantes (euros/declarante)	13.612,53	12.377,47	11.103,59	11.796,02
IRPF (millones de euros)	72.614	71.341	63.857	66.977
NÚM.DECLARANTES IRPF (miles de personas)	23.416	24.055	23.912	23.733
IRPF/ Número Declarantes IRPF (euros/declarante)	3.101,04	2.965,75	2.670,50	2.822,10
IS (millones de euros)	44.823	27.301	20.188	16.198
NÚM. SOCIEDADES DECLARANTES (miles de declarantes)	1.413	1.422	1.419	1.421
IS / Núm. Sociedades Declarantes (euros/declarante)	31.721,87	19.199,02	14.226,92	11.399,01

	2007	2008	2009	2010
IVA (millones de euros)	55.851	48.021	33.567	49.086
NÚM. DECLARANTES IVA (miles de declarantes)	3.492	3.357	3.252	3.194
IVA / Núm. Declarantes IVA (euros/declarante)	15.993,99	14.304,74	10.321,96	15.368,19

	2011	2012	2013	2014
TOTAL INGRESOS (millones de euros)	281.319	281.174	278.388	288.859
NÚM. HABITANTES EN ESPAÑA	46.742	46.761	47.030	47.300
Total ingresos/Número Habitantes (euros/habitante)	6.018,55	6.013,00	5.919,37	6.106,96
NÚM. POBLACIÓN RENTAS SUJETAS (miles de personas)	27.010	26.664	26.289	26.369
Total ingresos / Número población (euros/población rentas sujetas)	10.415,36	10.545,08	10.589,52	10.954,49
NÚM. DECLARANTES IRPF (miles de personas)	23.801	23.590	23.319	
Total ingresos / Número Declarantes (euros/declarante)	11.819,63	11.919,20	11.938,25	
IRPF (millones de euros)	69.803	70.619	69.951	72.662
NÚM.DECLARANTES IRPF (miles de personas)	23.801	23.590	23.319	
IRPF/ Número Declarantes IRPF (euros/declarante)	2.932,78	2.993,60	2.999,74	
IS (millones de euros)	16.611	21.435	19.945	18.713
NÚM. SOCIEDADES DECLARANTES (miles de declarantes)	1.421	1.423	1.416	
IS / Núm. Sociedades Declarantes (euros/declarante)	11.689,66	15.063,25	14.085,45	
IVA (millones de euros)	49.302	50.464	51.931	56.174
NÚM. DECLARANTES IVA (miles de declarantes)	3.193	3.171	3.196	
IVA / Núm. Declarantes IVA (euros/declarante)	15.440,65	15.914,22	16.248,75	

Fuente: elaboración propia. Datos: Informes Anuales de Recaudación Tributaria de la AEAT.

Se comparan aquí los ingresos por declarante en IRPF, IS e IVA teniendo en cuenta la cifra total de recaudación que se consigna en el Informe Anual de Recaudación de la AEAT y los declarantes por cada impuesto. El impuesto que más recauda por declarante es el IVA (14.798,93 € de media por declarante en el periodo 2007-2014), seguido del IS (16.769,31 en idéntico periodo) y, por último, y a una considerable distancia, el IRPF (2.925,50 €). Es de notar pues el esfuerzo fiscal que las empresas hacen, como intermediarios y como contribuyentes “*stricto sensu*”, esfuerzo al que hay que añadir el de las cotizaciones sociales. Sorprende, de nuevo, la baja recaudación por el IRPF cuya consecuencia, como ya hemos dicho, es el nivel de rentas y, seguramente, la merma recaudatoria que suponen en este impuesto los incentivos y beneficios fiscales además de las exenciones.

Si consideramos que se trata de declarantes “*independientes*”, que no es así, el 5,06 % de los declarantes totales (los del IS) aporta el 14,06 % del total de los recaudado por los tres impuestos, el 11,44 % de los declarantes totales (los del IVA), aporta el 36,62 % del total recaudado, y el 83,50 % de los declarantes (los del IRPF), el 49,32 % restante.

Si tenemos ahora en cuenta que tanto el IS como el IVA y los Impuestos Especiales lo acaban finalmente soportando los contribuyentes vía precio, circunstancia que ocurre, también, con las cotizaciones a la Seguridad Social, los ingresos totales (impuestos y cotizaciones sociales) por habitante son, en 2013, de 5.919,35 €.

Por su parte, la base imponible/liquidable por declarante en el IRPF y en el IS es la siguiente:

(1) En términos de personas-año y territorio fiscal común, (2) Personas declarantes es suma de declaraciones individuales y dos veces las conjuntas. (p) estimación provisional	2009	2010	2011	2012	2013 (p)
Base liquidable IRPF (millones de euros)	382.663	370.226	373.328	355.272	352.003
Personas declarantes de IRPF (1) (2) (miles de personas)	23.912	23.733	23.801	23.590	23.319
Base liquidable por persona (euros)	16.002,97	15.599,63	15.685,39	15.060,28	15.095,12
Base imponible positiva consolidada (millones de euros)	95.661	77.658	65.889	71.181	80.341
Sociedades declarantes de IS (miles de personas)	1.419	1.421	1.421	1.423	1.416
Base imponible por sociedad (euros)	67.414,38	54.650,25	46.368,05	50.021,78	56.737,99

Fuente: Informe Anual de Recaudación Tributaria de la AEAT.

Las rentas empresariales son, como es lógico, superiores a las rentas que integran el IRPF.

Por último, son también de interés los siguientes datos:

(1) Puestos de trabajo equivalentes a tiempo completo (Millones de euros, salvo indicación)	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Tipos efectivos (%). Total Renta y de Gasto	13,6%	12,6%	12,4%	13,2%	13,4%	14,1%	15,1%	15,2%
Total Rentas Brutas	572.392	596.653	586.253	573.852	576.212	551.052	543.679	542.929
Remuneración por asalariado (euros) (1)	30.193	32.265	33.615	34.402	34.699	34.492	35.068	34.994
Renta media retenida	19.433	20.447	20.151	20.992	21.244	20.784	20.719	20.753

Fuente: Informes Anuales de Recaudación Tributaria de la AEAT.

En definitiva, un sistema tributario cada vez menos progresivo y que se financia básicamente a través de las retenciones y de

los pagos fraccionados, con importantes déficits redistributivos, con una muy baja apuesta por la empresa, que es por su parte quien mayor esfuerzo fiscal hace en el pago de impuestos, con una baja recaudación en el IRPF consecuencia seguramente del nivel de rentas que lo integran, con inequidades internas en el IS en cuanto a tipos efectivos y con una concentración importante de los contribuyentes en el IS e IVA con relación al importe que se recauda.

En este contexto de necesidad de apoyar a la empresa, sorprende, también, la penalización de la que son objeto los salarios a través de las cotizaciones sociales y el IRPF.

Si nos ceñimos a lo que los números reflejan, hay que concluir que, con excepción del IVA, de los Impuestos Especiales y de las cotizaciones sociales, la casi totalidad de lo que se recauda se ingresa a través de retenciones y pagos fraccionados. Por su parte, la práctica totalidad de los ingresos, incluidos los procedentes del IVA, Impuestos Especiales y cotizaciones sociales, se recaudan a través de empresas. Esto quiere decir que 4,7 millones de declarantes (1,4 del IS y 3,3 del IRPF), en concreto, los empresarios “*stricto sensu*”, recaudan la casi totalidad de lo que se ingresa. Dicho de otra forma, el sistema tributario y la Seguridad Social depende, fundamentalmente, del 18 % de los declarantes (1,4 millones de empresas en el IS y 3,3 de empresas en el IRPF). Sin embargo, lo cierto es que la totalidad de los ingresos por impuestos y cotizaciones sociales lo soportan las personas físicas como tales; personas que no visualizan en cambio la “*carga*” real que verdaderamente soportan. Se trata, sin duda, de un fenómeno de “*ilusión financiera*”. Y lo que es peor; su inmensa mayoría presenta tan solo su declaración por el IRPF por el mero hecho de que esta es con derecho a devolución, importe, sin duda, que sí que se interioriza aunque no se haga lo mismo con el de su esfuerzo fiscal, esto es, con lo que se paga de verdad. Y si este se descono-

ce, más todavía el que los ingresos por habitante son, en 2014, de 6.106,88 € por persona o, mejor, que quienes realmente soportan la presión fiscal son los ciudadanos con rentas, esto es, los 12.644 mil asalariados, los 8.937 mil pensionistas, los 2.307 mil beneficiarios de la prestación por desempleo y los 3.345 mil empresarios individuales, esto es, 27.233 mil personas físicas que soportan, sin saberlo, una fiscalidad media de 10.606,95 € por persona, esto es, el 61,60 % de las rentas brutas de los hogares. En definitiva, mientras que los verdaderos contribuyentes viven en una absoluta *“ilusión financiera”*, las empresas son quienes soportan realmente las tareas de recaudación y quienes de verdad *“visualizan”* la *“carga”* fiscal. En este perverso contexto, los impuestos son para las empresas un coste que se traslada vía precio y para los perceptores de rentas una disminución de su renta disponible. La reflexión es pues necesaria.

Llegados a este punto, toda reforma del sistema tributario tiene también un límite importante en la situación económica del país, situación que obliga a tener en cuenta dos aspectos básicos: la cuenta de resultados, esto es, el déficit o superávit presupuestario, y el equilibrio financiero, esto es, la situación patrimonial. Ambos aspectos nos determinan las necesidades *“adicionales”* de financiación a corto, medio y largo plazo. Veamos tan solo unos pocos datos.

A 31/12/14, el endeudamiento público total de España asciende a 947.892 millones de euros, esto es, a 20.411 € por habitante (46.440 mil habitantes), endeudamiento que ha ido creciendo de forma ininterrumpida en los últimos años. Por su parte, los Fondos Propios son, en idéntica fecha, negativos por importe de 324.753 millones de euros.

El importe de la Deuda Pública española representaba, a 31/12/14, el 91 % del PIB, porcentaje que ha tenido una fuerte

subida en el periodo 2010-2014 que ha pasado del 57,4 %, en 2010, al 91 % en 2014.

Así mismo, los resultados del 2014 han sido negativos por importe de 59.051 millones de euros, tendencia que se mantiene en los últimos años. Esto quiere decir que el importe de los gastos (295.496 millones de euros en 2014 más 26.568 millones de euros en concepto de coste financiero) es superior al de los ingresos (264.776 millones de euros) y que no solo no se generan recursos suficientes para hacer frente al fuerte endeudamiento, sino que su importe aumenta así inexorablemente. Dicho de otra forma, el déficit aumenta el endeudamiento, déficit que significa que los impuestos que se recaudan no cubren el importe de los gastos.

Además, hay que tener en cuenta que la cifra de parados y de pensionistas ha aumentado. De 2,2 millones de parados, en 2004, a 5,6 en 2014, y de 7,9 millones de pensionistas, en 2004, a 9,2 en 2014. Por su parte, el porcentaje de población activa ha descendido. Del 58 %, en 2004, al 49 % en 2014. La ratio de ocupados con relación a pensionistas ha disminuido también en idéntico periodo. Del 229 %, en 2004, al 187% en 2014. Es decir, menos cotizantes a la SS, más prestaciones por satisfacer y un mayor número de contribuyentes con menores posibilidades de aportar ingresos vinculados a un trabajo efectivo.

En definitiva, es imprescindible crear riqueza, esto es, crear empleo. Y para ello, es imprescindible apoyar a las empresas y crear el marco favorable para dinamizar la economía. Solo así es posible generar mayores ingresos que permitan que el resultado anual sea positivo y generar así la tesorería suficiente para hacer frente al endeudamiento. Aun así, y dada la magnitud de este, es también necesario reducir el gasto *“estructural”*, reducción que no significa en absoluto recortar el Estado social. En

este contexto, los resultados de la lucha contra el fraude y los mayores ingresos que la recuperación económica genere se han de destinar fundamentalmente a reducir esta importante cifra de endeudamiento. No hay pues mucho margen para reducir los impuestos. Hacerlo, comprometería mucho más la delicada situación económica de España. Cuestión distinta es su *“reordenación”*, aspecto sobre el que después volveremos. Se impone pues una vez más revisar la eficiencia y eficacia en la gestión del gasto y evitar todo tipo de duplicidades.

Haciendo una breve proyección económica se observa que con un incremento del 12% de los ingresos en 6 años y una disminución de los gastos en un 25% en 5 años, a partir del ejercicio 5 se consigue ya un superávit. En cualquier caso, el problema principal a resolver es el del elevado coste financiero como consecuencia de nuestro también elevadísimo endeudamiento. Este es, en definitiva, el contexto que no hay que olvidar en cualquier proceso de reforma.

2.2.1.5.- La denominada “erosión de bases imponibles” o “planificación fiscal agresiva” y la percepción de que las grandes empresas “eluden” la tributación.

Uno de los problemas con el que nos enfrentamos actualmente es el conocido como *“erosión de bases imponibles”* o *“planificación fiscal agresiva”* y que consiste en deslocalizar bases imponibles de un Estado con mayor tributación a un Estado con menor tributación. No se trata de deslocalizaciones *“reales”* de empresas, sino de operaciones puntuales entre sociedades de un mismo grupo pero ubicadas en diferentes Estados, operaciones que aprovechan las *“lagunas normativas”* que a nivel internacional existen para reducir la tributación, operaciones, normalmente, *“artificiosas”* o, si se prefiere, cuyo único o principal motivo es su fiscalidad.

La tipología de las mismas es muy diversa. Desde los conocidos “*pactos fiscales*” o “*tax ruling secretos*” que, consecuencia del caso “*lux-leaks*”, desveló determinados acuerdos “*ad hoc*” de determinados Estados con determinadas multinacionales, hasta otras operaciones puntuales, complejas y muy variadas; operaciones en las que intervienen normalmente los conocidos como “*paraisos fiscales*” o u otros Estados que, no teniendo tal consideración, gozan de una tributación menor de la que es habitual en el resto de Estados. Este es por ejemplo el caso de Irlanda. En efecto; recientemente se ha conocido la fusión de Pfizer con Allergan mediante el proceso de lo que se denomina “*fusión inversa*”, esto es, que es Allergan, la empresa pequeña, quien absorbe a la empresa grande, procedimiento que, según parece, se ha utilizado para que el domicilio fiscal de la nueva compañía radique en Irlanda, que es donde Allergan tiene su domicilio fiscal, y beneficiarse así de la atractiva fiscalidad de ese país.

Con la finalidad de poner coto a tales prácticas, varias son las iniciativas que están en marcha. Así, por ejemplo, la Unión Europea está intentando combatir los “*tax ruling*” mediante la vía de declarar la existencia de posibles ayudas de Estado “*presuntamente*” ilegales. Este es el caso de los dos expedientes que la Comisión Europea ha iniciado ya al considerar presuntamente ilegales los acuerdos alcanzados con el fabricante de automóviles FIAT y con la cadena estadounidense de cafeterías Starbucks por los Gobiernos de Luxemburgo y Holanda, respectivamente. Con relación a esta misma cuestión, la Unión Europea está también trabajando en la línea del necesario intercambio de información del contenido de tales acuerdos. Sea como fuere, no pone coto a los mismos, pero sí los condiciona a su información, cuestión esta trascendental para el Estado “*perjudicado*” por la transferencia de beneficios a otros Estados. En este sentido, la reunión del Consejo ECOFIN de la UE representó un avance importante.

Por su parte, y junto a esta cuestión puntual, hay que citar también lo que se conoce de forma genérica como el proyecto “BEPS” (*Base Erosion and Profit Shifting*), cuyo objetivo es adoptar medidas que eviten “la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, mediante la utilización de lagunas normativas o duplicidades no coordinadas o armonizadas que suponen que finalmente se produzcan situaciones de doble no imposición internacional.

El Ecofin, además de respaldar el Plan BEPS de la OCDE, se ha pronunciado también en su ya citada reunión sobre cómo ejecutarlo en la UE. En este sentido, el Consejo ha optado por dos opciones complementarias: medidas legislativas (Directivas), a las que se dará prioridad, y medidas no legislativas (“*soft-law*”), principalmente, en el seno del Grupo del Código de Conducta sobre fiscalidad empresarial.

Recientemente, la Comisión Europea ha propuesto también que los Estados miembros puedan gravar los beneficios que las multinacionales obtienen en territorio europeo pero que aprovechando alguna laguna legal o artilugio “*transferen*” a paraísos fiscales o de baja tributación.

Así mismo, el Parlamento Europeo ha reclamado que los Estados miembros que hayan concedido una ayuda fiscal ilegal no se puedan beneficiar de los importes recuperados a raíz de una infracción de la normativa comunitaria y propone que tales importes se transfieran a los Estados miembros que hayan sufrido la erosión fiscal de sus bases o al presupuesto de la Unión Europea. Esta es una de las demandas que la Eurocámara incluye en su “*Informe anual sobre la política de la competencia*”.

Tales medidas se circunscriben de hecho en el marco de la problemática que plantea la valoración de las conocidas como

“operaciones vinculadas” aunque con especial acento en las operaciones presuntamente *“artificiosas”* o que se aprovechan de esa doble no imposición.

Se trata, digámoslo claro, de operaciones en las que parece evidente que la fiscalidad es el único motivo que en ellas subyace; operaciones, cierto, al límite, pero que, como tal, no constituyen fraude sino, a lo sumo, evasión fiscal; operaciones *“no deseadas”* pero lícitas en sí mismas. Estamos, en cualquier caso, en la *“delgada línea roja”*; en la *“frontera entre lo que es y no es posible”*; ante operaciones complejas en un contexto internacional no armonizado.

Se trata, en definitiva, de operaciones en las que las empresas que intervienen tienen una fuerte implantación y dispersión internacional; de grandes empresas con resultados de explotación importantes.

Pero esta cuestión nada tiene que ver con las verdaderas deslocalizaciones, esto es, con aquellos casos en los que es una realidad indubitada el traslado de una empresa o la apertura de un nuevo centro de negocios en Estados o países de menor tributación.

Y en este sentido, hay que afirmar sin ambages que es perfectamente lícito que las empresas pretendan reducir sus costes, entre ellos los fiscales, como medio para mejorar su rentabilidad y competitividad. Nada pues hay que objetar respecto a la decisión de cualquier empresa de trasladarse por tal motivo o de crear un centro de negocio en un Estado o Estados en los que la fiscalidad es menor. Su localización es una decisión que solo corresponde a los operadores económicos. Nada pues que decir si se trata de traslados *“reales”* y de centros de negocios *“reales”*. En este contexto, hay que subrayar también que tampoco plan-

tea ningún problema la utilización de “paraísos fiscales” o “zonas de nula tributación”. Si estos se utilizan con relación a negocios u operaciones lícitas y reales, nada que objetar. Se trata, en todo caso, de un problema de transparencia. Pero no se puede por ello “criminalizar” a los paraísos fiscales. Los Tribunales son en este sentido firmes: se trata de una lícita opción de la empresa. Lo relevante es que se acredite la existencia de una actividad económica real.

Conviene señalar que España ha adoptado ya varias medidas “anti elusión” tanto en el ámbito del IS ⁽¹⁷⁾ como en el del go-

17. Así, por ejemplo, el art. 8.1 de la Ley del IS, señala que se consideran residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos:

- a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas.
- b) Que tengan su domicilio social en territorio español.
- c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español.

A estos efectos, se entiende que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades. Y en este sentido, dicho precepto establece que la “*Administración tributaria podrá presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación, según lo previsto en el apartado 2 de la Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, o calificado como paraíso fiscal, según lo previsto en el apartado 1 de la referida disposición, tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la gestión de valores u otros activos*”.

Así mismo, su art. 23 limita la aplicación de la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles a que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o calificado como paraíso fiscal, salvo que esté situado en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos y que realice actividades económicas.

Su art. 100, relativo a la imputación de rentas positivas obtenidas por entidades no residentes, contempla en su número 14 las particularidades que se han de dar en el caso de que la entidad participada resida en un país o territorio calificado como paraíso fiscal o en un país o territorio de nula tributación.

En otro orden de cosas, la Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, define el concepto de paraíso fiscal, de nula tributación y de efectivo intercambio de información tributaria. Establece al respecto que tienen la consideración de paraísos fiscales los países y territorios que se determinen reglamentariamente.

De acuerdo con su número 3, “*existe nula tributación cuando en el país o territorio*

bierno corporativo ⁽¹⁸⁾. Así mismo, España ha firmado recién

de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según corresponda". A estos efectos, "tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta. En el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, también tendrán dicha consideración las cotizaciones a la Seguridad Social en las condiciones que reglamentariamente se determinen". Y prosigue. "Se considerará que se aplica un impuesto idéntico o análogo cuando el país o territorio de que se trate tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que sea de aplicación, con las especialidades previstas en el mismo".

El número 4 de dicha disposición establece igualmente que "existe efectivo intercambio de información tributaria con aquellos países o territorios que no tengan la consideración de paraísos fiscales, a los que resulte de aplicación:

a) un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, siempre que en dicho convenio no se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es insuficiente a los efectos de esta disposición;

b) un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria; o

c) el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010".

Así mismo, el Reglamento del IS contempla determinadas obligaciones de información en el marco de las denominadas operaciones vinculadas entre las que cabe destacar la recogida en su art. 14 relativa a lo que se denomina "información país por país" y que ha de comprender, entre otros, los ingresos brutos del grupo, distinguiendo entre los obtenidos con entidades vinculadas o con terceros, los resultados antes del Impuesto sobre Sociedades o Impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo, los Impuestos sobre Sociedades o Impuestos de naturaleza idéntica o análoga satisfechos, incluyendo las retenciones soportadas, y los Impuestos sobre Sociedades o Impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo devengados, incluyendo las retenciones.

Por su parte, el Capítulo VIII de su Reglamento regula también las obligaciones de información con relación a las operaciones con personas o entidades no vinculadas residentes en paraísos fiscales.

Señalar, por último, que se han adoptado también diferentes medidas normativas con relación a temas muy puntuales como por ejemplo la subcapitalización.

18. Así, por ejemplo, el art. 529 cuaterdecies de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo, regula como facultades de la Comisión de Auditoría en las Sociedades Cotizadas y, entre otras, supervisar la eficacia del control interno de la sociedad, la auditoría interna y los sistemas de gestión de riesgos, incluidos los fiscales, e informar, con carácter previo, al Consejo de Administración sobre la creación o adquisición de participaciones en entidades de propósito especial o domiciliadas en países o territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales y las operaciones con partes vinculadas.

Por su parte, su art. 529 ter contempla como facultades indelegables del Consejo de Administración y, entre otras, la determinación de la política de control y gestión de riesgos, incluidos los fiscales, y la supervisión de los sistemas internos de información y control, la aprobación de las inversiones u operaciones de todo tipo que por su elevada cuantía o especiales características, tengan carácter

temente (enero de 2016) el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el Intercambio de Información “*país por país*”, auspiciado por la OCDE. El acuerdo supone un paso relevante en la transparencia de la información tributaria a nivel internacional. El intercambio de información “*país por país*” está incluido en el “*Plan de Acción BEPS*” (“*Base Erosion and Profit Shifting*”) de la OCDE, de lucha contra la erosión de bases imponibles, la planificación fiscal agresiva y la transferencia artificial de beneficios empresariales. Hay que destacar, también, que España se había ya adelantado a las recomendaciones de la OCDE y a las previsiones de la CE al incluir tales obligaciones de información en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Los informes “*país por país*” se compartirán de manera automática con los otros países firmantes, a través de intercambio de información intergubernamentales.

En cualquier caso, es una realidad objetivamente incuestionable que las empresas con mayores recursos, y que de forma coloquial se identifican con las “*grandes empresas*”, son las que mayores posibilidades tienen para crear estructuras empresariales reales que, según cuál sea su localización concreta, les permiten optimizar su fiscalidad y, en definitiva, sus costes. Esto es especialmente “*llamativo*” cuando se constata que su tributación efectiva en España no solo es baja en términos nacionales sino también en términos de su renta “*mundial*”, esto es, cuando se constata su baja tributación efectiva con relación a los beneficios totales que han obtenido en todos los países en los que operan. Pero existiendo la debida transparencia informativa el

estratégico o especial riesgo fiscal, salvo que su aprobación corresponda a la junta general, la aprobación de la creación o adquisición de participaciones en entidades de propósito especial o domiciliadas en países o territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales, así como cualesquiera otras transacciones u operaciones de naturaleza análoga que, por su complejidad, pudieran menoscabar la transparencia de la sociedad y su grupo, y la determinación de la estrategia fiscal de la sociedad.

problema excede, para entendernos, de nuestra propia competencia como país. Estamos, en todo caso, ante un problema de “ética” tributaria pero, en ningún caso, de evasión fiscal. De un problema de “ética” porque no parece razonable que la “carga” tributaria se esté distribuyendo de forma realmente redistributiva entre todos los agentes y operadores que intervienen en la economía; cuestión, esta, que hay que resolver teniendo también en cuenta los efectos positivos que para la economía nacional aportan estas empresas, en concreto, empleo, o, mejor, riqueza. En cualquier caso, es cierto que en términos “redistributivos” la contribución de estas no parece proporcional. En cualquier caso, esta es también la inevitable consecuencia de una economía abierta, globalizada, altamente tecnificada, y en un claro contexto de “competencia fiscal” internacional. Y la pregunta es obvia: ¿qué ocurriría si se aumenta la fiscalidad? O, mejor, ¿hasta qué límite se puede esta incrementar? La respuesta no es fácil. Y no lo es porque aceptar una fiscalidad “ciertamente privilegiada” por riesgo de “deslocalización” y, por tanto, con el riesgo de perder su contribución económica con las consecuencias que además ello comportaría, significa aceptar que la carga tributaria debe ser soportada en mayor medida por las rentas del trabajo al ser, recordémoslo, las más difícilmente deslocalizables. Y la respuesta no es tampoco nada fácil porque las empresas son la fuente de creación de riqueza. Sin empresas, no hay empleo. Y sin empleo, el bienestar es imposible. Y el Estado, recordémoslo también, lo financiamos todos con nuestros impuestos. Por tanto, sin trabajo, o, mejor, sin riqueza, no hay ni bienestar ni nada a redistribuir. ¿Un bucle sin salida? No. La respuesta a nuestras preguntas hay que encontrarla en el contenido de nuestras primeras reflexiones. La reacción de tales empresas, y de las empresas en general, dependerá del proyecto de país que se les ofrezca o, mejor, de las “reglas de juego” con las que han de convivir. Si la contrapartida es una justicia rápida, una normativa sencilla y simple, un “marco” normativo

estable, seguridad jurídica, capital humano cualificado y, si se nos permite, calidad de vida, no hay duda de que, con el equilibrio necesario que ha de presidir la eficiencia y la equidad, la fiscalidad no debe ser un obstáculo. Y es obvio que estas empresas, como cualesquiera otras, se benefician de ese proyecto de sociedad, de ese Estado social. Y es obvio, por tanto, que estas han de contribuir a él de forma progresiva en la medida en que son también beneficiarias de sus *“beneficios sociales”* porque se benefician, sin duda, de una adecuada política educativa, de una calidad sanitaria, de unas infraestructuras, de su *“marco”* normativo estable, etc. Y una vez más se pone de manifiesto que la aceptación social de los impuestos está en gran medida en función de la confianza y seguridad que el Estado transmita con sus políticas.

Se trata, en definitiva, de que la empresa no visualice los impuestos como un coste, sino como una inversión con retorno; exactamente igual que la percepción que podemos tener al pagar una mutua o aseguradora privada, un gimnasio, un restaurante o unas vacaciones. El contribuyente se ha de sentir satisfecho por lo que paga; ha de percibir que existe una adecuada relación precio-calidad. Lo mismo la empresa. Ha de visualizar una utilidad que se expresa en algo tan ambiguo como un *“sistema que funciona”*. Concebir los impuestos como un coste es una percepción negativa de los mismos. Es, si se nos permite, un fracaso del Estado social; fracaso, porque lo que subyace en ella es una concepción típica del Estado soberano.

Dicho lo anterior, hay que afirmar, también, que el Estado social tiene una acepción o dimensión distinta según cada Estado, esto es, según las circunstancias concretas de cada uno. Podemos fijar sin duda unos objetivos muy ambiciosos, pero su financiación está irremediabilmente en función de las posibilidades de cada Estado o, mejor, de quienes lo integran; de sus

ciudadanos; de sus empresas. Una limitación pues importante a la financiación de cualquier Estado es el nivel de riqueza que este sea capaz de producir. Y volvemos de nuevo al principio. Los impuestos se han de percibir como necesarios. De lo contrario, siempre existirá un rechazo sistemático a los mismos.

Pues bien; la lucha contra la deslocalización de bases imponibles es, fundamentalmente, una lucha en favor de la bondad de los impuestos. Si se consigue de verdad percibirlos como necesarios, aquella disminuirá. Si las reglas de juego son una justicia rápida, garantizar la máxima seguridad jurídica, un “marco” jurídico sencillo, simple y estable, habremos hecho un gran avance. Pero desde el convencimiento; no desde la imposición. El fracaso o acierto del sistema tributario depende pues de la “apuesta” que al respecto haga cada Estado en función de sus circunstancias y posibilidades. Los principios son, para entendernos, iguales para todos. Su aplicación concreta depende sin embargo de cada Estado y de sus circunstancias. Y en este contexto, la verdadera competencia entre Estados reside en el nivel de riqueza y bienestar que cada uno sea capaz de ofrecer a sus ciudadanos y contribuyentes mediante una gestión eficiente y eficaz de las políticas de gasto.

En cualquier caso, es evidente que la “*competencia fiscal internacional*” afecta o limita el diseño redistributivo de un sistema tributario y contribuye a la percepción de falta de equidad. Y es cierto, también, que un sistema muy redistributivo podría ser ineficiente. Ello no justifica, sin embargo, penalizar a un tipo de rentas respecto al resto.

Una última cuestión. ¿Contribuiría en algo una plena armonización fiscal? Personalmente soy muy pesimista. Primero, porque lo más importante es la armonización de tipos, quimera esta utópica e imposible. Baste reconocer el fracaso que el IVA

ha representado al respecto. Y segundo, porque el problema excede de los Estados miembros. Se trata de un problema de competencia fiscal internacional en un mundo globalizado en el que la deslocalización, unido a la alta tecnificación, no es hoy ningún problema. Hay, eso sí, que avanzar en transparencia y buenas prácticas internacionales. Este es, creemos, el único camino posible.

2.2.1.6.- La percepción de “privilegios fiscales”. Otras desigualdades tributarias con efectos redistributivos. Algunos casos en particular.

Aunque los supuestos que ejemplifican mejor los déficits redistributivos de nuestro sistema tributario son los hasta aquí comentados, no se pueden tampoco ignorar otros supuestos en concreto que constituyen, también, casos particulares de inequidad y, por tanto, de quiebra de una finalidad redistributiva, que el contribuyente percibe, además, como verdaderos “*privilegios fiscales*” injustificados. Veamos alguno de ellos.

2.2.1.6.1.- La fiscalidad de determinados deportistas: el régimen especial de “impatriados”.

La reforma fiscal aprobada a finales de 2014 ha modificado definitivamente el régimen fiscal de las rentas obtenidas por los deportistas profesionales que se han desplazado a España como consecuencia de su fichaje por un club español. Se trata, en definitiva, de la conocida vulgarmente como Ley Beckham o, técnicamente, como el régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español.

Como se recordará, dicho régimen, vigente desde 2004, permitía que los deportistas profesionales extranjeros que se trasladaban a España con motivo de su fichaje por un club, tuvie-

ran una tributación privilegiada del 24 %. Dichas rentas no se sometían, en definitiva, a la progresividad que recae sobre las rentas del trabajo en general y se les permitía su tributación al tipo fijo vigente para las rentas obtenidas por un no residente, tributación que se aplicaba durante el periodo impositivo en el que se producía el desplazamiento a España y los cinco siguientes. Esta es la tributación de “*astros*” del futbol como Beckham o Ronaldo.

La Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 modificó parcialmente dicho régimen limitándolo a rentas inferiores a 600.000 €. No obstante, se aprobó también un régimen transitorio en el que se prevé que tal modificación es tan solo de aplicación a los contratos que se hayan suscrito a partir de 1 de enero de 2010.

Finalmente, y como hemos dicho, a partir de 2015 se excluye de la aplicación de dicho régimen a los deportistas profesionales previendo, eso sí, un régimen transitorio para todos aquellos contratos suscritos con anterioridad al 1 de enero de 2015, contratos a los que se les aplica el régimen vigente a 31/12/2014.

Las consecuencias de lo anterior son que las rentas derivadas de contratos anteriores al 1 de enero de 2010 continúan tributando al tipo fijo del 24 % sea cual sea su cuantía y durante un periodo real de 6 años (el del desplazamiento a España y los cinco siguientes). Por su parte, las rentas derivadas de contratos suscritos entre el 1 de enero del 2010 y el 1 de enero del 2015, tributan también al tipo fijo del 24 %, salvo que su importe anual sea superior a 600.000 €, en cuyo caso tributan igual que las rentas del trabajo en general. Y por último, las rentas derivadas de contratos suscritos a partir de 1 de enero de 2015 tributan exactamente igual que las rentas del trabajo en general.

Recordar, por último, que la finalidad de dicho régimen especial se fundamenta en la captación de “*talento*” extranjero, finalidad, digamos, que es discutible que se extienda al supuesto en concreto de deportistas profesionales. Pero aunque la intención de la ley no fuera esta, este ha sido su resultado práctico.

Transcurridos más de 10 años, el legislador, con acierto, ha suprimido pues dicho régimen especial aunque manteniendo su vigencia para los contratos suscritos con anterioridad al 1 de enero de 2015, circunstancia que permite afirmar que hasta que no finalice el periodo transitorio que la ley ha previsto estamos, de nuevo, ante un supuesto de falta de equidad en el tratamiento fiscal de las distintas rentas del trabajo y, en definitiva, ante un ejemplo más en el que la redistribución de la renta no es efectiva.

Una vez más, el problema se centra, fundamentalmente, en las rentas más altas.

2.2.1.6.2.- La fiscalidad de las SICAV.

El hablar de SICAV exige delimitar muy bien el problema en concreto al que nos estamos refiriendo. Las SICAV, esto es, las Sociedades de Inversión de Capital Variable, son, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 1.1 de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, sociedades de inversión colectiva las “*que tienen por objeto la captación de fondos, bienes o derechos del público para gestionarlos e invertirlos en bienes, derechos, valores u otros instrumentos, financieros o no, siempre que el rendimiento del inversor se establezca en función de los resultados colectivos*”; sociedades que han de tener, como mínimo, 100 accionistas, y un capital de 2,4 millones de €.

La finalidad de tales sociedades es fomentar la inversión colectiva. Así lo dice también la Exposición de Motivos de la ley que

las regula al señalar que *“la inversión colectiva es el canal natural para la participación de los hogares españoles en los mercados de capitales”*. Se trata, dice, de un *“instrumento de ahorro privilegiado de los inversores minoristas (que) la convierten en un sector de atención prioritaria para la política financiera española”*. El buen funcionamiento de la inversión colectiva, prosigue, *“tiene implicaciones directas para los dos objetivos fundamentales de la política financiera: la eficiencia en la asignación del ahorro a las oportunidades de inversión y en la gestión de riesgos y la protección a los inversores menos informados”*.

La verdadera singularidad de esta fórmula de ahorro colectivo es su tributación por el IS al tipo del 1%.

Sin entrar en valorar si la inversión mínima para acceder a la condición de socio o accionista es en la práctica excluyente con relación a determinados patrimonios, es cierto que la existencia de instrumentos de ahorro colectivo es positiva.

Pero esa valoración positiva es compatible con el más absoluto rechazo a la utilización de *“artilugios”* con el único objetivo de cumplir formalmente con los requisitos que la ley exige y utilizar tal instrumento como una forma de ahorro de determinados patrimonios personales o familiares. Cuando la SICAV tiene, para entendernos, nombres y apellidos, el carácter *“colectivo”* se diluye o incluso desaparece. Estamos, sin más, ante un ahorro particular o, si se prefiere, *“colectivo”* pero *“familiar”*.

Para evitar estas situaciones, en nuestra opinión de claro *“abuso”*, la AEAT pretendió regularizar la situación de determinadas sociedades, pretensión que no prosperó por la enérgica actuación del legislador al limitar la libre actuación de la AEAT. En efecto; la Disposición Adicional 3ª de la Ley 23/2005 frustró tal pretensión al establecer en su número 3 que *“cuando la Admi-*

nistración tributaria comunique la existencia de circunstancias o hechos distintos de los que motivaron la inscripción en los Registros previstos en el artículo 16 del Reglamento de desarrollo de la Ley 35/2003 de los que pueda apreciarse la concurrencia de alguno de los supuestos previstos en el citado artículo 13, la Comisión Nacional del Mercado de Valores se pronunciará sobre la improcedencia de incoar expediente de revocación o suspensión o dictará acuerdo declarando o no la suspensión o revocación en el plazo de seis meses desde que la comunicación haya tenido entrada en cualquiera de los registros de la Comisión. El transcurso de dicho plazo sin que se haya producido el pronunciamiento o el acuerdo de la Comisión a los que se refiere el párrafo anterior habilitará a la Administración tributaria para dictar el acto de liquidación que procediera, si bien las calificaciones que lo motiven solo tendrán efectos tributarios". En definitiva; que cuando la AEAT considera que estamos realmente ante un "abuso" en la aplicación de la ley, la regularización pertinente está sujeta al previo pronunciamiento de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, circunstancia, por cierto, que tampoco nos parecería mal si fuera la práctica habitual cuando la Administración Tributaria interpreta normas de carácter no tributario con carácter previo a la aplicación de la propia norma tributaria, aspecto, por cierto, sobre el que convendría reflexionar.

