

Fedea Policy Papers - 2014/01

Cinco reflexiones sobre el Informe para la reforma del sistema tributario

Julio López Laborda (Universidad de Zaragoza y FEDEA)
Jorge Onrubia Fernández (Universidad Complutense de Madrid y FEDEA)

fedea

Cinco reflexiones sobre el Informe para la reforma del sistema tributario

Julio López Laborda
Universidad de Zaragoza y FEDEA

Jorge Onrubia Fernández
Universidad Complutense de Madrid y FEDEA

7 de julio de 2014

Resumen

El objetivo de este trabajo es ofrecer una valoración del Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español que, a la vez, sirva como una reflexión sobre los caminos posibles para una reforma fiscal en España. El análisis se estructura en torno a cinco preguntas. Las cuatro primeras suscitan sendas reflexiones sobre las consecuencias que puedan tener las recomendaciones del Informe para el cumplimiento de los principios impositivos clásicos:

- ¿Mejora la reforma propuesta la capacidad recaudatoria del sistema fiscal?
- ¿Van a generar las propuestas de reforma ganancias de eficiencia?
- ¿Qué implicaciones distributivas tienen las propuestas?
- ¿Cómo influyen las propuestas de reforma en los costes de administración y cumplimiento del sistema tributario?

La última pregunta plantea el impacto de las sugerencias del Informe sobre las competencias tributarias autonómicas:

- ¿Se va a alterar la autonomía tributaria de las comunidades autónomas?

El Informe formula dos objetivos fundamentales: asegurar la suficiencia recaudatoria del sistema fiscal, crucial para cumplir con los compromisos de consolidación fiscal asumidos por España, y estimular el crecimiento y la creación de empleo, lo que se lograría consiguiendo recaudar con menos desincentivos al trabajo, la inversión y el ahorro.

Como aspectos positivos, sin duda hay que resaltar la vocación integral y exhaustiva del Informe en el repaso al sistema fiscal español que realiza, incluyendo las cotizaciones sociales y sin olvidar la incidencia de la reforma en el nivel autonómico y, en menor medida, municipal.

El Informe aborda las cuestiones clave de reforma presentes en la literatura y en la experiencia internacional: la recomposición del sistema fiscal entre imposición directa e indirecta, la discusión sobre el carácter dual del IRPF, la supresión de gastos fiscales en el IRPF y el IS, los tipos de gravamen, los métodos de estimación de las bases imponibles, el tratamiento de los gastos financieros en el IS, la ineficiencia

recaudatoria del IVA, la introducción de gravámenes medioambientales o la devaluación fiscal.

Las dos principales recomendaciones del Informe (además de la devaluación fiscal) encajan como un guante en la ortodoxia de las reformas fiscales. La primera es el desplazamiento de la carga desde la imposición directa hacia la indirecta. La segunda es la depuración de los gastos fiscales, que permitiría una reducción significativa de los tipos de gravamen en los impuestos directos. Según plantea la Comisión, este conjunto de medidas debería garantizar la suficiencia del sistema fiscal y, a la vez, aumentar su sencillez y eficiencia. Ahora bien, como ya anticipaba la evidencia empírica disponible, los efectos estimados de la reforma propuesta sobre el crecimiento, el empleo y la recaudación son reducidos. Respecto de esta previsión, hay que señalar que el Informe apenas contiene medidas dirigidas a ampliar efectivamente las bases tributarias y, por tanto, a incrementar la capacidad recaudatoria del sistema fiscal.

Llama poderosamente la atención, entre los aspectos negativos, que el Informe deje en un segundo plano cualquier meta redistributiva del sistema tributario. Esto resulta especialmente llamativo en una situación como la actual, en la que toda la evidencia coincide en señalar el fortísimo incremento de la desigualdad en nuestro país, sin parangón en el mundo desarrollado.

El tratamiento del principio de sencillez también presenta algunas carencias. En primer lugar, el enorme problema del fraude fiscal existente en España no es tratado con la suficiente profundidad en el Informe. Desde hace ya tiempo, la literatura viene destacando la relevancia de luchar contra el incumplimiento fiscal desde el propio diseño de las figuras impositivas, con el propósito de contar con impuestos más sencillos de aplicar y con menos posibilidades de ser evadidos o eludidos. En segundo lugar, el Informe parece olvidar los inevitables efectos que las medidas propuestas tendrían sobre los costes de administración y de cumplimiento del sistema fiscal. Este segundo aspecto es especialmente preocupante si se tiene en cuenta la posición relativa que ocupa España dentro de los países de nuestro entorno en recursos de administración tributaria por habitante.

Otra de las cuestiones en las que el Informe se aleja de lo que podríamos calificar como informes al uso en los principales países de la OCDE es la falta de estimaciones

de los impactos económicos y recaudatorios de las propuestas contenidas en el mismo. Las dos únicas evaluaciones mencionadas en el Informe –la referida a la alteración del tax-mix y a la devaluación fiscal– son de carácter macroeconómico, y se limitan a aportar, en cada caso, una estimación de la variación en el PIB y en el nivel de empleo. Resulta llamativo que, en todo su contenido, el Informe no recoja una sola estimación sobre el coste o incremento recaudatorio de las medidas propuestas, o de algunas de ellas relativamente más sencillas de simular. Esta crítica debe ponerse en relación con la total ambigüedad cuantitativa que presentan las recomendaciones realizadas por la Comisión, lo que dificulta realizar cualquier cálculo, siquiera aproximado.

En cuanto al impacto de las propuestas sobre la descentralización fiscal, nuestra principal conclusión es que, de aplicarse aquellas, representarían una muy significativa reducción de la autonomía tributaria de las comunidades autónomas, en la dirección opuesta a la seguida desde la primera reforma del sistema de financiación autonómica, preocupada por fortalecer la autonomía y responsabilidad financiera regional.

Introducción

Desde hace ahora prácticamente un año, España se encuentra inmersa, una vez más, en un proceso de reforma de su sistema fiscal. Como viene siendo tradición desde la aprobación de la denominada reforma tributaria de la transición democrática –allá por el final de la década de los años setenta del pasado siglo–, los sucesivos cambios de partido de Gobierno habidos han supuesto modificaciones sustanciales del sistema tributario, especialmente en lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). En algunos casos, incluso el mismo partido reformó su propia reforma, como sucedió en 2002 o 2010, aunque por motivos distintos.

Sin embargo, el proceso de reforma actual presenta rasgos que, a nuestro juicio, le hacen bastante diferente de los anteriores. Por un lado, existe un amplio consenso entre los especialistas en materia impositiva, coincidente en buena medida con la opinión pública recogida en las encuestas demoscópicas sobre el tema en los últimos diez o quince años, de que el sistema fiscal español necesita una reforma integral, pues cada vez menos puede ser considerado como un auténtico sistema (López Laborda, 2014). La multitud de cambios normativos adoptados de forma aislada han terminado por convertir su regulación legal y reglamentaria en una auténtica maraña normativa carente de la mínima homogeneidad y consistencia técnica. Por otro lado, la profunda crisis económica en la que vivimos desde 2008 ha puesto de manifiesto los serios problemas de los que adolecen la práctica totalidad de las figuras tributarias que conforman ese sistema, cuyo mayor reflejo lo encontramos en su débil capacidad recaudatoria y en una percepción social generalizada de incumplimiento en su aplicación. Precisamente, esta insuficiencia de recursos impositivos y la necesidad de acometer con urgencia un proceso de consolidación presupuestaria sin precedentes en nuestro país hizo que el gobierno que ganó las elecciones generales de noviembre de 2011 tomara, como una de sus primeras medidas, la elevación sustancial de los tipos aplicables en el IRPF –bajo la denominación de recargo temporal de solidaridad–, de los tipos general y reducido del IVA, así como del gravamen del IBI.

El proceso de reforma actual tuvo su arranque con el Acuerdo del Consejo de Ministros de 5 de julio de 2013, por el que se nombraba una Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español, bajo la presidencia del Catedrático de Hacienda Pública Manuel Lagares Calvo, quien ya había presidido los procesos de reforma del IRPF que culminaron con la aprobación de las Leyes 40/1998 y 46/2002. En este Acuerdo, se encargaba a la Comisión la realización de un análisis del sistema fiscal con objeto de formular propuestas para su reforma, precisándose que estas deberían ir dirigidas a potenciar la eficiencia de la economía española, el crecimiento y el empleo, siempre bajo la restricción del cumplimiento de la Ley de Estabilidad Presupuestaria. Asimismo, se disponía que la Comisión podría extender sus recomendaciones a aquellas medidas encaminadas a una conseguir una mejor gestión e inspección de los tributos. Como plazo para la elaboración del Informe, el Acuerdo establecía el final del mes de febrero de 2014.

En cumplimiento de dicho encargo, el 14 de marzo de 2014 la Comisión de Expertos entregó al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas su Informe, el cual fue inmediatamente publicitado (Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, 2014). El Informe, de más de 400 páginas, contiene una revisión casi integral del sistema tributario español, extendiéndose incluso al ámbito de las cotizaciones sociales y los copagos en servicios públicos. Desde el punto de vista territorial, aunque esta revisión se centra principalmente en los denominados tributos estatales, también se dedica atención al ámbito de la financiación tributaria autonómica y local. El tratamiento concedido a las principales figuras tributarias es, en general, bastante minucioso, aunque, en cuanto a su sistemática, resulta algo asimétrico, incluso en sus enfoques de análisis. El examen realizado se plasma en 125 propuestas de reforma. Del encargo recibido, la Comisión optó por no entrar en el tema de la administración tributaria.

Desde el primer momento, el Gobierno ha venido manifestando su distancia con respecto a las recomendaciones del Informe que podemos considerar como más controvertidas –sin ánimo de exhaustividad, las referidas a la fiscalidad de la vivienda, a la supresión de regímenes especiales de empresarios individuales en IRPF e IVA, a la subida de tipos de gravamen en el IVA o a la eliminación del régimen de empresas de

reducida dimensión en el Impuesto sobre Sociedades—. De hecho, en la reciente presentación que ha realizado el Gobierno de su propuesta de reforma, prácticamente se ha evitado la vinculación de las medidas esbozadas con las recomendaciones contenidas en dicho Informe, al menos más allá de los principios generales que inspiraron este.

El objetivo de este trabajo es ofrecer una valoración del Informe de la Comisión de Expertos. Somos conscientes de que se trata, sin duda, de una tarea bastante compleja de llevar a cabo, si tenemos en cuenta la amplitud del campo de análisis.

Tras contemplar diferentes alternativas metodológicas, nos hemos decantado por organizar nuestro análisis valorativo a partir de los principios informadores de un buen sistema fiscal, de acuerdo con lo establecido en la literatura hacendística tradicional. A saber, un buen sistema fiscal debería ser capaz de proporcionar los ingresos necesarios para financiar de forma estable el nivel de servicios públicos y prestaciones sociales que la sociedad ha elegido –principios de suficiencia y flexibilidad–, permitiendo alcanzar las metas distributivas que la sociedad demanda en términos de igualdad –principios de equidad vertical y horizontal–, a la vez que consigue detraer esos recursos haciendo mínimas las distorsiones económicas derivadas de los cambios en el comportamiento de individuos y empresas –principio de eficiencia–, así como consiguiendo que los costes de su administración y cumplimiento sean también los mínimos posibles –principio de sencillez–. En el desarrollo de nuestro análisis hemos tenido en cuenta tanto el marco general adoptado por el Informe como el tratamiento particular dado a las distintas figuras que integran el sistema fiscal.

Desde esta aproximación, en el trabajo ofrecemos cinco reflexiones construidas desde el sustrato de estos principios. Con ellas tratamos de responder a cinco interrogantes principales que consideramos sirven para evaluar en qué medida las propuestas contenidas en el Informe de la Comisión pueden o no coadyuvar a conseguir un buen sistema tributario. En concreto, tras esta introducción, en la sección 2 nos preguntamos acerca de si las propuestas de reforma mejorarían o no la capacidad recaudatoria del sistema fiscal, teniendo en cuenta la preeminencia concedida en el Informe al principio de suficiencia. La potencialidad de la reforma para generar ganancias de eficiencia es objeto de análisis en la sección 3. La sección 4 se encarga de

valorar las implicaciones distributivas de las propuestas de la Comisión, mientras que en la sección 5 se analiza cómo influyen estas en los costes de administración y cumplimiento. La posibilidad de que las medidas de reforma contenidas en el Informe influyan en la autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas nos ha llevado a estudiar esta cuestión en la sección 6. El trabajo finaliza con una breve síntesis de conclusiones y consideraciones finales.

De alguna manera, pensamos que las páginas que siguen acaban convirtiéndose en una reflexión sobre los caminos posibles para una reforma fiscal en España. Nuestro trabajo se une, así, al conjunto de investigaciones que se han publicado en el último lustro con la misma preocupación, aunque desde muy diversas perspectivas: Funcas (2010, 2014), Albi (2013), Esteller y Durán, dir. (2013), Gascón (2013), Marín, dir. (2013).

¿Mejora la reforma la capacidad recaudatoria del sistema fiscal?

Objetivos de la reforma

1. La neutralidad recaudatoria ex ante de la reforma es un objetivo manifestado expresamente por la Comisión desde el principio de su informe. A medio y largo plazo, se confía en que los efectos positivos sobre el crecimiento y el empleo conduzcan a incrementos recaudatorios que permitan garantizar la sostenibilidad de la ratio ingresos/PIB en el entorno del 37-38%.
2. Por figuras impositivas, la única información que se aporta es la que estima un descenso en la recaudación de los impuestos directos (básicamente IRPF, IS e impuestos patrimoniales) de un 1% del PIB (un 0,3% en la imposición sobre el capital y un 0,7% en la imposición directa sobre las familias), la cual se recuperaría mediante el incremento de recaudación en el IVA y los impuestos medioambientales.
3. Por lo que respecta a la “devaluación fiscal”, el Informe señala que se ha evaluado una reducción de 3 puntos porcentuales en las Cotizaciones Sociales, estimándose un coste de un 1% del PIB. Para compensar este descenso de la recaudación, se simula un aumento en la imposición sobre el consumo “de magnitud similar” a la considerada en la otra reforma simulada.

Efectos de la reforma sobre la capacidad recaudatoria del sistema fiscal

4. La pregunta que se suscita inmediatamente es la siguiente: ¿puede tener la reforma propuesta alguna consecuencia positiva sobre la capacidad recaudatoria del sistema fiscal en el medio y largo plazo?

La elasticidad recaudatoria, expresada como cambio de la recaudación del sistema tributario respecto a cambios en el PIB, se puede descomponer, de manera simplificada, en dos elasticidades. Una primera (ET,X) recoge la respuesta de la recaudación T a los cambios en las bases fiscales X , mientras que la segunda (EX,PIB) representa la respuesta de estas bases a las variaciones del PIB:

$$[1] \quad ELAS = \frac{\frac{\Delta T}{T}}{\frac{\Delta PIB}{PIB}} = \frac{\frac{\Delta T}{T}}{\frac{\Delta X}{X}} \frac{\frac{\Delta X}{X}}{\frac{\Delta PIB}{PIB}} = E_{T,X} \cdot E_{X,PIB}$$

La expresión anterior puede escribirse de la siguiente manera (Lambert, 1993):

$$[2] \quad ELAS = \frac{TMaE}{TMeE} \frac{\Delta X/X}{\Delta PIB/PIB}$$

Donde *TMaE* es el tipo marginal efectivo agregado y *TMeE*, el tipo medio.

En consecuencia, para que la respuesta a la pregunta que planteamos más arriba fuera afirmativa, la reforma debería aumentar la elasticidad de la recaudación, bien a través de un aumento en la progresividad del sistema fiscal, bien mediante el incremento de la elasticidad de la base tributaria con respecto al PIB, o mediante combinaciones de intervenciones sobre ambas elasticidades.

5. Con respecto al primer término de la derecha de la expresión [2], si la reforma propuesta mantiene el grado de progresión del sistema fiscal vigente, la elasticidad de la recaudación tributaria no variará, *ceteris paribus*. Si reduce (aumenta) la progresividad, también lo hará la elasticidad de la recaudación.

6. Por lo que se refiere al segundo término, hay que examinar los efectos potenciales de la reforma sobre el crecimiento y sobre la amplitud de las bases tributarias. Con respecto al crecimiento, la clave está en determinar si el cambio sugerido en el *tax-mix* va a tener algún efecto sobre la producción y, en caso afirmativo, en qué cuantía. La literatura sobre las estructuras tributarias *growth-friendly* encuentra cierta evidencia de que las reformas que reducen la imposición sobre la renta y aumentan los impuestos sobre el consumo y la propiedad son más favorables al crecimiento, al menos en el largo plazo (Comisión Europea, 2013; FMI, 2013). No obstante, el efecto que se detecta no es muy relevante, como confirma la estimación que contiene el propio Informe, realizada con el modelo macroeconómico REMS, del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (Boscá et al., 2010): un aumento del 0,3 % del PIB y del 0,2% del empleo, acumulado en tres años. En el caso de la respuesta recaudatoria, se dice que también sería positiva, “lo que permitiría una ligera reducción del déficit público” (pág. 83), aunque no se aporta ninguna estimación. En el caso de la “devaluación fiscal”, se estima que esta tendría también un efecto positivo acumulado sobre el PIB, en los tres primeros años de implantación, de alrededor del

0,7%, lo mismo que sobre el empleo. De nuevo, se apunta el previsto incremento recaudatorio, pero sin ofrecer ninguna cuantificación.

En cualquier caso, si llegara a producirse, este crecimiento de la renta se traduciría en un aumento de las bases imponibles y, por tanto, también de la recaudación, aunque, como se observa en [2], eso no aseguraría el aumento de la elasticidad de la recaudación: tendría que producirse un incremento del peso de los componentes de la base tributaria más intensivos en recaudación. El incremento de la elasticidad sí que se produciría si el crecimiento de las bases fuera desigualador, ya que el sistema fiscal es ligeramente progresivo.

7. También se podría mejorar la elasticidad de la recaudación ensanchando las bases tributarias. Aquí merece la pena reflexionar sobre el modelo productivo del país y su reflejo en el sistema fiscal. El derrumbe del sector de la construcción, tras el pinchazo de la burbuja inmobiliaria, ha originado una caída de ingresos tributarios muy importante: se trata, posiblemente, de la principal causa del desplome de la recaudación a corto plazo, si sumamos los efectos de la imposición sobre el consumo y patrimonial y las consecuencias sobre el gravamen de los beneficios empresariales y de los salarios directos e indirectos generados por el sector.

En la actualidad, el modelo productivo basado en el ladrillo parece que está siendo sustituido por otro que da más peso al sector exterior. Sin embargo, el notable aumento de las exportaciones, sobre el que se ha cimentado, inicialmente, el amortiguamiento de la caída del PIB y, desde hace un año, el inicio de su recuperación, no tiene consecuencias sobre la recaudación, primero, porque no genera recaudación por IVA (por las devoluciones a exportadores tanto a países de la UE como al resto del mundo), y segundo, porque el IS renuncia a gravar la renta obtenida por las sociedades multinacionales españolas fuera de nuestro país, a través de filiales o establecimientos permanentes.

El Informe reconoce las consecuencias de la aplicación del régimen de exención en el IS: para los grupos consolidados, la exención representaba un 12,7% del resultado contable en 2007, y casi un 25% en 2011 (pág. 204). Pero no extrae ninguna consecuencia significativa de estos datos. Tampoco se pronuncia sobre los efectos negativos sobre la recaudación de la evasión fiscal internacional y de las innumerables

técnicas de elusión que favorecen la erosión de las bases y la transferencia de beneficios entre jurisdicciones (BEPS: *Base Erosion and Profit Shifting*): precios de transferencia, subcapitalización, instrumentos híbridos, mercadeo de convenios, etc. Es decir, nos encontramos en un escenario en el que España renuncia a gravar los beneficios obtenidos en el exterior, pero en el que tampoco dispone de instrumentos para hacer tributar los beneficios generados en nuestro país.

Diversos países y organizaciones, como la Unión Europea y la OCDE, están patrocinando o poniendo en marcha iniciativas en este ámbito para ordenar las relaciones fiscales internacionales, con un impacto positivo evidente y significativo sobre la recaudación tributaria en nuestro país. Dos habrían merecido, al menos, una mención específica en el Informe: el intercambio automático de información como nuevo estándar de la cooperación fiscal internacional (OCDE, 2014a) y el sistema de base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS-CCCTB), que pretende atribuir los beneficios societarios al país donde se localiza la actividad económica y se generan los beneficios objeto de imposición (Comisión Europea, 2014).

8. Aunque, por el momento, no parece inminente la reactivación del sector de la construcción, tarde o temprano esta tendrá lugar. La cuestión es ver en qué medida el sistema fiscal que entonces se aplique volverá a ser claramente procíclico para este sector –como ya sucedió en la segunda mitad de los ochenta y en la salida de la crisis de los primeros noventa–. Las tentaciones a volver a confiar en el efecto expansivo del sector, ante la falta de alternativas sólidas de generación de valor añadido, deberían encontrar un sistema fiscal menos proclive a las mismas.

9. La composición del tejido productivo del país, con muchas “microempresas”, es también un elemento relevante para conocer la adecuación del sistema tributario a las capacidades fiscales. La aplicación de métodos de estimación objetiva de rendimientos de las actividades económicas individuales y del valor añadido originado por las mismas, basados en módulos no conectados con la evolución de las variables económicas más directamente relacionadas con la renta obtenida, resulta previsiblemente muy costosa, dado el importante peso que este método de estimación termina teniendo en relación al PIB generado por estas microempresas. Todo ello, sin perjuicio de las derivaciones que estos regímenes tienen en relación con

el fraude fiscal, tanto en el IRPF y el IS como en el IVA (emisión de facturas falsas, empleo sumergido, etc.). Acierta, por tanto, el Informe, cuando recomienda la supresión de estos regímenes, como lo hace al recomendar la eliminación del régimen especial de las empresas de reducida dimensión en el IS, que introduce un incentivo a la limitación del tamaño empresarial y también favorece el fraude fiscal (Almunia y Lopez-Rodriguez, 2012).