En cualquier caso, creo que estaremos de acuerdo que carece de justificación que las SICAV "personalizadas" tributen al tipo del 1 %, situación, una vez más, que constituye un ejemplo de inequidad en el trato de las distintas rentas y la ausencia absoluta de efecto redistributivo de ningún tipo. Y una vez más, también, se dice que elevar su tributación producirá una deslocalización de tales sociedades a Estados o países con menor tributación, afirmación que, siendo cierta, no hay que olvidar que lo relevante no es tanto la deslocalización del "vehículo de inversión" sino del socio, accionista o partícipe del mismo, es

decir, del inversor, ya que la pérdida de recaudación se puede compensar con una imposición sobre el patrimonio del inversor o mediante un régimen de imputación de rentas.

En cualquier caso, un ejemplo más de las diferencias de trato en función del nivel de las rentas o patrimonio del que se presupone que estamos hablando en detrimento de la finalidad redistributiva a la que el sistema tributario ha de aspirar.

Señalar, por último, que el régimen fiscal de las SICAV ha sido objeto de diferentes modificaciones con la finalidad de reducir su inequidad. De hecho, la particularidad hoy más destacable es, como ya hemos dicho, su tributación al tipo del 1 %.

2.2.2.- La percepción del sistema tributario como complejo. Seguridad jurídica, conflictividad tributaria e inestabilidad legislativa. El rechazo a una Administración no diligente.

La sencillez es una de las características que siempre se subraya al diseñar un sistema tributario. Su aceptación social depende, también, de su simplicidad. Una complejidad excesiva produce un seguro rechazo de quienes han de aplicarlo.

Por su parte, la seguridad jurídica es fundamental en las transacciones económicas que realizan los diferentes operadores. Sin seguridad jurídica se dificulta la toma de decisiones llegando incluso estas a paralizarse. A pesar de ello, los actuales niveles de inseguridad jurídica son más que preocupantes, circunstancia que produce también un rechazo del sistema tributario en la medida en que se identifica con una Administración poco diligente o ineficiente, insensible a la “*realidad empresarial y social*” o alejada de ella.

Complejidad e inseguridad son sinónimos de conflictividad. Y más, si cabe, en un sistema como el nuestro que se sustenta en la denominada “*autoliquidación*”, esto es, en el que la aplicación de la norma recae en primera instancia en el contribuyente.

Veamos ahora algunos ejemplos de ello centrados en cuestiones que consideramos básicas. No pretendemos por ello hacer una enumeración exhaustiva de los muchos y muy diferentes ejemplos que hoy tenemos al respecto, sino tan solo ejemplificativa y ceñidos, insistimos, a cuestiones más bien básicas o muy generales.

2.2.2.1.- La retribución de los administradores.

La retribución de los administradores ha sido sin duda una cuestión judicialmente controvertida aunque por razones muy distintas a la fiscalidad. En efecto; el quid de la cuestión se centra en la denominada “*teoría del vínculo*” que, para entendernos, significa que dada la coincidencia que existe entre las funciones que un Administrador realiza y las propias de un Alto Directivo, por ejemplo, un Director General, la relación jurídica que existe entre aquel y la sociedad de la que es Administrador es tan solo una, mercantil, y no dos, mercantil y laboral especial. Se dice, así, que la relación mercantil “*absorbe*” la relación laboral de carácter especial.

El problema surge cuando, años después, el Tribunal Supremo (en adelante, TS) analiza las consecuencias que dicha teoría tiene en el ámbito mercantil y fiscal; consecuencias que, a su juicio, son obvias. Si la relación jurídica que existe entre el Administrador y la sociedad es de naturaleza mercantil, su régimen retributivo se rige también por el Derecho Mercantil; régimen que establece que el cargo de Administrador se presume gratuito salvo que los estatutos de la sociedad establezcan

lo contrario. En consecuencia, si estos últimos no prevén expresamente el carácter retribuido del cargo de Administrador, las cantidades satisfechas por tal concepto carecen de cobertura estatutaria y, por tanto, no son deducibles en el IS.

Podemos estar o no de acuerdo. Pero es evidente que cuando el pronunciamiento del TS se transforma en doctrina jurisprudencial, lo lógico de una Administración Tributaria diligente hubiera sido dictar una resolución, o instar una modificación normativa en la que se recogiera expresamente dicho criterio, u otro, salvando, en su caso, la situación de años anteriores que, hasta aquel entonces, recordémoslo, no habían planteado ninguna controversia desde el punto de vista fiscal. Otra solución hubiera sido ignorar a efectos fiscales la teoría del vínculo e ir a la realidad de los hechos. En cualquier caso, una Administración diligente hubiera fijado un criterio y salvaguardado los años anteriores o, cuanto menos, hubiera apuntado una solución para los mismos.

Pero la verdad es que no se hizo absolutamente nada de eso. Todo lo contrario. Y lo que ocurre en estos casos es algo cercano al caos. Se incrementaron las actuaciones de gestión y de comprobación, se extendió la idea surrealista de que la retribución del Administrador no es gasto deducible en el IS pero sí es ingreso en el IRPF y se extendió el problema a otros impuestos como el IVA, el IP o el ISD. Por su parte, el TS no ha mantenido tampoco una única doctrina con relación a las razones que permiten calificar el gasto como no deducible. En definitiva, un enorme grado de inseguridad jurídica en algo tan simple, tan básico, como es el régimen fiscal de la retribución de los administradores.

Transcurridos demasiados años, judicializado el problema y con daños en algunos casos irreparables, la reforma fiscal de

finales de 2014 decide zanjar el problema con una no muy afortunada redacción que plantea, desgraciadamente, nuevos problemas, y que no aborda las cuestiones fiscales inherentes a la reforma legislativa que se aprueba casi simultáneamente con relación al propio régimen jurídico de la retribución de los administradores introduciendo, por ejemplo, la nueva figura del “*consejero ejecutivo*”, reforma, la fiscal, que ignora también el verdadero problema de raíz que no es otro que la inexplicable aplicación del tipo de retención específico de Administradores en los casos en los que se desarrollen tareas ejecutivas propias de Alta Dirección. En definitiva, la recaudación frente a la “*coherencia*” tributaria. Y la inseguridad jurídica, que es el problema, subsiste. Y lo grave es que subsiste en cuestiones que no son propias de la lucha contra el fraude o la elusión fiscal. Subsiste en temas triviales de los que el contribuyente, la empresa, tan solo desea tener certeza. Pero esta es una quimera. Y lo grave, también, es que se destinen recursos públicos en actuaciones administrativas de este tipo cuya solución es tan simple como una modificación normativa o una resolución interpretativa.

2.2.2.2.- La calificación fiscal en el IRPF de las retribuciones de socios de sociedades profesionales.

Otro ejemplo de recursos públicos incorrectamente destinados es el tiempo dedicado a una cuestión estéril, en concreto, a precisar si la retribución que el socio percibe de su sociedad profesional es rendimiento del trabajo o de una actividad económica; estéril porque las diferencias prácticas en uno y otro son cuasi nulas. Pues a pesar de ello, el tema no solo ha merecido varias Notas de la AEAT sino una Comisión “*ad hoc*” para analizar las posibles soluciones normativas al respecto a pesar de que el sector profesional no percibía la existencia de problema alguno ni de que tal cuestión hubiera sido hasta entonces controvertida. La AEAT decidió, si se nos permite, hacerla conflictiva.

Y como todo problema que no se soluciona, este se acaba extendiendo. Y así ocurrió, ya que las dudas se empezaron a plantear también en el ámbito del IVA; dudas, sin duda, lógicas, ya que si la retribución del socio es rendimiento de actividad económica lo lógico es que tal retribución esté sujeta al IVA. Pero lo cierto es que incluso esta cuestión era irrelevante ya que si el socio no había repercutido el IVA a la sociedad, esta no se lo deducía, y si el socio sí repercutía el IVA a la sociedad, esta sí que se lo deducía. En cualquier caso, se trataba de un problema sin efectos económicos ya que, como hemos visto, el efecto del IVA es neutral. Derroche pues innecesario de tiempo y de recursos.

Pero la persistencia administrativa hizo, también, que la reforma fiscal de finales de 2014 introdujera los criterios para poder calificar tales retribuciones como procedentes de una actividad económica, modificación de la que nada habría que objetar si no fuera porque lo que también se pretendía, aunque indirectamente, no se consiguiera. En efecto; la idea que subyacía en tal modificación es que en los supuestos en los que la retribución se había de calificar como procedente de una actividad económica, tal retribución estuviera también sujeta al IVA. Pues no, o mejor, depende. Y depende porque lo que parecía sentido común no se corresponde con la jurisprudencia comunitaria. Y ello ha hecho posible que existan rendimientos de actividades económicas no sujetos al IVA y, según los casos, sujetos al impuesto; aspecto, por cierto, que no se ha clarificado hasta transcurridos cuatro meses desde la entrada en vigor de la reforma y precisado de nuevo cuatro meses después. Pero además, la reforma realizada no ha sido tampoco muy afortunada, primero, porque la calificación como actividad económica se hace depender de un concepto extra fiscal, como lo es el régimen de afiliación a la Seguridad Social, cuestión, por cierto, controvertida y nada pacífica, y, segundo, porque la calificación de la

retribución como procedente de una actividad económica ha planteado otros muchas dudas con relación a los gastos en los que se incurre en el desarrollo de la profesión y que son, normalmente, gastos de la sociedad, dudas que se han extendido al tratamiento fiscal de determinados conceptos como dietas, asignaciones por gastos de locomoción, indemnización por extinción de la relación contractual, etc.

En definitiva, un supuesto más de la capacidad de buscar problemas allí donde no existen y de suscitar, tras la reforma, mayores dudas de las que existían antes de ella. Todo un ejemplo de lo que la seguridad jurídica no ha de ser.

2.2.2.3.- *La fiscalidad de las sociedades civiles.*

La reforma fiscal de 2014 modificó el régimen fiscal de las sociedades civiles “*con objeto mercantil y personalidad jurídica*”, modificación que ha entrado en vigor el pasado 1 de enero y que consiste en que tales sociedades tributan por el IS quedando también excluidas del régimen de recargo de equivalencia en el IVA. Hay que reconocer que la intención del legislador es acertada ya que no tiene sentido que la tributación de las sociedades sea distinta según cuál sea su forma societaria: civil o mercantil. Sin embargo, hay que recordar que esta cuestión fue ya objeto de debate hace bastantes años optándose por aquel entonces por el que todas las sociedades civiles, con y sin personalidad, tributaran en régimen de atribución de rentas. Y fue precisamente a partir de ese momento en el que empezaron a proliferar las sociedades civiles. ¿Y qué ocurre? Pues que la mayoría de tales sociedades, en particular, las que realizan una actividad mercantil, son, en realidad, sociedades mercantiles. Y lo son porque realizan una actividad típica del comercio. Cuestión distinta es si tienen o no personalidad jurídica, cuestión que, en aplicación del Código Civil, hay que resolver

afirmando que tienen personalidad jurídica si la existencia de la sociedad se ha hecho pública frente a terceros. Llegados a este punto la pregunta es obvia. ¿Pueden existir sociedades sin personalidad jurídica? Pues sí. Tanto, que la propia normativa del NIF, recientemente modificada, preveía expresamente el supuesto de sociedades civiles sin personalidad jurídica. Sea como fuere, lo cierto es que para operar con terceros las sociedades necesitaban un NIF, NIF que hasta hoy se atribuía a la propia sociedad sin perjuicio de si esta tenía o no personalidad. En cualquier caso, lo verdaderamente curioso es que la atribución del NIF comportaba, de hecho, dar publicidad frente a terceros de la existencia de la sociedad y, por tanto, que esta adquiriese “*de facto*” personalidad jurídica. Se trata, sin duda, del efecto indirecto de una normativa mal diseñada ya que solo en el caso de que los socios tuvieran voluntad de manifestar su existencia frente a terceros es cuando se le hubiese tenido que atribuir un NIF a la sociedad “*como tal*”.

La nueva normativa parece olvidar todas estas cuestiones. No es pues de extrañar que tal modificación haya suscitado una gran inseguridad jurídica que se podía haber resuelto con tiempo ya que tal modificación no ha entrado en vigor hasta el 1/1/2016. Pero la verdad es que, como siempre, se ha tenido que esperar hasta el propio año 2016 para que las dudas se empiecen a solucionar. Más de un año después de su aprobación.

Y a pesar de ello, la inseguridad persiste. ¿Por qué? Pues porque el criterio de la DGT, que se empezó a conocer a mediados de año, es un criterio rigurosamente formalista que mucho me temo no se va a mantener en las actuaciones inspectoras. Tal criterio se sustenta en la mera denominación del ente: si se ha constituido una CB, estamos ante una CB, y si se ha constituido una SCP, estamos ante una SCP. Y eso, que está muy bien, no responde a la realidad en la que la mayoría de las CB que hoy existen son,

en términos de derecho sustantivo, verdaderas sociedades que, a partir del 1/1/2016, están sujetas al IS y excluidas por tanto del régimen de atribución de rentas, con la sola excepción, claro está, de las que se dediquen a actividades profesionales, agrarias o ganaderas que son, hasta hoy, sociedades “*puramente*” civiles. Es posible que la DGT no pueda decir nada más en sus resoluciones, pero estas pueden inducir a confusión. Y esto es lo preocupante. Sería pues conveniente aclarar, cuanto menos, la necesidad de calificar el “*contrato*” de acuerdo con su verdadera naturaleza jurídica más allá del nombre que las partes le hayan dado, esto es, lo que en materia de calificación señala el art. 13 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT).

Por su parte, una reciente Instrucción de la AEAT fija criterios para la adecuada calificación censal de este conglomerado de entidades que, no lo olvidemos, responden a una realidad jurídica que dimana del pacto de los socios. A este pues hay que acudir para determinar su verdadera naturaleza además, claro está, de acudir, también, a la “*realidad*” en su operativa diaria. No se trata solo de una cuestión fiscal sino, y fundamentalmente, jurídica.

La cuestión es todavía mucho más compleja. Así, por ejemplo, y a los efectos de determinar si se trata de una sociedad civil de profesionales, se acude a la Ley 2/2007 de Sociedades Profesionales. Si aquella está acogida a esta última, tributa en régimen de atribución de rentas. Si no lo está, tributa por el IS. Sin embargo, para interpretar si estamos ante rendimientos procedentes de una actividad profesional y, por tanto, para conocer si es o no de aplicación el nuevo supuesto de actividad económica previsto en el art. 27 de la ley del IRPF, es indiferente si la sociedad está o no acogida a la misma.

El caso de las farmacias merece punto y aparte ya que la normativa sanitaria prevé expresamente que el ejercicio de tal activi-

dad corresponde en exclusiva al farmacéutico. Pues bien, hasta el 30/12/2015 no se aclaró tan importante cuestión con efectos muy importantes para el sector. Pero todavía hoy se desconoce qué hacer con aquellas sociedades civiles que continúan existiendo ya que, si bien es cierto que estas no pueden ejercer la actividad de farmacia, la realidad es que así operaban hasta hoy. La Instrucción de la AEAT a la que nos referíamos, ni las cita. Total, un verdadero despropósito y una falta total de previsión. Un año se ha tenido para dictar las disposiciones correspondientes. ¿Qué pasaría si fuera el contribuyente el que sucumbiera ante esa falta de diligencia y hoy, en 2016, todavía no cumpliera con sus obligaciones? ¿Seguridad jurídica?

¿Qué percepción puede tener el contribuyente?

2.2.2.4.- El concepto de motivo económico válido.

Uno de los regímenes tributarios especiales que en su momento tuvo un gran auge es el denominado régimen de reestructuración empresarial que, recordémoslo, consiste en la posibilidad de realizar determinadas operaciones societarias, como fusiones o escisiones, bajo un régimen de neutralidad impositiva o, mejor, y con carácter general, bajo un régimen de diferimiento fiscal.

Tales operaciones están sujetas a lo que se denomina la existencia de un motivo económico válido, en concreto, que tales operaciones se realicen por motivos en los que el ahorro de impuestos o la ventaja fiscal no sean su factor determinante.

Ocurre, sin embargo, que el concepto de motivo económico válido es un concepto propio del derecho anglosajón, esto es, de regímenes jurídicos anti causalistas, en los que el criterio para analizar la validez de un negocio es averiguar su sustancia

económica o, mejor, el sustrato económico que subyace en los mismos. Su traslación a regímenes jurídicos causalistas, como el español, hay que hacerlo teniendo en cuenta el papel decisivo que la causa tiene en estos últimos. Así, y de forma muy general, se puede afirmar que lo que en el derecho anglosajón se conoce como motivo económico válido, en países con regímenes jurídicos distintos a este último se conoce como causa. La causa de un negocio es, en este sentido, el sustrato económico que subyace en un determinado negocio que el Derecho considera digno de protección y reconocimiento. Sin embargo, el concepto de motivo económico válido ha ido adquiriendo otros derroteros muy distintos como la necesidad de justificar la razonabilidad económica de todo negocio, circunstancia que introduce un importante componente subjetivo con un amplio margen de conflicto. Así, por ejemplo, los motivos de racionalidad que un empresario pueda observar en una escisión pueden no ser considerados como tales por parte de la Administración Tributaria. Y de hecho es lo que ha ocurrido hasta el extremo de paralizarse prácticamente todo proceso de reestructuración empresarial dada la inseguridad jurídica que este plantea en su interpretación. Lo deseable, por ejemplo, hubiera sido procurar “objetivizar” normativamente el concepto de motivo económico válido y evitar, así, la inseguridad jurídica en su aplicación. La realidad, por el contrario, ha sido la conflictividad tributaria y su consiguiente judicialización. ¿Diligencia legislativa?

2.2.2.5.- La “*criminalización del ahorro fiscal*” como conducta ilícita.

El concepto al que hemos hecho referencia en el apartado anterior ha tenido además una fuerza expansiva en el ámbito tributario. Tanto, que se ha llegado a criminalizar el ahorro fiscal como tal. Y se ha hecho en el sentido de reprobación toda operación cuyo “*motivo*” principal sea el ahorro de impuestos.

Pongamos un ejemplo. Un médico que tras años de tributar a los tipos marginales máximos en el IRPF decide constituir una sociedad mercantil. Nuestro médico es un consumidor “*empedernido*”, tanto que no tiene nada de patrimonio. A pesar de ello, opta por constituir una sociedad ya que su finalidad es tan solo reducir la “*factura*” fiscal del 48 % en el IRPF al 28 % en el IS. La única de razón de constituirla es la fiscalidad. Pues bien; no me cabe ninguna duda de que nuestro médico tiene muchas posibilidades de tener problemas con nuestra Administración Tributaria. Y las tiene porque es muy probable que esta pretenda sostener que la sociedad no es más que una mera “*ficción*” para pagar menos impuestos ya que, en realidad, él desarrolla directamente la actividad profesional y, en consecuencia, todo el beneficio que ha obtenido a través de la sociedad se le ha de imputar a él como persona física. Se trata, en definitiva, de una “*mera sociedad interpuesta*”. Es indiferente que nuestro contribuyente haya cumplido escrupulosamente con el régimen de operaciones vinculadas. Es indiferente que se haya imputado pues el valor de mercado por su retribución del trabajo. Es incluso indiferente que haya también declarado a valor de mercado el alquiler que corresponde por la cesión de un espacio de su vivienda habitual a su actividad profesional como médico. El problema es que la sociedad es un mero instrumento para reducir la fiscalidad. La Administración no se percata de que la sociedad es un sujeto con derechos y obligaciones; que quien contrata con terceros es la sociedad; que quien emite la factura por servicios profesionales es la propia sociedad; de aquello que en Derecho Privado se conoce como la “*autonomía de la voluntad*”. La reducida estructura de recursos que se deduce del caso en concreto, le condena a una mera “*ficción*”, “*artificio*” o “*artilugio*” a efectos fiscales. La consecuencia es obvia: ha de tributar por la totalidad del beneficio que ha obtenido o, en el mejor de los casos, por un 75 % del mismo, por el IRPF.

Hemos puesto este sencillo ejemplo para ejemplificar con toda dureza la criminalización del ahorro fiscal. Y el problema es que el ahorro fiscal, como motivo, es irrelevante, ya que lo relevante es si concurren o no los elementos que caracterizan y definen el contrato de sociedad, en concreto, el “*afectio societatis*”. Si concurren, nada hay que objetar. Si no concurren, no es que el ahorro fiscal sea relevante, sino que el negocio no es causalmente cierto.

Esta paulatina “*causalización del motivo de ahorro fiscal*” como sinónimo de negocio ilícito fiscalmente ha tenido como consecuencia la “*recalificación*” de negocios por causas económicas que, no siendo posible de acuerdo con lo que dispone el art. 13 de la LGT, retorna a nuestro ordenamiento de la mano del concepto de motivo económico válido; retorno que ha avivado sin duda la enorme inseguridad jurídica que rodea el actual marco de contratación. En efecto; si un ejemplo tan sencillo y a la vez tan real como el aquí apuntado puede plantear problemas, imaginemos lo que puede ocurrir en el complejo mundo de la contratación.

2.2.2.6.- La deficiente política legislativa y los criterios jurisprudenciales. Un ejemplo más de una Administración poco diligente.

Nuestro ordenamiento tributario no se caracteriza, precisamente, por su estabilidad normativa, circunstancia, sin duda, que en nada contribuye a mejorar la seguridad jurídica de los diferentes operadores. Por su parte, la conflictividad tributaria está también alcanzando cotas importantes consecuencia de una política legislativa deficiente que conduce inevitablemente al conflicto en la interpretación de la norma. A ello hay que añadir el retraso en el pronunciamiento de los Tribunales y, en algunos casos, lo sorprendente de algunas de sus resoluciones. Este es el caso, por ejemplo, del sorprendente criterio jurisprudencial con relación al concepto de gasto deducible.

Recordar, al respecto, el importante avance que en esta materia significó la Ley 43/1995, del IS, norma que, según opinión mayoritaria de la doctrina, supuso la superación del concepto de gasto fiscalmente deducible como sinónimo al de gasto “*obligatorio*” reduciendo a su mínima expresión el anacrónico concepto de liberalidad y aproximando el concepto de gasto fiscal al de gasto contable. En este contexto, la liberalidad se asimila, o así se debería hacer, a un gasto ajeno a la actividad de la empresa. Sin embargo, la realidad jurisprudencial es absolutamente ajena a la realidad empresarial. Y lo es porque es sencillamente absurdo pretender justificar que el importe satisfecho en concepto de indemnización por despido por importe superior al previsto en el Estatuto de los Trabajadores no es deducible porque dicho exceso responde a la mera voluntariedad del empresario. Nada más alejado de las prácticas empresariales. Nadie, y menos una empresa, satisface nada voluntariamente. Siempre hay un porqué. En este caso, por ejemplo, disuadir de una posible demanda por despido o, simplemente, mantener un cierto clima de estabilidad laboral tan necesario en momentos como los actuales. ¿Cómo es posible que tales pagos se consideren no deducibles habiendo de tributar por ellos? ¿Cómo se corresponde tal actuación con el principio de capacidad económica?

Lo mismo cabe decir con el criterio de los Tribunales con relación a la deducibilidad de la retribución de los administradores. En efecto; ¿cómo es posible que la Sala de lo Civil del TS considere que no aceptar la existencia de la retribución del administrador es un “*abuso de formalidad*” y la Sala Tercera del propio TS considere que es precisamente el incumplimiento de esa formalidad la que impide su consideración como deducible? ¿Cómo es posible que para un Magistrado es evidente que tales pagos no son una liberalidad y para el resto de los Magistrados sí lo son? Y siendo posible, porque negarlo sería lo mismo que

negar la riqueza de la discrepancia, ¿cómo es posible que la Administración permanezca impasible ante tales dudas? ¿Es ello ejemplo de una Administración diligente? ¿Quién responde de haber permitido que lleguemos a situaciones como estas? No se trata de fraude ni de elusión. No se trata, tampoco, de una discrepancia de criterio “*estricto sensu*”. Se trata, sin más, de un problema que requiere de una inmediata solución porque las empresas no pueden, ni deben, tomar sus decisiones en este contexto de inseguridad.

Supuestos como este, que son muchos, requieren de una inmediata respuesta legislativa. Y lo requieren porque es muy distinta la discrepancia del caso en concreto que la discrepancia del concepto en sí mismo. Y aun así, la discrepancia del caso en concreto requiere, también, de un importante esfuerzo legislativo para reducir al mínimo el conflicto. Y lo requiere porque las empresas, los operadores económicos, necesitan seguridad jurídica y un marco normativo estable. Así, por ejemplo, y a diferencia de lo que ocurre en la normativa de territorio común, el art. 43.6 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto Sobre Sociedades de Bizcaia, establece criterios claros para valorar determinadas operaciones vinculadas ⁽¹⁹⁾.

19. En efecto; dicho precepto establece que “*sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, tampoco serán exigibles obligaciones de documentación a las personas o entidades vinculadas que tengan la consideración de microempresa o de pequeña o mediana empresa conforme a lo previsto en el artículo 13 de esta Norma Foral, respecto de las siguientes operaciones:*

a) Prestaciones de servicios cuya remuneración tenga la consideración de rendimientos del trabajo o de actividades económicas para su perceptor a los efectos de lo dispuesto en la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que el importe de las retribuciones dinerarias en contraprestación por los servicios prestados supere la mayor de las cantidades siguientes:

- 36.000 ó 60.000 euros anuales, según se trate de microempresas y pequeñas empresas o de medianas empresas, para aquellas personas físicas vinculadas que tengan una dedicación a jornada completa, o la parte proporcional en caso contrario.

- La retribución de mayor cuantía del trabajador por cuenta ajena de la entidad que realice similares funciones a las de la persona física vinculada.

- La media de retribuciones dinerarias percibidas en los dos años anteriores por la persona física vinculada por el mismo tipo de servicios.

En caso de que solo se hubieran percibido este tipo de retribuciones en uno de los dos años

Coincidiremos o no con ellos, pero son, sin duda, un ejemplo de seguridad jurídica.

anteriores, se tomará en consideración el importe recibido en tal ejercicio. Cuando el período de percepción de las citadas retribuciones sea inferior al año natural, su importe se elevará al año a los efectos de determinar la cuantía a que hace referencia esta letra.

b) Operaciones de financiación, siempre que el importe de las retribuciones dinerarias en contraprestación por las operaciones de financiación supere la mayor de las cantidades siguientes:

- El importe resultante de aplicar, con carácter general, el tipo de interés nominal anual que se obtenga por la adición de dos puntos al tipo de referencia «Euribor a un año».

- No obstante, en el supuesto de operaciones de financiación en las que la condición de prestatario la ostente una persona física vinculada, el importe resultante de aplicar, con carácter general, el tipo de interés nominal anual que se obtenga por la adición de cinco puntos al tipo de referencia «Euribor a un año».

- A los efectos de lo dispuesto en este guión, se entenderá por «Euribor a un año» el tipo de referencia oficial publicado por el Banco de España en el Boletín Oficial del Estado, tomándose para cada una de las operaciones de financiación el último tipo publicado con anterioridad a la formalización de la operación.

- El tipo medio que resulte de las operaciones de financiación que estuvieran vigentes entre las personas o entidades vinculadas durante los dos años anteriores.

A las operaciones de financiación se les aplicará el umbral mínimo anterior siempre que su duración no sea superior a cinco años. Para operaciones de financiación concertadas por un plazo superior, se actualizará el tipo de interés para cada período de cinco años con el tipo correspondiente al primer día de cada uno de esos períodos.

c) Arrendamiento, subarrendamiento y constitución o cesión de derechos reales de uso y disfrute sobre bienes inmuebles, siempre que el importe de las retribuciones dinerarias en contraprestación por los arrendamientos, subarrendamientos o constitución o cesión de derechos reales de uso y disfrute sobre bienes inmuebles supere la mayor de las cantidades siguientes:

- El importe resultante de aplicar el tipo anual del 4 por 100 al valor mínimo atribuible al inmueble. Si el inmueble no dispone de valor mínimo atribuible, se tomará el valor que se determine reglamentariamente.

- La media de retribuciones dinerarias percibidas por la persona o entidad vinculada en los dos años anteriores por el mismo tipo de arrendamientos, subarrendamientos o constitución o cesión de derechos reales de uso y disfrute.

En caso de que solo se hubieran percibido este tipo de retribuciones en uno de los dos años anteriores, se tomará en consideración el importe recibido en tal ejercicio. Cuando el período de percepción de las citadas retribuciones sea inferior al año natural, su importe se elevará al año a los efectos de determinar la cuantía a que hace referencia esta letra. La exoneración prevista en este apartado estará condicionada al cumplimiento, para cada una de las operaciones, de los requisitos que se establezcan reglamentariamente y a que los obligados tributarios declaren el valor de las citadas operaciones, al menos, por el importe de los umbrales que se establecen en las letras a), b) y c) anteriores. Lo dispuesto en este apartado será igualmente de aplicación en el caso de las entidades a que se refiere el artículo 12 o cumplan lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 del artículo 14 de esta Norma Foral o a las que resulten de aplicación los regímenes especiales de las entidades con actividad cualificada de arrendamiento de inmuebles y de las sociedades cooperativas, cuando en todos los supuestos cumplan los requisitos a que se refieren las letras b), c) y d) de los apartados 1, 2 y 3 del artículo 13 de esta Norma Foral. Reglamentariamente podrán adecuarse los importes establecidos en este apartado de conformidad con la evolución general de los precios o en atención a las retribuciones medias que se determinen en función de los estudios y comprobaciones de que disponga la Administración tributaria”.

Así mismo, y con la finalidad de evitar discrepancias interpretativas en supuestos que son un conflicto permanente como la deducibilidad de los gastos vinculados a los vehículos, el art. 31.3.a) de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto Sobre Sociedades de Bizkaia, fija también criterios claros para su deducción ⁽²⁰⁾. Insistimos de nuevo en la idea. Coincidiremos o no con el criterio normativo, pero es indudable que las “*reglas del juego*” son claras. Evitar la discrepancia es sin duda imposible. Reducirla, es una obligación del legislador. Una normativa redactada bajo tal premisa reduce los conflictos. Y ello redunda positivamente en la aceptación social de la norma.

20 Establece dicho precepto que “se aplicarán las siguientes reglas en relación con los gastos derivados de la utilización de elementos de transporte:

a) Será deducible el 50 por 100 de los gastos que estén relacionados con la adquisición, arrendamiento, reparación, mantenimiento, depreciación y cualquier otro vinculado a la utilización de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, de ciclomotores y motocicletas, con el límite máximo, por una parte, de la cantidad de 2.500 euros o el 50 por 100 del importe resultante de multiplicar el porcentaje de amortización utilizado por el contribuyente por 25.000 euros, si es un importe menor y el elemento patrimonial es objeto de amortización, en concepto de arrendamiento, cesión o depreciación y, por otra parte, con el límite máximo de 3.000 euros por los demás conceptos relacionados con su utilización, por vehículo y año en todos los casos. La deducción de los gastos financieros relacionados con la adquisición de los mencionados vehículos estará limitada al 50 por 100 de la parte proporcional que represente la cantidad de 25.000 euros respecto al precio de adquisición del vehículo, cuando éste sea superior.

En el supuesto de que una misma persona utilice simultáneamente más de un vehículo de los referidos en la presente letra, los límites señalados se aplicarán por persona y año, con independencia del número de vehículos que utilice. Cuando el vehículo no se haya utilizado durante todo el año, los límites máximos de deducción a que se refiere esta letra se calcularán proporcionalmente al tiempo en que se haya utilizado el vehículo de que se trate. No obstante, los gastos señalados en esta letra serán deducibles en su totalidad, hasta el límite máximo, por una parte, de 5.000 euros o el importe resultante de multiplicar el porcentaje de amortización utilizado por el contribuyente por 25.000 euros, si es un importe menor y el elemento patrimonial es objeto de amortización, en concepto de arrendamiento, cesión o depreciación y, por otra parte, con el límite máximo de 6.000 euros por los demás conceptos relacionados con su utilización, cuando se ejercite la opción, en los términos señalados en el apartado 3 del artículo 117 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, de considerar deducible la totalidad del gasto dentro de los límites expuestos, al haber sido objeto de imputación la cantidad correspondiente en concepto de retribución en especie a la persona que lo utiliza, de acuerdo con las normas establecidas en el artículo 60 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o bien el contribuyente pruebe fehacientemente su afectación exclusiva al desarrollo de una actividad económica. En los supuestos a los que se refiere el párrafo anterior, la deducción de los gastos financieros relacionados con la adquisición de los mencionados vehículos estará limitada a la parte proporcional que represente la cantidad de 25.000 euros respecto al precio de adquisición del vehículo, cuando éste sea superior”.

En definitiva, un ejemplo más de una Administración poco diligente y de los efectos negativos que la conflictividad tributaria tiene para la seguridad jurídica.

2.2.2.7.- El IVA y el Sector Público.

Hemos antes apuntado que tan solo nos referiríamos a supuestos generales y no a temas puntuales. Conviene no obstante hacer una excepción y referirnos, por su importancia, a uno de ellos. No pretendemos adentrarnos en la muy variada casuística y conflictividad tributaria que en los últimos años está rigiendo la relación entre la Administración Tributaria y el Sector Público. Nos vamos tan solo a referir a una cuestión muy puntual que, durante el año 2014, trascendió a los medios de comunicación y aconsejó una modificación legislativa.

Nos estamos refiriendo a la fiscalidad del IVA de las televisiones públicas. Hasta la incursión reciente de la AEAT en esta cuestión, las televisiones públicas venían deduciéndose como IVA soportado una parte importante de los importes satisfechos como tal y vinculado a su actividad de producción televisiva. Tal proceder se justificaba en su consideración como empresarios a los efectos del IVA. Sin embargo, la AEAT consideró que las empresas públicas de televisión realizaban una actividad no sujeta al impuesto, la producción televisiva propiamente dicha, y otra que sí estaba sujeta al impuesto, en concreto, la vinculada a los ingresos que estas percibían por publicidad. En ese contexto interpretativo, la AEAT consideró que tan solo es deducible el IVA soportado vinculado a esa actividad publicitaria. Como consecuencia de ello se incoaron actas de cifras muy importantes en las que se consideraba que no procedía la devolución del IVA soportado por la realización de las operaciones no sujetas, circunstancia que, de hecho, plantea un grave problema de financiación ya que, de ser así, ese IVA soportado no dedu-

cible es un mayor coste que, como tal, se cubre, normalmente, con una subvención pública cuyo importe se financia con los ingresos públicos de la Administración Pública que corresponda, por ejemplo, Ayuntamientos y Comunidades Autónomas, problema que, dicho sea de paso, no es tan grave para las televisiones públicas estatales en la medida en que su financiación procede del propio Estado a quien presupuestariamente le es indiferente conceder una subvención o devolver el IVA.

En este contexto, a finales de 2014 la Ley del IVA se modificó para evitar, en principio, esta situación, y permitir, de hecho, que se pudiera continuar deduciendo el IVA soportado como hasta ahora, aunque con matices en los que tampoco entramos ⁽²¹⁾.

Lo cierto, sin embargo, es que las dudas continúan subsistiendo porque la redacción de la modificación normativa a la que nos referimos no es lo suficientemente clara que hubiera sido deseable.

Lo lamentable es que iniciado ya el 2016, la AEAT no se ha pronunciado todavía al respecto a pesar de las declaraciones que se han presentado ya al amparo de la nueva normativa. Un ejemplo más de inseguridad jurídica y de los negativos efectos, en este caso, que una determinada interpretación administrativa puede tener en la financiación de una empresa, en este caso, de una empresa pública.

21. En este sentido, el art. 7 8º de la Ley del IVA, y tras dicha modificación normativa, establece que están en todo caso sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público realicen en el ejercicio de las actividades *“comerciales o mercantiles de los Entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones”* precisando a continuación que *“a estos efectos se considerarán comerciales o mercantiles en todo caso aquellas que generen o sean susceptibles de generar ingresos de publicidad no provenientes del sector público”*.

2.2.2.8.- *Las consecuencias de la desacertada regulación del incumplimiento de la obligación de informar sobre los bienes situados en el extranjero.*

La Comisión Europea (CE) ha iniciado un procedimiento de infracción contra España por la obligación de declarar bienes en el extranjero. El problema es muy sencillo. Imaginemos que un contribuyente residente en España tiene, en Andorra, una inversión financiera que adquirió en su día por 1.000.000 de €; inversión que el contribuyente no ha declarado en el conocido como “*modelo 720*”. Supongamos, también, que esa inversión se ha financiado con rentas no declaradas procedentes de periodos ya prescritos. Pues bien; de acuerdo con lo dispuesto en el art. 39 de la Ley del IRPF, estamos en presencia de una “*ganancia de patrimonio no justificada*” que se ha de integrar en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos. En definitiva, se trata de una inversión que, por el mero hecho de no haberse presentado la correspondiente declaración “*informativa*”, se convierte en una renta imprescriptible, esto es, que a pesar de que se pueda acreditar que la inversión se ha financiado con rentas no declaradas de periodos prescritos, esta ha de tributar como un “*ingreso*” normal. Y ha de tributar por el mero hecho de no haberse presentado “*en plazo*” el “*modelo 720*”. Si no se ha presentado “*en plazo*” la declaración, de nada sirve ya el “*arrepentimiento voluntario*” aunque se trate de un mero tema formal. Y de nada sirve porque el incumplimiento de esa formalidad ha “*condenado*” al contribuyente de por vida. Y en este contexto, no podemos olvidar que la lucha contra el fraude está sujeta a los principios generales que conforman nuestro Estado de Derecho, uno de los cuales es el de la proporcionalidad. Y no parece ciertamente proporcional que el hecho de no haber declarado “*en plazo*” la titularidad de un determinado bien, transforme en imprescriptible una renta y se ignore que la prescripción es, recordémoslo, una de las ga-

rantías de nuestro Derecho que, con excepciones muy concretas, como la de los crímenes contra la Humanidad, opera con carácter general. No se trata ya de que España trate de forma desigual el no declarar bienes ubicados en su territorio o fuera, que también, sino de la proporcionalidad de la medida.

El tema es más complejo si tenemos en cuenta que la normativa del País Vasco recoge algunas relevantes singularidades que la normativa de territorio común ignora. En efecto; el art. 50.3 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del IRPF, establece que *“tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas () la tenencia (de bienes o derechos) respecto de los que no se hubiera cumplido, en el plazo establecido al efecto, o con anterioridad a la notificación del inicio de un procedimiento de comprobación por parte de la Administración tributaria, la obligación de información ()”* a que se refiere el modelo 720.

Así mismo, la Ley Foral 23/2015, de 28 de diciembre, y con efectos a partir del 1 de enero de 2016, modificó también la redacción del art. 44 del Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya redacción pasó a ser la siguiente: *“en todo caso tendrán la consideración de incrementos de patrimonio no justificados y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo de los no prescritos susceptibles de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido, en el plazo establecido al efecto o con anterioridad a la notificación del inicio de un procedimiento de comprobación por parte de la Administración tributaria, la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria”*.

Quiere esto decir que lo relevante es que tales bienes o derechos no se hayan declarado antes de que se reciba la notificación del

inicio de un procedimiento de comprobación por parte de la Administración. Por tanto, si el modelo 720 se ha presentado fuera de plazo pero antes de la notificación del inicio de tales actuaciones, el citado artículo no es ya de aplicación siempre, claro está, que se pueda acreditar que la inversión de que se trata se ha financiado con rentas no declaradas que corresponden a periodos ya prescritos.

Sin embargo, la norma de aplicación en territorio común no prevé tan elemental e importantísima excepción. Tal disparidad normativa plantea además un problema no menor que es la constitucionalidad de una medida que trata de forma desigual una misma realidad por razones exclusivamente de residencia. Y entiéndase bien. No se trata de poner trabas a la lucha contra el fraude fiscal, sino de hacerlo con toda dureza y firmeza pero dentro del marco que el Estado de Derecho nos permite. Y en este sentido, es sin duda desproporcionado que el mero hecho de no haber presentado en *“plazo”* la declaración de bienes en el extranjero condene de por vida al contribuyente a que el importe de la inversión no declarada se califique en todo caso como ganancia patrimonial no justificada.

El tema en cuestión plantea también otros problemas no menores. Por ejemplo, qué ocurre cuando la inversión procede de una herencia, esto es, de una renta no declarada pero en un impuesto distinto del IRPF, o qué ocurre, por ejemplo, cuando esta procede de renta declarada pero en periodos ya prescritos. Mientras en el primer caso no estaríamos ante una ganancia patrimonial no justificada siempre que el concepto de *“renta no declarada”* se vincule exclusivamente al IRPF, en el segundo tampoco estaríamos ante una ganancia patrimonial no justificada siempre que el concepto de renta declarada incluya también la correspondiente a los periodos no prescritos. Y si es así, me pregunto qué ocurre si se presenta fuera de plazo una decla-

ración por el IRPF de periodos ya prescritos. ¿Se consideraría renta declarada? ¿Y si la inversión se ha declarado en el IP pero no en el modelo 720?

Sirvan estos ejemplos para ilustrar una vez más la más absoluta inseguridad jurídica en la que se encuentran los contribuyentes que desean regularizar su situación tributaria y que, según cuál sea la interpretación correcta, las consecuencias pueden ser muy gravosas: una deuda tributaria de cuantía superior al valor del bien no declarado; inseguridad, claro está, acrecentada ahora con la decisión que la CE ha adoptado.

2.2.2.9.- *La inadecuada utilización de la denominada “lista de morosos”.*

El art. 95. bis de la LGT establece la obligación de publicar periódicamente las “*situaciones de incumplimiento relevante*” de las obligaciones tributarias. Como se recordará, la publicación del primer listado hace extraordinariamente referencia a los incumplimientos a 31/7/15, listado que se publicó el 23/12/15.

Se trata, sin duda, de una lista con connotaciones negativas para los que en ella se incluyen ya que viene a ser una especie de “*escarnio público*”. No en vano, se trata de deudas y sanciones de importe conjunto superior al millón de euros y que no se han pagado transcurrido el periodo voluntario de pago ni se encuentran aplazadas o suspendidas. Es cierto que no todos los “*deudores*” incluidos en la lista son merecedores de tal escarnio. Y no lo son porque con la redacción actual se incluyen también supuestos de impago que obedecen a razones puramente financieras y de deudas cuyo origen nada tiene que ver con el fraude, la evasión, ni con la “*maquinación*” para evitar pagar a la Hacienda Pública. Sea como fuere, es necesario que, en caso de duda, el precepto en cuestión se aplique con suma prudencia ya

que, insisto, los efectos de quedar incluido en la “*lista*” pueden ser letales.

Sin embargo, este no ha sido el criterio de la AEAT, al menos, en los casos que conocemos. Nos referimos a aquellas deudas de las que el contribuyente ha presentado en plazo y forma una solicitud de aplazamiento y que la AEAT no ha resuelto en la fecha que se toma como referencia para determinar la inclusión en la “*lista*”.

Es cierto que el art. 95 bis 1 de la LGT se refiere a deudas y sanciones que se encuentran aplazadas o suspendidas. Es obvio, pues, que en los casos que comentamos el aplazamiento todavía no se ha concedido, pero sí que se ha solicitado. En consecuencia, y esto es lo importante, la deuda no se puede ejecutar por parte de la AEAT (art. 65.5 de la LGT). Esto significa que estamos, de hecho, ante una “*prórroga tácita*” del periodo voluntario; deuda, es cierto, que no se ha pagado transcurrido el periodo voluntario; pero no se ha pagado porque la norma así lo dispone. Tanto es así que, si no se concede el aplazamiento, el contribuyente tiene un “*nuevo*” periodo “*voluntario*” para pagar su importe. La intención de la norma parece pues clara: la solicitud de aplazamiento amplía tácitamente el periodo voluntario. Hay que tener además en cuenta que la ley entró en vigor en octubre de 2015 y que la fecha de referencia para publicar la primera lista es anterior: el 31/7/15. Mas razón, todavía, para que la interpretación sea lo más ajustada posible al espíritu de la norma.

Pues bien; a pesar de que el contribuyente ha cumplido y que hasta que no se le conceda o deniegue el aplazamiento no hay ninguna deuda que se le pueda ejecutar, la AEAT la ha incluido en la “*lista*” desoyendo las alegaciones de los contri-

buyentes, a los que ni ha contestado (ni tenía obligación de hacerlo “*legalmente*” y de forma individualizada: art. 95. bis. 4 de la LGT), y obviando las consecuencias morales, sociales y económicas de su actuación en casos, creo, en que lo razonable es interpretar la norma de forma restrictiva; razonable porque se trata de una deuda que, según constante y reiterada doctrina de los Tribunales y de la propia DGT, se encuentra en periodo voluntario; actuación que no se soluciona con ulteriores recursos que el contribuyente pueda interponer ya que, reconociéndole judicialmente el derecho a una indemnización por vulneración de derechos fundamentales, el daño ya está hecho.

En definitiva, y como el Consejo de Estado afirma en su dictamen nº 130/215, *“en la decisión de aplazar (...) no cabe apreciar en modo alguno una conducta socialmente reprochable, que es precisamente la que quiere combatirse con la medida proyectada, sino simplemente el recurso a uno de los mecanismos previstos legalmente para poder diferir en el tiempo el pago de la deuda tributaria”*.

¿Es este el caso de una Administración diligente? Desgraciadamente, no. Es el de una Administración que ignora las consecuencias de un comportamiento poco razonable; que no resuelve el caso en concreto; que transmite poca confianza; alejada del ciudadano; y que produce desánimo y falta de comprensión. Lo razonable, insisto, y más en esta primera y extraordinaria lista, es que la Administración la hubiera “*filtrado*” adecuadamente extremando las precauciones. Pero no.

Un ejemplo más de una Administración poco diligente, incoherente con las normas que ella misma dicta y alejada de toda sensibilidad hacia el ciudadano.

2.2.2.10.- *La falta de coordinación normativa “transversal”. Un ejemplo de falta de diligencia legislativa.*

Un ejemplo también de inseguridad jurídica es la falta de coordinación legislativa “transversal”, es decir, de modificaciones normativas en determinadas áreas de nuestro ordenamiento pero no en otras. Veamos dos ejemplos.

El primero; la Ley 15/2015, de 2 de julio, de la Jurisdicción Voluntaria modifica el Código Civil para introducir el divorcio por mutuo acuerdo de forma extrajudicial, ante Notario o Secretario Judicial, cuando no exista interés de tercero protegible. Así, la nueva redacción del art. 82 del Código Civil establece que “*los cónyuges podrán acordar su separación de mutuo acuerdo transcurridos tres meses desde la celebración del matrimonio mediante la formulación de un convenio regulador ante el Secretario judicial o en escritura pública ante Notario, en el que, junto a la voluntad inequívoca de separarse, determinarán las medidas que hayan de regular los efectos derivados de la separación en los términos establecidos en el artículo 90*”. Así mismo, el art. 87 señala que “*los cónyuges también podrán acordar su divorcio de mutuo acuerdo mediante la formulación de un convenio regulador ante el Secretario judicial o en escritura pública ante Notario, en la forma y con el contenido regulado en el artículo 82, debiendo concurrir los mismos requisitos y circunstancias exigidas en él*”.

En definitiva, la efectividad del derecho a la pensión compensatoria estaba hasta hoy condicionado a su reconocimiento judicial. Sin embargo, a partir de la entrada en vigor de la Ley 15/2015 es suficiente para ello la manifestación del consentimiento de ambos cónyuges otorgado en escritura pública.

¿Y qué ocurre en el ámbito tributario? Pues que según lo dispuesto en el art. 55 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre,

del IRPF, las pensiones compensatorias en favor del cónyuge y las anualidades por alimentos, con excepción de las fijadas en favor de los hijos del contribuyente, reducen la base imponible siempre que ambas sean satisfechas por decisión judicial.

Ante esta situación, y dado que el legislador no ha adaptado la redacción de la Ley del IRPF a la nueva realidad introducida por la Ley de Jurisdicción Voluntaria, cabe preguntarse si la pensión compensatoria acordada ante Notario o Secretario judicial puede reducir igualmente la base imponible del impuesto. A pesar de esta ausencia de adaptación a la nueva redacción del Código Civil, lo cierto es que la regulación de los efectos fiscales frente a terceros de la disolución del matrimonio, incluida entre éstos a la Hacienda Pública, se remitía a la regulación civil del mismo, en cuanto a la necesidad de existencia de una resolución judicial que aprobara el convenio regulador. La nueva situación implicaría la necesidad de interpretar de forma integradora y conjunta la regulación fiscal de la disolución del matrimonio y la regulación del mismo establecida en la normativa civil. En definitiva, cabe concluir que la pensión compensatoria satisfecha en la disolución del matrimonio acordada extrajudicialmente tendría que reducir igualmente la base imponible del IRPF. No obstante, habrá que esperar a ver cómo se pronuncia la DGT.

La misma interpretación ha de darse al art. 64 de la LIRPF respecto a las especialidades aplicables en los supuestos de anualidades por alimentos a favor de los hijos por decisión judicial y a la letra k) del artículo 7, que declara exentas las anualidades por alimentos percibidas de los padres en virtud de decisión judicial. Y en idéntico sentido también se habría de interpretar el art. 83.3 f) del Reglamento del IRPF al señalar que *“cuando el perceptor de rendimientos del trabajo estuviese obligado a satisfacer por resolución judicial una pensión compensatoria a su*

cónyuge, el importe de ésta podrá disminuir la cuantía resultante de lo dispuesto en los párrafos anteriores. A tal fin, el contribuyente deberá poner en conocimiento de su pagador, en la forma prevista en el artículo 88 de este Reglamento, dichas circunstancias”.

Y me pregunto, ¿no habría sido conveniente adaptar simultáneamente la Ley del IRPF? Hubiera sido sin duda un ejemplo de una Administración diligente.

El segundo. La Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo, modifica determinadas cuestiones relativas al régimen jurídico de los administradores, la más importante, la recepción por nuestro ordenamiento jurídico del denominado “*consejero ejecutivo*”. Así, el art. 249.3 de la Ley de Sociedades de Capital, establece que “*cuando un miembro del consejo de administración sea nombrado consejero delegado o se le atribuyan funciones ejecutivas en virtud de otro título, será necesario que se celebre un contrato entre este y la sociedad que deberá ser aprobado previamente por el consejo de administración con el voto favorable de las dos terceras partes de sus miembros ()*”; precepto que plantea lógicas dudas sobre la calificación jurídica de esa “*nueva*” relación contractual cuyo régimen retributivo, y según criterio de la propia Dirección General de los Registros y del Notariado, queda extramuros de toda previsión estatutaria. Así lo dice, al menos, en su Resolución de 30 de julio de 2015, al señalar que “*es en este específico contrato en el que deberá detallarse la retribución del administrador ejecutivo*” ya que si bien es cierto que “*el artículo 249.4 exige que la política de retribuciones sea aprobada, en su caso, por la junta general*”, no lo es menos que “*esa política de retribuciones (...) no necesariamente debe constar en los estatutos*”.

De ser ello así quiere decir que el consejero ejecutivo tendrá, en su caso, una retribución por su condición de “*consejero*” y

otra por su condición de “*ejecutivo*”. Mientras que la primera está sujeta al régimen de previsión estatutaria del art. 217 de la LSC, la segunda no. Mientras la primera es fruto de una relación “*mercantil*”, la segunda no necesariamente. Y ahí surgen, de nuevo, todas las dudas. Está claro, fiscalmente, que estamos en presencia de un rendimiento del trabajo. Pero, ¿cómo consecuencia de su condición de “*administrador*” o de “*ejecutivo*”? Si se trata de lo primero, la retención es una, pero si se trata de lo segundo, la retención es otra. Si se trata de lo primero, y según el criterio actual de la DGT, no sería tampoco de aplicación el régimen fiscal de asignaciones por dietas y gastos de viaje ni ningún otro que en su regulación presuponga la existencia de una relación laboral. Pero si se trata de lo segundo, sí, aunque estableciendo, entonces, un trato fiscal distinto según cuál sea el órgano de administración de una sociedad: si hay Consejo de Administración la fiscalidad es una, y si hay Administrador Único, Solidario o Mancomunado, la fiscalidad es otra.

Lo paradójico es que prácticamente en paralelo se tramitaron y aprobaron la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias, y la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS, norma, esta última, cuyo art. 15 e) pretende además zanjar la polémica surgida con relación, precisamente, a la deducibilidad de las retribuciones de los administradores en los casos en los que los estatutos no prevean expresamente su retribución ⁽²²⁾.

22. Dicho precepto establece que no tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible “*los donativos y liberalidades*” precisando que no se entienden como tales y, entre otras, “*las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad*”.

Pues bien; ¿no hubiera sido lo lógico aprovechar estas últimas disposiciones para concretar el régimen tributario de la retribución de los administradores de acuerdo con la Ley 31/2014, entonces, en tramitación parlamentaria?

Se dirá, y con razón, que esta última no estaba todavía aprobada. Cierto. Pero este, en cambio, no ha sido el criterio del legislador en lo concerniente al nuevo régimen fiscal de las sociedades civiles con objeto mercantil y personalidad jurídica, régimen, este, cuya entrada en vigor se produjo el 1 de enero de 2016 previendo, erróneamente, por cierto, que, en dicha fecha, estaría ya en vigor el nuevo Código de Comercio.

¿Una Administración diligente?

2.2.3.- La recaudación en detrimento de la justicia.

2.2.3.1.- El gravamen de “falsas” capacidades económicas.

Si una expresión se ha acuñado en las reformas tributarias realizadas en la reciente crisis económica esta ha sido la de “*ensanchamiento de bases*”, expresión que refleja la política de incrementar la recaudación mediante la sujeción a gravamen de supuestos hasta entonces exentos o mediante la eliminación de incentivos o beneficios fiscales. Un ejemplo de ello es el replanteamiento de la fiscalidad en el IRPF de las indemnizaciones por extinción de contratos de trabajo ⁽²³⁾.

23. En efecto; la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, modifica la letra e) del artículo 7 del Texto Refundido de la Ley del IRPF que, a partir de su entrada en vigor, establece que están exentas “*las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias*”, fijando como importe máximo de la indemnización exenta la cantidad de 180.000 euros.

Pero una cosa es “*eliminar*” supuestos de exención y otra, muy distinta, gravar “*falsas*” capacidades económicas, circunstancia que ocurre especialmente en el IS.

Recordemos que el principio de capacidad económica exige gravar la riqueza allí donde esta existe, principio que trasladado al IS exige gravar el beneficio realmente obtenido por la compañía. Hay que recordar que, en el inicio, la base imponible del impuesto era el resultado contable del ejercicio corregido por determinados ajustes “*fiscales*” que daban lugar a lo que se denominaban diferencias “*temporales*” y “*permanentes*”. Mientras que las primeras producían tan solo una diferencia de tributación “*en el tiempo*”, las segundas estaban plenamente justificadas por causas muy diferentes. En definitiva, mientras que una diferencia temporal nunca daba lugar a un “*exceso*” de tributación en el tiempo, una diferencia permanente, por ejemplo, una sanción, se justificaba por su propio origen. En cualquier caso, no se producía ningún conflicto en términos de “*capacidad económica*”.

El problema surge cuando esa diferencia entre el resultado contable y el fiscal no revierte en el tiempo por motivos exclusivamente de recaudación fiscal. Este es el caso, por ejemplo, del supuesto previsto en el art. 15 i) de la Ley del IS que limita la deducibilidad de los gastos derivados de la extinción de una relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil a la que se refiere el artículo 17.2.e) de la Ley del IRPF, a 1 millón de euros, aunque lo que se satisfaga en concepto de indemnización se corresponda, por ejemplo, con lo que obligatoriamente establece el Estatuto de los Trabajadores; precepto que excluye también como gasto deducible los derivados de la extinción de los contratos a los que hemos hecho referencia en el importe que exceda del establecido con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su

caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias. En este sentido, se puede decir que, con esta limitación, el impuesto se aleja de la verdadera capacidad económica de la sociedad y legitima un injustificado enriquecimiento injusto por parte de la Administración por la asimetría en el trato fiscal de tales indemnizaciones que, a pesar de no ser gasto deducible en el IS, tributan en el IRPF, tributación, pues, que se puede acercar al 76 %, esto es, la suma del 28 %, tipo impositivo del IS, y el 48 %, tipo marginal máximo en el IRPF.

Este es, en definitiva, un ejemplo en el que la recaudación tributaria se antepone a la justicia tributaria o, mejor, a los principios constitucionales que inspiran y orientan nuestro sistema tributario.

2.2.3.2.- El deterioro del concepto de “justicia”.

Las recientes reformas del Código Penal en materia de Delitos contra la Hacienda Pública han supuesto, en nuestra opinión, un paso importante hacia la primacía de la recaudación frente a la justicia tributaria. En efecto; la reforma del art. 305 de dicho Código contempla una posible reducción de la pena en el caso de que el contribuyente satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado. Dispone al respecto el citado precepto que *“los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos ()”*.

Iniciado un proceso judicial por presunto delito fiscal, el pago de la deuda tributaria y, en definitiva, el arrepentimiento del contribuyente, no debería incidir como un atenuante de la pena. El proceso penal debería sustanciarse sin más hasta su

finalización. De lo contrario siempre existirá el incentivo de que con el pago se reduce la pena, circunstancia que nada contribuye a la percepción de una verdadera justicia.

2.2.4.- *La percepción del cumplimiento de las obligaciones tributarias como costoso. La denominada presión fiscal indirecta y su incidencia en la actividad económica.*

El art. 3.2 de la LGT establece que *“la aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios”*.

Pues bien; ¿se puede hoy afirmar que se cumple con la obligación de limitar los costes indirectos derivados del cumplimiento de las obligaciones formales? Creo, sinceramente, que no. Y una vez más nos hemos de remitir, como excepción, a la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto Sobre Sociedades de Bizcaia, que, en su art. 43.7, exime a las microempresas y a las pequeñas y medianas empresas de la obligación de documentar las operaciones vinculadas cuando tal obligación les suponga una *“carga administrativa desproporcionada”* ⁽²⁴⁾.

Sin embargo, la lógica del legislador en territorio común parece ser otra. ¿Por qué? Pues porque el éxito del deber de contribuir se basa en el control cruzado de la información. Esto es lo que

24. Dispone dicho precepto que *“cuando el valor de las operaciones a que se refiere el apartado anterior no alcance los umbrales mínimos establecidos en las letras a), b) y c) del mencionado apartado pero los obligados tributarios puedan demostrar que la exigencia de obligaciones de documentación les supondría una carga administrativa desproporcionada y cumplan el resto de requisitos establecidos reglamentariamente para cada una de las operaciones, podrán solicitar a la Dirección General de Hacienda que les exima de cumplir estas obligaciones”*.

ha producido un aumento paulatino de las obligaciones formales a cargo de los contribuyentes, obligaciones, fundamentalmente, de información, además de la llevanza de libros o registros.

El exponente máximo de ello es el Proyecto de Real Decreto para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido en el que se obliga a que los libros registro de IVA se lleven “*a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante el suministro electrónico de los registros de facturación, por los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del Impuesto, que tengan un periodo de liquidación que coincida con el mes natural*”; obligación, cierto, que se limita a las denominadas “*grandes empresas*” pero que, no nos engañemos, es la antesala de su extensión en el tiempo al resto. Pues bien; ¿es esta una obligación que pretende limitar los costes indirectos derivados del cumplimiento de las obligaciones formales? Es, en nuestra opinión, la culminación de un proceso paulatino de “*control total*” por parte de la Administración. Y claro, justificar lo contrario no parece correcto ya que puede parecer que con ello se pretende poner obstáculos al control de la Administración. No es esta nuestra intención. Afirmamos, tan solo, que hay un precepto, el art. 3.2 de la LGT, que dice lo que dice, y que no parece que el amplio haz de obligaciones formales que hoy se exigen se corresponda con lo que en este se pretende limitar.

Y en este sentido, conviene distinguir entre la facultad de la Administración para disponer y/o solicitar toda la información con trascendencia tributaria que se considere necesaria en cada momento asumiendo, claro está, los costes que ello representa, y la obligación del contribuyente de suministrar información y asumir, por tanto, los costes que tal obligación supone. La aplicación proporcionada del sistema tributario exige un necesario

equilibrio entre ambos tipos de obligaciones. Pero lo cierto es que el legislador ha optado claramente por la vía de regular obligaciones generales de información cuyo coste lo soporta íntegramente el propio administrado.

Buen ejemplo de ello es la denominada “*declaración Modelo 340 de Declaración informativa de operaciones incluidas en los libros registro*” en la que se obliga a detallar determinadas operaciones incluidas en los libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto General indirecto Canario (en adelante, IGIC), en concreto, las anotadas en el Libro registro de facturas expedidas, en el Libro registro de facturas recibidas y en el Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias; declaración, es cierto, que se exige, tan solo, a quienes están obligados a presentar autoliquidaciones o declaraciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre el Valor Añadido o al Impuesto General Indirecto Canario por medios telemáticos, y que opten a su vez por el sistema de devolución mensual regulado en la normativa del IVA o del IGIC.

No podemos tampoco olvidar las obligaciones de documentación relativas a operaciones vinculadas, obligación que si bien está justificada en transacciones internacionales no lo está cuando se trata exclusivamente de operaciones interiores. Es cierto que el art. 18.3 de la Ley del IS contempla la posibilidad de cumplir con tal obligación de forma simplificada ⁽²⁵⁾ e, incluso, de que esta no sea de aplicación en determinados casos ⁽²⁶⁾, pero no lo es menos que no se exime de la obligación

25. El art. 18.3 establece al respecto en su segundo párrafo que “*dicha documentación tendrá un contenido simplificado en relación con las personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios () sea inferior a 45 millones de euros*”.

26. Por ejemplo, en el caso de “*operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, siempre que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones no supere los 250.000 euros, de acuerdo con el valor de mercado*”.

de valorar a valor de mercado determinadas operaciones, entre otras, y para entendernos, la retribución por el trabajo que el socio presta a su sociedad, la cesión por el uso de un inmueble propiedad del socio en favor de la sociedad en la que participa o la financiación que el socio concede a la sociedad.

O por citar otro ejemplo, recuérdese también la obligación de solicitar el correspondiente certificado para evitar incurrir en el supuesto de responsabilidad subsidiaria previsto en el art. 43.1 f) de la LGT ⁽²⁷⁾ y que afecta a todas las personas o entidades que contratan o subcontratan la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal.

En definitiva, a la obligación de presentar el alta en el Censo de empresarios, hay que añadir un importante número de obligaciones formales que van desde la obligación de expedir factu-

27. Establece dicho precepto que responden subsidiariamente *“las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal, por las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación”*.

Dicha responsabilidad *“no será exigible cuando el contratista o subcontratista haya aportado al pagador un certificado específico de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias emitido a estos efectos por la Administración tributaria durante los 12 meses anteriores al pago de cada factura correspondiente a la contratación o subcontratación”*. En este sentido, la *“responsabilidad quedará limitada al importe de los pagos que se realicen sin haber aportado el contratista o subcontratista al pagador el certificado de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias, o habiendo transcurrido el período de doce meses desde el anterior certificado sin haber sido renovado”*.

Dicho precepto prevé igualmente que *“la Administración tributaria emitirá el certificado a que se refiere este párrafo f), o lo denegará, en el plazo de tres días desde su solicitud por el contratista o subcontratista, debiendo facilitar las copias del certificado que le sean solicitadas”*. Su solicitud *“podrá realizarse por el contratista o subcontratista con ocasión de la presentación de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades a que esté obligado. En este caso, la Administración tributaria emitirá el certificado o lo denegará con arreglo al procedimiento y en los plazos que se determinen reglamentariamente”*.

ra, la llevanza de determinados libros registros, la de presentar no pocas declaraciones (IVA, Retenciones, declaración modelo 347, etc.), su presentación telemática, la de conservación de documentación con trascendencia tributaria, la de atender los requerimientos de información que se consideren oportunos y un largo etcétera en el que se incluye la obligación de documentación de operaciones vinculadas, la de información de determinadas operaciones o la de solicitar el certificado al que antes hemos hecho referencia.

Y todo ello con el riesgo de discrepancia en la interpretación de las muchas normas que las regulan y de asumir los costes que representa su cumplimiento, entre otros, personal cualificado, asesores, equipos informáticos, etc.; obligaciones a las que hay que añadir las adicionalmente impuestas por otras normas como las de carácter mercantil, laboral o penal.

En definitiva, la *“burocratización de la función del empresario”* que desincentiva, y mucho, no solo el iniciar una nueva actividad empresarial sino el continuar manteniendo la ya existente.

Y en este sentido, podemos afirmar que existe una asfixiante presión fiscal indirecta que dificulta la actividad económica, encarece sus costes y excede los límites que el art. 3.2 de la LGT prevé al respecto.

2.3.- Conclusiones.

A la vista de cuanto antecede, pueden apuntarse las siguientes conclusiones:

Primera.- Si la finalidad redistributiva del sistema tributario se valora en términos de progresividad y de equidad, se puede

afirmar que nuestro sistema tributario es poco redistributivo. Y ello, fundamentalmente, por las siguientes razones:

- Porque incentiva el trasvase de rentas del IRPF al IS diluyendo sus efectos redistributivos y planteando problemas de equidad con relación a las rentas que no proceden del trabajo personal.
- Porque plantea problemas de equidad con relación al tratamiento fiscal de las rentas del ahorro.
- Porque plantea igualmente problemas de equidad con relación al tratamiento fiscal de determinadas rentas, entre otras, las obtenidas por deportistas de élite a los que les es de aplicación el régimen de “*deportistas de élite*” y las procedentes de SICAV “*familiares*”.
- Por la paulatina “*desfiscalización*” de la imposición sobre la riqueza.
- Por la progresiva expansión de la imposición indirecta frente a la imposición directa.

En este sentido, se puede afirmar que el legislador favorece las desigualdades “*fiscales*” en función del origen y del nivel de las rentas.

Segunda.- La explicación de este “*déficit redistributivo*” hay que contextualizarla en un contexto internacional de dualización de las rentas y en el cada vez mayor peso relativo de la imposición indirecta frente a la directa; aspectos que evidencian el fracaso de las políticas fiscales redistributivas y que se identifica con la denominada “*crisis de progresividad*” y, por ende, del Estado social, en cuanto a sinónimo del Estado redistribuidor.

Tercera.- La solución a la “*crisis de la progresividad*” exige encontrar el necesario equilibrio entre el “*principio de eficiencia*”

y el “*principio de progresividad*”, es decir, que sin renunciar a la progresividad, el sistema tributario sea eficiente.

Cuarta.- Nuestro actual sistema tributario adolece de aceptación social, fundamentalmente, por las siguientes razones:

- Por su pérdida de finalidad redistributiva.
- Porque grava en exceso las rentas procedentes del trabajo personal.
- Porque grava de forma desigual a los diferentes tipos de renta.
- Porque permite desigualdades en función del nivel de renta.
- Por la inseguridad jurídica que plantea.
- Por su complejidad.
- Por el exceso de presión fiscal indirecta.
- Por el deterioro de la justicia a favor de la recaudación.
- Porque penaliza esencialmente a la clase media que sufre en mayor medida las consecuencias negativas del avance de la imposición indirecta.
- Por las desigualdades que se generan en términos redistributivos en un contexto de economía abierta y, por tanto, de competencia fiscal internacional que alienta la deslocalización de bases imponibles.
- Por la percepción de una Administración no diligente.
- Por la percepción de “*privilegios fiscales*”.

Quinta.- A esa percepción hay que añadir la de falta de transparencia pública, la de ineficiencia en la gestión del gasto pú-

blico, la de corrupción política y económica generalizada, y la ausencia de ejemplaridad pública y, en definitiva, de referentes sociales.

Sexta.- Además, nuestro actual sistema tributario incide hoy negativamente en la dinamización de la economía, fundamentalmente, por las siguientes razones:

- Por su creciente inseguridad jurídica en detrimento de la confianza del contribuyente, de la inversión empresarial y de la emprenduría.
- Por su creciente complejidad.
- Por la asfixiante *“presión fiscal indirecta”*.
- Por el incorrectamente entendido *“ensanchamiento de bases imponibles”* que ha significado gravar, en gran parte, y en el IS, capacidades económicas inexistentes.

Séptima.- En consecuencia, se puede hoy hablar de una crisis de la función redistributiva de los impuestos acusada, si cabe, por la falta de aceptación social de nuestro actual sistema tributario, que se percibe como un sistema complejo, no redistributivo, en el que las rentas altas tienen más posibilidades que el resto de rentas para reducir su tributación, con un alto nivel de inseguridad jurídica y, por tanto, de conflictividad, con cierta facilidad de deslocalización de bases imponibles por parte de las rentas más altas y que penaliza las rentas del trabajo frente al resto de rentas; sistema, además, cada vez más regresivo o, si se prefiere, menos progresivo, en el que los incentivos y los beneficios fiscales, que se perciben también como privilegios fiscales, tienen una importancia considerable, y en el que la presión fiscal indirecta se percibe ya como desproporcionada; percepciones a la que hay que añadir la de una Administración *“alejada de la realidad”*.

Octava.- En una economía abierta con libertad en el movimiento de personas y de capitales, la competencia fiscal tan solo se puede frenar con transparencia, ejemplaridad y, fundamentalmente, con un proyecto atrayente de sociedad.

Novena.- La crisis de “progresividad”, así como los bajos niveles de aceptación social del sistema tributario, no significa en modo alguno que no se acepte socialmente el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Significa, tan solo, la necesidad de replantear el sistema tributario.

Décima.- Por su parte, hay que vincular la crisis del Estado redistribuidor a los déficits del sistema educativo, en concreto, a su alejamiento de los valores propios del humanismo, y a la falta de pedagogía sobre el verdadero alcance del Estado social que, lejos de vincularse al principio de solidaridad, se ha identificado con la errónea idea de un “paternalismo” en defensa de los derechos individuales frente a los derechos colectivos desvinculado pues del necesario compromiso social de los ciudadanos que conviven en sociedad. Hay pues que admitir el fracaso del Estado social, como Estado redistribuidor de la riqueza.

Undécima.- Las exigencias mínimas, pero no suficientes, para que la fiscalidad se perciba como justa y redistributiva, son las de una sociedad madura, comprometida y responsable, esto es, un sistema educativo que integre los valores como eje vertebrador, una ejemplaridad pública y privada de la que surjan verdaderos referentes sociales, y una verdadera transparencia en la gestión pública. A tales exigencias hay que añadir la de un sistema tributario inspirado en tales valores que se perciba como justo y redistributivo.





PROPUESTAS DE REFORMA

Frente al desolador panorama que reflejan las conclusiones anteriores, nos podemos plantear si lo razonable es “*desmantelar*” el Estado del Bienestar, pregunta a la que hay que responder sin duda negativamente. Hay, eso sí, que replantear su financiación. Y hay que hacerlo porque no es coherente que aquel se financie con un sistema tributario con importantes déficits redistributivos. Aceptemos pues los riesgos que la globalización tiene y reconozcamos que un sistema tributario redistributivo, en su versión tradicional, no es hoy posible por sus importantes déficits de equidad que, corregirlos, es hoy una “*quimera*” imposible en términos de eficiencia.

Es pues necesario aceptar que el sistema tributario se ha de adaptar a las dinámicas de una economía abierta que exige una fiscalidad eficiente sin renunciar, por ello, a su finalidad redistributiva. Es decir, equilibrio entre eficiencia y progresividad. Pero conseguirlo no es solo cuestión de la fiscalidad. Exige, sin duda, un cambio más profundo. Exige, un cambio de cultura; cambio que exige una reforma del sistema educativo que asiente sus raíces en la persona; en los valores. Y cambio, también, en la concepción propia del Estado asumiendo que su finalidad es promover el marco social, jurídico y económico necesario para la creación de la riqueza ya que, no lo olvidemos, sin riqueza no hay redistribución posible. Y la riqueza, no nos engañemos, no la crea el Estado sino la persona. Se trata, en definitiva, de admitir que el Estado no es el garante de “*derechos individuales*” sino “*colectivos*”, derechos que se financian inexorablemente con nuestras “*obligaciones sociales*”; con nuestros impuestos. Se

trata, en definitiva, de promover el bienestar de la sociedad con nuestro compromiso.

Junto a ese necesario cambio de cultura, es también imprescindible una Administración “*eficiente*”, aspecto, este, cuya reflexión excede del objetivo de nuestro trabajo.

Nótese, en cualquier caso, que la premisa fundamental para afrontar cualquier reforma del sistema tributario es la de fijar con carácter previo las necesidades de financiación; circunstancia que, recordémoslo, exige revisar la eficiencia y la eficacia de las políticas de gasto y afrontar su reforma estructural. En este contexto, conviene recordar que la austeridad no es una necesidad puntual sino un valor en sí mismo. Sea como fuere, afrontar la reforma del gasto es previo a la reforma estructural del sistema tributario.

Pero si afrontar tal reforma es tarea previa, también lo es valorar si las políticas de gasto que se pretenden aplicar son razonablemente financiables con la riqueza que, como país, somos capaces de generar. La riqueza, en cada Estado, tiene sus límites; límites que condicionan la dimensión de cada Estado social. Y límites, a su vez, que obligan a priorizar políticas de gasto.