10. Sorprende que, en una situación caracterizada por la necesidad del sector público de procurarse nuevos ingresos, el Informe haya despachado tan rápidamente (pág. 286) el análisis de la posibilidad de activar la tributación de las operaciones financieras en el IVA, ahora exentas. Dejando al margen los argumentos de eficiencia y equidad que justificarían el gravamen de estas operaciones, hay una poderosa razón recaudatoria. Tanto la literatura como la experiencia comparada han puesto de manifiesto que las objeciones técnicas a la tributación de las operaciones financieras no son insuperables (De la Feria y Lockwood, 2010).

Conclusiones

11. En definitiva, parece que las mejoras en la capacidad recaudatoria del sistema fiscal dependerían, principalmente, de los inciertos efectos de la reforma sobre el crecimiento y sobre la reducción del fraude fiscal. El gravísimo problema del fraude no tiene en el Informe la atención que merece. Junto a varias generalidades y una atención desmedida a las “recompensas tributarias”, solo hay una medida concreta: la supresión del régimen de estimación objetiva en el IRPF y de los regímenes simplificado y del recargo de equivalencia en el IVA. Es difícil esperar, entonces, una contribución significativa de la propuesta al proceso de consolidación de España plasmado en la Actualización del Programa de Estabilidad, que requiere alcanzar un ratio ingresos/PIB del 39% en 2017 (Reino de España, 2014).

La depuración de los gastos fiscales

12. La evaluación de los gastos fiscales es una tarea pendiente desde hace muchos años. El Informe la aborda, si bien desde la perspectiva preferente de sus efectos sobre la capacidad recaudatoria del sistema fiscal, minusvalorando los aspectos de eficacia, equidad y eficiencia:

- ¿Los gastos fiscales están contraindicados per se? En muchos casos, carecemos de evidencia sobre su eficacia. Pero en algunos, la literatura muestra que se trata de un incentivo justificable y eficaz. Es el caso de la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica en el IS, cuya eliminación propone el Informe sin apenas argumentación. Sin embargo, algunos estudios recientes sí encuentran un efecto incentivador significativo (Huergo y Moreno, 2014), por lo que su supresión, sin más, podría alterar comportamientos de modernización tecnológica, con sus consecuentes costes de eficiencia. Se trata de una deducción que existe en muchos otros países. Cuestión distinta es que, en España, quizás la cuantía de este incentivo sea muy elevada (OCDE, 2014b).
- ¿En qué medida determinados gastos fiscales pueden ser una forma de ajustar la carga del impuesto a la capacidad de pago en términos de equidad horizontal? Este puede ser el caso de algunos tratamientos en el IRPF, como la reducción por rendimientos del trabajo, que el Informe recomienda modificar y reducir. Se trata de una decisión que hay que evaluar cuidadosamente, por sus consecuencias recaudatorias (se trata del gasto fiscal de mayor cuantía en el IRPF) y redistributivas (es el elemento del impuesto que más contribuye al efecto redistributivo del Impuesto después del tratamiento de las circunstancias personales y familiares y, derivadamente, del sistema fiscal).
- ¿Pueden algunos gastos fiscales afectar positivamente al nivel de las bases imponibles? Esto podría suceder con algunos incentivos –como, nuevamente, la deducción por I+D+i–, cuya supresión generaría un aumento de recaudación a corto plazo, pero previsiblemente un menor crecimiento de las bases imponibles en el medio y largo plazo.

13. Por su extensión entre los contribuyentes, merece una mención específica la propuesta de eliminación del régimen transitorio de deducción por adquisición de vivienda habitual. Por un lado, habría que preguntarse cuál es el coste recaudatorio latente derivado de este incentivo (un concepto similar a los activos fiscales diferidos del IS), teniendo en cuenta que los importes deducibles están afectados por las decisiones de los contribuyentes en cuanto a la amortización anticipada o la renegociación de la duración de los préstamos, así como por la evolución de los tipos

de interés variables que suelen aplicarse. Por otra parte, el Informe no es nada preciso, ni en el plazo para la supresión efectiva de la deducción ni en la forma de concretar la posibilidad, sugerida por el propio Informe, de modificar la base de cálculo de la deducción, anticipando la deducción de cuotas de amortización aún no realizadas.

¿Van a generar las propuestas de reforma ganancias de eficiencia?

Una reforma dirigida a potenciar el crecimiento y la creación de empleo

14. La Comisión afirma que la reforma fiscal propuesta puede jugar un papel relevante en el proceso de ajuste de la economía española y en su potencial de crecimiento a medio plazo. Junto con su contribución al proceso de consolidación fiscal, se señalan como objetivos prioritarios de la reforma la mejora de la competitividad, el incremento del ahorro y el aumento del empleo. Como ya hemos visto al abordar el principio de suficiencia, la Comisión supedita estas metas de eficiencia a la compatibilidad de las medidas propuestas con los objetivos de déficit público fijados en el Programa de Estabilidad de 2013.

15. En relación con el peso en el sistema fiscal de la imposición directa e indirecta (*tax mix*), el Informe asume las propuestas de la Unión Europea, Fondo Monetario Internacional y OCDE, considerando deseable el aumento de la presión fiscal proporcionada por los impuestos indirectos y una disminución equivalente en los impuestos directos, al considerarse que estos disminuyen las posibilidades efectivas de crecimiento económico. Así, la Comisión expresa su convencimiento –aunque no se incluyen estimaciones que lo soporten– de que este desplazamiento de la carga tributaria intensificará los efectos positivos de las propuestas de reforma sobre la eficiencia, la capacidad de competir y el crecimiento y el nivel de empleo de la economía española.

16. Como ya hemos tratado en el punto 3, al ocuparnos del principio de suficiencia, el Informe incorpora una evaluación, de índole macroeconómica, utilizando el modelo REMS, en la que se estima que su aplicación generaría un crecimiento acumulado del PIB de 0,3% en tres años y del empleo de hasta un 0,2%. Asimismo, el Informe también evalúa, con igual perspectiva, la propuesta de devaluación fiscal, estimando unos crecimientos acumulados del PIB y del empleo para ese mismo período de tres años del 0,7% del PIB en ambas magnitudes. En relación con estas estimaciones, tenemos que precisar que este tipo de evaluaciones se limita a recoger cambios paramétricos en los tipos impositivos efectivos asociados a estas figuras, sin tener en cuenta –por problemas de viabilidad técnica de estos modelos de equilibrio general– la perspectiva

cualitativa de las propuestas de reforma que, como sabemos, no afectan de igual forma según los elementos de la estructura impositiva afectados. Por tanto, resulta prácticamente imposible valorar con precisión las potenciales ganancias de eficiencia que se derivarían de estos cambios de comportamiento en el empleo y el crecimiento. Una estimación más precisa de estos efectos, teniendo en cuenta las modificaciones concretas que afectan a los distintos elementos de la estructura impositiva, podría realizarse mediante una evaluación basada, por ejemplo, en la metodología del coste marginal de los fondos públicos (González-Páramo y Sanz Sanz, 2004).

IRPF

17. El Informe apuesta por el mantenimiento de la estructura dual del IRPF, aunque procediendo a una recomposición de las dos bases imponibles, de manera que, en la base general, gravada progresivamente, solo se incluirían las rentas del trabajo personal y las procedentes de la realización de actividades económicas, incluyéndose el resto de rentas en la base del ahorro, que volvería a ser gravada de forma proporcional, con un único tipo de gravamen. Como cambios sustanciales en la definición de los rendimientos, se propone la generalización de la estimación directa para las rentas de las actividades económicas, la minoración sustantiva de la reducción por percepción de rendimientos del trabajo personal y la extensión a la vivienda habitual de la imputación de rendimientos por uso o disfrute de sus propietarios (si bien con carácter temporal), además de la eliminación de exenciones, reducciones y deducciones. La Comisión entiende, sin que se aporte ninguna estimación, que el conjunto de estas medidas conduciría a un importante incremento de la elasticidad del IRPF, con el consecuente aumento de las rentas efectivamente gravadas, lo que permitiría afrontar una rebaja significativa de los tipos marginales que gravan ambas bases. De acuerdo con esta argumentación, además de las implicaciones en términos recaudatorios, ya tratadas en la sección anterior, este previsto aumento de las bases, combinado con la reducción prevista de tipos, generaría mejoras sustanciales de eficiencia, si bien, como hemos indicado, el Informe no incluye estimación alguna sobre las mismas.

18. El Informe recomienda una rebaja general y significativa de las tarifas del IRPF, por las razones habituales: evitar los “efectos negativos en las decisiones de trabajar,

ahorrar o asumir mayores riesgos” y la “deslocalización fiscal” (pág. 157), si bien no se aporta ninguna evidencia en apoyo de estos efectos. En cuanto a la forma de articular esta rebaja, la Comisión propone reducir los tramos de la tarifa general a un máximo de cuatro, coincidentes con la “estructura habitual de clasificación de las rentas en la sociedad” (pág. 158), para mejorar la transparencia y racionalidad de las decisiones económicas de los contribuyentes. Sin concretar su estructura, sugiere fijar el tipo mínimo en el entorno del 20% y el máximo, no por encima del 50%, con el propósito de evitar la deslocalización y que el impuesto sea confiscatorio. En cuanto al tipo que debe gravar proporcionalmente la base del ahorro, el Informe, aunque no encuentra una razón específica que lo justifique, recomienda situarlo en las proximidades del tipo mínimo de la tarifa general.

19. Dado el estado del conocimiento de la hacienda pública sobre la tributación de las rentas del capital (Mirrlees *et al.*, 2010, 2011), la imposición dual constituye una fórmula adecuada de gravamen de las rentas del trabajo y el capital en el IRPF. Sin embargo, tenemos que precisar que esta fórmula no implica el establecimiento de tipos necesariamente muy reducidos para las rentas del capital. Razones de equidad vertical, así como el propósito de limitar las estrategias de conversión de las rentas del trabajo en rentas de capital (Piketty y Saez, 2013), justifican –entre otros motivos– la aproximación de los tipos de gravamen de ambas categorías de renta. Para España, Sanz Sanz (2013) calcula que, para la elasticidad de la base liquidable de las rentas del ahorro en España que él mismo estima en 0,67, el tipo impositivo del ahorro que maximizaría la recaudación sería de casi el 39%, muy alejado del 20% que sugiere el Informe.

20. El argumento esgrimido en el Informe con respecto a la propuesta de reducción del número de tramos a cuatro no es convincente. La racionalidad de las decisiones económicas exige al contribuyente fijarse en su tipo marginal, y esta labor no se simplifica ni complica por el número de tramos que exista. Un impuesto lineal, con un único tipo marginal, sí que tendría alguna ventaja en términos de visibilidad, pero a partir de dos tipos, las ganancias son poco claras. Conviene no olvidar, por otra parte, que existe evidencia empírica de que buena parte de los contribuyentes toma sus

decisiones, erróneamente, con el tipo medio, en lugar de hacerlo con el tipo marginal (De Bartolome, 1995; Ito, 2014).