Tales cuestiones, que son sin duda ajenas a nuestras reflexiones, son, insistimos, previas a cualquier proceso de reforma. Si la finalidad de los impuestos es sufragar el gasto público, este ha de ser la prioridad. La “*lucha*” por su eficiencia y eficacia es igual de prioritaria que la “*lucha*” contra el fraude. Pero entiéndase bien; no se trata de reducir el Estado social, sino de que su gestión sea eficiente y eficaz en un marco de prioridades y de limitaciones que es necesario fijar.

Alcanzado ese nivel óptimo de gasto público es cuando procede acometer la reforma del sistema tributario, reforma que proponemos distinguiendo una propuesta general del mismo y una serie de propuestas concretas.

3.1.- Propuesta general de modificación del sistema tributario en su concepción clásica.

Alcanzado decíamos ese nivel óptimo, las vías para corregir los déficits redistributivos que hemos comentado solo pueden venir por reducir la fiscalidad que grava las rentas del trabajo, reducción que solo se puede financiar con una mejora de la recaudación o transformando políticas de gasto universales en selectivas.

Recordemos que hemos descartado por ineficiente una reforma que pretenda corregir tales déficits incrementando la fiscalidad de las rentas del ahorro y de las sociedades. Nuestra propuesta parte pues de la necesidad de aceptar los actuales límites que una economía global exige. De ahí que hablemos de reducir la fiscalidad que grava las rentas del trabajo, reducción, eso sí, que hay que financiar ya que el nivel óptimo de gasto público para mantener un Estado social eficiente requerirá de una parte de tales recursos.

Decíamos que reducir la fiscalidad que grava las rentas del trabajo solo se puede financiar con una mejora de la recaudación o transformando políticas de gasto universales en selectivas. Pues bien; mejorar la recaudación solo es posible combinando una reducción del gasto, una mejora de su eficiencia, la lucha contra el fraude fiscal, la recuperación económica y, en su caso, el aumento de impuestos. Y todas, teniendo en cuenta, no lo olvidemos, los graves déficits económico-financieros del Estado que limitan

sobremanera cualquier propuesta a plantear. Ya hemos apuntado antes la prioridad en reducir el gasto y mejorar su eficiencia. Detengámonos pues ahora en las otras vías apuntadas.

La lucha contra el fraude fiscal permitiría reducir sin duda la fiscalidad de las rentas del trabajo. Ocurre, sin embargo, que no se ha demostrado que las cifras que se comentan ⁽²⁸⁾ sean ciertas. La práctica no parece demostrarlo ya que si este es tan evidente hay que preguntarse qué es lo que está fallando en la lucha contra el fraude. Eso no quiere decir ni mucho menos que el fraude no exista. Por otra parte, no hay que confundir la elusión con el fraude. Los dos merman la recaudación, pero solo en el fraude hay ocultación. Dicho esto, es cierto que la elusión fiscal es la que más perjuicio puede estar ocasionando a la recaudación. Pero combatirla requiere de un esfuerzo internacional importante y de tiempo. Sea como fuere, no parece prudente condicionar una reforma fiscal a la lucha contra el fraude. Sus resultados, eso sí, han de servir para reducir nuestro elevado endeudamiento y no tener que aumentar así los impuestos. Pero parece arriesgado condicionar la solución de nuestro sistema tributario a la reducción de un fraude estimado que hay que erradicar sin más. Pero ello requiere, como ya hemos dicho, de un tiempo para su efectiva erradicación. No hay que olvidar, tampoco, los efectos negativos que la globalización tiene en la fiscalidad y el fracaso del Estado social como Estado redistribuidor de la riqueza. Todo ello obliga a encontrar soluciones alternativas a corto plazo sin renunciar ni mucho menos a la lucha contra el fraude fiscal con el que hay que ser *“implacables”*.

Decíamos, también, que la reducción de la fiscalidad de las rentas de trabajo se puede financiar con los ingresos que proceden

28. Los datos oficiales señalan que la economía sumergida en España se sitúa en el 22,2% del PIB en 2003 y en el 18,6 % en 2013. Un nivel de fraude acorde con la media de la UE, que está en el 22,3% en 2003 y en el 18,6% del PIB en 2013.

de la recuperación económica. Ocurre, sin embargo, que nuestra “*cuenta de resultados*” es deficitaria y si esta no es positiva el endeudamiento aumenta. Parece pues más realista que los resultados de la recuperación económica se destinen a equilibrar nuestra deficitaria relación entre ingresos y gastos. En cualquier caso, se trata, también, de una vía lenta y por tanto ineficaz para solucionar de forma urgente los déficits estructurales de nuestro sistema tributario.

El aumento de impuestos es otra vía para reducir, o eliminar, los déficits apuntados. Pero no olvidemos que, en nuestro planteamiento, este ha de venir de la mano de la imposición indirecta, circunstancia que haría que el sistema tributario fuera todavía menos redistributivo.

Existe, también, la vía de reducir los impuestos y esperar a que esta dé los resultados que algunos expertos consideran que tiene en la recaudación ⁽²⁹⁾. Sin embargo, y en el contexto actual, nos parece una opción sumamente arriesgada.

29. La opinión de tales expertos se basa en la que se conoce como “*curva de Laffer*” y que muestra cómo varía la recaudación al modificar los tipos impositivos. Si el tipo impositivo es cero, los ingresos fiscales son también nulos. Si, por el contrario, los tipos impositivos son del 100%, la recaudación también será nula porque nadie ofrecerá ni demandará el bien en cuestión. Según Laffer, entre estos dos puntos extremos, los ingresos en función del tipo aumentarán primero para a continuación disminuir hasta llegar a cero. El fundamento matemático es el teorema de Rolle, en virtud del cual si el ingreso fiscal es una función continua del tipo impositivo, entonces tiene (al menos) un máximo (ya que se trata de una función siempre positiva) en un punto intermedio del intervalo, pero no necesariamente en el centro.

La curva de Laffer muestra que el incremento de los tipos impositivos no siempre conlleva un aumento de la recaudación fiscal. La característica más importante de esta curva reside en que indica que cuando el tipo impositivo es suficientemente alto, si se sube aún más, los ingresos recaudados pueden terminar disminuyendo. La disminución de la oferta del bien reduce hasta tal punto los ingresos fiscales que la subida del tipo impositivo no compensa la disminución de la oferta. Este fenómeno se denomina *efecto Laffer*, en honor al economista Arthur Laffer que hizo tal planteamiento a principios de la década de 1980

No hay que olvidar que España tiene una situación económica financiera muy compleja: un endeudamiento elevado y unos presupuestos anuales deficitarios. Es pues necesario “*equilibrar*” estos últimos y generar los recursos necesarios para reducir el endeudamiento. A nuestro déficit “*redistributivo*” hay que añadirle, pues, un importante déficit estructural en términos económicos. Y los recursos para solucionar uno y otro son tan solo los impuestos. Tal situación condiciona sobremanera la solución que se pueda proponer.

Decíamos, también, que otra vía para reducir la fiscalidad de las rentas del trabajo es transformar políticas de gasto universales en selectivas.

Como ya sabemos, el Estado social se identifica con aquel cuya función básica es la de redistribuir la riqueza. Su redistribución se puede hacer vía ingresos, vía gastos o ambos. Mientras que la redistribución vía ingreso exige progresividad en el sistema tributario, la redistribución vía gasto exige tan solo que esta ponga su acento en su distribución. Pues bien; mientras que un sistema tributario progresivo permite financiar políticas universales de gasto, uno que no enfatice la progresividad en el ingreso se ve abocado a aplicar políticas selectivas de gasto. El Estado social en su concepción tradicional se identifica con aquel que aplica políticas redistributivas vía ingreso y vía gasto. Cosa distinta es que esa finalidad redistributiva “*genuina*” no haya cristalizado y que la crisis económica y la globalización hayan cambiado por completo los clásicos paradigmas.

En este contexto, es sin duda posible una reducción de los impuestos que se financie con una reducción de las políticas de gasto transformando, como decíamos, políticas universales en selectivas. No obstante, esta vía representa un sistema mucho menos redistributivo que se aleja, además, de la concepción propia del Estado social.

Llegados a este punto, parece que la única vía posible a “*corto plazo*” es la de reducir el Estado del Bienestar, opción que exige poner el acento en políticas selectivas de gasto.

Existe, sin embargo, una vía intermedia que nos permitiría mantener la finalidad redistributiva del Estado social y, por tanto, un sistema tributario que frene el avance de la fiscalidad indirecta y solucione una parte importante de los déficits redistributivos que apuntábamos. Esta vía intermedia consiste en reformar el sistema de financiación del gasto público.

En efecto; el gasto público no se financia hoy de forma igual. Existen por ejemplo determinados servicios públicos en los que lo que existe en realidad es una “*cofinanciación*” de los mismos.

Así, por ejemplo, la enseñanza universitaria se financia a través de “*precios públicos*”⁽³⁰⁾ y de “*impuestos*”⁽³¹⁾. ¿Y por qué? Pues porque se considera que existe un beneficiario directo de tales servicios, que es quien realmente los utiliza, esto es, el “*estudiante*”, y un beneficiario indirecto de los mismos, que es quien se beneficia de una política educativa en concreto, esto es, la sociedad en general. En definitiva, un equilibrio entre “*derechos individuales*” y “*bienestar social o colectivo*”. Mientras que los primeros se financian mediante precios públicos, los segundos con impuestos. Cuestión más compleja es determinar qué parte se financia con uno y otro. Pero conceptualmente el modelo es

30. De acuerdo con lo que establece el art. 24 de Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, son precios públicos “*las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por la prestación de servicios o la realización de actividades efectuadas en régimen de Derecho público cuando, prestándose también tales servicios o actividades por el sector privado, sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados*”.

31. El art. 2.2 c) de la LGT establece que son impuestos “*los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente*”.

coherente. Lo que ocurre en la práctica es que la parte financiada con impuestos no se visualiza y sí, por el contrario, la que se financia con “*precios públicos*”. Si a esto le añadimos la “*cultura de lo gratuito*” y la idea del Estado “*protector*”, el conflicto está ya servido.

Otro ejemplo es el del transporte público urbano que se financia también a través de precios públicos y de impuestos. El usuario paga el precio del “*billete*”, precio que no cubre, ni se pretende que lo haga, el coste total del servicio. Y por ello, la parte digamos deficitaria se financia con impuestos. La razón es la misma que la de antes. Existe un beneficiario individual y otro colectivo. No se trata, pues, de que el servicio no se gestione adecuadamente, circunstancia que también puede ocurrir. Se trata, sin más, de que el coste del servicio se cofinancia entre su usuario y la colectividad en general.

Esta idea que subyace en tales casos es muy similar a la que subyace también en las tasas ⁽³²⁾. Existe un beneficio individual divisible y un beneficio colectivo. La única diferencia es que mientras las tasas son la contraprestación a un servicio público cuya competencia exclusiva es de la Administración y se trata de servicios que inexorablemente el ciudadano ha de solicitar, los precios públicos son la contraprestación a servicios que no solo no son de competencia exclusiva de la Administración, sino que su recepción es “*voluntaria*” por parte del ciudadano. Mientras que en las tasas no hay concurrencia con el sector privado, en los precios públicos sí. Ejemplos de tasas son la

32. De acuerdo con el art. 6 de Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, tasas “*son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado*”.

expedición del pasaporte o de títulos universitarios. Ejemplos de precios públicos, los museos o la zona azul de aparcamiento. En tales casos, el precio es “*único*” por servicio. Me refiero a que no se tiene en cuenta el nivel de renta del usuario aunque sí determinadas circunstancias personales ajenas en cualquier caso a su capacidad económica (niños, estudiantes, jubilados, etc.). Existen sin embargo servicios públicos “*cofinanciados*” que sí tienen en cuenta el nivel de renta del usuario. En efecto; la “*prestación farmacéutica ambulatoria*”, esto es, los medicamentos, se financian también mediante un sistema de copago. Una parte se financia directamente por el usuario y otra con impuestos. La única diferencia es que la parte que se financia directamente por aquel se determina en función de su nivel de renta ⁽³³⁾.

33. En efecto; el art. 102 del Real Decreto Legislativo 1/2015, de 24 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios, regula la aportación de los usuarios y sus beneficiarios en la prestación farmacéutica ambulatoria. Se entiende como tal “*la que se dispensa al paciente mediante receta médica u orden de dispensación hospitalaria, a través de oficinas o servicios de farmacia*”.

Por su parte, la prestación farmacéutica ambulatoria está sujeta a la aportación del usuario, aportación que se realiza en el momento de la dispensación del medicamento o producto sanitario.

Tal aportación es proporcional a su nivel de renta y se actualiza, como máximo, anualmente.

Con carácter general, el porcentaje de aportación es el siguiente:

a) Un 60 % del PVP para los usuarios (y sus beneficiarios) cuya renta es igual o superior a 100.000 € según datos consignados en la casilla de base liquidable general y del ahorro de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) Un 50 % del PVP para las personas que ostenten la condición de asegurado activo (y sus beneficiarios) cuya renta es igual o superior a 18.000 euros e inferior a 100.000 € según datos consignados en la casilla de base liquidable general y del ahorro de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

c) Un 40 % del PVP para las personas que ostenten la condición de asegurado activo (y sus beneficiarios) y que no se encuentren incluidos en los apartados a) o b) anteriores.

d) Un 10 % del PVP para las personas que ostenten la condición de asegurado como pensionistas de la Seguridad Social (y sus beneficiarios), con excepción de las personas incluidas en el apartado a).

La norma prevé igualmente que, con el fin de garantizar la continuidad de los tratamientos de carácter crónico y asegurar un alto nivel de equidad a los pa-

Debe señalarse que cuando se habla de medicamentos financiados con cargo a la Seguridad Social, hay que entender, claro está, que lo es con cargo a impuestos.

Pues bien; ¿por qué no es posible “*cofinanciar*” determinados servicios públicos que hoy se financian exclusivamente con impuestos?

cientes pensionistas con tratamientos de larga duración, los porcentajes generales están sujetos a topes máximos de aportación en los siguientes supuestos:

a) Un 10 % del PVP en los medicamentos pertenecientes a los grupos ATC de aportación reducida, con una aportación máxima de 4,24 euros.

b) Para las personas que ostenten la condición de asegurado como pensionistas de la Seguridad Social (y sus beneficiarios) cuya renta sea inferior a 18.000 € según datos consignados en la casilla de base liquidable general y del ahorro de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o que no estén incluidos en los siguientes apartados c) o d), hasta un límite máximo de aportación mensual de 8,23 euros.

c) Para las personas que ostenten la condición de asegurado como pensionista de la Seguridad Social (y sus beneficiarios) cuya renta sea igual o superior a 18.000 € e inferior a 100.000 € según datos consignados en la casilla de base liquidable general y del ahorro de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, hasta un límite máximo de aportación mensual de 18,52 €.

d) Para las personas que ostenten la condición de asegurado como pensionista de la Seguridad Social (y sus beneficiarios) cuya renta sea superior a 100.000 € según datos consignados en la casilla de base liquidable general y del ahorro de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, hasta un límite máximo de aportación mensual de 61,75 €.

El importe de las aportaciones que excedan de las cuantías mencionadas en el apartado anterior será objeto de reintegro por la comunidad autónoma correspondiente, con una periodicidad máxima semestral.

Están exentos de aportación los usuarios y sus beneficiarios que pertenezcan a una de las siguientes categorías:

a) Afectados de síndrome tóxico y personas con discapacidad en los supuestos contemplados en su normativa específica.

b) Personas receptoras de rentas de integración social.

c) Personas receptoras de pensiones no contributivas.

d) Parados que han perdido el derecho a percibir el subsidio de desempleo en tanto subsista su situación.

e) Personas con tratamientos derivados de accidente de trabajo y enfermedad profesional.

El nivel de aportación de las personas encuadradas en la Mutuality General de Funcionarios Civiles del Estado, el Instituto Social de las Fuerzas Armadas y la Mutuality General Judicial será del 30 % con carácter general, resultándoles de aplicación lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 6 y en el párrafo e) del apartado 8.

Además de ser más equitativo, se nos antojan otras ventajas que después enumeraremos. Sea como fuere, lo primero que habría que determinar es qué servicios estarían sujetos a “*cofinanciación*” mediante precios públicos y qué servicios no.

Para ello, y en una primera aproximación, parece lógico distinguir entre “*estructura básica o general*” y “*estructura social o asistencial*”. Mientras que la primera integraría los costes de servicios que no son razonable y objetivamente individualizables, en la segunda se integrarían aquellos otros que sí son razonables y objetivamente individualizables. Mientras que en la estructura básica se imputarán, por ejemplo, los costes de seguridad nacional y defensa, en la estructura social se imputarán, por ejemplo, los de sanidad y educación.

Si avanzamos un poco más, parece lógico que en la estructura básica se impute también la parte del coste de servicios que, a pesar de que se pueda objetiva y razonablemente individualizar, su importe lo ha de asumir la sociedad en general. Nos estamos refiriendo, en concreto, al coste de los servicios cuyos beneficiarios integran el colectivo de personas en exclusión social, esto es, personas que no tienen ingresos o cuya cuantía es inferior a la renta “*mínima*” que se determine para ser considerados como contribuyentes con capacidad económica susceptible de gravamen. También se integrará en la estructura básica la parte del coste de tales servicios que se considere que se ha de financiar con cargo a impuestos al ser la colectividad, como tal, su beneficiario. Y también se integraría finalmente en la estructura básica el coste de aquellas políticas de gasto generales que no son tampoco objetiva y razonablemente individualizables.

Se trata, en definitiva, de discernir entre el gasto público inherente a políticas de gasto “*no individualizables*”, que se sufragarían con impuestos, y el inherente a políticas de gasto “*individualizables*”, que se financiarían con precios públicos.

La propuesta tiene como punto de partida la necesidad de reconocer que las políticas universales de gasto “*individualizables*” tienen dos beneficiarios: la sociedad y el usuario. El primero, porque la sociedad se beneficia sin duda de una política de sanidad pública. Se trata, pues, del beneficiario “*indirecto*” o “*colectivo*”. Todos hemos pues de sufragar su coste con cargo a impuestos. El segundo, porque el usuario se beneficia directa y personalmente de tales servicios. Se trata, en este caso, del beneficiario “*directo*”. Su coste se ha de sufragar por tanto por quien consume dicho servicio salvo en los casos de “*exclusión social*” cuyo coste se ha de sufragar con cargo a impuestos.

Con dicha propuesta, la necesidad de recursos públicos totales no varía. Es la misma. La presión fiscal, por tanto, no se altera. Lo que se modifica es su distribución entre los contribuyentes. Pero mientras antes solo se pagaban impuestos, en el nuevo escenario se pagarán impuestos y un precio por los servicios que se consuman. Pero las cifras absolutas, insistimos, no se alteran. Cambia, eso sí, la “*forma*” de hacer frente al gasto público.

Sin duda, lo primero que se puede objetar es que determinados servicios dejan de ser “*gratuitos*”. Falso. Jamás, por ejemplo, la sanidad ha sido gratuita. Su coste se ha financiado con cargo a impuestos. No ha existido, eso sí, un coste “*visible*” por el contribuyente. La idea que se ha transmitido erróneamente es la de su “*gratuidad*”. Pero esa es la cultura que con esta propuesta se quiere “*erradicar*”. Es falsa y perniciosa. El Estado no financia la sanidad. La financiamos todos. La pagamos con nuestros impuestos. El derecho a una sanidad pública se financia con

nuestra obligación constitucional de sufragar los costes del Estado social.

Se dirá, y es cierto, que las rentas altas consumen menos servicios públicos, como la sanidad, que el resto de rentas y que, por tanto, quienes más soportarán ese cambio son tales rentas. Pero tal argumento no exime de que una parte de su coste se haya de asumir por quien utiliza tales servicios. No obstante, y para minimizar tal situación, se puede valorar la posibilidad de atribuir un “*bono mínimo por servicio*” en función del nivel de renta. Nos estamos refiriendo a que por la parte del coste financiado con cargo a impuestos, se atribuya a cada contribuyente un “*consumo mínimo*” de servicios con carácter progresivo en función de su nivel de renta que aquel pueda aplicar a los servicios que consuma. Agotado el “*bono*”, el consumo de mayores servicios se financia con precio público. De esta forma se incentiva también el consumo de servicios públicos. Y de esta forma, también, y de tratarse de un servicio de calidad, se incentiva igualmente a las rentas más “*reticentes*” a consumir más servicios públicos que privados. El verdadero reto es pues un servicio de calidad a precios inferiores que los del sector privado y/o por servicios que difícilmente este puede prestar.

Se dirá, también, que con esta propuesta no se reducen los impuestos o, mejor, la necesidad de ingresos públicos. Y no es cierto. Recordemos que ya hemos antes apuntado que el paso previo a cualquier reforma es determinar las necesidades de financiación, esto es, lo que hemos denominado “*nivel óptimo de gasto*”. La reducción pues de ingresos públicos está en función de la reducción que hay que hacer del gasto. Habrá pues reducción de ingresos públicos si hay reducción de gasto. No hay que olvidar, tampoco, que el alto nivel de endeudamiento público y el déficit presupuestario no permite más margen de manobra. No se puede eludir la realidad que tenemos. En definitiva,

la reducción del gasto ha de permitir reducir la necesidad de ingresos públicos y equilibrar la situación presupuestaria en términos de superávit.

Esto no significa ignorar la lucha contra el fraude. Significa, simplemente, racionalizarla. Me explico. Ya hemos dicho antes que no hay que confundir fraude y elusión. Y ya en el ámbito de elusión, creo que hay que reconocer que existen prácticas claramente abusivas. Creo, sinceramente, que la prioridad absoluta es centrarse, en primer lugar, en tales prácticas, situación que exige el seguimiento *“intensivo”* y sin ambages de determinado perfil de contribuyentes. Exige, también, utilizar hasta el límite de lo posible los convenios internacionales que España tiene firmados. Requiere, también, exigir transparencia en la información de determinadas inversiones con consecuencias negativas en caso de su incumplimiento. Requiere, igualmente, un acecho *“internacional”*, como el que se empieza a producir, a todas las prácticas abusivas y elusivas. Y requiere, claro está, mediadas normativas muy concretas y no con carácter general. La lucha contra la elusión tiene en nuestra opinión un mayor resultado a corto plazo. Y junto a ella, hay que priorizar también la lucha contra el fraude, esto es, contra lo que está oculto. Pero los resultados de ambas no son inmediatos. Requieren medios, tiempo y voluntad política. Y por ello creemos que financiar reformas tributarias con los resultados de la lucha contra el fraude no es una apuesta a corto plazo. Lo que sí es a corto plazo es lo que tenemos delante de nuestros ojos: el gasto público. Sus resultados pueden y deben ser más inmediatos. Tienen, sin duda, más coste político. Pero es algo *“tangible”*. El fraude, en cifras, es hoy solo eso. Transformarlo en realidad requiere concretarlo en actuaciones de investigación y en resultados y eso, insisto, requiere tiempo, además de voluntad política. La lucha contra lo *“oculto”* nada tiene que ver con la lucha contra lo *“no oculto”*. Y lo no oculto es el gasto público y, sin

duda, una parte importante de las prácticas elusorias. Ambas son prioritarias. Pero mientras que los resultados de la “*lucha*” por la eficiencia del gasto pueden ser inmediatos, los resultados de la lucha contra el fraude y la elusión serán más lentos.

En este contexto, los mayores ingresos procedentes de la lucha contra el fraude han de garantizar la devolución de las cifras de deuda y los mayores ingresos procedentes de la recuperación económica han de ayudar a equilibrar el déficit presupuestario. En el momento en el que se haya conseguido sanear la actual situación económico-financiera, su destino será, obviamente, la de reducir los impuestos y/o los precios públicos en función del nivel de renta.

Es cierto, así mismo, que la reducción de las necesidades de ingreso ha de venir también del “*ensanchamiento de bases*” consecuencia de la reducción selectiva de exenciones, incentivos y beneficios fiscales, además del resultado de corregir los déficits redistributivos ya comentados y de la aprobación de las medidas concretas de reforma que después apuntaremos.

Se trata, en definitiva, de un cambio en la financiación del gasto público y de una reorientación del sistema tributario para que este recupere su verdadera finalidad redistributiva en el contexto actual de una economía globalizada que ha modificado sustancialmente los clásicos paradigmas.

Y para mantener la finalidad redistributiva propia del Estado social, el importe de los precios públicos correspondientes a los servicios “*individualizables*” se ha de fijar en función del nivel de renta del usuario del servicio.

Este cambio que se propone obliga, sin duda, a una estructura analítica de costes con relación a un amplio elenco de servicios,

coste que ha de ser el “*precio*” de cada uno de ellos cuyo importe se satisfaga en función del nivel de renta del usuario, esto es, en base a una escala porcentual progresiva. Su esquema de funcionamiento en cuanto a estructura puede ser similar al de la “*prestación farmacéutica ambulatoria*” a la que antes hemos hecho referencia.

La articulación de la propuesta que hacemos se ha de hacer, básicamente, con los impuestos con finalidad redistributiva, esto es, con el IRPF, y su implantación puede ser gradual. Se trata, sin más, de ir aumentando cada año los precios públicos y disminuir los impuestos, esto es, de ir imputando cada año más coste a la estructura social o asistencial y menos a la estructura básica. De esta forma, el IRPF, en su concepción tradicional, pero con tipos más bajos, financiaría la estructura básica del Estado. Por su parte, los “*precios públicos en función del nivel de renta*” financiarían su estructura social o asistencial en función de la renta consignada en el IRPF.

Esta propuesta nos permite, además, y como después veremos, que las CCAA financien “*su*” estructura básica de acuerdo con los tipos impositivos que decidan en cada caso y que financien también “*su*” estructura asistencial y social mediante los precios que fijen también de forma autónoma.

De esta forma, se reduce la fiscalidad en el IRPF y se reducen también, hasta eliminarse, los déficits redistributivos actuales. En efecto; la diferencia de tipos entre las distintas fuentes de renta se reduciría razonablemente y se reduciría, también, la diferencia de tipos entre IRPF e IS desincentivando el trasvase de rentas de uno a otro impuesto.

Por su parte, y como ya hemos dicho, se mantendría también la progresividad, como criterio de referencia, en la parte financiada directamente por el usuario.

Las ventajas de esta “*dualización*” en la financiación del gasto público son varias:

Primera.- Permite un sistema tributario “*general*” con tipos más reducidos en el IRPF.

Segunda.- Permite reducir, incluso evitar, el trasvase de rentas del IRPF al IS.

Tercera.- Permite reducir considerablemente la inequidad entre las rentas del ahorro y el resto de rentas.

Cuarta.- Permite continuar sufragando el gasto público de acuerdo con el principio de capacidad económica.

Quinta.- Permite “*visualizar*” mejor los impuestos.

Sexta.- Permite “*valorar*” mejor en términos de “*coste-beneficio*” determinados servicios públicos.

Séptima.- Obliga a los poderes públicos a una política de mayor transparencia.

Octava.- Obliga igualmente a los poderes públicos a una mayor y mejor pedagogía con relación a la bondad y excelencia de los servicios públicos.

Novena.- Permite erradicar la dañina cultura de lo “*gratuito*”.

Décima.- Permite introducir la cultura del “*compromiso*”.

Undécima.- Es coherente con una política educativa cuyo eje vertebrador sean los valores.

Duodécima.- Desincentiva el fraude y la evasión fiscal.

Décimo tercera.- Obliga a la “*eficiencia*”.

La propuesta tiene, también, sus inconvenientes, el principal, que los servicios financiados con “*precios públicos en función del nivel de renta*” se financian, tan solo, por los usuarios del servicio; usuarios que, normalmente, serán las rentas bajas y medias que

son las que más dificultades tienen para sufragar el alto coste, por ejemplo, de la sanidad o de la educación privada. Pero ahí radica, precisamente, la gran virtud del sistema: la obligación de los poderes públicos de ofrecer un servicio eficiente y de calidad difícilmente alcanzable por el sector privado. En cualquier caso, el éxito de servicios financiados de forma verdaderamente “*redistributiva*” dependerá de su generalizada utilización.

Se dirá, también, que con tal propuesta se “*mercantilizan*” determinados servicios. Falso. Su precio tiene como límite su coste. No hay pues margen ni rentabilidad alguna. Los únicos retos son la eficiencia en su gestión y la calidad en el servicio.

En cualquier caso se trata de una propuesta intermedia entre quienes propugnan una mínima intervención del Estado y un Estado social omnipresente. En efecto; se aleja de los primeros porque no reduce la intervención del Estado. Y se aleja de los segundos porque su financiación se desvincula de los impuestos en su concepción tradicional.

Esta propuesta de reforma exige, sin duda, un replanteamiento normativo de los diferentes conceptos de ingreso público. En efecto; no se trata de una tasa porque no es un servicio que el ciudadano haya de solicitar obligatoriamente. En esto, sin duda, se aproxima más al precio público. Sin embargo, se aparta del mismo en la determinación de su cuantía ⁽³⁴⁾. No

34. Así, por ejemplo, la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, establece en su art. 7 que “*las tasas tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituya su hecho imponible*” y en su art. 8 que “*en la fijación de las tasas se tendrá en cuenta, cuando lo permitan las características del tributo, la capacidad económica de las personas que deben satisfacerlas*”. Desde esta perspectiva, la propuesta que hacemos se aproxima al concepto de tasa. Se separa sin embargo de ella en la medida de que se trata de servicios que el sector privado también presta y de servicios cuya solicitud depende de la voluntad del ciudadano (art. 6). Desde esta perspectiva se aproxima más al concepto de precio público definido en el art. 24 de dicha Ley. Sin embargo, y con relación a los

es tampoco un impuesto porque existe en este caso una contraprestación específica. Sea como fuere, es necesario su encaje normativo.

La propuesta que formulamos obliga, también, a otras reformas de carácter general que, sin perjuicio de las propuestas concretas que después enumeramos, son las siguientes:

- 1.- Consecuencia de la importante reducción que se propone en el IRPF, se propone revisar la totalidad de las exenciones que se contemplan en el mismo y la totalidad de los incentivos y beneficios fiscales actualmente vigentes en todo nuestro sistema tributario excepción de los vinculados a los tipos reducidos y súper reducidos del IVA.
- 2.- Con la finalidad de “erradicar” la dañina cultura del Estado “protector” o “subsidiador”, se propone que, con carácter general, los incentivos fiscales se articulen bajo el sistema de “diferimiento de impuestos” o “créditos fiscales”. La razón es muy sencilla. El Estado ha de favorecer sin duda determinadas actuaciones. Y para ello, es necesario que, en ocasiones, conceda ayudas. Pero tales ayudas han de ser “reintegrables” en su totalidad. Solo así es posible premiar el esfuerzo. No olvidemos que todos financiamos el Estado con nuestros impuestos.

precios públicos, su art. 25 se limita a señalar que “los precios públicos se determinarán a un nivel que cubra, como mínimo, los costes económicos originados por la realización de las actividades o la prestación de los servicios a un nivel que resulte equivalente a la utilidad derivada de los mismos”. Es cierto que idéntico precepto establece que “cuando existan razones sociales, benéficas, culturales o de interés público que así lo aconsejen, podrán señalarse precios públicos que resulten inferiores a los parámetros previstos en el apartado anterior, previa adopción de las previsiones presupuestarias oportunas para la cobertura de la parte del precio subvencionada”. No obstante, la ley contempla expresamente aplicar en tales casos criterios de capacidad económica.

Somos conscientes que esta política de “*reintegro*” no se puede aplicar en todos los casos. Pero sí que ha de ser, creemos, la regla general. Así, por ejemplo, no será reintegrable una ayuda por maternidad, pero sí, por ejemplo, aquella con la que se espera tener un resultado económicamente cuantificable.

En definitiva, y como conclusión, la propuesta que hacemos combina una reducción de la imposición directa, básicamente, de la que soportan las rentas del trabajo, y una financiación parcial de determinados servicios públicos por parte de los usuarios de los mismos sujeta a criterios de capacidad económica; financiación cuyo éxito dependerá del efectivo uso de tales servicios. Todo un reto cultural y para los poderes públicos.

3.2.- Medidas concretas de reforma.

No pretendemos ni mucho menos hacer una enumeración exhaustiva de las muchas y muy diversas reformas que nuestro sistema tributario requiere pero sí, al menos, apuntar las ideas generales sobre las que habría que trabajar. Tales ideas son las siguientes:

- 1.- Medidas con la finalidad de reforzar y garantizar la seguridad jurídica.
- 2.- Medidas con la finalidad de limitar los incentivos y beneficios fiscales a aquellos que sean realmente eficaces.
- 3.- Medidas con la finalidad de reducir la conflictividad tributaria.
- 4.- Medidas con la finalidad de compensar la presión fiscal indirecta de los “*intermediarios*” en la recaudación de los impuestos.

- 5.- Medidas con la finalidad de compensar al sector privado por las retenciones y pagos fraccionados soportados, esto es, por el anticipo de impuestos.
- 6.- Medidas con la finalidad de discriminar positivamente a quien cumple con sus obligaciones tributarias.
- 7.- Medidas de modificación en el actual modelo de gestión de los tributos.
- 8.- Medidas con la finalidad de introducir una ligera progresividad en el IS, la imputación de una *“renta del ahorro”* mínima y la introducción de un impuesto por *“activos no productivos”*.
- 9.- Medidas con la finalidad de limitar el IS a las rentas procedentes de actividades empresariales *“estricto sensu”*.
- 10.- Medidas con la finalidad de incentivar el crecimiento económico.
- 11.- Medidas con relación a los tributos que integran el sistema tributario de las CCAA.
- 12.- Medidas con la finalidad de fomentar la transparencia y la responsabilidad: la necesaria *“regeneración fiscal”*.
- 13.- Medidas con la finalidad de reducir la pobreza.
- 14.- Medidas con la finalidad de reducir las desigualdades: *“impuesto sobre la riqueza”*.
- 15.- Medidas con la finalidad de ensanchar bases imponibles.
- 16.- Medidas con la finalidad de repartir equitativamente los costes de la crisis: *“recargo por solidaridad”*.
- 17.- Otras medidas.

No hay que olvidar, tampoco, los objetivos fundamentales a conseguir con la reforma que se propone:

- 1.- Garantizar la seguridad jurídica.
- 2.- Reducir la conflictividad.
- 3.- Dinamizar la economía.
- 4.- Ensanchar bases imponibles mejorando la recaudación neta.
- 5.- Simplificar el sistema tributario.
- 6.- Mejorar la “*percepción*” del sistema tributario.
- 7.- Implantar una “*cultura de compromiso y diálogo social*”.
- 8.- Ser eficiente y redistributivo.

Centrémonos ahora en las diferentes medidas propuestas.

3.2.1.- Medidas con la finalidad de reforzar y garantizar la seguridad jurídica.

La seguridad jurídica es fundamental no solo para generar la confianza necesaria entre los diferentes operadores económicos, sino como instrumento que dinamice la inversión y las transacciones económicas. Es por ello urgente y necesario crear una Comisión de Trabajo cuyo único cometido sea revisar nuestro ordenamiento jurídico tributario y proponer las reformas necesarias para mejorar aquellos aspectos o regulaciones concretas que suscitan, o pueden hacerlo, controversia en su aplicación. La Comisión debe también proponer una simplificación y codificación de nuestra actual normativa con la finalidad de conseguir un ordenamiento inteligible y fácil de aplicar además de un nuevo Código Tributario o, si se prefiere, LGT que recupere el necesario equilibrio que ha de presidir la relación Administración-administrado.

3.2.2.- Medidas con la finalidad de limitar los incentivos y beneficios fiscales a aquellos que sean realmente eficaces.

El importe de los actuales incentivos y beneficios fiscales representa hoy un importe considerable que reduce inexorablemente las arcas de la Hacienda Pública. Es pues necesario revisarlos limitándolos a aquellos que sean eficaces, esto es, a aquellos que cumplan con su finalidad y que redunden en aras del interés general. En definitiva, se trata de mantener tan solo aquellos incentivos fiscales de los que quede acreditado su beneficio para la economía y, por tanto, para el interés general, incentivos, eso sí, de carácter coyuntural, y revisables cada año.

3.2.3.- Medidas con la finalidad de reducir la conflictividad tributaria.

Muchas y muy diversas son las causas de la conflictividad. Una de ellas, tal vez la más importante, la generalización del sistema de autoliquidación, esto es, de un sistema en el que el contribuyente, además de declarar hechos con relevancia tributaria, practica la liquidación correspondiente, esto es, aplica la ley. Tal situación plantea, o puede hacerlo, discrepancias interpretativas entre la Administración y el contribuyente que, en muchos casos, se judicializan y retrasan en exceso la solución definitiva del “conflicto” en detrimento de la necesaria seguridad jurídica. Por ello, es necesario arbitrar sistemas que reduzcan la conflictividad y refuercen la seguridad jurídica, sistemas que en derecho comparado se conocen como mecanismos de arbitraje y conciliación. Se trata, en definitiva, de una medida que se circunscribe, también, en la necesaria “cultura del diálogo social”. Por otra parte, la complejidad del sistema tributario aconseja también la creación de juzgados especializados en “lo tributario”.

Como ya hemos señalado, no es nuestro objetivo articular aquí una serie de propuestas concretas sino el apuntar tan solo la solución que consideramos más adecuada a determinados problemas, solución, sin duda, sobre la que convendrá en su momento profundizar y articular la propuesta en concreto de reforma.

3.2.4.- Medidas con la finalidad de compensar la presión fiscal indirecta de los “intermediarios” en la recaudación de los impuestos.

No cabe duda de que en nuestro actual sistema tributario las empresas son uno de los más importantes colaboradores sociales en la recaudación de los impuestos. Su intervención en el actual sistema de retenciones y repercusión de determinados impuestos es fundamental. Asumen, además, los riesgos y las consecuencias inherentes a su intermediación. Se trata, recordémoslo, de impuestos de los que las empresas no son los verdaderos contribuyentes aunque sí los obligados a retener o a repercutir. De ahí, precisamente, tales obligaciones.

Piénsese, por ejemplo, que el verdadero contribuyente del IRPF es quien obtiene la renta y no quien la satisface. El “*retenedor*” es en realidad contribuyente porque a la Administración le interesa que así sea para garantizarse la recaudación de los impuestos del “*retenido*”. No en vano, el retenedor no obtiene ninguna renta. La riqueza gravable es la de un tercero. Gravarla es tan solo un instrumento de garantía.

Lo mismo ocurre en el IVA en el que el consumidor final es el verdadero contribuyente del impuesto, esto es, quien ha de soportar, sin derecho a deducción, el IVA que se le repercute.

Cosa distinta es que, por simplicidad en la gestión y garantía en la recaudación, el legislador se asegure la recaudación de unos

impuestos que, de confiarla al verdadero contribuyente, sería asumir un alto riesgo de fraude.

En este contexto, parece obvio que tales tareas de intermediación se compensen. Y no hay mejor forma de hacerlo que fijar un porcentaje forfetario sobre el importe total que se recauda, esto es, sobre el que se hace de verdadero intermediario.

En este sentido, proponemos recuperar el sistema porcentual que por idéntico concepto preveía ya el antiguo Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal (IRTP), porcentaje que minoraría el importe a ingresar en las declaraciones periódicas a presentar por el intermediario.

Por último, y con la finalidad de incentivar una actuación ajustada a lo que podríamos denominar “*buenas prácticas*”, el derecho a la percepción de dicho porcentaje ha de estar condicionado al ingreso efectivo de las cantidades retenidas y repercutidas y a que el intermediario, en su condición como tal, no sea sancionado mediante resolución firme por una actuación constitutiva de infracción tributaria “grave” o “muy grave”.

3.2.5.- Medidas con finalidad de compensar al sector privado por las retenciones y pagos fraccionados soportados, esto es, por el anticipo de impuestos

Si los intermediarios fiscales cumplen una labor importante en la aplicación del sistema tributario, no se puede tampoco olvidar que quienes soportan la retención y los pagos fraccionados están anticipando el pago del impuesto y contribuyendo a la financiación del Estado sin que se les compense por ello.

Así, por ejemplo, el IRPF se devenga el 31 de diciembre de cada año y no es exigible hasta junio del año siguiente. Quiere

esto decir que, hasta dicho momento, junio de cada año, el impuesto no es exigible. Sin embargo, el perceptor de la renta está obligado a hacer un anticipo “a cuenta” del impuesto “futuro”, anticipo que se materializa a través de la retención o de los pagos a cuenta. En realidad, pues, el contribuyente está financiando al Estado a coste cero.

Por tal motivo, proponemos que se compense a los contribuyentes que anticipen su impuesto con un porcentaje equivalente a la mitad del tipo de interés legal del dinero vigente para el periodo impositivo de referencia; tipo a aplicar sobre el importe total que se ha anticipado o ingresado a cuenta y cuya cuantía minorará la cuota íntegra resultante de la declaración anual del IRPF o del IS.

Decimos la mitad del porcentaje correspondiente al tipo de interés legal del dinero ya que las cantidades ingresadas y pagadas a cuenta no se han dispuesto por un periodo de un año. Se podría, claro está, aplicar un porcentaje distinto según el periodo exacto transcurrido en cada caso, pero se nos antoja mucho más sencillo objetivizar al máximo el sistema de cálculo de la compensación que se propone.

3.2.6.- Medidas con la finalidad de discriminar positivamente a quien cumple con sus obligaciones tributarias: el “expediente del buen contribuyente”.

Como ya hemos dicho, nuestro sistema tributario se basa en lo que se denomina “autoliquidación”, esto es, que el contribuyente no solo presenta su declaración sino que liquida el importe que le corresponde ingresar, circunstancia, esta, de especial importancia, ya que le obliga a aplicar el sistema tributario, esto es, a conocer y aplicar la norma, es decir, a interpretarla, circunstancia que, como ya hemos dicho, suscita una parte im-

portante de la denominada conflictividad o litigiosidad entre la Administración y el contribuyente; conflictividad que se acrecienta, si cabe, por la complejidad de la norma, por un marco legislativo poco estable y por una deficiente política legislativa.

En este contexto, parece razonable discriminar positivamente a quien cumple con su compromiso social. Se dirá, y es cierto, que esta es la obligación de todo contribuyente. Pero no es menos cierto que es razonable discriminar positivamente a quien cumple, circunstancia que incentiva, además, el cumplimiento voluntario.

¿Y qué significa discriminar positivamente? Pues trabajar en lo que me permito denominar el *“expediente del buen contribuyente”*. Y buen contribuyente es, sin más, aquel que ha cumplido con sus obligaciones tributarias. Porque eso, y nada más, se le puede exigir al contribuyente. Si cumple con lo que la ley le obliga es, sin más, un *“buen contribuyente”* en mayúsculas. Y cumplir no significa no discrepar con la Administración, sino no defraudar; no ocultar. Es cierto que, para valorarlo, hay que tomar como referencia un determinado horizonte temporal. En cualquier caso, es obvio que hay que premiar a quien con su esfuerzo contribuye en beneficio de la colectividad. Y hay que hacerlo porque los impuestos, no lo olvidemos, no sufragan costes individuales sino colectivos. Financian, digámoslo claro, el bienestar social. Es pues necesario trabajar en los derechos del *“buen contribuyente”*; derechos que no han de representar necesariamente un coste para el Estado.

En este sentido, y a título de ejemplo, proponemos, entre otros, los siguientes:

- a.- Una reducción del porcentaje de retención del 25, 50 y 75 % tras 10, 15 y 20 años, respectivamente de cum-

plimiento de forma ininterrumpida de las obligaciones tributarias.

Si la retención es un pago a cuenta de los impuestos que, de alguna forma, garantiza a la Administración el pago de la obligación tributaria, parece lógico que transcurrido un periodo razonable de continuado e interrumpido cumplimiento por parte del contribuyente, la Administración confíe en este y le permita anticipar un menor importe de los impuestos que finalmente acabará pagando. Existe, es cierto, un problema de “*decalaje*” financiero, pero no olvidemos que el contribuyente está de hecho anticipando el pago de un impuesto que, como tal, se devenga el 31 de diciembre de cada año y es exigible en junio del siguiente.

- b.- La concesión de avales a quienes hayan cumplido de forma continuada e ininterrumpida durante 10 años con sus obligaciones tributarias siempre que se destinen a la compra o alquiler de vivienda habitual y/o la financiación de proyectos empresariales.
- c.- Crédito fiscal para quienes hayan cumplido de forma continúa e ininterrumpida durante 10 años con sus obligaciones tributarias, siempre que se destinen:
 - A financiar situaciones especiales vinculadas con la salud; créditos que se incrementarán anualmente a partir de los 10 años y por cada año en el que se mantenga tal situación. Se trata de financiar el “*precio público en función del nivel de renta*” que se haya de satisfacer en situaciones o tratamientos especiales de salud y vinculada al nivel de renta del contribuyente; medida, una vez más, que no representa un coste para el Estado.

- A financiar la educación pública de los hijos.
- A cubrir situaciones extraordinarias como desempleo, enfermedad de larga duración o similares.

Estas medidas se pueden complementar con otras con coste para el Estado como por ejemplo las dos siguientes:

- a.- Servicios públicos gratuitos a personas jubiladas vinculados a su *“expediente de buen contribuyente”* y a su nivel de renta y patrimonio; medida que representaría, de hecho, una reordenación de los ya existentes con relación a idéntico colectivo.
- b.- Servicios de atención domiciliaria a personas jubiladas y en situación de *“dependencia”* vinculados a su *“expediente de buen contribuyente”* y a su nivel de renta y patrimonio; medida que representaría, también, una reordenación y revisión de las actuales prestaciones por dependencia.

Somos conscientes de que no hemos definido lo principal, esto es, qué condiciones se han de dar para acceder a tales *“beneficios”*. Y no lo hemos hecho porque lo relevante es la idea que proponemos y que no es otra que *“ayudar”* a quien se ha comprometido con el Estado del Bienestar; ayuda distinta de la idea típica de *“subsidio”* y vinculada, en cualquier caso, a un determinado comportamiento con relación a nuestro *“compromiso social”*.

3.2.7.- Medidas de modificación en el actual modelo de gestión de los tributos.

La aplicación del sistema tributario es, en primera instancia, tarea del contribuyente y, en segundo lugar, de la Administra-

ción. En caso de conflicto en su aplicación, ambos se someten a lo que resuelvan los Tribunales.

Por su parte, los intereses de los contribuyentes y de la Administración son los mismos: el cumplimiento de la ley. Desde esta perspectiva, no existe una confrontación de intereses. Sin embargo, es en su interpretación donde surgen los conflictos. Así mismo, la realidad de los hechos evidencia que la relación entre la Administración y el contribuyente no es fácil. Tal situación de *"tensión"* es más preocupante, si cabe, en un sistema tributario que se basa en la *"autoliquidación"* y, por tanto, en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Y lo es, porque en dicho contexto habrían de existir mecanismos de *"interrelación"* que facilitaran la labor de ambos sujetos de la relación jurídico-tributaria. La realidad, sin embargo, es la de una *"confrontación"* propia de intereses contrapuestos. Para evitarlo, es imprescindible que el sector privado y el sector público convivan conjuntamente en la gestión del sistema tributario, esto es, que *"dialoguen"* con la transparencia y sinceridad que es hoy necesaria sobre los problemas que surgen en la aplicación del sistema tributario buscando *"conjuntamente"* la mejor solución a los mismos. Este es, en nuestra opinión, el verdadero sentido de la *"colaboración social"*: diálogo y colaboración; diálogo y colaboración que propician la *"confianza"* necesaria que hoy no existe. Es pues necesario *"integrar"* en la estructura organizativa de la Hacienda Pública a quienes en primera instancia aplican la ley, a quienes actúan como *"intermediarios"* y a quienes colaboran en el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria.

Por tal motivo, proponemos la creación de un Consejo Tributario, de carácter vinculante y decisorio, dependiente de la Secretaria de Estado de Hacienda, y compuesto por el Director General de Tributos, los Subdirectores de los impuestos correspondientes, el Presidente del TEAC, el Presidente de la Sala

correspondiente del Tribunal Supremo, el Presidente de la Sala correspondiente de la Audiencia Nacional, el Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente, el Presidente del Tribunal de Arbitraje Tributario, el Director de la AEAT, los Subdirectores de la misma, y los representantes del sector privado, en concreto, organizaciones empresariales, profesionales y sindicales. Se trataría de un órgano de composición paritaria, sector público-sector privado, que tomaría sus decisiones por mayoría simple. La Presidencia sería rotatoria cada dos años sector público-privado y su funcionamiento sería en Pleno y Comité Permanente.

El cometido esencial de este Consejo Tributario sería el de garantizar la seguridad jurídica adoptando y promoviendo todas las medidas que para ello se consideren necesarias e interviniendo en el debate y redacción de las diferentes propuestas normativas así como de las correspondientes instrucciones, circulares y resoluciones en interpretación de las normas.

En definitiva, se trata de un modelo de gestión en el que se priorice la verdadera *“colaboración social”* mediante el necesario diálogo entre los diferentes agentes que intervienen en la aplicación del sistema tributario.

En definitiva, se trata de una propuesta que se circunscribe en la necesaria *“cultura del diálogo social”*.

Así mismo, es necesario regular el *“estatus”* del intermediario fiscal, entendiendo como tal a los profesionales que coadyuvan en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Pero dejémoslo claro; no se trata de regular la profesión, sino de reconocerles unos derechos y de exigirles unas obligaciones propias de la función social que cumplen; *“estatus”*, claro está, de carácter voluntario a quien *“voluntariamente”* se adhiera al mismo.

3.2.8.- *Medidas con la finalidad de introducir una ligera progresividad en el IS, la imputación de una “renta del ahorro” mínima y la introducción de un impuesto por “activos no productivos”.*

Si bien es cierto que incluso con impuestos proporcionales se cumple el principio de capacidad económica, no hay que olvidar que el principio de progresividad exige que la mayor contribución por parte de quienes tienen un mayor nivel de riqueza ha de ser porcentualmente mayor de la que realizan quienes tienen un nivel inferior.

Por su parte, ya hemos dicho que la progresividad es un principio que ha de inspirar la configuración del sistema tributario en su conjunto pero no la de todas y cada una de las figuras impositivas que lo integran. Ello quiere decir que coexisten “*pacíficamente*” impuestos con finalidad redistributiva e impuestos con una finalidad distinta, por ejemplo, el IRPF y el IVA.

¿Y qué ocurre con el IS? El IS se trata, como sabemos, de un impuesto directo que a pesar de gravar la renta que obtienen las sociedades, no es un tributo con tipos progresivos. Sus tipos son proporcionales. ¿Y por qué? Pues porque, entre otras muchas razones, quien paga el IS no es una persona física, esto es, aquella que se considera que es la única que ostenta realmente una capacidad económica gravable y, en definitiva, la última y verdadera perceptora de renta. No obstante, no podemos olvidar que una sociedad no deja de ser una mera “*ficción formal*” o, si se prefiere, un fenómeno de lo que se denomina “*interposición societaria*”. Es cierto, no obstante, que la sociedad “*en abstracto*” no es con quien normalmente se vincula el “*principio de progresividad*”. Y es cierto, también, que la “*capacidad económica*” de la sociedad nada tiene que ver con la de sus accionistas. En cualquier caso, no es menos cierto que la renta que obtiene

una sociedad es sin duda un índice de riqueza “gravable” y que nada obsta para reflexionar sobre la conveniencia de gravarla de forma progresiva. En este sentido, se dice, también, que la progresividad podría alentar la fragmentación de sociedades con la finalidad de eludirla. Pero para evitarlo, es tan solo necesario medir bien el grado de progresividad y los tramos a los que esta afecta además de contemplar, si fuera necesario, supuestos anti-elusión.

Por otra parte, no hay que olvidar que la renta que el IRPF grava no se corresponde con el concepto de renta económica definida por Haig-Simons ⁽³⁵⁾. En efecto; la denomina “*renta legal*” excluye, con muy contadas excepciones, el gravamen de las ganancias de capital no realizadas, esto es, y entre otras, la ganancia obtenida a través de sociedades.

Pues bien; dado que el IRPF no grava tales ganancias, en ausencia del IS quedaría sin gravar el aumento de valor de las acciones y/o participaciones del socio, esto es, el beneficio obtenido a través de una sociedad. Además, y de ser así, el ahorro de las personas físicas se canalizaría a través de sociedades. No obstante, gravar en el IRPF las ganancias de capital no realizadas plantea un problema de liquidez. Por su parte, hay que tener en cuenta que los socios y/o accionistas pueden ser también personas físicas no residentes en territorio español, circunstancia que plantea un importante problema de gestión y control en el caso de que se decidiese gravar tal aumento de valor. Sin embargo, no es menos cierto que gravar el beneficio en el IS plantea, como ya hemos apuntado en otro lugar, un problema de doble imposición.

35. De acuerdo con la definición de Haig-Simons, renta es el valor monetario del aumento neto de la capacidad de consumo de un individuo durante un periodo de tiempo, es decir, la suma de su consumo más la variación en su riqueza.

En este contexto, el IS se configura como un tributo complementario del IRPF al gravar, de hecho, la ganancia patrimonial no realizada por el socio. Y decimos “*no realizada*” porque esta no se materializa hasta que el socio no percibe los dividendos y/o transmite sus acciones y/o participaciones; momento, este, en el que la integra en su IRPF pagando el “*diferencial*” correspondiente o aplicando los mecanismos que la norma prevea para evitar la doble imposición.

Sea como fuere, tal situación produce una diferencia de trato fiscal entre ejercer una actividad empresarial como empresario individual o a través de una sociedad. Mientras que en el primer caso el beneficio que se obtiene tributa íntegramente en el periodo en el que se genera, en el segundo su tributación se distribuye entre el momento en el que aquel se obtiene en sede de la sociedad y en el que se materializa en sede del socio.

En cualquier caso, lo cierto es que la renta procedente de una actividad económica se grava de forma desigual según esta se ejerza como persona física o a través de una sociedad.

La situación es sin duda compleja. Incluso desde la perspectiva del accionista hay que reconocer que no todas las situaciones son iguales. En efecto; no es lo mismo la situación del accionista-inversor-trabajador que la del mero accionista o, incluso, que la del mero inversor.

Por otra parte, las posibles situaciones de doble imposición a la que nos referíamos y el menor gravamen del IS con relación al IRPF pueden dar lugar a un excesivo remansamiento de beneficios que invita a la lícita planificación a conveniencia del socio y/o accionista.

Así mismo, y en un contexto de globalización, una tributación excesiva en el IS puede dar lugar también a la deslocalización de las empresas.

Sea como fuere, no parece lógico que el IS adolezca de la progresividad típica de los impuestos directos aunque se trate de una progresividad moderada con la finalidad de evitar ineficiencias.

En este contexto, no parece inadecuado introducir una ligera progresividad en los tramos más altos de base imponible, por ejemplo, a partir de los 250 millones de euros, de acuerdo, por ejemplo, con la siguiente escala de gravamen que combina un tipo nominal por tramos de base y un tipo efectivo mínimo:

Hasta 250.000.000 € de base imponible	20%
Hasta 500.000.000 € de base imponible	25%
De 500.000.001 € a 750.000.000 € de base imponible	30%
A partir de 750.000.000 € de base imponible	35%

Los tipos medios máximos para cada tramo de base imponible serían pues los siguientes:

Para una empresa hasta 250.000.000 € de base imponible	20%
Para una empresa con 500.000.000 € de base imponible	22,5 %
Para una empresa con 750.000.000 € de base imponible	25%

Por su parte, proponemos que los tipos efectivos de gravamen no sean inferiores al 15, 17,5, 20 y 23 %, respectivamente, medida que pretende garantizar que la tributación en términos de tipos efectivos sea también progresiva. Dicha medida representa, de hecho, un límite a la deducción efectiva de los posibles incentivos fiscales.

Por otra parte, es conveniente reflexionar sobre la conveniencia de imputar en el IRPF del socio y/o accionista una renta del ahorro “*mínima*” siempre que se trate de sociedades sin pérdidas pendientes de compensar y con un coeficiente de recursos propios superior a la ratio que se determine.

Se trata, en definitiva, de evitar el remansamiento excesivo de beneficios en empresas con una determinada ratio de financiación propia y sin pérdidas pendiente de compensar, es decir, en empresas en las que tal remansamiento carece objetivamente de una justificación económica razonable.

En cualquier caso, se trata de una renta “*mínima*” sujeta a los límites y condiciones que se establezcan. De su importe hay que minorar el que se haya distribuido en concepto de dividendo. Así mismo, el importe satisfecho en concepto de IRPF por esa renta “*mínima*” se ha de considerar “*a cuenta*” de la ganancia patrimonial no realizada a la que antes nos referíamos.

Por su parte, y como después comentaremos, es conveniente establecer en el IS un trato fiscal diferenciado y favorable para aquellas empresas que no distribuyen beneficios por un importe superior al que financieramente se considere razonable fomentando, así, la capitalización.

Así mismo, y con la finalidad de evitar el remansamiento “*excesivo*” de beneficios, es también conveniente reflexionar sobre la posibilidad de introducir un gravamen sobre “*activos no afectos a la actividad empresarial*” o, si se prefiere, sobre “*activos no productivos*”⁽³⁶⁾.

36. Hay que recordar que nuestro ordenamiento ya contempla alguna norma que prevé, precisamente, evitar los efectos negativos que el remansamiento “*excesivo*” de beneficios tendría en su correcta aplicación. En particular, el art. 4.Ocho.Dos. Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio,

3.2.9.- Medidas con la finalidad de limitar el IS a las rentas procedentes de actividades empresariales “estricto sensu”.

Aunque evitar el trasvase de rentas del IRPF al IS se ha de conseguir reduciendo la diferencia de tipos entre ambos impuestos, se debería también evitar que el IS se utilice para gravar rentas que no proceden del ejercicio de una actividad empresarial “*estricto sensu*”. En consecuencia, la aplicación de los tipos propios del IS se ha de limitar a quienes realicen una actividad de dicha naturaleza. Para el resto, se debería prever la aplicación de la normativa propia del IRPF con tipos impositivos propios en el IS que habrían de coincidir con el tipo marginal máximo en el IRPF. Otra alternativa sería recuperar, sin más, el régimen de transparencia fiscal.

Los supuestos más problemáticos son, sin duda, los relativos a las sociedades de arrendamiento de bienes inmuebles y a las denominadas “*entidades patrimoniales*”.

En lo que se refiere a las primeras, es necesario objetivizar al máximo el concepto de actividad empresarial de arrendamiento de bienes inmuebles. Para ello, convendría exigir el cumplimiento de los requisitos que el Código de Comercio exige para presumir la existencia de un empresario así como la existencia de recursos materiales y humanos destinados de forma inequí-

establece que “no se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por ciento, de la realización de actividades económicas”.

voca a la gestión y administración de un patrimonio inmobiliario, de un local exclusivo afecto a la actividad, de un número mínimo de inmuebles en arrendamiento, que los arrendatarios no tengan principalmente la condición de personas vinculadas, que los precios satisfechos por el alquiler sean de mercado, que se esté inscrito en el Registro Mercantil como empresario, y que las personas contratadas en el desarrollo de la actividad lo sean con contrato laboral a jornada completa. Se trata, en definitiva, de garantizar que se trata de una verdadera “*empresa*”.

En lo que se refiere a las segundas, resulta suficiente la definición que de las mismas hace el art. 5 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades ⁽³⁷⁾.

37. Establece dicho precepto que “*se entenderá por entidad patrimonial y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, en los términos del apartado anterior, a una actividad económica.*

El valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica será el que se deduzca de la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad o, en caso de que sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, de los balances consolidados. A estos efectos no se computarán, en su caso, el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o valores a los que se refiere el párrafo siguiente, que se haya realizado en el período impositivo o en los dos períodos impositivos anteriores. A estos efectos, no se computarán como valores:

- a) Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.*
- b) Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.*
- c) Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.*
- d) Los que otorguen, al menos, el 5 por ciento del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en este apartado. Esta condición se determinará teniendo en cuenta a todas las sociedades que formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas”.*

3.2.10.- Medidas con la finalidad de incentivar el crecimiento económico.

Es obvio que la creación de riqueza en su estado “*puro*” está directamente vinculada al trabajo de las personas.

Es también obvio que sin empresas no hay trabajo.

En este contexto, el Estado debe promover ese crecimiento económico regulando el marco social, económico y jurídico que contribuya a la creación de esa riqueza y de una cultura acorde con el proyecto de sociedad que se desee promover.

El problema de los incentivos es el de su eficacia, circunstancia que exige su control y seguimiento con la finalidad de que estos consigan el resultado esperado, esto es, crear riqueza y, por ende, mayor recaudación. De lo contrario, se han de reorientar o suprimir sin más.

Por su parte, el diseño de incentivos fiscales no puede representar un coste para el Estado desterrando así la idea del Estado “*protector*” o “*paternalista*”. Los incentivos han de consistir en “*créditos fiscales*” temporales. No en vano, se trata de incentivar inversiones de las que se espera un retorno en términos de rentabilidad. Pero el Estado no puede ni debe asumir que ese retorno, por las causas que fuere, no se produzca. El riesgo es y ha de ser de la empresa.

¿Y qué incentivos son los que más retorno pueden tener hoy en términos de riqueza? Pues no cabe duda que todos aquellos que se vinculen a la contratación, al uso de las nuevas tecnologías, a la internacionalización de las empresas, y a la profesionalización de las PYMES.

No se puede tampoco ignorar la necesidad de promover el marco normativo favorable a una verdadera responsabilidad social corporativa y al impulso de la denominada economía social. Detengámonos ahora en analizar algunos de tales posibles incentivos.

3.2.10.1.- Incentivos a la creación neta de empleo mediante contratos indefinidos a jornada completa.

Uno de los problemas de nuestra economía es el paro. En la medida en que su tasa disminuya, la economía se dinamizará, las pensiones serán más seguras, y mejorarán también los ingresos del Tesoro Público. Es pues imprescindible adoptar medidas que fomenten la contratación laboral.

Estamos convencidos de que los incentivos no generan necesidades allí donde estas no existen pero sí ayudan a tomar una u otra decisión si aquellas son reales. Si nos centramos en el ámbito de la creación de empleo, toda nueva contratación de personas en situación de desempleo representa un aumento de la cifra de cotizantes a la Seguridad Social (en adelante, SS) y un aumento, también, de la recaudación por el IRPF, además, claro está, de otros efectos inducidos de diferente naturaleza.

Parece pues razonable que el incentivo a la contratación a jornada completa y trabajo indefinido de personas en situación de desempleo consista en una deducción en la cuota del IS o, en su caso, del IRPF, del coste que para la empresa tiene esa nueva contratación, esto es, SS e IRPF. En la medida en que tales importes representan un “nuevo” ingreso para el Tesoro Público, su deducción en el IS no perjudica la recaudación, ya que esta se mantiene. Se pierde, eso sí, la recaudación de un año por SS e IRPF, pérdida que en términos de coste-beneficio se compensa con la mayor recaudación que por ambos conceptos

se tendrá en el futuro. Se trataría, en cualquier caso, de una deducción en el año de la contratación por el coste equivalente a un año, siempre que la media de plantilla se incremente respecto a la del año anterior y esta se mantenga durante los tres años siguientes al de la contratación. La medida puede extenderse también a aquellos otros tipos de contratos que se pretendan incentivar así como a colectivos concretos.

Se trata, en definitiva, de ser valientes y generosos adoptando medidas que, a pesar del impacto temporal que estas pueden tener en la recaudación, hay que analizar teniendo en cuenta los efectos positivos futuros para la Hacienda Pública y la economía en general. En este sentido, los incentivos no se han de ver como un privilegio singular ni como una reducción de los ingresos, sino como una inversión con retorno para la sociedad. Como ya veremos, este es uno de los pocos supuestos que proponemos de “*ahorro fiscal*” y no de “*crédito*” o de “*diferimiento*” en el pago del impuesto.

3.2.10.2.- *Incentivos a la mejora de la eficiencia y de la competitividad.*

Uno de los incentivos fiscales de “*corta vida*” pero conceptualmente eficaz fue la denominada “*deducción por inversión de beneficios*”⁽³⁸⁾ que estuvo vigente en España para los ejercicios ini-

38. En efecto; el art. 25 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, modificó el art. 37 del Texto Refundido de la Ley del IS y creó la denominada “*deducción por inversión de beneficios*” cuya redacción literal era la siguiente:

“1. Las entidades que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 108 y tributen de acuerdo con la escala de gravamen prevista en el artículo 114, ambos de esta Ley, tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra del 10 por ciento de los beneficios del ejercicio, sin incluir la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, que se inviertan en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, siempre que cumplan las condiciones establecidas en este artículo.

Esta deducción será del 5 por ciento en el caso de entidades que tributen de acuerdo con la escala de gravamen prevista en la disposición adicional duodécima de esta Ley.

La inversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de

los elementos patrimoniales, incluso en el supuesto de elementos patrimoniales que sean objeto de los contratos de arrendamiento financiero a los que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito. No obstante, en este último caso, la deducción estará condicionada, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra.

En el caso de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, la inversión podrá efectuarla cualquier entidad que forme parte del grupo.

2. La inversión en elementos patrimoniales afectos a actividades económicas deberá realizarse en el plazo comprendido entre el inicio del período impositivo en que se obtienen los beneficios objeto de inversión y los dos años posteriores o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de inversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo.

3. La deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se efectúe la inversión.

4. La base de la deducción resultará de aplicar al importe de los beneficios del ejercicio, sin incluir la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, objeto de inversión un coeficiente determinado por:

a) En el numerador: los beneficios obtenidos en el ejercicio, sin incluir la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, minorados por aquellas rentas o ingresos que sean objeto de exención, reducción, bonificación, deducción del artículo 15.9 de esta Ley o deducción por doble imposición, exclusivamente en la parte exenta, reducida, bonificada o deducida en la base imponible, o bien que haya generado derecho a deducción en la cuota íntegra.

b) En el denominador: los beneficios obtenidos en el ejercicio, sin incluir la contabilización del Impuesto sobre Sociedades.

El coeficiente que resulte se tomará con dos decimales redondeado por defecto.

En el caso de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, el coeficiente se calculará a partir de los beneficios que resulten de la cuenta de pérdidas y ganancias a que se refiere el artículo 79 de esta Ley y se tendrán en cuenta los ajustes a que se refiere la anterior letra a) que correspondan a todas las entidades que forman parte del grupo fiscal, excepto que no formen parte de los referidos beneficios.

5. Las entidades que apliquen esta deducción deberán dotar una reserva por inversiones, por un importe igual a la base de deducción, que será indisponible en tanto que los elementos patrimoniales en los que se realice la inversión deban permanecer en la entidad.

La reserva por inversiones deberá dotarse con cargo a los beneficios del ejercicio cuyo importe es objeto de inversión.

En el caso de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, esta reserva será dotada por la entidad que realiza la inversión, salvo que no le resulte posible, en cuyo caso deberá ser dotada por otra entidad del grupo fiscal.

6. Los elementos patrimoniales objeto de inversión deberán permanecer en funcionamiento en el patrimonio de la entidad, salvo pérdida justificada, durante un plazo de 5 años, o durante su vida útil de resultar inferior.

No obstante, no se perderá la deducción si se produce la transmisión de los elementos patrimoniales objeto de inversión antes de la finalización del plazo señalado en el párrafo anterior y se invierte el importe obtenido o el valor neto contable, si fuera menor, en los términos establecidos en este artículo.

7. Esta deducción es incompatible con la aplicación de la libertad de amortización, con la deducción por inversiones regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, y con la Reserva para inversiones en Canarias regulada en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

8. Los sujetos pasivos harán constar en la memoria de las cuentas anuales la siguiente información:

a) El importe de los beneficios acogido a la deducción y el ejercicio en que se obtuvieron.

b) La reserva indisponible que debe figurar dotada.

c) Identificación e importe de los elementos adquiridos.

d) La fecha o fechas en que los elementos han sido objeto de adquisición y afectación a la actividad económica.

ciados desde el 1 de enero de 2013 hasta el 31 de diciembre de 2014, incentivo que fue sustituido por la denominada “*reserva de nivelación de bases imposables*”⁽³⁹⁾ y cuyo origen no es otro que la denominada “*RIC*” (Reserva por Inversión Canaria).

Dicha mención en la memoria deberá realizarse hasta que se cumpla el plazo de mantenimiento a que se refiere el apartado 6 de este artículo.

9. El incumplimiento de cualquiera de los requisitos previstos en este artículo determinará la pérdida del derecho de esta deducción, y su regularización en la forma establecida en el artículo 137.3 de esta Ley”.

39. En efecto; el art. 10r de la LIS establece lo siguiente:

“*Artículo 105. Reserva de nivelación de bases imposables.*

1. Las entidades que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 101 de esta Ley en el período impositivo y apliquen el tipo de gravamen previsto en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 29 de esta Ley, podrán minorar su base imponible positiva hasta el 10 por ciento de su importe.

En todo caso, la minoración no podrá superar el importe de 1 millón de euros. Si el período impositivo tuviera una duración inferior a un año, el importe de la minoración no podrá superar el resultado de multiplicar 1 millón de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.

2. Las cantidades a que se refiere el apartado anterior se adicionarán a la base imponible de los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a la finalización del período impositivo en que se realice dicha minoración, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa, y hasta el importe de la misma.

El importe restante se adicionará a la base imponible del período impositivo correspondiente a la fecha de conclusión del referido plazo.

3. El contribuyente deberá dotar una reserva por el importe de la minoración a que se refiere el apartado 1 de este artículo, que será indisponible hasta el período impositivo en que se produzca la adición a la base imponible de la entidad de las cantidades a que se refiere el apartado anterior.

La reserva deberá dotarse con cargo a los resultados positivos del ejercicio en que se realice la minoración en base imponible. En caso de no poderse dotar esta reserva, la minoración estará condicionada a que la misma se dote con cargo a los primeros resultados positivos de ejercicios siguientes respecto de los que resulte posible realizar esa dotación.

A estos efectos, no se entenderá que se ha dispuesto de la referida reserva, en los siguientes casos:

a) Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad.

b) Cuando la reserva se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

c) Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una obligación de carácter legal.

4. La minoración prevista en este artículo se tendrá en cuenta a los efectos de determinar los pagos fraccionados a que se refiere el apartado 3 del artículo 40 de esta Ley.

5. Las cantidades destinadas a la dotación de la reserva prevista en este artículo no podrán aplicarse, simultáneamente, al cumplimiento de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley ni de la Reserva para Inversiones en Canarias prevista en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

6. El incumplimiento de lo dispuesto en este artículo determinará la integración en la cuota íntegra del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento, la cuota íntegra correspondiente a las cantidades que han sido objeto de minoración, incrementadas en un 5 por ciento, además de los intereses de demora”.

Se trata, en definitiva, de un incentivo a la reinversión de los beneficios.

Como ya hemos señalado anteriormente, la inversión en nuevas tecnologías y la profesionalización de las PYMES son fundamentales para que las empresas españolas, y las PYMES en particular, mejoren en eficiencia y en competitividad, aspectos a los que hay que añadir su necesaria internacionalización.

Por tal motivo, proponemos un crédito fiscal, esto es, un diferimiento en el pago del IS o, en su caso, del IRPF, del 33 % de los beneficios obtenidos antes de impuestos.

El crédito fiscal está condicionado:

- a. A que dicho importe se materialice en proyectos empresariales que fomenten el uso de las nuevas tecnologías con la finalidad de mejorar la eficiencia y competitividad de las empresas, la profesionalización de las PYMES como factor de crecimiento y mejora de su eficiencia y competitividad y/o proyectos de internacionalización de empresas.
- b. A la validación administrativa del proyecto o proyectos correspondientes por parte del Departamento de la CCAA que corresponda y que tenga asumidas competencias en empresa o similar.
- c. Al informe favorable del proyecto por parte de un experto independiente “registrado” y que queda obligado a su seguimiento y supervisión.
- d. A que el proyecto se implante en la empresa en un plazo máximo de un año desde la dotación de la reserva correspondiente.
- e. A que la implantación de dicho proyecto represente una mejora en los resultados de la compañía a partir, como mínimo, del segundo año de su implantación.

El crédito fiscal revertirá en partes iguales durante los tres años siguientes al segundo de su implantación.

En el caso de proyectos de profesionalización, el incentivo se limita a las PYMES al ser estas las que tienen una mayor necesidad al respecto.

Nótese, insistimos, que se trata de un “*crédito fiscal*” y no de una deducción en la cuota del impuesto de que se trate. El motivo de ello es doble. Primero, porque el Estado debe promover un marco favorable para que nuestra economía mejore su competitividad, pero no una política paternalista de subvención vía ahorro de impuestos. Y segundo, porque la ayuda que se conceda no ha de representar un coste para el Estado. El crédito fiscal ha de revertir pues con cargos a los mejores resultados que los proyectos de inversión reporten a la compañía. Eso exige, sin más, un cambio de cultura en la concesión de incentivos fiscales.

3.2.10.3.- Incentivos a la capitalización de las empresas y a la creación de empleo neta.

No parece lógico que las empresas que aplican políticas agresivas de distribución de resultados tengan que tener el mismo trato que aquellas otras que aplican una política más moderada. Diferenciar ambas no es sin duda nada fácil. No obstante, parece razonable establecer una cierta diferencia a partir de una cifra de reparto de dividendos o de reservas superior al 33 % de los beneficios.

Se dirá, y es cierto, que la fiscalidad ha de ser al respecto neutra. Pero no es menos cierto que incentivar una política de capitalización refuerza la economía y redundará en el interés general.