21. Por lo que respecta a la fijación de los tipos marginales de la tarifa general (en cada tramo, y no solo en el último), esta decisión depende de los objetivos recaudatorios, de la valoración social a lo largo de la distribución de rentas (o, de otra manera, de los objetivos redistributivos), así como de los costes de eficiencia generados. Para cuantificar estos últimos es necesario conocer en cada tramo la elasticidad de la base liquidable con respecto al tipo marginal (Feldstein, 1999). Para España, Arrazola *et al.* (2014) obtienen una elasticidad de la renta bruta muy elevada para todos los cuartiles de renta: entre el 0,66 y el 2,72, con un valor global de 1,54. A partir de sus propias estimaciones de la elasticidad de la base liquidable general, Sanz Sanz (2013) infiere un tipo marginal superior del 35%, que maximizaría la recaudación proveniente de esas rentas. Conforme a estos resultados, el IRPF español vigente superaría ampliamente ese techo, lo mismo que el tipo máximo fijado por la Comisión. No obstante, debemos aclarar que las elasticidades obtenidas por Arrazola *et al.* (2014) desbordan ampliamente las cifras más altas obtenidas por la literatura en otros países (Saez *et al.*, 2012). Recientemente, Díaz Caro y Onrubia (2014) obtienen una elasticidad de la renta gravable general en el entorno de 0,4, valor con el que es perfectamente compatible un tipo marginal máximo del 50%.

22. Respecto de estos cambios en el comportamiento de los contribuyentes, hay que precisar, además, que la literatura más actual considera que se deben más a razones de planificación fiscal que a alteraciones en las variables reales, como la oferta de trabajo o la actividad emprendedora (Saez *et al.*, 2012). Si esto fuera así también en España y se redujeran –como propone el Informe– las numerosas oportunidades de elusión y evasión que ofrece ahora el sistema fiscal, se reduciría también la elasticidad de la base liquidable, por lo que los tipos marginales de las rentas generales podrían ser más elevados, sin caer en el tramo descendente de la curva de Laffer.

Impuesto de Sociedades

23. La literatura hacendística ha tratado ampliamente las distorsiones del Impuesto sobre Sociedades (junto con el IRPF) sobre las decisiones de inversión y financiación empresarial y sobre la elección de la forma de empresa. Como recuerdan Auerbach *et*

al. (2010), el tipo medio efectivo del IS puede afectar a la decisión sobre dónde localizar las inversiones empresariales; el tipo marginal efectivo, a la decisión sobre cuánto invertir; y el tipo nominal (o estatutario), a la decisión sobre dónde localizar los beneficios. De acuerdo con los cálculos de Sanz Sanz *et al.* (2011), España es uno de los países de la Unión Europea en que los tres tipos impositivos mencionados son más elevados. Detrás de esta elevada factura fiscal por unidad de inversión se encuentran los altos tipos estatutarios, las dilatadas vidas útiles fiscales de los activos, la aplicación de métodos de amortización fiscal poco generosos y la escasez de incentivos generales a la inversión. Igualmente, las diferencias de tipos medios y marginales efectivos por clases de activos y fuentes de financiación son importantes, lo que revela el fuerte carácter distorsionante del IS español desde una perspectiva sectorial.

24. La reducción propuesta del tipo nominal general del IS, primero al 25 y luego al 20%, puede tener un efecto positivo en la atracción de beneficios societarios. En el ámbito de las sociedades multinacionales que utilizan estrategias de planificación fiscal basadas en precios de transferencia, hasta ahora, el tipo relativamente elevado del 30% provocaba que nuestro país fuera más destinatario de gastos deducibles que de ingresos gravables. Desde el punto de vista de la suficiencia, la disminución propuesta de cinco (o diez) puntos en el tipo general supondría, al menos en el corto plazo, un coste recaudatorio superior al aumento de ingresos impositivos derivado de la supresión prevista de las deducciones y regímenes especiales.

25. Las propuestas de la Comisión no afectan a los tipos efectivos, marginal y medio, del IS en una única dirección. Por un lado, la limitación de la deducción por amortizaciones y la eliminación de las deducciones y bonificaciones fiscales contribuyen a elevar los tipos efectivos. Por otro, la reducción del tipo nominal tiene un efecto complejo, ya que afecta al rendimiento de las inversiones, pero también al tipo de descuento (en las inversiones financiadas con deuda) y a los ahorros fiscales a los que da lugar la deducibilidad de las amortizaciones. Por tanto, no se puede aventurar *a priori* cuál puede ser el efecto agregado de todas estas medidas.

26. Desde el punto de vista de la elección de la estructura financiera óptima, la disminución propuesta del tipo nominal del IS encarece la financiación con deuda, por lo que se estrecha la ventaja de esta fuente de financiación frente a la financiación con

recursos propios. Entre las opciones barajadas en la literatura actual sobre reforma del IS, la Comisión desecha la fórmula de la *Allowance for Corporate Equity* (ACE), por requerir una elevación significativa del tipo nominal del IS para cumplir con el objetivo de neutralidad recaudatoria. Alternativamente, el Informe recomienda, sin más precisión, una limitación de la deducibilidad de los gastos financieros tendente a “impulsar una financiación equilibrada de las entidades respecto a sus recursos propios” (pág. 196), cuyo fundamento desconocemos.

27. En cuanto a la elección de la forma de empresa, la propuesta favorece más la opción societaria, especialmente para aquellas entidades con beneficios elevados. Aunque el tipo marginal máximo del IRPF se reduce ligeramente (previsiblemente, hasta el 50%), lo que beneficia a la empresa individual, la disminución del tipo general del IS y del tipo del ahorro en el IRPF (aplicable a la tributación de dividendos y ganancias de capital) benefician sustancialmente a la opción societaria. Además, la recomendación de la supresión generalizada del régimen de estimación objetiva para actividades económicas en el IRPF, junto con la eliminación del régimen simplificado del IVA, supondrá previsiblemente un incremento de la fiscalidad efectiva de las empresas individuales, que pasarán a tributar mediante la estimación directa de sus beneficios y del valor añadido generado, eliminándose de este modo las rentas fiscales de las que ahora disfrutaban al aplicar estos regímenes objetivos. Por lo que respecta a la eliminación del régimen especial de las empresas de reducida dimensión, básicamente identificado con la aplicación de un tipo nominal inferior en 5 puntos al general y de la amortización acelerada, ya hemos anticipado en el punto 9 de este trabajo que nos parece una propuesta acertada, por sus efectos sobre el tamaño empresarial y el fraude.

Imposición Indirecta

28. Las propuestas de clarificación de las exenciones y del tipo reducido en el IVA deben comportar, en principio, ganancias de eficiencia. Su volumen dependerá en buena medida de las elasticidades-precio que muestren los consumos afectados por estos cambios. En la medida que parece que estamos ante hechos imponderables con bajas elasticidades –al menos inferiores a otros bienes y servicios gravados con el tipo ordinario–, los aumentos de recaudación que se deriven de esta elevación del tipo de

gravamen generarán un menor exceso de gravamen. No obstante, el Informe no aporta ninguna estimación sobre la posible mejora en los costes de eficiencia.

29. La eliminación del régimen especial simplificado y del recargo de equivalencia en el IVA supone una homogeneización en el tratamiento fiscal de las empresas pues, como se ha comentado, implicaría una eliminación de las rentas fiscales que perciben las empresas individuales cuando pagan cuotas de IVA inferiores a las que resultarían de estar sometidas al régimen ordinario. No obstante, los procesos de ajuste de oferta y demanda ocasionados por esta reestructuración de costes fiscales, con los correspondientes fenómenos de traslación impositiva al consumo en el medio plazo, condicionan a priori una estimación de estas ganancias de eficiencia. La previsible reducción del fraude fiscal vinculado a estos regímenes del comercio minorista también contribuye favorablemente a eliminar las distorsiones, al igualar el gravamen efectivo entre los sectores empresariales societario e individual.

Imposición Patrimonial

30. El Informe se queda corto en la depuración de los beneficios fiscales en el ISD. Propone el mantenimiento del régimen favorable de las empresas familiares (con un límite de entre el 50 y el 70% de la base liquidable), “para garantizar la continuidad del negocio” (pág. 252). En este sentido, hay que señalar, primero, que no existe evidencia empírica concluyente de que el ISD afecte a la pervivencia de los negocios familiares (Brunetti, 2006; Glauben *et al.*, 2009), segundo, que ya existen normas generosas de aplazamiento y fraccionamiento, que podrían ampliarse, y tercero, que este régimen es la principal fuente de inequidad, ineficiencia y elusión en el impuesto. Estas consideraciones sobre el régimen de las empresas familiares son extensibles al Impuesto sobre el Patrimonio, donde se esgrimen también con frecuencia para recomendar la supresión del tributo.

Imposición autonómica

31. En la sección correspondiente de este trabajo se cuestionan los fundamentos de eficiencia (especialmente, los relacionados con el principio de unidad de mercado) que están detrás de las propuestas de la Comisión relacionadas con la imposición autonómica.

¿Qué implicaciones distributivas tiene la propuesta de reforma?

Consideraciones generales sobre el principio de justicia distributiva

32. En comparación con otros países de la OCDE, España presenta un nivel elevado de desigualdad de la renta disponible. Su evolución contrasta, de manera significativa, con la tendencia seguida por los países de nuestro entorno (Bonesmo Fredriksen, 2012; OCDE, 2012; Rawdanowicz *et al.*, 2013; FMI, 2014). Así, mientras en el ámbito de la OCDE la desigualdad parece haber aumentado, en general, desde mediados de los 80 hasta el inicio de la reciente crisis, para luego estabilizarse, en España se produce una reducción continuada de la desigualdad entre la segunda mitad de los 80 y principios de los 90, estabilizándose hasta el principio de la gran recesión, pese a tratarse de un período de fuerte crecimiento económico (Ayala y Adiego, 2013; Pijoan-Mas y Sánchez-Marcos, 2010). A partir de entonces, se produce en España un incremento de la desigualdad sin parangón con otros países desarrollados.

Buena parte de la responsabilidad del cambio de rumbo operado en los años 90 se debe a la debilidad del sistema redistributivo español. En este sentido, hay que decir que no solo es reducido el impacto de los impuestos y las transferencias en la corrección de las desigualdades, en relación con otros países de la OCDE, sino que, además, esa capacidad redistributiva se va deteriorando a lo largo del tiempo, aunque se recupera a partir de 2009 (Ayala, 2013; Ayala *et al.*, 2013; Cantó, 2013), volviendo a caer en 2012 (Onrubia y Rodado, 2014).

33. En sus consideraciones sobre la justicia fiscal, el Informe se centra en la equidad horizontal, al indicar que las figuras que integran el sistema fiscal deberían “buscar la generalidad respecto a la tributación de las personas y magnitudes incididas y la igualdad, en el sentido de trato fiscal igual a los que son iguales en sus circunstancias y magnitudes impositivas” (pág. 43). La simplicidad del sistema fiscal, identificada con la reducción de las distorsiones, excepciones y deducciones es señalada como un requisito clave para mejorar la equidad horizontal, pues se considera que así el margen para la discrecionalidad, el arbitraje o directamente el clientelismo y el populismo político serán menores. Sin embargo, el Informe no trata la necesidad del

reconocimiento de necesidades diferenciadas que modulen la capacidad de pago, tal y como se desprende de la anterior enunciación del principio de equidad horizontal.