En este sentido, proponemos fijar una deducción que permita, de hecho, reducir el tipo de gravamen de aquellas empresas que no repartan dividendos en un porcentaje superior al 33 % de los beneficios, deducción que proponemos del 5 % del total de los beneficios de la compañía siempre que estos se destinen a una reserva irrepartible durante un plazo mínimo de 3 años y con las excepciones que legalmente se establezcan.

Además, proponemos una deducción de idéntico importe a aquellas empresas que aumenten su beneficio anual en un importe superior a la media del beneficio de los tres últimos ejercicios siempre que además hayan incrementado la media de plantilla del ejercicio con relación a la media de la del ejercicio anterior y mantengan tal aumento durante un mínimo de 3 años.

3.2.11.- Medidas con relación a los tributos que integran el sistema tributario de las CCAA.

No es fácil abordar tan compleja cuestión que es además imposible de acometer en un trabajo como este. Pretendemos, pues, tan solo, proponer algunas ideas que consideramos oportunas con relación a los tributos que han de integrar el sistema tributario de las CCAA.

Hay que reconocer que un modelo de financiación que no ha planteado excesivos problemas en España es el relativo al de las Haciendas Locales. Nos referimos, en concreto, a una “*carta de impuestos*” parcialmente “*armonizada*” con plena capacidad en materia de gestión, inspección y recaudación. No nos referimos, pues, al resultado económico del modelo, sino al modelo en sí mismo.

Si analizamos también el modelo vasco y navarro, nos damos cuenta de que a pesar de su “*soberanía fiscal*”, existe una impor-

tante coincidencia sustantiva entre las normas forales y las de territorio común. Hay, es cierto, especificidades normativas. Pero hay también una gran coincidencia en muchos aspectos de carácter formal y sustantivo. Y existe, claro está, una plena competencia en el ámbito de la gestión, inspección y recaudación.

Mi primera pregunta es porqué se acepta pacíficamente que la gestión, inspección y recaudación de los tributos locales esté plenamente descentralizada, y no lo aceptamos con relación a los impuestos estatales. Es cierto que en estos últimos hay un doble interés: el del Estado y el de las CCAA. En la fiscalidad local, por el contrario, el interés es único: el de la Hacienda Local. No hay, pues, “*conflicto de intereses*”. Pero ello no es obstáculo para la necesaria e inevitable colaboración entre Administraciones. Este, creo, es el gran reto del futuro; como lo es, no lo olvidemos, la necesaria colaboración internacional en materia tributaria.

El camino pues es fijar una estructura impositiva suficientemente “*dual*” o “*independiente*” y avanzar en los mecanismos de colaboración entre la AEAT y las Agencias Tributarias Autonómicas.

Por su parte, es también lógico que si se trata de impuestos que se han de aplicar en el ámbito de todas las CCAA exista un mínimo de “*armonización normativa*”. Si es obvio que en Europa esta ha de existir, también lo ha de ser para un Estado autonómico como España. Insistimos en la importante semejanza sustantiva entre la norma foral y la de territorio común. En este sentido, lo relevante es pues avanzar en aquellas cuestiones “*específicas*” que las CCAA pueden y deben tener “*capacidad normativa*” plena con la finalidad de que tal normativa “*armonizada*” se adapte a la realidad económica y social de las diferentes CCAA.

Sin duda, los tipos impositivos han de ser de plena competencia autonómica aunque sujetos a los mínimos y máximos “*armonizados*”. Pero su contenido real ha de ser sin duda de plena competencia autonómica a excepción, claro está, de determinados tributos como el IVA sujetos, a su vez, a los criterios de armonización comunitaria. En definitiva, solo existirá verdadera autonomía si las CCAA fijan su propia presión fiscal. No es lo mismo la cultura de la transferencia, que la de la gestión propia de los recursos propios. No es lo mismo descentralizar el gasto, que tener autonomía en la gestión del gasto. El marco de financiación ha de responder a esa segunda realidad.

En la línea de nuestra propuesta principal de reforma es posible que coexistan dos IRPF, como cualquier otro tributo. Uno, que financie la estructura básica del Estado y, el otro, que financie la estructura básica de cada CCAA. Mientras que su tronco normativo es el mismo, sus tipos impositivos y especificidades son distintos en cada caso. El reto, insistimos, reside en la gestión del “*tronco normativo común*” y que, nos guste o no, está llamado a un convenio de colaboración entre las diferentes Administraciones. Este, y no otro, ha de ser el reto del nuevo marco de financiación autonómica.

Pero además, y al hilo de nuestra propuesta principal de reforma, los “*precios públicos*” para la prestación de servicios no financiados con cargo a la estructura básica son plena competencia de las CCAA salvo los prestados por el Estado.

¿Cuál sería pues el reto de las CCAA? ¿En qué se diferenciarían unas de otras? Pues en la eficiencia en la gestión del gasto que exige, claro está, igualdad en la prestación de servicios. Aquella CCAA que gestione su gasto de forma más eficiente tendrá sin duda un sistema tributario propio más bajo que aquella otra CCAA cuya gestión no sea tan eficiente. Pero para ello es necesario, insistimos,

que los servicios públicos a prestar sean los mismos ya que, de lo contrario, se producirían disfunciones no deseadas.

Por su parte, la cesión de capacidad normativa en materia de tipos impositivos permite financiar políticas sociales y económicas propias que serían, también, un factor diferencial entre unas y otras.

Y ambos aspectos habrían de ser también los fundamentales para fijar mecanismos de compensación. Se trata de premiar a quien gestione de forma eficiente y a quien aplique políticas sociales y económicas con resultados positivos además, claro está, de establecer los correspondientes mecanismos de solidaridad. Es cierto que una parte de los recursos públicos de las CCAA procederán también de tributos *“sin capacidad normativa”*, pero estos se han de limitar a aquellos que así lo sea por disposición comunitaria y sin perjuicio de la necesaria competencia autonómica en materia de gestión, inspección y recaudación.

Para que la *“autonomía”* sea real es imprescindible, como ya hemos dicho, que quien recaude los impuestos sea la propia CCAA y no el Estado. De esta forma, se evita el cansino *“discurso”* de la demora en las transferencias de fondos del Estado hacia las CCAA. Lo lógico es que si una CCAA tiene reconocida su capacidad normativa en materia de tipos impositivos, la recaudación le corresponda a esta. Lo mismo hay que decir con relación a los tributos sin *“tramo autonómico”* ni capacidad normativa como por ejemplo el IVA.

Si esta cuestión la vinculamos a nuestra propuesta principal, la situación sería la siguiente:

- 1.- Los *“precios públicos en función del nivel de renta”* por servicios con competencia propia, los fija y recauda cada CCAA.

- 2.- Los tipos impositivos de los impuestos “*armonizados*” que financian la estructura básica de cada CCAA, los fija y recauda cada CCAA.
- 3.- Los impuestos que por disposición comunitaria no es posible ceder a las CCAA y que contribuyen a financiar también la estructura básica de cada CCAA, los recauda cada CCAA.

Además, y como ya hemos dicho, las competencias en materia de gestión e inspección serían de las CCAA aunque sujetas al ámbito concreto de colaboración mutua que es necesario establecer y sin perjuicio de que, en determinados supuestos, se pudieran contemplar ámbitos de actuación exclusiva.

Mención aparte requiere el ISD. La fiscalidad de la riqueza es sin duda una asignatura pendiente en nuestro país. Y en este contexto, el ISD es un instrumento adecuado para conseguir los fines del Estado Social que proclama nuestra Constitución. Sin embargo, varios son los cambios normativos que se deberían hacer. Veamos los más importantes.

Ante todo, no podemos olvidar que se trata de un impuesto de titularidad estatal cuya gestión, inspección y recaudación está cedida a las CCAA junto a un limitado ámbito de capacidad normativa. Esto quiere decir que se trata de un impuesto “*estatal*” cuyas “*reglas de juego*” las ha de fijar el Estado sin perjuicio del margen de capacidad normativa que se considere oportuno ceder a las CCAA. Tal circunstancia obliga a garantizar la igualdad en todo el territorio español sin perjuicio de las especificidades de cada Autonomía y con respeto a su autonomía financiera. Y decimos esto porque la mayoría de las CCAA han utilizado incorrectamente su capacidad normativa para conseguir un efecto idéntico a la cuasi supresión del impuesto que,

como tal, tan solo puede aprobar el Parlamento español. En la medida en que se trata de un impuesto en nuestra opinión necesario, es imprescindible garantizar una igualdad mínima entre los diferentes territorios autonómicos sin perjuicio, insistentemente, de su autonomía financiera. ¿Cómo conseguirlo? Pues estableciendo un impuesto mínimo igual en todo el territorio, que sugiero en torno al 5/10 por 100, y ceder a las CCAA la capacidad normativa, entre otras materias, en lo concerniente a tipos impositivos con la finalidad de que cada CCAA fije el nivel de presión fiscal que considere oportuno; imposición mínima que debería contemplar, también, un mínimo exento en los casos de transmisiones "*mortis causa*" entre cónyuges y descendientes además de la exención por transmisión de la vivienda habitual del difunto siempre que esta constituya la residencia habitual del cónyuge viudo o de cualquiera de sus descendientes. Se trata, en definitiva, de dejar fuera del impuesto un importe que razonablemente consideremos que no ha de ser objeto de gravamen y que en nuestra opinión no habría de ser inferior al millón de euros.

Por otra parte, se habría de mantener la exención por empresa familiar, excluyendo la actividad de mero arrendamiento de inmuebles, salvo que se acredite que esta se ejerce como actividad empresarial, circunstancia que exigiría acreditar determinadas circunstancias objetivas que, en aras a la seguridad jurídica, convendría enumerar, por ejemplo, el cumplimiento de los requisitos que el Código de Comercio exige para presumir la existencia de un empresario, la existencia de recursos materiales y humanos destinados de forma inequívoca a la gestión y administración de un patrimonio inmobiliario, un local afecto a la actividad, un número mínimo de inmuebles en arrendamiento, que los arrendatarios no tengan la condición de personas vinculadas, que los precios satisfechos por el alquiler sean de mercado y que se esté inscrito en el Registro Mercantil como em-

presario cumpliendo con las obligaciones formales que a estos se les exige, requisitos que se deberían cumplir en los tres años anteriores a producirse la transmisión. Se trata, en definitiva, de garantizar que el beneficiario de la exención o de la reducción es de verdad una *“empresa”*.

Por su parte, los tipos de gravamen autonómicos habrían de ser necesariamente progresivos aunque sustancialmente inferiores a los actuales salvo a partir de determinado valor del patrimonio que se transmite. En este sentido, sugerimos tipos marginales máximos en torno al 20 % para patrimonios que no superen los 10.000.000 de euros sin perjuicio de la graduación del gravamen en función del parentesco o afinidad.

Así mismo, y con la idea de que exista una verdadera corresponsabilidad fiscal, sería conveniente ceder plena capacidad normativa no solo en lo relativo a tipos de gravamen, excepción hecha del tipo mínimo, sino a exenciones, reducciones o bonificaciones en materia de vivienda habitual y sucesión empresarial, supuesto, este último, en el que lo que hay que preservar es la continuidad de la empresa y del empleo incluso en el supuesto de que la propiedad de la empresa continúe fuera del ámbito familiar pero dentro del ámbito propio del personal de confianza. Además, cada CCAA debería regular lo concerniente a la fiscalidad en materias propias de su Derecho Civil. En definitiva, un tributo que grave de forma efectiva la transmisión de patrimonios de mayor valor, que deje fuera de gravamen un mínimo exento razonable en las transmisiones entre cónyuges y descendientes, soportable a nivel de tipos de gravamen, con un tipo de gravamen mínimo igual en todas las CCAA, que mantenga exclusivamente las exenciones por vivienda habitual y empresa familiar, que contemple medidas para evitar la elusión fiscal y que ceda un amplio margen de capacidad normativa en lo concerniente a tipos, exenciones

y especificidades propias de cada Comunidad Autónoma. Y todo, en el contexto de una reforma integral de la fiscalidad de la riqueza y en el marco de los principios generales que han de regir el futuro marco de la financiación autonómica.

Estas son, en definitiva, las líneas generales que se habrían de tener en cuenta al abordar la reforma de la financiación autonómica.

3.2.12.- Medidas con la finalidad de fomentar la transparencia y la responsabilidad: la necesaria “regeneración fiscal”.

Cuando hoy hablamos de transparencia, esta se acostumbra a vincular a la “*honestidad*” e “*integridad*” en el ejercicio de las funciones y responsabilidades públicas, circunstancia que no es de extrañar ya que aquella surge como respuesta a la corrupción política.

Sin embargo, la transparencia, rectamente entendida, se ha de vincular al compromiso y responsabilidad inherente al ejercicio de funciones públicas y políticas por quienes los ciudadanos han depositado su confianza. Se trata, por tanto, de un concepto mucho más amplio: la responsabilidad y compromiso en el ejercicio de la política.

Llama poderosamente la atención el “*reset*” que todos los partidos hacen en las puertas de unos comicios. Parece como si milagrosamente surjan en ese momento iniciativas concretas que durante los últimos cuatro años no han sido dignas de ser consideradas. Pero lo peor es que tales iniciativas son además “*va-gas*” y poco concretas. En muchos casos, no pasan de una mera declaración de intenciones; propuestas que parecen en muchos casos un decálogo improvisado y precipitado de medidas en el

marco de una concepción ideológica con una sola finalidad: la captación de votos. Sin embargo, el ciudadano necesita que se le concreten las propuestas, que se defina muy bien cuál es la finalidad que estas persiguen, su coste, y cómo y quién las va a financiar. En definitiva, hay que transformar el debate “*ideológico*” en propuestas concretas. El reto, su cumplimiento.

En este sentido, proponemos un marco normativo que obligue a la necesaria responsabilidad con el compromiso y la transparencia, responsabilidad que ha de tener en cuenta las cuestiones que a continuación abordamos distinguiendo entre propuestas electorales, propuestas normativas y políticas de gasto e inversión.

3.2.12.1.- Responsabilidad, compromiso y transparencia con relación a las propuestas electorales.

Todas las propuestas electorales tienen, por definición, un objetivo y un coste. Por tanto, es necesario que toda propuesta concrete ambos aspectos. Así, por ejemplo, no se trata de fijar como objetivo crear empleo. Se trata de definir cómo se va a crear, cuánto, porqué y cuál es su coste asociado. Por ejemplo, si la creación de empleo se vincula a un determinado incentivo fiscal, hay que cuantificar ese incentivo y concretar, también, como se va a financiar, quienes lo van a soportar, o qué retorno va a tener. Toda propuesta ha de tener además su seguimiento en cuanto a sus resultados. Y si esta no tiene el resultado esperado, hay que justificar el porqué. En este contexto, todos los ciudadanos han de tener a su disposición la información necesaria para formular y concretar estas propuestas. Esto, y no otra cosa, es la transparencia. Conocer, en definitiva, los datos relativos a la eficiencia y eficacia de las diferentes políticas de gasto.

¿Y qué ocurre si se incumplen las promesas? Pues que hay que responder por ello; responsabilidad, claro está, que estará en función del grado y consecuencias del incumplimiento. Según cuál sea el incumplimiento de que se trate, las nuevas propuestas habrían de estar condicionadas a la necesaria consulta ciudadana.

Así, por ejemplo, si el compromiso es no aumentar los impuestos y este se incumple, hay que recabar el apoyo de los ciudadanos a ese cambio de criterio que, estando justificado, requiere el esfuerzo de explicarlo y de recabar la confianza de los ciudadanos a las nuevas y sobrevenidas medidas. ¿Drástico? No. Coherente con el compromiso, la responsabilidad y la confianza que se deposita con una u otra opción política. Las propuestas no son en definitiva para ganar unas elecciones, sino para gobernar. En definitiva, según cuál sea el grado de incumplimiento, hay que concretar y graduar sus consecuencias. Pero es obvio que el incumplimiento no puede quedar *“impune”* de consecuencias políticas.

Veamos otros ejemplos. No es suficiente con proponer una *“renta básica”* o una *“renta complementaria”*, que son, por cierto, conceptos distintos. Hay que concretar el porqué de las propuestas, el resultado esperado, cuál es el beneficio que como sociedad vamos a tener con tales medidas, cuál es su coste y quiénes y cómo lo van a soportar. Si se proponen realizar determinadas infraestructuras públicas, lo mismo.

Siempre hay retorno económico. Aunque la finalidad sea social, el retorno económico es consustancial a toda propuesta. Lo que hay que valorar es su necesidad, su proporcionalidad y el orden de prioridades en su ejecución, además, claro está, de si hay riqueza suficiente para financiarla de forma justa y

proporcionada. Todos aspiramos a lo mejor, pero no todo es posible. Dependerá de la riqueza de cada país, de cada Estado. Y por último, es también imprescindible que cuando una medida se vincule a un sector concreto de actividad se concrete también el porqué hay que incentivar ese sector en particular, su interés general, el retorno esperado, su coste y su financiación. No se trata de captar “*votos*” de sectores concretos, sino de que las propuestas que se hagan tengan un retorno cuya última justificación es el interés general y no el particular.

Es también posible que, al gobernar, resulte necesario adoptar alguna medida extraordinaria no prevista inicialmente. Para tal medida extraordinaria, y según cuál sea su coste y financiación, debería ser también necesaria la consulta ciudadana.

3.2.12.2.- Responsabilidad, compromiso y transparencia con relación a las propuestas normativas.

En la misma línea apuntada, es imprescindible que toda medida, iniciativa o propuesta normativa tenga la correspondiente memoria económica ⁽⁴⁰⁾ en la que se detalle su finalidad, resultado, coste y cómo y quiénes la van a financiar. Veamos un ejemplo.

40. Es cierto, por ejemplo, que el art. 8 de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, establece la obligación de proporcionar determinada información económica. Pero no lo es menos que esta no se refiere a la justificación del “*porqué*”, sino a la “*honestidad*” e “*independencia*” del “*cómo*”. Y la transparencia, en nuestra opinión, no solo afecta al cómo sino al porqué.

Así, por ejemplo, dicho precepto establece que “*los sujetos incluidos en el ámbito de aplicación de este título deberán hacer pública, como mínimo, la información relativa a los actos de gestión administrativa con repercusión económica o presupuestaria que se indican a continuación:*

a) Todos los contratos, con indicación del objeto, duración, el importe de licitación y de adjudicación, el procedimiento utilizado para su celebración, los instrumentos a través de los que, en su caso, se ha publicitado, el número de licitadores participantes en el procedimiento y la identidad del adjudicatario, así como las modificaciones del contrato. Igualmente serán objeto de publicación las decisiones de desistimiento y renuncia de los contratos. La publicación de la información relativa a los contratos menores podrá realizarse trimestralmente.

Asimismo, se publicarán datos estadísticos sobre el porcentaje en volumen presupuestario de contratos adjudicados a través de cada uno de los procedimientos previstos en la legislación de contratos del sector público.

b) La relación de los convenios suscritos, con mención de las partes firmantes, su objeto, plazo de duración, modificaciones realizadas, obligados a la realización de las prestaciones y, en su caso, las obligaciones económicas convenidas. Igualmente, se publicarán las encomiendas de gestión que se firmen, con indicación de su objeto, presupuesto, duración, obligaciones económicas y las subcontrataciones que se realicen con mención de los adjudicatarios, procedimiento seguido para la adjudicación e importe de la misma.

c) Las subvenciones y ayudas públicas concedidas con indicación de su importe, objetivo o finalidad y beneficiarios.

d) Los presupuestos, con descripción de las principales partidas presupuestarias e información actualizada y comprensible sobre su estado de ejecución y sobre el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera de las Administraciones Públicas.

e) Las cuentas anuales que deban rendirse y los informes de auditoría de cuentas y de fiscalización por parte de los órganos de control externo que sobre ellos se emitan.

f) Las retribuciones percibidas anualmente por los altos cargos y máximos responsables de las entidades incluidas en el ámbito de la aplicación de este título. Igualmente, se harán públicas las indemnizaciones percibidas, en su caso, con ocasión del abandono del cargo.

g) Las resoluciones de autorización o reconocimiento de compatibilidad que afecten a los empleados públicos así como las que autoricen el ejercicio de actividad privada al cese de los altos cargos de la Administración General del Estado o asimilados según la normativa autonómica o local.

h) Las declaraciones anuales de bienes y actividades de los representantes locales, en los términos previstos en la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local. Cuando el reglamento no fije los términos en que han de hacerse públicas estas declaraciones se aplicará lo dispuesto en la normativa de conflictos de intereses en el ámbito de la Administración General del Estado. En todo caso, se omitirán los datos relativos a la localización concreta de los bienes inmuebles y se garantizará la privacidad y seguridad de sus titulares.

i) La información estadística necesaria para valorar el grado de cumplimiento y calidad de los servicios públicos que sean de su competencia, en los términos que defina cada administración competente.

2. Los sujetos mencionados en el artículo 3 deberán publicar la información a la que se refieren las letras a) y b) del apartado primero de este artículo cuando se trate de contratos o convenios celebrados con una Administración Pública. Asimismo, habrán de publicar la información prevista en la letra c) en relación a las subvenciones que reciban cuando el órgano concedente sea una Administración Pública.

3. Las Administraciones Públicas publicarán la relación de los bienes inmuebles que sean de su propiedad o sobre los que ostenten algún derecho real”.

Tampoco los arts. 6 y 7 relativos a la “información institucional, organizativa y de planificación” y a la “información de relevancia jurídica” responden a una información sobre el “porqué” y el “quantum”. Parecen pues preocupar más las “formas” que el “fondo”. Es cierto, también, que el art. 12 de la Ley 19/2013 establece que “todas las personas tienen derecho a acceder a la información pública”, pero no regula, sin embargo, los documentos o memorias que se consideran obligatorios.

Es cierto, así mismo, que su art. 26 regula los principios generales y de actuación del “buen gobierno”, pero no dejan de ser principios, si se nos permite, “estéticos” sin concreción alguna en lo relativo a la información a que nos referimos. Así, su número 2 establece que “las personas comprendidas en el ámbito de aplicación de este título” adecuarán su actividad a los siguientes:

a) Principios generales:

1.º Actuarán con transparencia en la gestión de los asuntos públicos, de acuerdo con los principios de eficacia, economía y eficiencia y con el objetivo de satisfacer el interés general.

2.º Ejercerán sus funciones con dedicación al servicio público, absteniéndose de cualquier conducta que sea contraria a estos principios.

3.º Respetarán el principio de imparcialidad, de modo que mantengan un criterio independiente y ajeno a todo interés particular.

Si se decide aprobar una reducción del rendimiento neto del capital inmobiliario para fomentar el arrendamiento de inmuebles desocupados destinados a vivienda, hay que explicar en la correspondiente memoria el porqué de la medida, el resultado esperado, su contribución al interés general, su coste, su financiación y los mecanismos posteriores de revisión, esto es, los mecanismos que permitan comprobar si han producido los resultados esperados y si hay o no alguna desviación con relación al coste presupuestado. Y todo, claro está, a disposición de los ciudadanos. Esta es, en nuestra opinión, la verdadera transparencia.

4.º Asegurarán un trato igual y sin discriminaciones de ningún tipo en el ejercicio de sus funciones.

5.º Actuarán con la diligencia debida en el cumplimiento de sus obligaciones y fomentarán la calidad en la prestación de servicios públicos.

6.º Mantendrán una conducta digna y tratarán a los ciudadanos con esmerada corrección.

7.º Asumirán la responsabilidad de las decisiones y actuaciones propias y de los organismos que dirigen, sin perjuicio de otras que fueran exigibles legalmente.

b) Principios de actuación:

1.º Desempeñarán su actividad con plena dedicación y con pleno respeto a la normativa reguladora de las incompatibilidades y los conflictos de intereses.

2.º Guardarán la debida reserva respecto a los hechos o informaciones conocidos con motivo u ocasión del ejercicio de sus competencias.

3.º Pondrán en conocimiento de los órganos competentes cualquier actuación irregular de la cual tengan conocimiento.

4.º Ejercerán los poderes que les atribuye la normativa vigente con la finalidad exclusiva para la que fueron otorgados y evitarán toda acción que pueda poner en riesgo el interés público o el patrimonio de las Administraciones.

5.º No se implicarán en situaciones, actividades o intereses incompatibles con sus funciones y se abstendrán de intervenir en los asuntos en que concurra alguna causa que pueda afectar a su objetividad.

6.º No aceptarán para sí regalos que superen los usos habituales, sociales o de cortésia, ni favores o servicios en condiciones ventajosas que puedan condicionar el desarrollo de sus funciones. En el caso de obsequios de una mayor relevancia institucional se procederá a su incorporación al patrimonio de la Administración Pública correspondiente.

7.º Desempeñarán sus funciones con transparencia.

8.º Gestionarán, protegerán y conservarán adecuadamente los recursos públicos, que no podrán ser utilizados para actividades que no sean las permitidas por la normativa que sea de aplicación.

9.º No se valdrán de su posición en la Administración para obtener ventajas personales o materiales.”

En definitiva, una ley más preocupada de las “formas” que del “fondo”. Una ley más preocupada de justificar la actuación de las personas y entidades que de la justificación económica y social de las decisiones que se financian con recursos públicos. Lo mismo, en definitiva, que ocurre con la Ley 19/2014, de 29 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno de Catalunya.

No se trata de que personalmente estemos o no de acuerdo con una u otra propuesta, sino de que esta esté justificada y motivada, esto es, de que no sea arbitraria o caprichosa. En efecto; podemos compartir o no ideológicamente una propuesta en concreto, pero su justificación es siempre necesaria. Y lo es, porque se financia con dinero que los ciudadanos deciden destinar a financiar el interés general en detrimento del suyo particular. Son pues ellos quienes han de tener toda la información necesaria. Y en este sentido, los mecanismos de transparencia y control han de ser mucho más rígidos, si cabe, que los de una empresa privada ya que, a diferencia de lo que en esta ocurre, en el sector público se gestionan recursos de terceros. Las precauciones han de ser pues extremas.

Esa memoria económica a la que nos referimos se ha de exigir para cualquier tipo de medida, incluidas aquellas que aparentemente nos pueden parecer superfluas. Por ejemplo, para justificar el porqué dedicar un determinado espacio público a zona de recreo para niños. Toda medida que se adopte en el ejercicio de responsabilidades públicas no puede ser caprichosa. Ha de estar justificada en aras al interés general. Y en este sentido es necesario que los políticos asuman la responsabilidad de convencer de la necesidad, por ejemplo, de acometer determinadas inversiones. En nuestro ejemplo, que ese espacio público fomenta el desarrollo de los niños. Y en este sentido, hay que justificar el porqué ese desarrollo es importante para la sociedad y qué beneficios nos reporta a la colectividad; inversiones, además, acorde con un plan de actuación general que constituye una prioridad por los motivos que concurren en el caso en concreto.

En definitiva, se trata de convencer de la proporcionalidad, necesidad y prioridad de la medida en el contexto de un conjunto de posibles medidas. Y se trata, también, de conocer su coste y quién y cómo se va a financiar.

Y no todo acaba ahí. Se trata de hacer su seguimiento y de corroborar los resultados positivos que esa zona de recreo ha reportado en el desarrollo de tales niños. En definitiva, compromiso y responsabilidad.

Así, por ejemplo, el Gobierno de Finlandia se plantea actualmente introducir una renta básica universal. Antes de adoptar una decisión de tal calado, el ejecutivo de Helsinki quiere analizar sus ventajas e inconvenientes. Para ello, ha solicitado al Instituto Nacional de la Seguridad Social el correspondiente estudio experimental en el que se comparen los distintos modelos de renta básica que existen ya en el mundo y que se han aprobado en algunos países. En base a sus conclusiones, en 2017 se prevé proponer una prueba piloto de dos años en una pequeña parte de la población para, después, evaluar los costes y sus efectos en el mercado laboral y en los distintos grupos sociales y, en consecuencia, acabar de decidir si el modelo se implanta o no a nivel nacional. En definitiva, un ejemplo de racionalidad y diligencia en la toma de decisiones.

3.2.12.3.- Responsabilidad, compromiso y transparencia con relación a las políticas de gasto y de inversión.

La transparencia no solo es imprescindible con relación a las propuestas electorales y normativas sino, y fundamentalmente, en la ejecución de las concretas políticas de gasto e inversión. Es pues imprescindible el rigor económico en la toma de decisiones. Pero entiéndase bien. No se trata de ser austero, sino eficiente; eficiente en lo público, esto es, en lo que redunda en pro del interés general; en interés de la colectividad; esto es, en aquello que contribuye al desarrollo de la sociedad en su conjunto; en su bienestar. Bienestar, claro está, adecuado a la riqueza que esa sociedad es capaz de generar en el marco de unas prioridades compartidas. Este y no otro es el verdadero

compromiso social del que nacen las verdaderas obligaciones sociales, entre otras, la del pago de los impuestos.

Se trata pues del Estado del compromiso. No del Estado del subsidio. Se trata, por ejemplo, de que interioricemos que una sanidad de calidad nos beneficia colectivamente y no individualmente; y se trata de que interioricemos que una sanidad de calidad solo es posible con el esfuerzo de todos. Y eso, y volvemos al principio de nuestras reflexiones, requiere de un poso educativo importante; de unos valores compartidos como sociedad.

Es pues imprescindible justificar siempre los beneficios que para la sociedad van a tener las decisiones que se adopten y que se responda, claro está, en caso de negligencia; pero negligencia en la decisión en sí misma; en su falta de justificación económica y social; en su adecuada priorización y en su necesario control y seguimiento.

En este sentido, insistimos de nuevo en la necesaria memoria económica que ha de acompañar a toda decisión relativa a políticas de gasto y de inversión.

3.2.13.- Medidas con la finalidad de reducir la pobreza.

Las desigualdades y la pobreza son uno de los principales problemas que nuestro Estado social ha de procurar resolver.

En este sentido, se propone valorar la introducción de un impuesto negativo sobre la renta ⁽⁴¹⁾ que garantice una renta mí-

41. En economía, el Impuesto negativo sobre la renta (INR) es un método de reforma fiscal propuesto por primera vez por el economista francés Augustin Cournot en 1838, desarrollado por Juliet Rhys-Williams en la década de 1940, por Milton Friedman en 1962 y en mayor profundidad por James Tobin en

nima en aquellos casos de verdadera exclusión social. No se trata de una “*renta básica universal*” sino de una renta dirigida a un colectivo muy concreto. La forma de articularla no ha de ser necesariamente a través de un impuesto negativo. Existen, aunque con matices, otras formas distintas. En cualquier caso, es evidente la urgencia en encontrar una solución para los supuestos de personas por debajo del nivel de pobreza. En cualquier caso, y antes de su introducción, es imprescindible valorar sus ventajas e inconvenientes, los resultados esperados, su coste y su financiación. Hay que pensar que algunos países, como Finlandia, están siendo muy cautos en su implantación.

3.2.14. Medidas con la finalidad de reducir las desigualdades: “impuesto sobre la riqueza”.

Con la finalidad de reducir las crecientes desigualdades que la mayoría de informes internacionales ponen en evidencia, se propone valorar la introducción de un impuesto sobre la riqueza que grave, esencialmente, los grandes patrimonios, impuesto que se puede articular mediante una imputación en IRPF de una “*renta mínima*” a partir de un determinado nivel de renta y patrimonio sujeto, claro está, a determinadas condiciones y límites.

3.2.15.- Medidas con la finalidad de ensanchar bases imponibles.

Además de reducir selectivamente el actual elenco de incentivos y beneficios fiscales (reducciones, deducciones, regímenes

1965, 1966, 1967 y 1968, como una forma de combatir la pobreza al mismo tiempo que se preservan los incentivos laborales.

La idea básica del INR es que el Estado dé dinero a los ciudadanos a través del Impuesto sobre la renta, y así garantizarles unos ingresos mínimos. De esa forma además se vuelven innecesarias medidas públicas como el salario mínimo, que según algunos teóricos genera desempleo o los servicios públicos de bienestar social, que generan burocracia. Y así es posible reducir el gasto público para poder sostener un gobierno limitado.

especiales, etc.), proponemos revisar todos los supuestos normativos de “*exención*” con la finalidad de valorar su transformación en supuestos de sujeción.

3.2.16.- Medidas con la finalidad de repartir equitativamente los costes de la crisis: “recargo por solidaridad”.

Es innegable que la crisis ha tenido un resultado devastador: incremento de la tasa de paro, aumento del número de concursos de acreedores, caída de los resultados empresariales, disminución del consumo, embargos por impagos y un largo etcétera.

Los costes son muchos e irreparables en no pocos casos.

La fiscalidad ha venido a avivar todavía más la penuria de “*renta disponible*” de los ciudadanos. El aumento del IRPF y del IVA ha empobrecido a las clases medias. Desde esta perspectiva, en realidad, el IRPF no ha disminuido ahora. Tan solo se ha restablecido la situación anterior a la de la crisis.

Pero lo cierto es que ha habido casos de ayudas públicas a empresas sin las cuales su viabilidad estaba en peligro. Se han de hecho “*salvado*” gracias a las mismas. No parece sin embargo lógico que estas no se hayan de reintegrar. Se trata, en definitiva, de dinero de todos los ciudadanos. El Estado puede, claro está, ayudar, pero no “*regalar*”. Puede hacerlo, eso sí, en determinados casos y circunstancias, pero esta no ha de ser la política general.

Por tal motivo, proponemos valorar la conveniencia de aprobar un “*recargo por solidaridad*” que, en determinados casos y circunstancias, grave el importe de las ayudas públicas recibidas por determinadas empresas con cargo a recursos públicos procedentes de impuestos.

3.2.17.- Otras medidas.

No cabe tampoco olvidar otro conjunto de medidas no menos importantes entre las que podríamos enumerar las siguientes:

- a.- Eliminación del Impuesto sobre el Patrimonio.
- b.- Reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- c.- Desarrollo de la fiscalidad medioambiental.
- d.- Impulso de la Responsabilidad Social Corporativa.
- e.- Impulso de los diferentes modelos de economía social o del bien común.
- f.- Agilización de la justicia.
- g.- Introducción plena en el ámbito tributario del silencio administrativo positivo.
- h.- Elaboración del Código Tributario de Buenas Prácticas.
- i.- Corregir los supuestos particulares de “déficits” redistributivos que actualmente existen.
- j.- Valorar la conveniencia de regular supuestos concretos de responsabilidad del funcionario público.



❖ A MODO DE BREVE CONCLUSIÓN

El Estado social, como sinónimo de redistribuidor, ha fracasado por la incapacidad de transmitir su verdadera dimensión. Frente al mismo, se ha impuesto la idea del Estado “*protector*” en el que el concepto de “*bienestar colectivo*” se ha ido diluyendo en favor del de “*bienestar individual*”. Sin embargo, ambos son muy distintos. Mientras el bienestar colectivo es por ejemplo entender la sanidad pública como un beneficio para la sociedad, esto es, como un derecho colectivo, el bienestar individual es concebirla como un beneficio particular, esto es, como un derecho individual. Pues bien; la finalidad del Estado social es promover el bienestar social y, en consecuencia, el bienestar de todos los ciudadanos. En este sentido, garantizar un derecho colectivo conlleva, de hecho, garantizar los derechos individuales. Pero no al revés. En este contexto, es lógico que los derechos colectivos se financien con impuestos redistributivos ya que de lo que se trata es de financiar el Estado social mediante una correcta redistribución de la riqueza. Pues bien; nos guste o no, lo que ha ocurrido en estos últimos años es que la idea del “*bienestar colectivo*” no ha cristalizado y que la globalización de la economía ha dejado anticuados los clásicos paradigmas sobre la redistribución. Frente a estos, se ha impuesto el tratamiento desigual de las rentas del ahorro, el avance de la fiscalidad indirecta y la crisis de la fiscalidad empresarial en un contexto internacional. En definitiva, déficits redistributivos y sistemas tributarios menos progresivos.

Frente a ello, podemos cerrar los ojos y pretender mantener los paradigmas clásicos o, por el contrario, aceptar la crisis fis-

cal como una realidad y reconocer que nuestro actual modelo fiscal está ya agotado. Y si lo aceptamos, es también necesario reconocer que la única opción que tenemos es reducir considerablemente la fiscalidad de las rentas del trabajo con la finalidad de corregir su actual inequidad con el resto de rentas y desincentivar así también el trasvase de rentas del IRPF al IS, además de corregir otros déficits redistributivos importantes. Pero como la necesidad de recursos es innegable, hay que buscar una alternativa. Y esta no es otra que la de financiar los servicios típicamente asistenciales o sociales, como la educación y la sanidad, mediante *“precios públicos en función del nivel de renta”*. Se trata, en definitiva, de financiar la *“estructura básica”* del Estado (y de las CCAA), que habrá que definir, con impuestos y la *“estructura asistencial y social”* con precios públicos con carácter progresivo. Equilibrio, en definitiva, entre *“derechos colectivos”* e *“individuales”*. No se altera pues el *“nivel de ingresos”* pero sí la forma en la que el gasto se financia. Se trata, en definitiva, de un modelo de *“cofinanciación”*. La reforma que proponemos tiene no obstante una previa muy importante: determinar el *“nivel óptimo”* de gasto, aspecto que no significa reducir el Estado social pero sí acometer de verdad la reforma estructural del gasto que incluye, claro está, la de optimizar su gestión. Y en este sentido, la austeridad, recordémoslo, no es una necesidad puntual sino un valor en sí mismo. La lucha por la *“austeridad y eficiencia”* es tan importante, necesaria y prioritaria como la lucha contra el fraude. Sin embargo, los resultados de aquella son más a corto plazo. Si la finalidad de los impuestos es sufragar el gasto público, este ha de ser la prioridad. Un sistema tributario solo es justo si además de redistributivo financia el *“nivel óptimo”* de gasto. Pero además, aquel ha de ser eficiente, circunstancia que exige el necesario equilibrio con la también necesaria progresividad.

En definitiva, es necesario un cambio de cultura. Hay que erradicar, por “*dañina*”, la cultura de lo “*gratuito*” y la del Estado “*benefactor*” y sustituirla por la del compromiso. Desde esta perspectiva, parece razonable que los derechos colectivos se financien con impuestos y que los derechos individuales se financien con “*precios públicos en función del nivel de renta*”; impuestos, en definitiva, más bajos, no solo como consecuencia de reducir el gasto sino por la cuasi eliminación de incentivos y beneficios fiscales y de un replanteamiento de todas las actuales exenciones; reforma que hay que completar con otra en profundidad del sistema tributario en su conjunto. Y todo, claro está, sin olvidar nuestro elevado endeudamiento y nuestro desequilibrio presupuestario que limitan, sobremanera, cualquier propuesta de reforma. Su solución, al menos en parte, ha de provenir de los resultados de la lucha contra el fraude y de los mayores ingresos que la recuperación económica ha de proporcionar.

Por su parte, la lucha contra el fraude fiscal exige también una discriminación positiva con quien cumple con sus obligaciones tributarias y una necesaria cultura del “*diálogo*” propia de una Administración cercana al ciudadano y diligente en sus actuaciones. Sin duda, todo un reto.



Discurso de contestación

Excmo. Sr. Dr. Joan-Francesc Pont Clemente

*Excelentísimo Señor Presidente,
Señoras y Señores Académicos,*

La Real Academia Europea de Doctores acoge hoy en su seno al Doctor Antoni Durán-Sindreu Buxadé de quien acaban de oír una síntesis de su trabajo *Reflexiones y alternativas ante un modelo fiscal agotado*, cuya lectura completa les recomiendo encarecidamente.

Antoni Durán no esconde nunca en el título de sus trabajos el contenido que pretende desarrollar. A lo largo de su vida he leído decenas de sus trabajos de investigación en los cuales aparece metodológicamente ante el lector una estructura prácticamente cartesiana: la descripción de los objetivos, el desmenuzamiento y clasificación de las cuestiones y las conclusiones siempre valientes; a menudo, adelantadas a su tiempo; y, en ocasiones, polémicas. El trabajo de esta velada académica no es una excepción, al contrario. En él se vuelve a poner de manifiesto como al Dr. Durán-Sindreu no le mueve ni la fascinación por la moda pasajera de las ideas que impregnan, en un momento determinado, la cultura dominante, ni el temor a ser irreverente ante alguno de los dogmas al uso.

La carrera que ha seguido desde su nacimiento en Barcelona, en 1957, avala la valentía de sus pronunciamientos intelectuales. Antonio Durán se forma en la vieja Escuela de Altos Estudios Mercantiles de Barcelona, en la Escuela Universitaria de Estudios Empresariales, diplomándose en Ciencias Empresariales en 1978. Durán amará esta carrera, la defenderá desde diversas instancias que van desde la propia Escuela hasta la Federación de Asociaciones de Diplomados en Empresariales correspondiente al conjunto de España. Creerá, firmemente, en la Diplomatura en Ciencias Empresariales, en la especialización universitaria

en formación en la gestión de empresas, como un ejercicio de la razón práctica y como una aproximación de la Universidad a las necesidades del conjunto de la sociedad, de las empresas y de los jóvenes deseosos de obtener una formación suficiente para su transición de la formación superior a la vida activa.

Las Escuelas de Empresariales fueron esos templos a la razón práctica cuyo color distintivo verde mar me honro en seguir llevando en la muceta y en la borla de mi traje doctoral. Este símbolo le dirá a los asistentes mucho más que mis palabras a la hora de entender los anhelos compartidos entre el impetrante y yo, en la estela y el respeto de nuestro común maestro, el Dr. Magín Pont Mestres.

Con el tiempo, Antoni Durán se licenciaria en Administración y Dirección de Empresas y obtendría el doctorado en Derecho. Este equilibrio entre la Economía y el Derecho es algo que lleva en su corazón desde los primeros albores de su educación universitaria, precisamente, porque el objeto predilecto de su estudio, de su investigación, de su dedicación profesional, de su ocupación docente y de su servicio a la comunidad a través del asociacionismo de los ejercientes, va a girar en torno al concepto del tributo. Y el tributo, que él explica desde muy joven como profesor de Hacienda Pública y Derecho tributario en la Cátedra de quien fue Académico de Honor, el Dr. Magín Pont Mestres, es, en la Escuela de Barcelona, única y exclusivamente, Derecho. Produce efectos en la economía, en la vida de las empresas, en la psicología de las personas, en la percepción de la vida colectiva, en el núcleo de la concepción política de una sociedad buena o genera resistencia o aversión entre aquellos que se sienten distantes del pensamiento dominante o decepcionados de la eficiencia del gasto público. Pero sea cual sea el papel del tributo nunca dejar de ser Derecho. Y, por eso, el joven Antoni estudiará la naturaleza jurídica del

tributo con pasión y no caerá nunca en la literalidad con la que a veces algunas disciplinas reducen el tributo a leyes meramente formales, simples emanaciones de una relación de poder de contenido esencialmente económico.

Sus primeras obras ya pondrán de manifiesto esta preocupación jurídica que le conducirá, con paso firme y seguro, a la colación del grado de Doctor en Derecho brillantemente obtenido. Su dedicación a la docencia transita entre la Universidad de Barcelona, su *alma mater* y la Universidad Pompeu Fabra en la que presta actualmente sus servicios. Desde 1999 es director académico y uno de los profesores del Máster en Asesoría Fiscal de la que hoy se conoce como *Barcelona School of Management*, la prueba de que la UPF acabó haciendo lo que la UB abortó en su seno. El Máster en Asesoría Fiscal, con el que me honro en colaborar, es hoy uno de los cursos más prestigiosos, si no el que más, de formación en Derecho tributario en España y proyecta su luz desde su lugar de impartición en la calle Balmes de la Ciudad Condal. Profesional en ejercicio, heredero de la tradición profesional de su familia, es el socio director de la firma *Durán-Sindreu Abogados y Consultores de Empresa* desde el año 1990.

La vida de Antonio Durán no se ha quedado nunca encerrada en la consecución de objetivos personales, sino que, al modo como la docencia cubría ese aspecto de devolver a la sociedad lo que la sociedad le había dado, su participación en la *Asociación Española de Asesores Fiscales* es el cauce a través del cual ha ofrecido a la sociedad lo mejor de sí mismo, en la defensa de unas relaciones armónicas entre la Administración y el contribuyente. Sacando tiempo al tiempo y con los sacrificios de todo orden que ello conlleva, Antonio Durán preside la Asociación Española de Asesores Fiscales, en los años 2012 y 2013, como culminación de su primer mandato que había transcurrido en-

tre los años 2000 a 2003. Con anterioridad, había sido Delegado para Cataluña y Baleares de la Asociación y miembro de diversas sociedades científicas como la *Asociación Española de Derecho Financiero* y la *International Fiscal Association*. Aunque parezca imposible, en varios años de su vida Antonio Durán además fue un activo miembro del Colegio de Titulados Mercantiles y Empresariales de Barcelona, hoy fusionado con el Colegio de Economistas. Y no agoto con esta relación el conjunto de su labor de servicio.

Entre sus publicaciones figuran veintisiete libros de Derecho tributario entre los que destacan *Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal: economía de opción, autonomía de voluntad y causa en los negocios* —un tema en el que nuestras investigaciones por separado han convergido en una misma línea doctrinal— y, junto a ella *Fiscalidad de la retribución de administradores y socios profesionales. Teoría del vínculo*. Junto a estas veintisiete obras, cincuenta artículos científicos y cerca de cuatrocientos artículos de divulgación, en los que sus ideas de pedagógica construcción del tributo al servicio de una ciudadanía mejor, han hallado acomodo en órganos como LA VANGUARDIA, CINCO DÍAS y EXPANSIÓN, donde han recibido el favor de los lectores.

En 2009 hace una incursión en el campo de la generación de ideas colectivas desde la sociedad civil como impulsor y coordinador de un manifiesto denominado muy elocuentemente *Crisis, ética, moral y valores, una reflexión abierta*.

El neófito, por tanto, llega hasta nosotros en la madurez de su vida profesional y académica después de haber servido con lealtad a su país, ofreciéndonos unas reflexiones basadas en una experiencia incuestionable. La solidez del investigador que no

vacila en acudir al elenco de las mejores fuentes, la experiencia del profesional curtido en el asesoramiento a los proyectos empresariales de envergadura que han confiado en él y la prudencia sabia del ciudadano comprometido con el presente y el futuro de su país.

En este marco no es de extrañar que el título elegido para su discurso de ingreso en la Real Academia Europea de Doctores, no se limite a reflexionar críticamente sobre lo que él denomina *un modelo fiscal agotado* sino que se aventure a proponer alternativas que ofrezcan soluciones superadoras de los problemas previamente diagnosticados. Desde este punto de vista, Antoni Durán milita en el optimismo social, quejarse es estéril, ser capaz de formular una crítica, incluso una crítica severa, de cómo hemos venido haciendo las cosas, ha de compensarse en el otro platillo de la balanza, con la imaginación creativa puesta al servicio de la proposición de ideas nuevas.

Me siento especialmente próximo a las personas que no se abandonan al pesimismo, que por otro lado, podría hallar numerosas justificaciones, sino que porfían en proponer soluciones. El trabajo que hemos oído y la versión más completa que podrán leer en la edición auspiciada por la Academia, no vacila en describir las formas a través de las cuales el público, los ciudadanos, perciben al sistema tributario. Durán sostiene que los ciudadanos están descontentos, que perciben ineficiencia en los servicios y falta de equidad en los ingresos públicos, y explica que ante una situación como ésta, resulta comprensible la aparición de fenómenos de resistencia fiscal. No obstante, no se queda en lo que podrían algunos interpretar como una excusa para el incumplimiento total o parcial de los deberes tributarios, sino que, al contrario, sostiene que sólo un sistema que sea capaz de avanzar de forma segura hacia la justicia, sólo

un sistema en el que cada uno de los ciudadanos tenga la impresión de que los otros están contribuyendo como él lo hace, un sistema en el que el principio de justicia rija la elaboración y la aplicación de las leyes y la equidad se perciba en el modo en que los tributos inciden sobre la capacidad contributiva de los ciudadanos, será un sistema tributario puesto al servicio de una sociedad mejor.

No voy a repetir las cuestiones en las que Antoni Durán-Sindreu detecta inequidad, aunque no me resisto a mencionar una de ellas, que es quizás, desde mi punto de vista la más polémica, aquella según la cual los llamados, para él, mal llamados, rendimientos del ahorro, que él prefiere concebir como rendimientos del capital, deberían tener una tributación más gravosa o al menos idéntica a la que tienen las rentas del trabajo. Es sabido que la concepción de gravar las rentas del capital procedente del ahorro de contribuyentes que han tributado al obtener los rendimientos en primera instancia, se halla muy extendida en Europa, y por eso, deseo destacar la valentía del Dr. Durán-Sindreu, de oponerse a lo que podría llamarse la línea principal de pensamiento en la materia. Él sugiere reducir la imposición sobre las rentas del trabajo y aumentar la imposición sobre las rentas del capital en el marco más general de incrementar la progresividad del sistema por la vía de incidir tributariamente, no sólo sobre la renta, sino, de forma muy especial, sobre la riqueza. Así destaca que no puede menospreciarse el papel central en la consecución de la justicia tributaria del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. De nuevo el Dr. Durán-Sindreu le lleva la contraria a la línea dominante en los últimos años en los que ambos tributos prácticamente han desaparecido de algunas Comunidades Autónomas o han visto reducida su impronta sobre los contribuyentes.

La reflexión del Dr. Durán llega en un momento quizás adecuado, no sólo, como dice él, porque el fracaso de la experiencias previas en materia tributaria aconsejan concebir nuevas soluciones, sino también porque la conciencia social está experimentado numerosos cambios en el sentido de demandar que el sacrificio fiscal se distribuya de forma tal que, claramente, obtenga como resultado una disminución de las desigualdades irritantes. Desigualdades irritantes que han puesto de manifiesto las estadísticas que ven como la riqueza se concentra en unos pocos y se diluye de forma alarmante en el resto.

Las reflexiones del Dr. Durán auguran, aunque a algunos le cueste entenderlo, la reflexión sobre una nueva fiscalidad para la recuperación de la fuerza y el vigor de una clase media maltratada. Ésta es la razón, intuyo, por la que él propone que una parte del gasto público se financie con tributos, aquella que es expresiva de lo que él denomina derechos colectivos, y que otra parte del gasto público se financie con precios públicos establecidos en función de la renta percibida por cada uno de sus beneficiarios, porción de los gastos que atribuye a los que denomina derechos individuales. El Dr. Durán es consciente y la distinguida audiencia de esta tarde también, del carácter polémico de una medida como ésta, y de las dificultades prácticas para su implantación, dado el grado de transparencia y de veracidad que estas medidas exigirían de todos y cada uno de los ciudadanos, algo que hoy por hoy no parece fácil de obtener en una sociedad como la nuestra.

Sin embargo, el Dr. Durán no se arredra, sino que señala que si construyéramos un sistema tributario nuevo, basado en experiencias como la que acabo de glosar y en las otras que se contienen en su estudio, los ciudadanos aumentarían el grado de adhesión al sistema y percibirían el cumplimiento fiscal como

el ejercicio de una virtud ciudadana. Desde esta perspectiva, el pago del tributo como práctica de la virtud y no como el fruto del miedo o de la imposición, ayudarían sin lugar a dudas a la normalización del tributo como uno de los elementos esenciales de nuestra convivencia y esa normalización haría posible el desarrollo de otra virtud pública fundamental, que es la lealtad, la lealtad de los unos con los otros, la lealtad de los ciudadanos con la Ciudad, escrita con mayúsculas. A través de ella, y no principalmente de la represión, es como el sistema tributario pasaría a tener el papel de protagonista que le corresponde en una sociedad que en realidad está demandando mejorar los niveles de calidad de vida de todos.

El tributo concebido como pedagogía de la civilidad y como vertebración política de la solidaridad es el tributo que ha querido defender esta tarde el Dr. Durán-Sindreu ante nosotros. Lo ha hecho con rigor, con ideas nuevas, con sugerencias que pueden parecerles osadas, pero lo ha hecho sobre todo, con la dignidad del buen ciudadano, con el oficio del buen profesional y con la pedagogía del profesor que transmite a sus alumnos y a sus conciudadanos, una forma de vivir. Una forma de vivir en la que el egoísmo retrocede para dejar paso al altruismo y este cambio de mentalidad se fundamenta, no en un exceso de ingenuidad sobre la bondad del género humano, sino en un crudo realismo sobre una convicción política esencial derivada de las dificultades en las que nos hallamos: no saldremos de la depresión mediante la contraposición de los intereses de los unos contra los otros, sino mediante la yuxtaposición creativa de nuestros intereses para concebir un interés general.

He dicho varias veces que “*Durán-Sindreu sostiene...*”. En efecto, esta expresión le viene como anillo al dedo. Siempre le he visto sostener sus tesis con firmeza. Desde que nos conocimos en la Escuela de Empresariales de Barcelona hasta el recentí-

simo liderazgo compartido en un Informe colectivo sobre la reforma de la Ley General Tributaria preparado para la *Generalitat de Catalunya*. Hoy la Academia ha sido testigo de cómo el Dr. Durán sostiene sus tesis.

Bienvenido, Dr. Durán-Sindreu, a nuestra Academia en cuyo seno le esperan todavía numerosos trabajos por realizar al servicio de la sociedad que nos demanda que pongamos nuestra sabiduría y también la conciencia de nuestra ignorancia a trabajar sin cesar por la construcción de un espacio político, de una *res pública*, basada en los valores de la *ciudadanía*.

He dicho,

PUBLICACIONES DE LA REAL ACADEMIA EUROPEA DE DOCTORES

Directori 1991

Los tejidos tradicionales en las poblaciones pirenaicas (Discurs de promoció a acadèmic numerari de l'Excm. Sr. Eduardo de Aysa Satué, Doctor en Ciències Econòmiques, i contestació per l'Excm. Sr. Josep A. Plana i Castellví, Doctor en Geografia i Història) 1992.

La tradición jurídica catalana (Conferència magistral de l'acadèmic de número Excm. Sr. Josep Joan Pintó i Ruiz, Doctor en Dret, en la Solemne Sessió d'Apertura de Curs 1992-1993, que fou presidida per SS.MM. el Rei Joan Carles I i la Reina Sofia) 1992.

La identidad étnica (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Ángel Aguirre Baztán, Doctor en Filosofia i Lletres, i contestació per l'Excm. Sr. Josep Ma. Pou d'Avilés, Doctor en Dret) 1993.

Els laboratoris d'assaig i el mercat interior; Importància i nova concepció (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Pere Miró i Plans, Doctor en Ciències Químiques, i contestació per l'Excm. Sr. Josep Ma. Simón i Tor, Doctor en Medicina i Cirurgia) 1993.

Contribución al estudio de las Bacteriemias (Discurs d'ingrés de l'acadèmic corresponent II-lm. Sr. Miquel Marí i Tur, Doctor en Farmàcia, i contestació per l'Excm. Sr. Manuel Subirana i Cantarell, Doctor en Medicina i Cirurgia) 1993.

Realitat i futur del tractament de la hipertròfia benigna de pròstata (Discurs de promoció a acadèmic numerari de l'Excm. Sr. Joaquim Gironella i Coll, Doctor en Medicina i Cirurgia i contestació per l'Excm. Sr. Albert Casellas i Condom, Doctor en Medicina i Cirurgia i President del Col·legi de Metges de Girona) 1994.

La seguridad jurídica en nuestro tiempo. ¿Mito o realidad? (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. José Méndez Pérez, Doctor en Dret, i contestació per l'Excm. Sr. Ángel Aguirre Baztán, Doctor en Filosofia i Lletres) 1994.

La transició demogràfica a Catalunya i a Balears (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Tomàs Vidal i Bendito, Doctor en Filosofia i Lletres, i contestació per l'Excm. Sr. Josep Ferrer i Bernard, Doctor en Psicologia) 1994.

L'art d'ensenyar i d'aprendre (Discurs de promoció a acadèmic numerari de l'Excm. Sr. Pau Umbert i Millet, Doctor en Medicina i Cirurgia, i contestació per l'Excm. Sr. Agustín Luna Serrano, Doctor en Dret) 1995.

Sessió necrològica en record de l'Excm. Sr. Lluís Dolcet i Boxeres, Doctor en Medicina i Cirurgia i Degà-emèrit de la Reial Acadèmia de Doctors, que morí el 21 de gener de 1994. Enaltiren la seva personalitat els acadèmics de número Excms. Srs. Drs. Ricard Garcia i Vallès, Josep Ma. Simón i Tor i Albert Casellas i Condom. 1995.

La Unió Europea com a creació del geni polític d'Europa (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Jordi Garcia-Petit i Pàmies, Doctor en Dret, i contestació per l'Excm. Sr. Josep Llort i Brull, Doctor en Ciències Econòmiques) 1995.

La explosión innovadora de los mercados financieros (Discurs d'ingrés de l'acadèmic corresponent Il·lm. Sr. Emilio Soldevilla García, Doctor en Ciències Econòmiques i Empresarials, i contestació per l'Excm. Sr. José Méndez Pérez, Doctor en Dret) 1995.

La cultura com a part integrant de l'Olimpisme (Discurs d'ingrés com a acadèmic d'Honor de l'Excm. Sr. Joan Antoni Samaranch i Torelló, Marquès de Samaranch, i contestació per l'Excm. Sr. Jaume Gil Aluja, Doctor en Ciències Econòmiques) 1995.

Medicina i Tecnologia en el context històric (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Felip Albert Cid i Rafael, Doctor en Medicina i Cirurgia, i contestació per l'Excm. Sr. Ángel Aguirre Baztán) 1995.

Els sòlids platònics (Discurs d'ingrés de l'acadèmica numerària Excma. Sra. Pilar Bayer i Isant, Doctora en Matemàtiques, i contestació per l'Excm. Sr. Ricard Garcia i Vallès, Doctor en Dret) 1996.

La normalització en Bioquímica Clínica (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Xavier Fuentes i Arderiu, Doctor en Farmàcia, i contestació per l'Excm. Sr. Tomàs Vidal i Bendito, Doctor en Geografia) 1996.

L'entropia en dos finals de segle (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. David Jou i Mirabent, Doctor en Ciències Físiques, i contestació per l'Excm. Sr. Pere Miró i Plans, Doctor en Ciències Químiques) 1996.

Vida i música (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Carles Ballús i Pascual, Doctor en Medicina i Cirurgia, i contestació per l'Excm. Sr. Josep Ma. Espadaler i Medina, Doctor en Medicina i Cirurgia) 1996.

La diferencia entre los pueblos (Discurs d'ingrés de l'acadèmic corresponent Il·lm. Sr. Sebastià Trías Mercant, Doctor en Filosofia i Lletres, i contestació per l'Excm. Sr. Ángel Aguirre Baztán, Doctor en Filosofia i Lletres) 1996.

L'aventura del pensament teològic (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Josep Gil i Ribas, Doctor en Teologia, i contestació per l'Excm. Sr. David Jou i Mirabent, Doctor en Ciències Físiques) 1996.

El derecho del siglo XXI (Discurs d'ingrés com a acadèmic d'Honor de l'Excm. Sr. Dr. Rafael Caldera, President de Venezuela, i contestació per l'Excm. Sr. Ángel Aguirre Baztán, Doctor en Filosofia i Lletres) 1996.

L'ordre dels sistemes desordenats (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Josep Ma. Costa i Torres, Doctor en Ciències Químiques, i contestació per l'Excm. Sr. Joan Bassegoda i Novell, Doctor en Arquitectura) 1997.

Un clam per a l'ocupació (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Isidre Fainé i Casas, Doctor en Ciències Econòmiques, i contestació per l'Excm. Sr. Joan Bassegoda i Nonell, Doctor en Arquitectura) 1997.

Rosalía de Castro y Jacinto Verdaguer, visión comparada (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Jaime M. de Castro Fernández, Doctor en Dret, i contestació per l'Excm. Sr. Pau Umbert i Millet, Doctor en Medicina i Cirurgia) 1998.

La nueva estrategia internacional para el desarrollo (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Santiago Ripol i Carulla, Doctor en Dret, i contestació per l'Excm. Sr. Joaquim Gironella i Coll, Doctor en Medicina i Cirurgia) 1998.

El aura de los números (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Eugenio Oñate Ibáñez de Navarra, Doctor en Enginyeria de Camins,

Canals i Ports, i contestació per l'Excm. Sr. David Jou i Mirabent, Doctor en Ciències Físiques) 1998.

Nova recerca en Ciències de la Salut a Catalunya (Discurs d'ingrés de l'acadèmica numerària Excma. Sra. Anna Maria Carmona i Cornet, Doctora en Farmàcia, i contestació per l'Excm. Josep Ma. Costa i Torres, Doctor en Ciències Químiques) 1999.

Dilemes dinàmics en l'àmbit social (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Albert Biayna i Mulet, Doctor en Ciències Econòmiques, i contestació per l'Excm. Sr. Josep Ma. Costa i Torres, Doctor en Ciències Químiques) 1999.

Mercats i competència: efectes de liberalització i la desregulació sobre l'eficàcia econòmica i el benestar (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Amadeu Petitbó i Juan, Doctor en Ciències Econòmiques, i contestació per l'Excm. Sr. Jaime M. de Castro Fernández, Doctor en Dret) 1999.

Epidemias de asma en Barcelona por inhalación de polvo de soja (Discurs d'ingrés de l'acadèmica numerària Excma. Sra. Ma. José Rodrigo Anoro, Doctora en Medicina, i contestació per l'Excm. Sr. Josep Llort i Brull, Doctor en Ciències Econòmiques) 1999.

Hacia una evaluación de la actividad cotidiana y su contexto: ¿Presente o futuro para la metodología? (Discurs d'ingrés de l'acadèmica numerària Excma. Sra. Maria Teresa Anguera Argilaga, Doctora en Filosofia i Lletres (Psicologia) i contestació per l'Excm. Sr. Josep A. Plana i Castellví, Doctor en Geografia i Història) 1999.

Directorio 2000

Génesis de una teoría de la incertidumbre. Acte d'imposició de la Gran Creu de l'Orde d'Alfons X el Savi a l'Excm. Sr. Dr. Jaume Gil-Aluja, Doctor en Ciències Econòmiques i Financeres) 2000.

Antonio de Capmany: el primer historiador moderno del Derecho Mercantil (discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Xabier Añoberos Trías de Bes, Doctor en Dret, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Santiago Dexeus i Trías de Bes, Doctor en Medicina i Cirurgia) 2000.

La medicina de la calidad de vida (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Luís Rojas Marcos, Doctor en Psicologia, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Ángel Aguirre Baztán, Doctor en psicologia) 2000.

Pour une science touristique: la tourismologie (Discurs d'ingrés de l'acadèmic corresponent Il·lm. Sr. Dr. Jean-Michel Hoerner, Doctor en Lletres i President de la Universitat de Perpinyà, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Jaume Gil-Aluja, Doctor en Ciències Econòmiques) 2000.

Virus, virus entèrics, virus de l'hepatitis A (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Albert Bosch i Navarro, Doctor en Ciències Biològiques, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Pere Costa i Batllori, Doctor en Veterinària) 2000.

Mobilitat urbana, medi ambient i automòbil. Un desafiament tecnològic permanent (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Pere de Esteban Altirriba, Doctor en Enginyeria Industrial, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Carlos Dante Heredia García, Doctor en Medicina i Cirurgia) 2001.

El rei, el burgès i el cronista: una història barcelonina del segle XIII (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. José Enrique Ruiz-Domènec, Doctor en Història, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Felip Albert Cid i Rafael, Doctor en Medicina i Cirurgia) 2001.

La informació, un concepte clau per a la ciència contemporània (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Salvador Alsius i Clavera, Doctor en Ciències de la Informació, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Eugenio Oñate Ibáñez de Navarra, Doctor en Enginyeria de Camins, Canals i Ports) 2001.

La drogaaddicció com a procés psicobiològic (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Miquel Sánchez-Turet, Doctor en Ciències Biològiques, i contestació per l'Excm. Sr. Pedro de Esteban Altirriba, Doctor en Enginyeria Industrial) 2001.

Un univers turbulent (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Jordi Isern i Vilaboy, Doctor en Física, i contestació per l'Excm. Sra. Dra. Maria Teresa Anguera Argilaga, Doctora en Psicologia) 2002.

L'envelliment del cervell humà (Discurs de promoció a acadèmic numerari de l'Excm. Sr. Dr. Jordi Cervós i Navarro, Doctor en Medicina i Cirurgia, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Josep Ma. Pou d'Avilés, Doctor en Dret) 2002.

Les telecomunicacions en la societat de la informació (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Ángel Cardama Aznar, Doctor en Enginyeria de Telecomunicacions, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Eugenio Oñate Ibáñez de Navarra, Doctor en Enginyeria de Camins, Canals i Ports) 2002.

La veritat matemàtica (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Josep Pla i Carrera, doctor en Matemàtiques, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Josep Ma. Costa i Torres, Doctor en Ciències Químiques) 2003.

L'humanisme essencial de l'arquitectura moderna (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Helio Piñón i Pallarés, Doctor en Arquitectura, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Xabier Añoveros Trías de Bes, Doctor en Dret) 2003.

De l'economia política a l'economia constitucional (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Joan Francesc Corona i Ramon, Doctor en Ciències Econòmiques i Empresarials, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Xavier Iglesias i Guiu, Doctor en Medicina) 2003.

Temperància i empatia, factors de pau (Conferència dictada en el curs del cicle de la Cultura de la Pau per el Molt Honorable Senyor Jordi Pujol, President de la Generalitat de Catalunya, 2001) 2003.

Reflexions sobre resistència bacteriana als antibiòtics (Discurs d'ingrés de l'acadèmica numerària Excma. Sra. Dra. Ma. de los Angeles Calvo i Torras, Doctora en Farmàcia i Veterinària, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Pere Costa i Batllori, Doctor en Veterinària) 2003.

La transformación del negocio jurídico como consecuencia de las nuevas tecnologías de la información (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Rafael Mateu de Ros, Doctor en Dret, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Jaime Manuel de Castro Fernández, Doctor en Dret) 2004.

La gestión estratégica del inmovilizado (Discurs d'ingrés de l'acadèmica numerària Excma. Sra. Dra. Anna Maria Gil Lafuente, Doctora en Ciències Econòmiques i Empresarials, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Josep J. Pintó i Ruiz, Doctor en Dret) 2004.

Los costes biológicos, sociales y económicos del envejecimiento cerebral (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Félix F. Cruz-Sánchez, Doctor en Medicina i Cirurgia, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Josep Pla i Carrera, Doctor en Matemàtiques) 2004.

El conocimiento glaciar de Sierra Nevada. De la descripción ilustrada del siglo XVIII a la explicación científica actual. (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Antonio Gómez Ortiz, Doctor en Geografia, i contestació per l'acadèmica de número Excma. Sra. Dra. Maria Teresa Anguera Argilaga, Doctora en Filosofia i Lletres (Psicologia))2004.

Los beneficios de la consolidación fiscal: una comparativa internacional (Discurs de recepció com a acadèmic d'Honor de l'Excm. Sr. Dr. Rodrigo de Rato y Figaredo, Director-Gerent del Fons Monetari Internacional. El seu padrí d'investidura és l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Jaime Manuel de Castro Fernández, Doctor en Dret) 2004.

Evolución histórica del trabajo de la mujer hasta nuestros días (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Eduardo Alemany Zaragoza, Doctor en Dret, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Rafel Orozco i Delclós, Doctor en Medicina i Cirurgia) 2004.

Geotecnia: una ciencia para el comportamiento del terreno (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Antonio Gens Solé, Doctor en Enginyeria de Camins, Canals i Ports, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Eugenio Oñate Ibáñez de Navarra, Doctor en Enginyeria de Camins, Canals i Ports) 2005.

Sessió acadèmica a Perpinyà, on actuen com a ponents; Excma. Sra. Dra. Anna Maria Gil Lafuente, Doctora en Ciències Econòmiques i Empresarials i Excm. Sr. Dr. Jaume Gil-Aluja, Doctor en Ciències Econòmiques i Empresarials: “*Nouvelles perspectives de la recherche scientifique en économie et gestion*”; Excm. Sr. Dr. Rafel Orozco i Delcós, Doctor en Medicina i Cirurgia: “*L'impacte mèdic i social de les cèl·lules mare*”; Excma. Sra. Dra. Anna Maria Carmona i Cornet, Doctora en Farmàcia: “*Nouvelles stratégies oncologiques*”; Excm. Sr. Dr. Pere Costa i Batllori, Doctor en Veterinària: “*Les résistances bactériennes a les antibiotiques*”. 2005.

Los procesos de concentración empresarial en un mercado globalizado y la consideración del individuo (Discurs d'ingrés de l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Fernando Casado Juan, Doctor en Ciències Econòmiques

i Empresariales, i contestació de l'Excm. Sr. Dr. Josep Ma. Costa i Torres, Doctor en Ciències Químiques) 2005.

"Son nou de flors els rams li renc" (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Jaume Vallcorba Plana, Doctor en Filosofia i Lletres (Secció Filologia Hispànica), i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. José Enrique Ruíz-Domènec, Doctor en Filosofia i Lletres) 2005.

Historia de la anestesia quirúrgica y aportación española más relevante (Discurs d'ingrés de l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Vicente A. Gancedo Rodríguez, Doctor en Medicina i Cirurgia, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Josep Llort i Brull, Doctor en Ciències Econòmiques i Empresariales) 2006.

El amor y el desamor en las parejas de hoy (Discurs d'ingrés de l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Paulino Castells Cuixart, Doctor en Medicina i Cirurgia, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Joan Trayter i Garcia, Doctor en Ciències Econòmiques i Empresariales) 2006.

El fenomen mundial de la deslocalització com a instrument de reestructuració empresarial (Discurs d'ingrés de l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Alfredo Rocafort i Nicolau, Doctor en Ciències Econòmiques i Empresariales, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Isidre Fainé i Casas, Doctor en Ciències Econòmiques i Empresariales) 2006.

Biomaterials per a dispositius implantables en l'organisme. Punt de trobada en la Historia de la Medicina i Cirurgia i de la Tecnologia dels Materials (Discurs d'ingrés de l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Josep Anton Planell i Estany, Doctor en Ciències Físiques, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Pere Costa i Batllori, Doctor en Veterinària) 2006.

La ciència a l'Enginyeria: El llegat de l'école polytechnique. (Discurs d'ingrés de l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Xavier Oliver i Olivella, Doctor en Enginyeria de Camins, Canals i Ports, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Josep Pla i Carrera, Doctor en Matemàtiques) 2006.

El voluntariat: Un model de mecenatge pel segle XXI. (Discurs d'ingrés de l'acadèmica de número Excma. Sra. Dra. Rosamarie Cammany Dorr, Doctora en Sociologia de la Salut, i contestació per l'Excma. Sra. Dra. Anna Maria Carmona i Cornet, Doctora en Farmàcia) 2007.

El factor religioso en el proceso de adhesión de Turquía a la Unión Europea. (Discurs d'ingrés de l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Josep Maria Ferré i Martí, Doctor en Dret, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Carlos Dante Heredia García, Doctor en Medicina i Cirurgia) 2007.

Coneixement i ètica: reflexions sobre filosofia i progrés de la propedèutica mèdica. (Discurs d'ingrés de l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Màrius Petit i Guinovart, Doctor en Medicina i Cirurgia, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Josep Gil i Ribas, Doctor en Teologia) 2007.

Problemática de la familia ante el mundo actual. (Discurs d'ingrés de l'acadèmic honorari Excm. Sr. Dr. Gustavo José Noboa Bejarano, Doctor en Dret, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Paulino Castells Cuixart, Doctor en Medicina i Cirurgia) 2007.

Alzheimer: Una aproximació als diferents aspectes de la malaltia. (Discurs d'ingrés de l'acadèmica honoraria Excma. Sra. Dra. Nuria Durany Pich, Doctora en Biologia, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Eugenio Oñate, Doctor-Enginyer de Camins, Canals i Ports) 2008.

Guillem de Guimerà, Frare de l'hospital, President de la Generalitat i gran Prior de Catalunya. (Discurs d'ingrés de l'acadèmic honorari Excm. Sr. Dr. Josep Maria Sans Travé, Doctor en Filosofia i Lletres, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. D. José E. Ruiz Domènec, Doctor en Filosofia Medieval) 2008.

La empresa y el empresario en la historia del pensamiento económico. Hacia un nuevo paradigma en los mercados globalizados del siglo XXI. (Discurs d'ingrés de l'acadèmic corresponent Excm. Sr. Dr. Guillermo Sánchez Vilariño, Doctor Ciències Econòmiques i Financeres, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Jaume Gil Aluja, Doctor en Ciències Econòmiques i Financeres) 2008.

Incertesa i bioenginyeria (Sessió Acadèmica dels acadèmics corresponents Excm. Sr. Dr. Joaquim Gironella i Coll, Doctor en Medicina i Cirurgia amb els ponents Excm. Sr. Dr. Joan Anton Planell Estany, Doctor en Ciències Físiques, Excma. Sra. Dra. Anna M. Gil Lafuente, Doctora en Ciències Econòmiques i Financeres i Il·lm. Sr. Dr. Humberto Villavicencio Mavrich, Doctor en Medicina i Cirurgia) 2008.

Els Ponts: Història i repte a l'enginyeria estructural (Sessió Acadèmica dels acadèmics numeraris Excm. Sr. Dr. Xavier Oliver Olivella, Doctor en Enginyeria de Camins, Canals i Ports, i Excm. Sr. Dr. Eugenio Oñate Ibáñez de Navarra, Doctor en Enginyeria de Camins, Canals i Ports, amb els Ponents Il·lm. Sr. Dr. Angel C. Aparicio Bengoechea, Professor i Catedràtic de Ponts de l'escola Tècnica Superior d'Enginyers de Camins, Canals i Ports de Barcelona, Il·lm. Sr. Dr. Ekkehard Ramm, Professor, institute Baustatik) 2008.