34. La preocupación por los efectos sobre la desigualdad que se derivan de las propuestas de reforma incluidas en el Informe prácticamente no aparece a lo largo del texto, salvo algunas menciones puntuales (por ejemplo, al contemplar la posible elevación del tipo súper-reducido del IVA). De hecho, la justicia distributiva no se recoge como una de las características fundamentales que debe reunir un sistema tributario (págs. 37-8). Solo al enunciarse los “principios orientadores de los sistemas tributarios” se expresa la necesidad de que el conjunto de tributos cumpla con sus finalidades éticas y económicas, señalándose que aquel “debería pretender una distribución equitativa de los costes del sector público” (pág. 43). Y al plantear las restricciones de la reforma se afirma que “el sistema tributario ha de ser justo y percibido globalmente como tal por los ciudadanos, por razones constitucionales y por razones de eficiencia recaudatoria” (pág. 76). Esto supone *de facto* la subordinación de este principio impositivo a los de suficiencia y eficiencia (no obstante, sobre la relación entre desigualdad, redistribución y crecimiento, puede consultarse, por ejemplo, Alm y Sheffrin, 2013, Ostry *et al.*, 2014). En relación con esta consideración de “restricción”, el Informe expresa que la reforma requerirá mucha pedagogía social, ya que los ciudadanos no quieren pagar más impuestos pero tampoco quieren renunciar a la oferta actual de bienes públicos ni en términos cuantitativos ni de calidad.

35. En relación con los criterios de progresividad que están detrás de la equidad vertical, el Informe sostiene que siempre son “discutibles y cambiantes” (pág. 76). De hecho, la Comisión se muestra contraria a considerar la progresividad como un principio rector del sistema tributario, al entender que las consideraciones acerca del mismo son siempre subjetivas y han de medirse en el contexto de los países de nuestro entorno. La argumentación anterior lleva a asociar una progresividad, calificada como desafortada, con la injusticia fiscal que representan el fraude fiscal y el desempleo. Cabe preguntarse hasta qué punto este posicionamiento se ajusta al mandato del artículo 31.1 de La Constitución Española: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica

mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

36. Por lo que respecta a la valoración de las consecuencias distributivas de la reforma propuesta, la Comisión advierte de que la contribución de la justicia social “a la distribución de la renta y la riqueza y sus consecuencias sobre la igualdad, han de juzgarse en su totalidad y complejidad como tal sistema [...] Nunca de manera aislada en cada impuesto concreto o en cada reforma parcialmente considerada” (págs. 76-7). Aunque esto pueda ser discutible, ya que conocer la contribución a la redistribución de cada figura tributaria no es algo carente de interés para evaluar una propuesta de reforma del sistema fiscal, tampoco en el Informe se plantea la evaluación de su impacto global. Hay que tener en cuenta que en este punto la propia Comisión expresa la gran oportunidad de hacer “un juicio sistemático de la justicia del marco tributario español”, si bien es cierto que, de forma preventiva, se aclara que esta valoración debería “superar prejuicios de partida y posibles consideraciones interesadas” (pág. 77). En consecuencia, la evaluación de los efectos redistributivos de la reforma no aparece incluida en la Metodología de Trabajo de la Comisión.

37. Aunque pueda ser cierto que los objetivos redistributivos se alcanzan con menores costes de eficiencia a través del gasto público, no lo es menos, primero, que, en España, la participación de los impuestos en el efecto redistributivo conjunto de impuestos y gastos es pequeña y bastante menor que en los países con los que nos comparamos habitualmente, y segundo, que no puede pasarse por alto la complementariedad de las políticas tributarias y de gasto público (Atkinson y Marlier, 2011). Además, parece razonable prestar alguna atención a los resultados sociológicos que recogen la valoración social positiva que merece la redistribución en España (López Laborda y Sanz Arcega, 2012).

Medidas que reducen el efecto redistributivo del sistema fiscal

38. Sin duda, muchas de las propuestas incluidas en el Informe tienen consecuencias distributivas. A continuación se recogen las más relevantes, agrupándolas en función de su previsible impacto sobre el comportamiento redistributivo del sistema fiscal. Comenzaremos identificando en cada impuesto las medidas recomendadas que reducen el impacto redistributivo de la fiscalidad.

39. En el IRPF:

- La sustitución de la reducción general por rendimientos del trabajo personal, actualmente diseñada de forma decreciente con el importe de estos rendimientos, por una cuantía fija de importe significativamente menor, reduciría de forma importante la capacidad redistributiva del impuesto, dado su elevado coste recaudatorio. En el IRPF actual, esta reducción explica alrededor de un 34,5% del efecto redistributivo del Impuesto (Onrubia *et al.*, 2014).
- La supresión definitiva del régimen transitorio de deducción por adquisición de vivienda habitual, a medio plazo y con posibilidad de anticipación de las cantidades a deducir, supondría previsiblemente una caída significativa del efecto redistributivo, dado su comportamiento progresivo y su alto coste recaudatorio. Esta reducción aporta en torno a un 2,3% del efecto redistributivo del IRPF actual (Onrubia *et al.*, 2014)
- La reestructuración de las bases imponibles general y del ahorro, con un trasvase a la segunda de los rendimientos del capital mobiliario no financiero y de todos los rendimientos e imputaciones de naturaleza inmobiliaria afectaría, en principio, de forma negativa a la progresividad del impuesto y, por tanto, a su efecto redistributivo. No obstante, la magnitud dependería finalmente de la distribución de estas rentas en relación con la renta total de los contribuyentes. Además, la supresión de la exención para los primeros 1.500 euros obtenidos de dividendos también ampliaría esta pérdida redistributiva.
- El gravamen de todas las ganancias patrimoniales en la base del ahorro, así como la posibilidad de ampliar la compensación de las pérdidas patrimoniales con el resto de rendimientos de la base del ahorro introduciría una pérdida de redistribución en el impuesto, dada su concentración en los tramos más elevados.
- El posible cambio de ubicación de los mínimos personales y familiares, de la cuota a la base (según el Informe, “cuando la consolidación presupuestaria estuviese garantizada”: pág. 150), en principio reduciría la progresividad, si bien el impacto último sobre la redistribución dependerá de la concentración de los hijos y dependientes en la distribución de la renta.

40. En el Impuesto sobre la Renta de No Residentes:

- La aplicación de un “régimen para extranjeros residentes no habituales”, con un gravamen más bajo que el recibido actualmente por este tipo de rentas, afectaría previsiblemente a contribuyentes con niveles de renta altos, por lo que su efecto sobre la redistribución será previsiblemente negativo.

41. En el Impuesto sobre el Patrimonio:

- La supresión formal y definitiva del IP supone una medida de signo claramente negativo en términos de pérdida de progresividad del sistema tributario, por más que el impuesto actual no se aplique con universalidad en todo el Territorio Fiscal Común y su diseño presente importantes defectos, muchos de ellos derivados de la exención de determinados activos (véase el punto 30 más arriba). Es cierto que el IP es equivalente a un impuesto sobre las rentas del capital, pero también lo es que el IP asegura la tributación regular de rentas del capital acumuladas, cuya realización se difiere en largos periodos de tiempo, que pueden constituir una parte importante de la riqueza de muchos individuos.

42. En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:

- La supresión del ITPAJD es esperable que afectase negativamente a la capacidad redistributiva del sistema fiscal, puesto que tanto las especialidades de TPO como la de AJD presentan bases imponibles crecientes con la renta personal, especialmente en las operaciones de naturaleza inmobiliaria, predominantes en los hechos imponibles gravados.

43. En el IVA:

- La eliminación de hechos imponibles a los que les es de aplicación el tipo reducido del IVA, los cuales pasarían a ser gravados a tipo general –de forma que solo se aplicaría este tipo reducido a las entregas de viviendas y garajes anexos, al transporte de viajeros y a la hostelería y la restauración– supondría elevar la tributación sobre un número importante de productos básicos de la cesta de consumo, por lo que, dada su propensión media decreciente con la renta, tendrían un impacto claramente negativo sobre la capacidad redistributiva del impuesto.

44. En los Impuestos Especiales:

- La elevación de la imposición sobre el tabaco y sobre las bebidas alcohólicas, dada la proporción decreciente del gasto con la renta de los hogares, reducirá el efecto redistributivo del sistema tributario. De igual forma, la inclusión de un gravamen “muy reducido” sobre el vino, presumiblemente también sería negativa en términos de redistribución.
- La elevación del gravamen sobre Hidrocarburos soportado por los gasóleos y la supresión de las exenciones en el Impuesto sobre el Carbón, supondrían incrementos de la fiscalidad sobre el consumo con una esperable alta incidencia sobre los consumidores, lo que, de nuevo, dada la propensión media al consumo decreciente, tendrían un impacto negativo sobre la redistribución de la renta.
- La supresión de exenciones en el Impuesto sobre la Electricidad supondrá un aumento del gravamen efectivo, que tendrá también efectos negativos sobre la redistribución.
- La reforma del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica con el objetivo de vincularlo a las emisiones contaminantes presumiblemente tendrá un efecto negativo sobre la redistribución, ya que los vehículos más antiguos estarán en los hogares con menos renta. No obstante, este efecto se puede ver atenuado, porque los hogares de renta alta suelen poseer vehículos de mayor potencia.

Medidas que aumentan el efecto redistributivo del sistema fiscal

45. En el IRPF:

- La extensión a la vivienda habitual de la imputación de renta por la disposición de viviendas en propiedad no arrendadas daría lugar a un aumento significativo de la capacidad redistributiva del impuesto, en la medida en que los valores de los inmuebles sobre los que se realiza la imputación serían crecientes con la renta. Aunque presumiblemente esta mejora sería bastante elevada, hay que tener en cuenta que el gravamen de estas rentas en la base del ahorro atenuaría su progresividad. No obstante, el Informe contempla esta medida con carácter transitorio hasta una futura redefinición del IBI, en la que se contaría con una

mejor adecuación de las bases imponibles gravadas a los valores de mercado de los inmuebles, a lo largo de todo el territorio de aplicación.

- La supresión de las reducciones para arrendadores de vivienda, para rendimientos de actividades económicas en estimación directa, así como la reducción de los límites de aportación a planes de pensiones, dado su comportamiento regresivo actual, mejorarían el efecto redistributivo, aunque con un impacto limitado dado su pequeño efecto recaudatorio. Lo mismo es esperable de la minoración en las deducciones por donativos y otras reducciones análogas.
- La eliminación definitiva del régimen transitorio de las ganancias patrimoniales introduciría una mejora en el efecto redistributivo, al someter estas a tributación de forma plena y encontrarse más concentradas entre los niveles altos de renta. Lo mismo sucedería con la supresión de los coeficientes de actualización para las ganancias de naturaleza inmobiliaria.
- La revisión de las cuantías de los mínimos por cónyuge e hijos, en la medida que se trata de reducciones fijas de la renta, provocarían una mejora en el efecto redistributivo, presumiblemente significativa por su cuantía y generalidad.
- La aplicación de la deducción en cuota por rendimientos del trabajo personal solo a rentas de muy baja cuantía sería favorable a la redistribución, si bien hay que tener en cuenta que su coste recaudatorio podría reducirse notablemente, al no poderse aplicar íntegramente su importe, lo que impide estimar bien su impacto.

46. En las Cotizaciones Sociales:

- La supresión de las bases reguladoras máximas, sustituyéndolas por los rendimientos del trabajo gravados en IRPF, eliminaría el principal componente de regresividad de las Cotizaciones Sociales.