Marketing político y sus resultados (Discurs d'ingrés de l'acadèmic corresponent Excm. Sr. Dr. Francisco Javier Maqueda Lafuente, Doctor en Ciències Econòmiques i Empresarials i contestació per l'acadèmica de número Excm. Sra. Dra. Anna M. Gil Lafuente, Doctora en Ciències Econòmiques i Financeres) 2008.

Modelo de predicción de "Enfermedades" de las Empresas a través de relaciones Fuzzy (Discurs d'ingrés de l'acadèmic corresponent Excm. Sr. Dr. Antoni Terceño Gómez, Doctor en Ciències Econòmiques i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Paulino Castells Cuixart, Doctor en Medicina) 2009.

Células Madre y Medicina Regenerativa (Discurs d'ingrés de l'acadèmic corresponent Excm. Sr. Dr. Juan Carlos Izpisúa Belmonte, Doctor en Farmàcia i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Joaquim Gironella i Coll, Doctor en Medicina) 2009.

Financiación del déficit externo y ajustes macroeconómicos durante la crisis financiera El caso de Rumania (Discurs d'ingrés de l'acadèmic corresponent Excm. Sr. Dr. Mugur Isarescu, Doctor en Ciències Econòmiques, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Alfredo Rocafort Nicolau, Doctor en Ciències Econòmiques i Empresarials) 2009.

El legado de Jean Monnet (Discurs d'ingrés de l'acadèmica numerària Excm. Sra. Dra. Teresa Freixas Sanjuán, Doctora en Dret, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Fernando Casado Juan, Doctor en Ciències Econòmiques) 2010.

La economía china: Un reto para Europa (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Jose Daniel Barquero Cabrero, Doctor en Ciències Humanes, Socials i Jurídiques, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Alfredo Rocafort Nicolau, Doctor en Ciències Econòmiques i Empresarials) 2010.

Les radiacions ionitzants i la vida (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Albert Biete i Solà, Doctor en Medicina, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. David Jou i Mirabent, Doctor en Ciències Físiques) 2010.

Gestió del control intern de riscos en l'empresa postmoderna: àmbits econòmic i jurídic (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Ramon Poch i Torres, Doctor en Dret i Ciències Econòmiques i Empresariales, i contestació per l'acadèmica de número Excma. Sra. Dra. Anna Maria Gil i Lafuente, Doctora en Ciències Econòmiques i Empresariales) 2010.

Tópicos típicos y expectativas mundanas de la enfermedad del Alzheimer (Discurs d'ingrés de l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Rafael Blesa, Doctor en Medicina i Cirurgia, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Josep Llorc i Brull, Doctor en Ciències econòmiques i Dret) 2010.

Los Estados Unidos y la hegemonía mundial: ¿Declive o reinención? (Discurs d'ingrés de l'acadèmic corresponent Excm. Sr. Dr. Mario Barquero i Cabrero, Doctor en Economia i Empresa, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Alfredo Rocafort i Nicolau, Doctor en Ciències Econòmiques i Empresariales) 2010.

El derecho del Trabajo encrucijada entre los derechos de los trabajadores y el derecho a la libre empresa y la responsabilidad social corporativa (Discurs d'ingrés de l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. José Luis Salido Banús, Doctor en Dret, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Manuel Subirana Canterell) 2011.

Una esperanza para la recuperación económica (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Jaume Gil i Lafuente, Doctor en Econòmiques, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Josep Gil i Ribas, Doctor en Teologia) 2011.

Certes i incertes en el diagnòstic del càncer cutani: de la biologia molecular al diagnòstic no invasiu (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Josep Malvehy, Doctor en Medicina i Cirurgia, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Josep Llorc, Doctor en Econòmiques i Dret) 2011.

Una mejor universidad para una economía más responsable (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Senén Barro Ameneiro, Doctor en

Ciències de la Computació i Intel·ligència, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Jaume Gil i Aluja, Doctor en Ciències Econòmiques i Empresarials) 2012.

La transformació del món després de la crisi. Una anàlisi polièdrica i transversal (Sessió inaugural del Curs Acadèmic 2012-2013 on participen com a ponents: l'Excm. Sr. Dr. José Juan Pintó Ruiz, Doctor en Dret: “*El Derecho como amortiguador de la inequidad en los cambios y en la Economía como impulso rehumanizador*”, Excma. Sra. Dra. Rosmarie Cammany Dorr, Doctora en Sociologia de la Salut: “*Salut: mitjà o finalitat?*”, Excm. Sr. Dr. Àngel Aguirre Baztán, Doctor en Filosofia i Lletres: “*Globalización Económico-Cultural y Repliegue Identitario*”, Excm. Sr. Dr. Jaime Gil Aluja, Doctor en Econòmiques: “*La ciencia ante el desafío de un futuro progreso social sostenible*” i Excm. Sr. Dr. Eugenio Oñate Ibañez de Navarra, Doctor en Enginyeria de Camins, Canals i Ports: “*El reto de la transferencia de los resultados de la investigación a la industria*”), publicació en format digital www.reialacademiadoctors.cat, 2012.

La quantificació del risc: avantatges i limitacions de les assegurances (Discurs d'ingrés de l'acadèmica numeraria Excma. Sra. Dra. Montserrat Guillén i Estany, Doctora en Ciències Econòmiques i Empresarials, i contestació per l'acadèmica de número Excma. Sra. Dra. M. Teresa Anguera i Argilaga, Doctora en Filosofia i Lletres-Psicologia) 2013.

El procés de la visió: de la llum a la consciència (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Rafael Ignasi Barraquer i Compte, Doctor en Medicina i Cirurgia, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. José Daniel Barquero Cabrero, Doctor en Ciències Humanes, Socials i Jurídiques) 2013.

Formación e investigación: creación de empleo estable (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Mario Barquero Cabrero, Doctor en Economia, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. José Luis Salido Banús, Doctor en Dret) 2013.

El sagrament de l'Eucaristia: de l'Últim Sopar a la litúrgia cristiana antiga (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Armand Puig i Tàrrach, Doctor en Sagrada Escripura, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Jaume Vallcorba Plana, Doctor en Filosofia i Lletres) 2013.

Al hilo de la razón. Un ensayo sobre los foros de debate (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Enrique Tierno Pérez-Relaño, Doctor en Física Nuclear, y contestación por la académica de número Excm. Sra. Dra. Ana María Gil Lafuente, Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales) 2014.

**Colección Real Academia Europea de Doctores
Fundación Universitaria Eserp**

1. *La participació del Sistema Nerviós en la producció de la sang i en el procés cancerós* (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Pere Gascón i Vilaplana, Doctor en Medicina i Cirurgia, i contestació per l'acadèmica de número Excm. Sra. Dra. Montserrat Guillén i Estany, Doctora en Ciències Econòmiques i Empresarials) 2014.
ISBN: 978-84-616-8659-9, Dipòsit Legal: B-5605-2014
2. *Información financiera: luces y sombras* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Emili Gironella Masgrau, Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. José Luis Salido Banús, Doctor en Derecho) 2014.
ISBN: 978-84-616-8830-2, Depósito Legal: B-6286-2014
3. *Crisis, déficit y endeudamiento* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. José Maria Gay de Liébana Saludas, Doctor en Ciencias Económicas y Doctor en Derecho y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Juan Francisco Corona Ramón, Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales) 2014.
ISBN: 978-84-616-8848-7, Depósito Legal: B-6413-2014
4. *Les empreses d'alt creixement: factors que expliquen el seu èxit i la seva sostenibilitat a llarg termini* (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Oriol Amat i Salas, Doctor en Ciències Econòmiques i Empresarials, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Santiago Dexeus i Trias de Bes, Doctor en Medicina i Cirurgia) 2014.
ISBN: 978-84-616-9042-8, Dipòsit Legal: B-6415-2014

5. *Estructuras metálicas* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Joan Olivé Zaforteza, Doctor en Ingeniería Industrial y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Xabier Añoberos Trias de Bes, Doctor en Derecho) 2014.
ISBN: 978-84-616-9671-0, Depósito Legal: B-7421-2014
6. *La acción exterior de las comunidades autónomas* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Josep Maria Bové Montero, Doctor en Administración y Dirección de Empresas y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. José María Gay de Liébana Saludas, Doctor en Ciencias Económicas y Doctor en Derecho) 2014.
ISBN: 978-84-616-9672-7, Depósito Legal: B-10952-201
7. *El eco de la música de las esferas. Las matemáticas de las consonancias* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Vicente Liern Carrión, Doctor en Ciencias Matemáticas (Física Teórica) y contestación por la académica de número Excma. Sra. Dra. Pilar Bayer Isant, Doctora en Matemáticas) 2014.
ISBN: 978-84-616-9929-2, Depósito Legal: B-11468-2014
8. *La media ponderada ordenada probabilística: Teoría y aplicaciones* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. José María Merigó Lindahl, Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Josep Pla i Carrera, Doctor en Ciencias Matemáticas) 2014.
ISBN: 978-84-617-0137-7, Depósito Legal: B-12322-2014
9. *La abogacía de la empresa y de los negocios en el siglo de la calidad* (Discurso de ingreso de la académica numeraria Excma. Sra. Dra. María José Esteban Ferrer, Doctora en Economía y Empresa y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Carlos Dante Heredia García, Doctor en Medicina y Cirugía) 2014.
ISBN: 978-84-617-0174-2, Depósito Legal: B-12850-2014
10. *La ciutat, els ciutadans i els tributs* (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Joan-Francesc Pont Clemente, Doctor en Dret, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Enrique Tierno Pérez-Relaño, Doctor en Física Nuclear) 2014.
ISBN: 978-84-617-0354-8, Dipòsit Legal: B-13403-2014

11. *Organización de la producción: una perspectiva histórica* (Discurso de ingreso de los académicos numerarios Excmo. Sr. Dr. Joaquín Bautista Valhondo, Doctor en Ingeniería Industrial y del Excmo. Sr. Dr. Francisco Javier Llovera Sáez, Doctor en Derecho y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. José Luis Salido Banús, Doctor en Derecho) 2014.
ISBN: 978-84-617-0359-3, Depósito Legal: B 13610-2014

12. *Correlación entre las estrategias de expansión de las cadenas hoteleras Internacionales y sus rentabilidades* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Onofre Martorell Cunill, Doctor en Economía y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Josep Gil i Ribas, Doctor en Teología) 2014.
ISBN: 978-84-617-0546-7, Depósito Legal: B 15010-2014

13. *La tecnología, detonante de un nuevo panorama en la educación superior* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Lluís Vicent Safont, Doctor en Ciencias de la Información y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. José Daniel Barquero Cabrero, Doctor en Ciencias Humanas, Sociales y Jurídicas y Doctor en Administración y Alta Dirección de Empresas) 2014.
ISBN: 978-84-617-0886-4, Depósito Legal: B 16474-2014

14. *Globalización y crisis de valores* (Discurso de ingreso del académico de Honor Excmo. Sr. Dr. Lorenzo Gascón, Doctor en Ciencias Económicas y contestación por la académica de número Excmo. Sra. Dra. Ana María Gil Lafuente, Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales) 2014.
ISBN: 978-84-617-0654-9, Depósito Legal: B 20074-2014

15. *Paradojas médicas* (Discurso de ingreso del Académico Correspondiente para Venezuela Excmo. Sr. Dr. Francisco Kerdel-Vegas, Doctor en Medicina y Cirugía y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. José Llorent Brull, Doctor en Ciencias Económicas y Doctor en Derecho) 2014.
ISBN: 978-84-617-1759-0, Depósito Legal: B 20401-2014

16. *La formación del directivo. Evolución del entorno económico y la comunicación empresarial* (Discurso de ingreso de los académicos numerarios Excmo. Sr. Dr. Juan Alfonso Cebrián Díaz, Doctor

en Ciencias Económicas y Empresariales y del Excmo Sr. Dr. Juan María Soriano Llobera, Doctor en Administración y Dirección de Empresas y Doctor en Ciencias Jurídicas y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Fernando Casado Juan, Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales) 2014.

ISBN:978-84-617-2813-8, Depósito Legal: B 24424-2014

17. *La filosofia com a cura de l'ànima i cura del món* (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Francesc Torralba Roselló, Doctor en Filosofia i Doctor en Teologia, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. David Jou i Mirabent, Doctor en Física) 2014.

ISBN: 978-84-617-2459-8, Dipòsit Legal: B 24425-2014

18. *Hacia una Teoría General de la Seguridad Marítima* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Jaime Rodrigo de Larrucea, Doctor en Derecho y Doctor en Ingeniería Náutica y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Juan Francisco Corona Ramón, Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales) 2015.

ISBN: 978-84-617-3623-2, Depósito Legal: B 27975-2014

Colección Real Academia Europea de Doctores

19. *Pensamiento Hipocrático, Biominimalismo y Nuevas Tecnologías. La Innovación en Nuevas Formas de Tratamiento Ortodóncico y Optimización del Icono Facial* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Luis Carrière Lluch, Doctor en Odontología y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Antoni Terceño Gómez, Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales) 2015.

ISBN: 978-84-606-5615-9, Depósito Legal: B 3966-2015

20. *Determinantes de las Escuelas de Pensamiento Estratégico de Oriente y Occidente y su contribución para el Management en las Organizaciones del Siglo XXI.* (Discurso de ingreso del académico Correspondiente para Chile Excmo. Sr. Dr. Francisco Javier Garrido Morales, Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. José Daniel Barquero

Cabrero, Doctor en Ciencias Humanas, Sociales y Jurídicas y Doctor en Administración y Alta Dirección de Empresas) 2015.

ISBN: 978-84-606-6176-4, Depósito Legal: B 5867-2015

21. *Nuevos tiempos, nuevos vientos: La identidad mexicana, cultura y ética en los tiempos de la globalización.* (Discurso de ingreso del académico Correspondiente para México Excmo. Sr. Dr. Manuel Medina Elizondo, Doctor en Ciencias de la Administración, y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. José Daniel Barquero Cabrero, Doctor en Ciencias Humanas, Sociales y Jurídicas y Doctor en Administración y Alta Dirección de Empresas) 2015.
ISBN: 78-84-606-6183-2, Depósito Legal: B 5868-2015

22. *Implante coclear. El oído biónico.* (Discurso del ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Pedro Clarós Blanch, Doctor en Medicina y Cirugía y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Joaquín Barraquer Moner, Doctor en Medicina y Cirugía) 2015.
ISBN: 978-84-606-6620-2, Depósito Legal: B 7832-2015

23. *La innovación y el tamaño de la empresa.* (Discurso del ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Carlos Mallo Rodríguez, Doctor en Ciencias Económicas y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. José María Gay de Liébana Saludas, Doctor en Ciencias Económicas y Doctor en Derecho) 2015.
ISBN: 978-84-606-6621-9, Depósito Legal: B 7833- 2015

24. *Geologia i clima: una aproximació a la reconstrucció dels climes antics des del registre geològic* (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Ramon Salas Roig, Doctor en Geologia, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Enrique Tierno Pérez-Relaño, Doctor en Física Nuclear) 2015.
ISBN: 978-84-606-6912-8, Dipòsit Legal: B 9017-2015

25. *Belleza, imagen corporal y cirugía estética* (Discurso del ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Josep Maria Serra i Renom, Doctor en Medicina y Cirugía y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. José María Gay de Liébana Saludas, Doctor en Ciencias Económicas y Doctor en Derecho) 2015.
ISBN: 978-84-606-7402-3, Depósito Legal: B 10757-2015

26. *El poder y su semiología* (Discurso del ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Michael Metzeltin, Doctor en Filología Románica y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Joaquim Gironella i Coll, Doctor en Medicina y Cirugía) 2015.
ISBN: 978-84-606-7992-9, Depósito Legal: B 13171-2015
27. *Atentados a la privacidad de las personas* (Discurso de ingreso del académico de honor Excmo. Sr. Dr. Enrique Lecumberri Martí, Doctor en Derecho y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Joan-Francesc Pont Clemente, Doctor en Derecho) 2015.
ISBN: 978-84-606-9163-1, Depósito Legal: B
28. *Panacea encadenada: La farmacología alemana bajo el yugo de la esvástica* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Francisco López Muñoz, Doctor en Medicina y Cirugía y Doctor en Lengua Española y Literatura y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Joan-Francesc Pont Clemente, Doctor en Derecho) 2015.
ISBN: 978-84-606-9641-4, Depósito Legal: B 17701-2015
29. *Las políticas monetarias no convencionales: El Quantitative Easing*” (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Juan Pedro Aznar Alarcón, Doctor en Economía y Administración de Empresas y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. José Luis Salido Banús, Doctor en Derecho) 2015.
ISBN: 978-84-608-299-1, Depósito Legal: B 25530-2015
30. *La utopía garantista del Derecho Penal en la nueva “Edad Media”* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Fermín Morales Prats, Doctor en Derecho y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. José María Gay de Liébana Saludas, Doctor en Ciencias Económicas y Doctor en Derecho) 2015.
ISBN- 978-84-608-3380-2, Depósito Legal: B 26395-2015
31. *Reflexions entorn el Barroc* (Discurs d’ingrés de l’acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Salvador de Brocà Tella, Doctor en Filosofia i lletres, i contestació per l’acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Josep Gil Ribas, Doctor en Teologia) 2016.
ISBN- 978-84-608-4991-9, Depósito Legal: B 30143-2015

32. *Filosofia i Teologia a Incerta Glòria. Joan Sales repensa mig segle de cultura catalana* (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Josep-Ignasi Saranyana i Closa, Doctor en teologia i doctor en filosofia, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Francesc Torralba i Roselló, Doctor en teologia i doctor en filosofia) 2016.
ISBN- 978- 84- 608-5239-1, Depósito Legal: B 1473-2016
33. *Empresa familiar: ¿Sucesión? ¿Convivencia generacional?* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Miguel Ángel Gallo Laguna de Rins, Doctor en Ingeniería y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Pedro Clarós Blanch, Doctor en Medicina y Cirugía) 2016.
ISBN- 978 84 6085663-4, Depósito Legal: B 3910-2016
34. *Reflexiones y alternativas en torno a un modelo fiscal agotado.* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Antoni Durán-Sindreu Buxadé, Doctor en Derecho y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Joan-Francesc Pont Clemente, Doctor en Derecho) 2016.
ISBN- 978-84-608-5834-8, Depósito Legal: B 4684-2016



RAD Tribuna Plural. La revista científica

REVISTA 1 - Número 1/2014

Globalización y repliegue identitario, *Ángel Aguirre Baztán*. El pensament cristià, *Josep Gil Ribas*. El teorema de Gödel: recursivitat i indecidibilitat, *Josep Pla i Carrera*. De Königsberg a Göttingen: Hilbert i l'axiomatització de les matemàtiques, *Joan Roselló Moya*. Computerized monitoring and control system for ecopyrogenesis technological complex, *Yuriy P. Kondratenko, Oleksiy V.Kozlov*. Quelques réflexions sur les problèmes de l'Europe de l'avenir, *Michael Metzeltin*. Europa: la realitat de les seues arrels, *Xabier Añoveros Trias de Bes*. Discurs Centenari 1914-2014, *Alfredo Rocafort Nicolau*. Economía-Sociedad-Derecho, *José Juan Pintó Ruiz*. Entrevista, *Jaime Gil Aluja*.

Edición impresa ISSN: 2339-997X, Edición electrónica: ISSN: 2385-345X
Depósito Legal: B 12510-2014, Págs. 404.

REVISTA 2 - Número 2/2014 Monográfico Núm.1

I Acto Internacional: Global Decision Making.
2014: à la recherche d'un Humanisme renouvelé de El Greco à Nikos Kazantzakis, *Stavroula-Ina Piperaki*. The descent of the audit profession, *Stephen Zeff*. Making global lawyers: Legal Practice, Legal Education and the Paradox of Professional Distinctiveness, *David B. Wilkins*. La tecnología, detonante de un nuevo panorama universitario, *Lluís Vicent Safont*. La salida de la crisis: sinergias y aspectos positivos. Moderador: *Alfredo Rocafort Nicolau*. Ponentes: Burbujas, cracs y el comportamiento irracional de los inversores, *Oriol Amat Salas*. La economía española ante el hundimiento del sector generador de empleo, *Manuel Flores Caballero*. Tomando el pulso a la economía española: 2014, año de encrucijada, *José María Gay de Liébana Saludas*. Crisis económicas e indicadores: diagnosticar, prevenir y curar, *Montserrat Guillén i Estany*. Salidas a la crisis, *Jordi Martí Pidelaserra*. Superación de la crisis económica y mercado de trabajo: elementos dinamizadores, *José Luís Salido Banús*.

Indicadores de financiación para la gestión del transporte urbano: El fondo de comercio, El cuadro de mando integral: Una aplicación práctica para los servicios de atención domiciliaria, Competencias de los titulados en ADE: la opinión de los empleadores respecto a la

contabilidad financiera y la contabilidad de costes. Teoría de conjuntos clásica versus teoría de subconjuntos borrosos. Un ejemplo elemental comparativo. Un modelo unificado entre la media ponderada ordenada y la media ponderada. Predicting Credit Ratings Using a Robust Multi-criteria Approach.

Edición impresa ISSN: 2339-997X, Edición electrónica: ISSN: 2385-345X
Depósito Legal: B 12510-2014, Págs. 588.

REVISTA 3 - Número 3/2014

Taula rodona: Microorganismes i patrimoni. Preàmbulo, *Joaquim Gironella Coll*. L'arxiu Nacional de Catalunya i la conservació i restauració del patrimoni documental, *Josep Maria Sans Travé, Gemma Goikoechea i Foz*. El Centre de Restauració Béns Mobles de Catalunya (CRBMC) i les especialitats en conservació i restauració, *Àngels Solé i Gili*. La conservació del patrimoni històric davant l'agressió per causes biològiques, *Pere Rovira i Pons*. Problemàtica general de los microorganismos en el patrimonio y posibles efectos sobre la salud, *Maria dels Àngels Calvo Torras*. Beyond fiscal harmonisation, a common budgetary and taxation area in order to construct a European republic, *Joan-Francesc Pont Clemente*. El microcrédito. La financiación modesta, *Xabier Añoveros Trias de Bes*. Extracto de Stevia Rebaudiana. *Pere Costa Batllori*. Síndrome traumático del segmento posterior ocular, *Carlos Dante Heredia García*. Calculadora clínica del tiempo de doblaje del PSA de próstata, *Joaquim Gironella Coll, Montserrat Guillén i Estany*. Miguel Servet (1511-1553). Una indignació coherent, *Màrius Petit i Guinovart*. Liquidez y cotización respecto el Valor Actual Neto de los REITs Españoles (Las SOCIMI), *Juan María Soriano Llobera, Jaume Roig Hernando*. I Acte Internacional: Global decision making. Resum. Entrevista, *Professor Joaquim Barraquer Moner*.

Edición impresa ISSN: 2339-997X, Edición electrónica: ISSN: 2385-345X
Depósito Legal: B 12510-2014, Págs. 376

REVISTA 4 - Número 4/2014

Sessió Acadèmica: La simetria en la ciència i en l'univers. Introducció, evocació del Dr. Jaume Vallcorba Plana, *David Jou Mirabent i Pilar Bayer i Isant*. La matemàtica de les simetries, *Pilar Bayer i Isant*, l'Univers

i les simetries trencades de la física, *David Jou Mirabent*. Sessió Acadèmica: La financiación de las grandes empresas: el crédito sindicado y el crédito documentario. Los créditos sindicados, *Francisco Tusquets Trias de Bes*. El crédito documentario. Una operación financiera que sustituye a la confianza en la compraventa internacional, *Xabier Añoveros Trias de Bes*. Sessió Acadèmica: Vida i obra d'Arnau de Vilanova. Introducció, *Josep Gil i Ribas*. Arnau de Vilanova i la medicina medieval, *Sebastià Giralte*. El *Gladius Iugulans Thomatistas* d'Arnau de Vilanova: context i tesis escatològiques, *Jaume Mensa i Valls*. La calidad como estrategia para posicionamiento empresarial, *F. González Santoyo*, *B. Flores Romero* y *A.M. Gil Lafuente*. Etnografía de la cultura de una empresa, *Ángel Aguirre Baztán*. L'inconscient, femení i la ciència, *Miquel Bassols Puig*. Organización de la producción: una perspectiva histórica, *Joaquim Bautista Valhondo* y *Francisco Javier Llovera Sáez*. La quinoa (*Chenopodium quinoa*) i la importancia del seu valor nutricional, *Pere Costa Batllori*.

El Séptimo Arte, *Enrique Lecumberri Martí*. "Consolatio" pel Dr. Josep Casajuana i Gibert, *Rosmarie Cammany Dorr*, *Jaume Gil Aluja* i *Josep Joan Pintó Ruiz*. The development of double entry: An example of the International transfer of accounting technology, *Christopher Nobes*. Entrevista, *Dr. Josep Gil Ribas*.

Edición impresa ISSN: 2339-997X, Edición electrónica: ISSN: 2385-345X
Depósito Legal: B 12510-2014, Págs. 460

REVISTA 5 - Número 1/2015

Sessió Acadèmica: Salut, economia i societat. Presentació, *M. dels Àngels Calvo Torras*. Descripción y valoración crítica de los diferentes sistemas sanitarios en Europa, *Joaquim Gironella Coll*. Efectos económicos en el sistema público de salud del diagnóstico precoz de las enfermedades, *Ana María Gil Lafuente*. Estar sano y encontrarse bien: El reto, *Rosmarie Cammany Dorr*. What is the greatest obstacle to development? *Alba Rocafort Marco*. Aceleradores globales de la RSE: Una visión desde España, *Aldo Olcese Santoja*. Zoonosis transmitidas por mascotas. Importancia sanitaria y prevención, *M. dels Àngels Calvo Torras* y *Esteban Leonardo Arosemena Angulo*. Seguretat alimentària dels aliments d'origen animal. Legislació de la Unió Europea sobre la fabricació de pinsos, *Pere Costa Batllori*. Panacea encadenada: La farmacología alemana

bajo el III Reich y el resurgir de la Bioética, *Francisco López Muñoz*. Laicidad, religiones y paz en el espacio público. Hacia una conciencia global, *Francesc Torralba Roselló*. Inauguración del Ciclo Academia y Sociedad en el Reial Cercle Artístic de Barcelona. Entrevista, *Dr. José Juan Pintó Ruiz*.

Edición impresa ISSN: 2339-997X, Edición electrónica: ISSN: 2385-345X
Depósito Legal: B 12510-2014, Págs. 356

REVISTA 6 - Número 2/2015

Sessió Acadèmica: Subrogación forzosa del acreedor. Presentación, *José Juan Pintó*. La subrogación Forzosa del acreedor: Concepto, Naturaleza, Finalidad y Efectos, *Alfonso Hernández Moreno*. La utilización de la subrogación forzosa en la práctica: Aspectos relevantes y controvertidos, *Francisco Echevarría Summers*. Methods of Modeling, Identification and Prediction of Random Sequences Base on the Nonlinear Canonical Decomposition, *Igor P. Atamanyuk, Yuriy P. Kondratenko*. Rien n'est pardoné!. *Stravroula-Ina Piperaki*. Seguretat alimentària dels aliments d'origen animal. Legislació de la Unió Europea sobre la fabricació de pinsos II. Pinsos ecològics, *Pere Costa Batllori*. The relationship between gut microbiota and obesity, *Carlos González Núñez, M. de los Angeles Torras*. Avidesa i fulgor dels ulls de Picasso, *David Jou Mirabent*. Problemática de la subcontratación en el sector de la edificación, *Francisco Javier Llovera Sáez, Francisco Benjamín Cobo Quesada y Miguel Llovera Ciriza*. Jornada Cambio Social y Reforma Constitucional, *Alfredo Rocafort Nicolau, Teresa Freixes Sanjuán, Marco Olivetti, Eva Maria Poptcheva, Josep Maria Castellà y José Juan Pintó Ruiz*. Inauguración del ciclo "Academia y Sociedad" en el Reial Cercle Artístic de Barcelona: Nuevas amenazas. El Yihadismo, *Jesús Alberto García Riesco*. Presentación libro "Eva en el Jardín de la Ciencia", *Trinidad Casas, Santiago Dexeus y Lola Ojeda*. "Consolatio" pel Dr. Jaume Vallcorba Plana, *Xabier Añoveros Trias de Bes, Ignasi Moreta, Armand Puig i Tàrrach*. Entrevista, *Dr. David Jou Mirabent*.

Edición impresa ISSN: 2339-997X, Edición electrónica: ISSN: 2385-345X
Depósito Legal: B 12510-2014, Págs. 400

REVISTA 7 - Número 3/2015 *Monográfico Núm.2*

II Acto Internacional: Congreso Internacional de investigación “Innovación y Desarrollo Regional”. Conferencia Inaugural: Lecciones de la crisis financiera para la política económica: austeridad, crecimiento y retos de futuro, *Aznar Alarcón, P., Gay de Liébana Saludas, J.M., y Rocafort Nicolau, A.*

Eje Temático 1. Gestión estratégica de las organizaciones: Diseño, operación y gestión de un modelo de negocio innovador, *Medina Elizondo, M. y Molina Morejón, M.* Matriz insumo producto como elemento de estrategia empresarial, *Towns Muñoz, J.A., y Tuda Rivas, R.* Valoración sobre la responsabilidad social de las empresas en la comarca lagunera, *De la Támara Thomas, Y.E., Gutiérrez Castillo, O.W., Medina Elizondo, E., Martínez Cabrera, H., y Rodríguez Trejo, R.J.* Factores de competitividad relacionados con la internacionalización. Estudio en el estado de Coahuila, *González Flores, O., Armenteros Acosta, M del C., Canibe Cruz, F., Del Rio Ramírez, B.* La contextualización de los modelos gerenciales y la vinculación estratégica empresa-entorno, *Medina Elizondo, M., Gutiérrez Castillo, O., Jaramillo Rosales, M., Parres Frausto, A., García Rodríguez, G.A.*

Gestión estratégica de las organizaciones. Los Estados Unidos de Europa, *Barquero Cabrero, J.D.* El análisis de la empresa a partir del Valor Añadido, *Martí Pidelaserra, J.* Factors influencing the decision to set up a REIT, *Roig Hernando, J., Soriano Llobera, J.M., García Cueto, J.I.*

Eje Temático 2: Gestión de la Innovación y desarrollo regional: Propuesta metodológica para la evaluación de ambientes de innovación empresariales. Aplicaciones en el estado de Hidalgo, México, *Gutiérrez Castillo, O.W., Guerrero Ramos, L.A., López Chavarría, S., y Parres Frausto, A.* Estrategias para el desarrollo de la competitividad del cultivo del melón en la comarca lagunera. *Espinoza Arellano, J de J., Ramírez Menchaca, A., Guerrero Ramos, L.A. y López Chavarría, S.* Redes de Innovación Cooperativa en la región lagunera. *Valdés Garza, M., Campos López, E., y Hernández Corichi, A.*

Ley general de contabilidad gubernamental. Solución informática para municipios menores de veinticinco mil habitantes, *Leija Rodríguez, L.* La innovación en la empresa como estrategia para el desarrollo regional, *González Santoyo, F., Flores Romero, B., y Gil Lafuente, A.M.* Aplicación de la Gestión del conocimiento a la cadena de suministro de la construcción. La calidad un reto necesario, *Llovera Sáez, F.J., y Llovera Ciriza, M.*

Eje Temático 3. Gestión del capital humano y cultura organizacional: Influencia del capital humano y la cultura emprendedora en la innovación como factor de competitividad de las pyme

industriales, *Canibe Cruz, F., Ayala Ortiz, I., García Licea, G., Jaramillo Rosales, M., y Martínez Cabrera, H.* Retos de la formación de empresarios competitivos de la región lagunera, México. Competencias estratégicas gerenciales y su relación con el desempeño económico en el sector automotriz de Saltillo. *Hernández Barreras, D., Villanueva Armenteros, Y., Armenteros Acosta, M. del C., Montalvo Morales, J.A. Facio Licera, P.M., Gutiérrez Castillo, O.W., Aguilar Sánchez, S.J., Parres Frausto, A., del Valle Cuevas, V.* Competencias estratégicas gerenciales y su relación con el desempeño económico en el sector automotriz de Saltillo, *Hernández Barreras, D., Villanueva Armenteros, Y., Armenteros Acosta, M. del C., Montalvo Morales, J.A.* Identificación y diseño de competencias laborales en las áreas técnicas de la industria textil en México. *Vaquera Hernández, J., Molina Morejón, V.M., Espinoza Arellano, J. de J.* Self-Perception of Ethical Behaviour. The case of listed Spanish companies, *García López, M.J., Amat Salas, O., y Rocafort Nicolau, A.* Descripción y valoración Económico-Sanitaria de los diferentes sistemas sanitarios en el espacio europeo, y de las unidades de hospitalización domiciliaria en las comunidades autónomas de España, *Gironella Coll, J.* El derecho público en el Quijote. Derecho de gentes y derecho político, *Añoveros Trias de Bes, X.*

Edición impresa ISSN: 2339-997X, Edición electrónica: ISSN: 2385-345X
Depósito Legal: B 12510-2014, Págs. 558

REVISTA 8 - Número 4/2015

Sessió Acadèmica: l'Aigua, una visió interdisciplinària. Presentació, *M. dels Àngels Calvo Torres*. El agua: Características diferenciales y su relación con los ecosistemas, *M. dels Àngels Calvo Torres*. L'Aigua en l'origen i en el manteniment de la vida, *Pere Costa Batllori*. Planeta oceàno, pasado, presente y futuro desde una visión particular. Proyecto AQVAM. Aportación sobre el debate del agua. Fausto García Hegardt. Sesión Académica: Ingeniería y música. Presentación, *Eugenio Oñate Ibáñez de Navarra*. Las comunicaciones móviles. Presente y futuro, *Ramon Agustí*. Sessió Acadèmica: Debat sobre la religió civil. Presentació, *Francesc Torralba Roselló*. La religió verdadera, *Josep Gil Ribas*. La religión civil, Ángel Aguirre *Baztán*, La religión en la que todos los hombres están de acuerdo, *Joan-Francesc Pont Clemente*. Aportació al debat sobre la religió, *Josep Gil Ribas*. El camino hacia la libertad: el legado napoleónico en la independencia de México, *Enrique Sada Sandoval*.

Los ungüentos de brujas y filtros de amor en las novelas cervantinas y el papel de Dioscórides de Andrés Laguna, *Francisco López Muñoz y Francisco Pérez Fernández*. La lingüística como economía de la lengua. *Michael Metzeltin*. Situación de la radioterapia entre las ciencias, *Santiago Ripol Girona*. Conferencia “Las Fuerzas Armadas y el Ejército de Tierra en la España de hoy”, *Teniente General Ricardo-Álvarez-Espejo García*. Entrevista, *Dr. Eugenio Oñate Ibáñez de Navarra*.

Edición impresa ISSN: 2339-997X, Edición electrónica: ISSN: 2385-345X
Depósito Legal: B 12510-2014, Págs. 410





JOAN-FRANCESC PONT CLEMENTE

[Barcelona, 1957]. Doctor en Derecho, Catedrático de Derecho financiero y tributario de la Universidad de Barcelona, Académico de Número de la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras y de la Real Academia Europea de Doctores, Vicepresidente tercero, elegido por el Pleno, de la Cámara de Comercio de Barcelona y Presidente de su Comisión de Asuntos Jurídicos y Tributarios, presidente de la Fundación Francisco Ferrer y Guardia y de la Fundación Magín Pont Mestres y Antonio Lancuentra Buerba y miembro del Consejo Educativo de la Ciudad de Barcelona.

Ocupó cargos de gobierno en la Universidad de Barcelona entre 1989 y 2007, largo período de dedicación al servicio público que culminó con la dirección general de su Instituto de Formación Continua (IL3) durante los dos últimos años. Desde 2008, dirige el Seminario de Derecho tributario empresarial, un grupo de investigación aplicada sobre la fiscalidad. Junto a la Dra. Maria Dolors Torregrosa coordina una investigación sobre las relaciones entre la Hacienda Pública y el contribuyente y con ella, también, ha culminado un informe sobre los incentivos fiscales a la Cultura.

A caballo entre el sector privado, como presidente actual de *Pont Mestres & Asociados*, la firma de Abogados creada en 1956 especializada en Derecho empresarial, y el sector público, como asesor y consejero de las Administraciones públicas, desde la local a la europea, los resultados más recientes de su trabajo comprenden el informe-propuesta “Vivir juntos” para la Unión, la participación en el proyecto Jean Monnet “Mercado interior: avances y desafíos” liderado por la Universidad de Oviedo y diversas sentencias de los tribunales económico-administrativos y jurisdiccionales sobre instituciones jurídicas fundamentales. Jurista por encima de todo, se considera a sí mismo más un *abogador* que un *abogado*.

.... Es necesario un cambio de cultura. Hay que erradicar, por *“dañina”*, la cultura de lo *“gratuito”* y la del Estado *“benefactor”* y sustituirla por la del compromiso... La lucha por la *“austeridad y eficiencia”* es tan importante, necesaria y prioritaria como la lucha contra el fraude...

Antoni Durán-Sindreu Buxadé

1914 - 2014

Colección Real Academia Europea de Doctores



Generalitat
de Catalunya