Medidas con efecto ambiguo sobre la redistribución del sistema fiscal

47. En el IRPF:

- La modificación de la tarifa que grava la base liquidable general, en los términos explicados en el punto 18, no puede evaluarse en términos redistributivos, dada la falta de concreción de la medida. A pesar de su relevancia, hay que tener en

cuenta el papel igualador que en el impuesto actual tienen las reducciones por trabajo personal y por tributación conjunta, lo que reduce de forma muy importante el efecto redistributivo de esta tarifa, a pesar de su progresividad formal (Onrubia *et al.*, 2014).

48. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

- La introducción de un nuevo diseño “básico” del ISD, con eliminación de las reducciones por parentesco, seguros de vida, vivienda habitual, patrimonio histórico-artístico, adquisiciones inter-vivos y, parcialmente, empresas familiares, conducirán a mayores bases liquidables, presumiblemente crecientes con la renta de los herederos y donatarios. Sin embargo, el impacto en términos redistributivos no es claro, pues la propuesta prevé un gravamen que combinaría un mínimo exento amplio (20.000 a 25.000 euros) con unos tipos proporcionales comprendidos entre el 4 y el 11%, lo que supone una estructura, en principio, menos progresiva que la actual.

El impacto distributivo de la devaluación fiscal

49. En relación con el impacto distributivo de la propuesta de “devaluación fiscal”, hay que tener en cuenta que este instrumento supone la combinación de dos medidas: la reducción de las Cotizaciones a cargo de la empresa y un incremento equivalente de la tributación en el IVA, adicional a las medidas ya planteadas por el Informe para este impuesto, que aumentará su carácter regresivo.

En consecuencia, la devaluación fiscal tendría un efecto negativo sobre la distribución de la renta. Este efecto podría ser compensado a medio o largo plazo si el impacto positivo sobre el crecimiento y el empleo asociado a la devaluación, mencionado en el punto 6, se concentrara en la parte inferior de la escala de rentas.

Conclusiones

50. Sumando todas las medidas sugeridas por el Informe, cabe esperar que su impacto agregado sobre la capacidad redistributiva del sistema fiscal sea negativo, o, de otra manera, que la propuesta de reforma de la Comisión implique un aumento de la desigualdad de la renta tras la aplicación del sistema fiscal.

51. Si se quiere reducir, o neutralizar, la pérdida de capacidad redistributiva del sistema fiscal, deberá intervenir sobre el IRPF, única figura con una estructura de gravamen progresiva y potencial recaudatorio suficiente para alterar significativamente la distribución de la renta. La Comisión sugiere alcanzar la distribución de la renta que se desee actuando, sin más precisiones, sobre cuatro elementos del Impuesto: los tipos y tramos de la tarifa y las reducciones y deducciones para perceptores de rentas de trabajo.

¿Cómo influyen las propuestas de reforma en los costes de administración y cumplimiento del sistema tributario?

Una visión global de la revisión del sistema tributario

52. Hay que reconocer que el Informe tiene una vocación de revisión integral del sistema tributario español, lo que le lleva a repasar con mucha exhaustividad el diseño legal de prácticamente todas las figuras impositivas actualmente vigentes. Esta revisión está presidida, desde el principio, por un criterio de simplificación, si bien es cierto que fundamentalmente motivado por el objetivo de eliminación de gastos fiscales para cumplir con el compromiso, marcado como restricción, de garantizar la neutralidad recaudatoria. Además, aprovechando el proceso abierto, la Comisión plantea la necesidad de reestructurar formalmente los textos legales de los impuestos, destacándose el IRPF y el IVA como casos representativos de la maraña legislativa a que ha conducido la superposición de modificaciones legislativas a lo largo del tiempo.

53. Una consecuencia inmediata de esta simplificación y reestructuración de los textos legales de los impuestos debería ser una reducción de la complejidad del marco regulatorio del sistema tributario, lo que a su vez habría de redundar en una reducción de los costes de cumplimiento y de la litigiosidad generada por una normativa demasiado ambigua y sometida a amplia interpretación (Onrubia, 2010). Desde el punto de vista de la transparencia, es previsible que un sistema impositivo más sencillo y mejor estructurado sea más comprensible por los ciudadanos, lo que es esperable que contribuya a elevar la cultura fiscal y, derivadamente, la moral tributaria. Desde luego, un sistema tributario más simple y con mejor técnica legislativa también supondrá una reducción de los costes de administración, en la medida que los procesos de gestión, comprobación e inspección podrán ver reducidos sus tiempos de realización, con la consiguiente mejora de la productividad de los recursos públicos empleados en estas actividades.

54. No obstante, hay que hacer una salvedad cuando se relaciona la complejidad de los sistemas fiscales con la casuística de los tratamientos recogidos en las distintas figuras impositivas. En ocasiones, como ya se explicó en el punto 12, los tratamientos diferenciados responden a fundamentos de eficiencia o equidad, y no deberían ser

objetables. Aquí, la reforma debería ir encaminada, más bien, hacia la elección de los mecanismos menos distorsionantes para aplicar esos tratamientos. En otros casos, no obstante, estos regímenes especiales tienen su origen en la fase de redacción legal de las propuestas contenidas en los informes de reforma, en la que, por razones de mala técnica legislativa, se introducen diferencias de tratamiento fiscal no justificadas. La supresión de estas medidas sería un fruto aprovechable del proceso revisor propuesto en el Informe.

Consecuencias de las medidas de reforma propuesta sobre los costes de administración y cumplimiento

55. En el IRPF, las medidas tendentes a la simplificación pueden agruparse en torno a las siguientes categorías:

- La eliminación de supuestos de no sujeción, exenciones, gastos deducibles y reducciones aplicables tanto en la determinación de los rendimientos netos como en el cálculo de la base liquidable. Estas medidas, además de ampliar la renta efectivamente gravada, suponen una disminución de la casuística recogida en la Ley, lo que tiende a igualar los tratamientos recibidos por las distintas rentas con independencia de su origen. Su adopción favorece la reducción de costes administrativos, al hacer más sencillos los procesos de gestión e inspección, a la vez que contribuirá a disminuir las controversias interpretativas y la litigiosidad. Por el lado de los costes de cumplimiento, una simplificación de esta naturaleza conducirá a eliminar alternativas de planificación fiscal, lo que reducirá los tiempos de preparación de las declaraciones y los gastos en asesoramiento de esta naturaleza.
- El Informe se suma al clamor general favorable a la supresión del sistema de estimación objetiva en el IRPF (y de los regímenes especiales simplificado y del recargo de equivalencia en el IVA). Hay diversas razones para aplaudir esta propuesta, a la que ya nos hemos referido en los puntos 9 y 27. Aunque no puede afirmarse que los empresarios en régimen de estimación objetiva defrauden en el IRPF más que los que tributan en estimación directa (Domínguez Barrero *et al.*, 2013), estos sistemas indiciarios favorecen la extensión del fraude a otros participantes en los procesos de producción, distribución y consumo, así como a

otros impuestos. Además, estos regímenes introducen una inequidad evidente entre contribuyentes con la misma capacidad de pago, que en la actualidad ya no puede justificarse con base en la conveniencia de facilitar el cumplimiento tributario a empresas de pequeña dimensión. Aunque es verdad que la generalización del régimen de estimación directa obliga a los contribuyentes afectados a extender sus obligaciones formales y registrales, adaptándolas a las exigencias mercantiles de cualquier entidad societaria, estos costes no son inasumibles. Lo que sí es cierto es que esta medida tiene unas implicaciones muy relevantes sobre los costes de administración, que solo se apuntan en el Informe: modificar la organización de la actividad de comprobación e inspección, adaptándola a la complejidad de la estimación directa, con lo que esto supone en especialización y dotación de recursos humanos. Sin duda, pensamos que el éxito de una medida como esta dependerá, en gran medida, de la necesaria adaptación de los medios de la administración tributaria a este nuevo método de estimación.

- La supresión de tratamientos diferenciados relacionados con la integración y compensación de distintas categorías de rentas (agrupación de todas las rentas del capital en la base del ahorro, eliminación de las diferencias entre ganancias de capital derivadas de la transmisión de activos y el resto de ganancias, posibilidad de compensar pérdidas patrimoniales con rendimientos del capital positivos) facilita el esquema de liquidación del IRPF. Esta simplificación conduce a una minoración de los costes administrativos y de cumplimiento, por razones similares a las comentadas en el primer punto. Sin embargo, no podemos pasar por alto que algunas de estas medidas –especialmente, las relacionadas con la compensación de pérdidas patrimoniales– aumentarán los incentivos a la elusión fiscal, mediante la adopción de estrategias dirigidas a crear artificialmente pérdidas patrimoniales con objeto de ir difiriendo en el tiempo los pagos impositivos. En este sentido, su adopción debería acompañarse de un reforzamiento de las actuaciones inspectoras para controlar estas estrategias de elusión, con el consecuente incremento en los costes administrativos. Desde el punto de vista de los costes de cumplimiento, los contribuyentes con mayor capacidad económica se verán incentivados a una planificación fiscal más agresiva para aprovechar estas opciones, con costes elevados.

- La supresión de regímenes transitorios (ganancias y pérdidas patrimoniales, deducción por adquisición de vivienda habitual) sin duda generaría una deseable simplificación del IRPF, con una importante reducción de costes administrativos: la comprobación de hechos imposables con una referencia temporal antigua complica mucho las actuaciones de comprobación e inspección. Igualmente, los costes de cumplimiento se verían reducidos, en tanto que la aplicación generalizada de la normativa ordinaria del impuesto haría más sencilla su interpretación y la cumplimentación de las declaraciones.
- La simplificación del número de tramos de la tarifa que grava la base liquidable general del IRPF es una medida tradicionalmente considerada como simplificadora. Sin embargo, con los métodos actuales de declaración mediante programas informáticos de autoliquidación, la incidencia de esta medida sobre los costes administrativos y de cumplimiento parece poco relevante. En cuanto a sus efectos sobre la visibilidad, ya nos hemos pronunciado en el punto 20.
- El Informe formula una recomendación que representa la pervivencia de un precepto que, claramente, dificulta la comprensión del IRPF para los contribuyentes: el mantenimiento de los mínimos personales y familiares como deducciones de la cuota, si bien con un mecanismo de aplicación peculiar. Esta opción, implantada a partir de la reforma del Impuesto de 2006, suponía romper con la filosofía del Informe para la reforma del IRPF de 1998, que –a nuestro juicio, correctamente- articulaba los mínimos como reducciones de la base, al considerarlos como gastos que afectan a la capacidad de pago, limitando la renta de libre disposición de los hogares fiscales. Parece que la Comisión decide mantener el actual tratamiento en la cuota un poco a regañadientes, por motivos recaudatorios, a la vista de la recomendación del FMI (pág. 148). En cualquier caso, si se opta por la fórmula de la deducción en la cuota, debería evitarse el mecanismo actual de aplicación de mínimos aparentemente en la base del Impuesto, pero descontados al tipo mínimo de la tarifa, que no hacen más que confundir –¿intencionadamente?- al contribuyente.

56. En el Impuesto sobre Sociedades, las medidas simplificadoras se agrupan en torno a los siguientes puntos:

- La eliminación de regímenes especiales, como es el caso del de empresas de reducida dimensión, contribuye a simplificar una normativa ya de por sí bastante profusa, por la complejidad que la aplicación de este impuesto entraña. En la medida que el contenido de este régimen especial está orientado principalmente a la concesión de un tratamiento fiscal favorable, y no a la simplificación de las obligaciones formales, su supresión no aumentaría los costes de cumplimiento de las sociedades acogidas al mismo. En cambio, desde el punto de vista de los costes administrativos, y teniendo en cuenta el elevadísimo número de pequeñas sociedades que operan en el sector empresarial, su desaparición redundaría en un aumento de la productividad en las actividades de gestión, comprobación e inspección, al evitar una dualización en la práctica de la normativa del impuesto, con la consecuente especialización de los recursos humanos.
- La supresión con vocación cuasiuniversal de las exenciones, deducciones y bonificaciones contenidas en la actual regulación del Impuesto de Sociedades generaría una simplificación normativa evidente, con la consiguiente reducción de los costes administrativos, tanto por una mayor sencillez en las actuaciones gestoras y de inspección, como por la reducción previsible de la litigiosidad. Desde el lado de los costes de cumplimiento, la ausencia de estos tratamientos reduce las oportunidades de planificación fiscal, abaratando su factura. Sin embargo, como ya se ha señalado en otras secciones de este trabajo (en especial, en el punto 12), en algunos casos, el Informe no aporta argumentos ni evidencia empírica que apoye la proclamada superfluidad de estos incentivos fiscales.
- Una cuestión no tratada en el Informe tiene que ver con la aplicación internacional del IS y, más en concreto, con los precios de transferencia. Como es ampliamente conocido, los precios de transferencia son, posiblemente, el principal instrumento de elusión fiscal internacional, dada la dificultad de fijar adecuadamente su importe. La opción por la que se optó en España hace unos años, comprobación auditora con mero carácter informativo ante la administración tributaria, frente a la aplicación extensiva de los procesos de negociación arbitral entre empresas y administración, parece haberse convertido en un problema importante para una aplicación eficaz del Impuesto, generadora a su vez de una importante litigiosidad y notables retrasos recaudatorios (Onrubia, 2013). En relación con este tema, los

costes de cumplimiento para las sociedades no son en absoluto despreciables, incluso cuando no se adoptan estrategias de planificación fiscal agresivas, pues el recurso a las valoraciones de las firmas de auditoría son muy costosos para sociedades de pequeña y mediana dimensión.

- Desde una perspectiva de economía política de las reformas fiscales, no se puede ignorar que la reforma del IS aprobada en 2006 ya llevó a la práctica buena parte de las recomendaciones que ahora formula el Informe: la reducción progresiva del tipo general del 35 al 30% y la supresión paulatina de las deducciones. La primera medida se llevó efectivamente a cabo. En la segunda se terminó dando marcha atrás.

57. En el IVA, las propuestas simplificadoras realizadas por la Comisión pueden agruparse en torno a los siguientes puntos:

- La supresión de operaciones exentas –servicios públicos postales, entregas de sellos de correos, operaciones realizadas por colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales–, supondría una elevación de los costes administrativos, puesto que obligaría a extender las actividades de comprobación e inspección a estas operaciones. Igualmente, las empresas afectadas deberían asumir los costes de cumplimiento derivados de la tributación efectiva al IVA.
- La reorganización de tipos de gravamen entre los diferentes hechos imposables puede tener consecuencias simplificadoras, cuyo efecto principal creemos que estaría en la reducción de la litigiosidad, por los conflictos interpretativos, frecuentes en el IVA, sobre la aplicación de un tipo de gravamen u otro. La influencia sobre los costes de cumplimiento no parece, a priori, relevante, dado que esta reordenación podría suponer una simplificación de los procesos de facturación para algunas empresas.
- La supresión del régimen simplificado del IVA –en línea con la del régimen de estimación objetiva de rendimientos de actividades económicas en el IRPF– tendría unas consecuencias muy similares a las ya apuntadas en ese impuesto. Las empresas sometidas a este régimen deberían extender sus obligaciones contables y registrales hasta el grado de exigencia de las entidades sujetas al régimen ordinario. Esto supondría un aumento de la complejidad de los procesos de

gestión, comprobación e inspección de las mismas, con las implicaciones correspondientes en recursos de administración tributaria. Además, la especial naturaleza del IVA obligaría a realizar controles cruzados entre la totalidad de sujetos pasivos, en muchos casos teniendo en cuenta las limitaciones de los sistemas de gestión contable de muchos de ellos. Sobre estas necesidades de recursos, el Informe no se manifiesta, pues simplemente encuentra en la medida un aumento del cumplimiento tributario vía la eliminación de posibles estrategias de evasión, como es el caso de la emisión de facturas falsas por las empresas acogidas al régimen simplificado. En cuanto a los costes de cumplimiento, el Informe entiende, a nuestro juicio acertadamente, que esta adaptación de los sistemas contables constituye una modernización deseable de las empresas por razones de eficiencia.

- Por lo que respecta a la supresión del régimen del recargo de equivalencia, sus implicaciones sobre los costes de administración y cumplimiento no son tan claramente favorecedoras de la medida, como sucede con la supresión del otro régimen del comercio minorista. Hay que tener en cuenta que, con todos sus defectos, este régimen lo que hace es anticipar, a la fase previa a la de venta al consumidor final, la tributación por el valor añadido generado, vía el establecimiento de un sobre-tipo. De esta forma, la administración obtiene un volumen de recaudación de este sector, evitando tener que someter a control tributario pleno a muchas microempresas. En este sentido, la mayoría de los países de la Unión Europea aplican regímenes similares, si bien podrían establecerse limitaciones subjetivas más exigentes, si se considera que actualmente quedan dentro sujetos pasivos que podrían tributar razonablemente en el régimen ordinario. En este caso, se echa en falta un estudio más argumentado con implicaciones cuantitativas sobre lo que representan relativamente, en recaudación y valor añadido, las empresas acogidas al mismo. De nuevo, los costes de administración y de cumplimiento de pasar al régimen de tributación ordinaria a todas estas empresas se nos antojan muy elevados, sin unas ganancias potenciales de cumplimiento tributario voluntario.

58. Por supuesto, la supresión definitiva del IP y la reestructuración del ISD deben coadyuvar a reducir los costes de administración y cumplimiento tributario, sobre todo estos últimos. Pero eso no quiere decir que la eliminación del IP sea necesariamente una buena medida, como hemos argumentado en otras partes del trabajo (señaladamente, en el punto 41). También debe tenerse en cuenta que contar con un buen diseño y una buena gestión de la imposición patrimonial puede proporcionar valiosas mejoras en el control tributario, con el consiguiente impacto positivo en el grado de cumplimiento fiscal.

59. La valoración de la reordenación del mapa tributario de las comunidades autónomas desde el punto de vista del principio de sencillez tiene que ser positiva, ya que las propuestas de la Comisión se orientan a mitigar la dispersión normativa existente en ese ámbito. Otra cosa es el juicio que merezcan esas medidas desde la perspectiva del principio de autonomía financiera, del que nos ocupamos en la última sección del trabajo.

¿Se va a alterar la autonomía tributaria de las comunidades autónomas?¹

Medidas sobre los tributos cedidos

60. El Informe se ocupa, aunque no en profundidad, de algunas de las cuestiones relacionadas con la descentralización tributaria sobre las que se discute habitualmente en nuestro país. En primer lugar, reconoce, aunque solo al analizar el IRPF, la superioridad de la fórmula de los tributos cedidos con respecto a la alternativa de los impuestos autonómicos separados.

61. En cuanto a la ampliación o reducción de los tributos cedidos y de las competencias normativas sobre los mismos, el Informe se pronuncia explícitamente por el mantenimiento del porcentaje de cesión del IRPF y por el establecimiento de un límite superior al ejercicio por las comunidades autónomas de sus competencias respecto a la tarifa autonómica. Se trata de una restricción que hace dependientes a las comunidades de la tarifa que en cada momento decida fijar el Estado y que supone una intromisión innecesaria de este en la política tributaria autonómica.

Por lo que respecta a los impuestos patrimoniales, la Comisión propone, como ya se ha dicho, la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio, “estableciéndose las previsiones legales oportunas para que tampoco pueda ser establecido como impuesto propio por las Comunidades Autónomas” (pág. 240); una revisión del ISD en línea con lo sugerido en la literatura (Barberán Lahuerta et al., 2010), estableciéndose límites mínimos y máximos (estos últimos, nuevamente, discutibles) para el ejercicio de la capacidad normativa autonómica en la tarifa del impuesto; y la práctica eliminación, en su caso, gradual, de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, Operaciones Societarias y Actos Jurídicos Documentados.

En el ámbito del IVA, el Informe no descarta la fórmula de la atribución colectiva de competencias normativas en el IVA, y también sostiene que podrían regionalizarse los impuestos sobre el alcohol, el tabaco y las primas de seguros. A cambio, propone la

¹ Esta sección está basada en López Laborda y Zabalza (2014).

sustitución de los impuestos de matriculación (autonómico) y circulación (municipal) por un nuevo Impuesto sobre el Uso de Vehículos de Tracción Mecánica, de carácter ambiental, con regulación estatal y participación en su recaudación de municipios y comunidades autónomas.

62. El Informe reconoce la necesidad de mejorar la visibilidad de los impuestos autonómicos. Especialmente, para el IRPF, recomienda el envío por parte de la Administración a los ciudadanos de certificados que diferencien entre la cuota estatal y autonómica. Es mejor que nada, pero pensamos que es más adecuada la opción de los impresos separados y, en el IVA, la separación en factura del impuesto central y regional. En el caso del ISD, sí que se recomienda expresamente el establecimiento de “modelos que hiciesen transparente para el contribuyente la administración responsable de su fijación” (pág.249).

63. Como es sabido, desde los años ochenta, las comunidades autónomas gestionan en exclusiva, además de sus tributos propios, los impuestos cedidos de carácter patrimonial y las tasas sobre el juego. Esta gestión se viene realizando con una práctica ausencia de coordinación vertical, al haberse desentendido el Estado de esas figuras - no debe olvidarse, de su titularidad-, siendo la coordinación horizontal también bastante limitada. En el caso de los grandes impuestos cedidos parcialmente, el papel de las administraciones tributarias autonómicas se limita a la colaboración formal con la AEAT en materia de asistencia a los contribuyentes o intercambios de información. Se trata, pues, de un modelo fragmentado, en el que la integración efectiva de los diferentes niveles de administración tributaria es casi inexistente, más allá de los convenios de colaboración suscritos, limitados a aspectos esencialmente formales, o la participación de las comunidades en algunos órganos de gobierno, no ejecutivos, de la AEAT.

La Comisión se decanta por el mantenimiento del sistema existente, “sin perjuicio de los mecanismos de coparticipación establecidos o que puedan establecerse” (pág. 19) tras la evaluación del modelo de colaboración vigente. Nos parece una fórmula demasiado vaga, que parece conformarse con el insatisfactorio *statu quo*. Ahora bien, si la situación actual no es óptima, no es mejor la alternativa de descentralizar la administración de todo el sistema fiscal. Si las comunidades autónomas participan ya

en un porcentaje significativo de los tributos del Estado, también deben poder intervenir activamente en las tareas de administración tributaria, puesto que están directamente afectadas por los resultados de esa gestión. Desde hace tiempo se viene argumentando sólidamente la superioridad de las fórmulas de “administración tributaria integrada”, y no solo de los tributos cedidos, que tendría ventajas en términos de tratamiento uniforme de los ciudadanos en la aplicación de los impuestos, de reducción de costes de gestión, de mejor acceso a la información, de optimización de la administración de impuestos claramente interdependientes y de aumento de la visibilidad para los ciudadanos de la condición autonómica de buena parte de los tributos que soportan. Una fórmula adecuada de integración debería proporcionar mejoras de eficiencia significativas en cuanto a la utilización de los recursos humanos y materiales dedicados a la gestión del sistema tributario y a la lucha contra el fraude fiscal, que ahora son significativamente inferiores a los disponibles en los países más desarrollados de la Unión Europea (Onrubia, 2013). Se trata de encontrar fórmulas de diseño organizativo-institucional que incorporen mecanismos adecuados de coordinación e incentivos, de manera que sea factible conseguir una participación y colaboración efectiva de todos los niveles de administración (Onrubia, 2014).

Medidas sobre los tributos propios

64. El análisis que lleva a cabo la Comisión de los impuestos propios autonómicos es un tanto peculiar. Por un lado, se propone la supresión de los impuestos sobre emisiones de dióxido de carbono, por no ser el ámbito regional el adecuado para alcanzar la finalidad que persiguen esos tributos; finalidad que, en cierta medida, ya se atribuye además a un reformado Impuesto sobre Hidrocarburos.

Por otro lado, se recomienda la supresión de los cánones eólicos, de los impuestos sobre agua embalsada y de los impuestos sobre grandes superficies, por carecer de una auténtica justificación ambiental y, respecto de los últimos tributos, además, por distorsionar la unidad de mercado.

También se propone –por múltiples y, en algún caso, contradictorios motivos- la supresión del impuesto sobre depósitos bancarios, cerrando la posibilidad del establecimiento de impuestos autonómicos sobre ese hecho imponible.

Finalmente, se sugiere la conversión en tributos cedidos, para corregir la actual dispersión normativa, de los impuestos sobre vertidos de agua, sobre depósito e incineración de residuos y sobre emisiones atmosféricas distintas del dióxido de carbono. Bastante curiosamente, el Informe propone aplicar estos tributos cedidos en las comunidades que no los han establecido, y negociar en las restantes su introducción en sustitución de los actuales impuestos propios. El Informe también se refiere brevemente a los impuestos sobre bolsas de plástico desechables. Duda de su eficacia medioambiental, por lo que no considera oportuno extenderlos a todas las comunidades autónomas, pero tampoco los juzga merecedores de la condena que reserva a los otros impuestos supuestamente medioambientales citados más arriba.

También se recomienda ampliar la capacidad normativa autonómica respecto del establecimiento de copagos en servicios como la sanidad y la educación, respetando unos límites mínimos establecidos por el nivel central e integrando su “recaudación normativa” en los recursos del sistema de financiación. Y entiende que debería diseñarse un procedimiento para que el Consejo de Política Fiscal y Financiera pudiese juzgar “ex ante” si los tributos autonómicos respetan el principio de unidad de mercado y la prohibición de establecer tributos sobre hechos imponibles ya gravados por el Estado.

65. Vayamos por partes. Puede ser adecuada la conversión en cedidos o la integración en otros impuestos estatales de los tributos autonómicos sobre emisiones. Pero el Informe no explica por qué quiere aplicar esa misma solución a los impuestos sobre vertidos o sobre residuos. Además, el hecho de que la finalidad ambiental sea discutible no es motivo suficiente para limitar la autonomía tributaria regional, ni para hacerlo en unos impuestos (cánones eólicos, agua embalsada, grandes superficies), pero no en otros (bolsas desechables).

66. El argumento de la unidad de mercado debería utilizarse con cuidado porque, en caso contrario, se corre el riesgo de impedir el desarrollo por las comunidades autónomas de cualquier política pública diferenciada. Como explican Boadway y Shah (2009), el principio de unidad de mercado, o de eficiencia en el mercado común interior, requiere un flujo libre y sin distorsiones de bienes, servicios, capital y trabajo dentro del mercado nacional. Pero, en un Estado descentralizado, ese objetivo debe

compatibilizarse con la existencia de políticas regionales encaminadas a satisfacer las necesidades y preferencias diferenciadas de los residentes en cada jurisdicción. Para estos autores, el mínimo exigible a las regiones debería ser el principio de “tratamiento nacional”, de acuerdo con el cual, “cualquier política aplicada dentro de una jurisdicción tiene que aplicarse igualmente a todas las empresas e individuos implicados en transacciones en esa jurisdicción, con independencia de que sean o no residentes” (Boadway y Shah, 2009: 98-99). Esta es, también, la doctrina del Tribunal Constitucional español: “De esta manera, de acuerdo con la doctrina constitucional y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el fin último de una norma como el art. 9 c) LOFCA es la protección del mercado interior, lo que en materia tributaria impide en particular establecer medidas que fragmenten dicho mercado estableciendo diferencias entre residentes y no residentes en una Comunidad Autónoma sin que ello encuentre una justificación adecuada. En consecuencia, las Comunidades Autónomas pueden establecer tributos o medidas tributarias siempre que las mismas no resulten contrarias a las libertades de circulación, lo que sucederá cuando además de suponer un obstáculo a la libre circulación, no pueda ser justificada o, pudiendo serlo, resulte desproporcionada en relación con su finalidad” (STC 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 9). En buena medida, este es el enfoque que adopta la Ley 20/2013, de 9 de diciembre, de garantía de la unidad de mercado. Y ese principio de tratamiento nacional ya se respeta en los impuestos propios autonómicos.

Como hemos visto, el Informe aborda otro tema especialmente complejo, relacionado con el que acabamos de plantear: cómo asegurarse de que los tributos autonómicos respetan el principio de unidad de mercado. El sistema aplicado en la actualidad es el del control por el Tribunal Constitucional. Al tratarse de un juicio que implica complejas evaluaciones económicas, Boadway y Shah (2009) entienden que es probable que los tribunales no sean los más apropiados para hacerlo. No obstante, la propuesta de la Comisión no es mejor, ya que, dada la composición y funcionamiento del Consejo de Política Fiscal y Financiera, entrega todo el control al gobierno central.

67. Para terminar, no está clara la propuesta relativa a los copagos. Si la finalidad de este instrumento es, al menos en parte, proporcionar financiación adicional a las comunidades autónomas, no se entiende la recomendación de integrar ese recurso en

el sistema de financiación. Parece que la Comisión quiere que los copagos operen como los tributos cedidos, esto es, reduciendo las transferencias del Estado por el importe de su recaudación normativa, y atribuyendo solo a las comunidades como ingreso adicional la recaudación derivada del ejercicio por las mismas de sus competencias normativas.

Conclusiones

68. La conclusión de este repaso a las medidas contenidas en el Informe es que, de aplicarse, representarían una muy significativa reducción de la autonomía tributaria de las comunidades autónomas, en la dirección opuesta a la seguida desde la primera reforma del sistema de financiación autonómica, preocupada por fortalecer la autonomía y responsabilidad financiera regional. Además, algunas de las propuestas (como la supresión definitiva del Impuesto sobre el Patrimonio o los límites a los tipos marginales del IRPF) tratan de extender al ámbito autonómico, a nuestro juicio, indebidamente, algunas opciones fiscales que se recomiendan al nivel central con una base eminentemente ideológica.

Consideraciones finales

El Informe de la Comisión de Expertos está construido sobre dos premisas fundamentales, las cuales se convierten en los dos objetivos casi exclusivos que debe alcanzar la reforma fiscal que se propone: por un lado, asegurar la suficiencia recaudatoria del sistema fiscal, crucial para cumplir con los compromisos de consolidación fiscal asumidos por España, y por otro, estimular el crecimiento y la creación de empleo, lo que se lograría consiguiendo recaudar con menos desincentivos a la inversión y el ahorro.

Como aspectos positivos del Informe, sin duda hay que resaltar su vocación integral y exhaustiva en el repaso al sistema fiscal español que realiza, incluyendo las Cotizaciones Sociales y sin olvidar la incidencia de aquel en el nivel autonómico y, en menor medida, municipal. No obstante, también hay que decir que el tratamiento es enormemente asimétrico entre impuestos, siendo en algunos casos, como sucede con la fiscalidad internacional, ciertamente asistemático.

El Informe aborda las cuestiones clave de reforma presentes en la literatura y en la experiencia internacional: la discusión sobre el carácter dual del IRPF, la supresión de gastos fiscales en el IRPF y el IS, los tipos de gravamen, los métodos de estimación de las bases imponibles, el tratamiento de los gastos financieros en el IS, la ineficiencia recaudatoria del IVA, la introducción de gravámenes medioambientales, la devaluación fiscal o la recomposición del sistema fiscal entre imposición directa e indirecta. Sin embargo, se echa en falta una discusión previa, en cada cuestión, con el suficiente detalle de las principales alternativas de reforma disponibles en la literatura, especialmente las barajadas en los informes comparados más relevantes o en las propuestas tanto de instituciones nacionales como internacionales.

Las dos principales recomendaciones del Informe (además de la devaluación fiscal) encajan como un guante en la ortodoxia de las reformas fiscales. La primera es el desplazamiento de la carga desde la imposición directa hacia la indirecta. La segunda es la depuración de los gastos fiscales, que permitiría una reducción significativa de los tipos de gravamen en los impuestos directos. Según plantea la Comisión, este conjunto

de medidas debería garantizar la suficiencia del sistema fiscal y, a la vez, aumentar su sencillez y eficiencia. Ahora bien, como ya anticipaba la evidencia empírica disponible, los efectos estimados de la reforma propuesta sobre el crecimiento, el empleo y la recaudación son reducidos. El Informe apenas contiene medidas dirigidas a ampliar efectivamente las bases tributarias y, por tanto, a incrementar la capacidad recaudatoria del sistema fiscal.

Entre los aspectos negativos del Informe, llama poderosamente la atención cómo, a diferencia de lo que podemos encontrar en las tendencias actuales de reforma fiscal, el Informe deja en un segundo plano cualquier meta redistributiva del sistema tributario. La preocupación por la equidad se limita, y de forma subsidiaria, a recomendar el respeto de la igualdad de trato tributario en el diseño de las distintas figuras. En este sentido, podemos decir que el Informe pasa por alto la trascendencia que la literatura hacendística concede en la actualidad al denominado “trilema fiscal”: ¿se pueden alcanzar los tres principios tributarios fundamentales –suficiencia, justicia y crecimiento económico–, o hay que renunciar a alguno de ellos para poder asegurar los otros dos? Las tensiones recaudatorias, no solo generadas por la crisis económica, sino también fruto del envejecimiento poblacional y de la complejidad para gravar con generalidad los hechos imponible en un mundo cada vez más globalizado, pueden acabar exacerbando las desigualdades, a la vez que dificultando un crecimiento económico sostenido. Excluir las interrelaciones entre las tres metas no parece demasiado realista, incluso aceptando el establecimiento de una prelación entre principios. Las dos principales propuestas generales de reforma contenidas en el Informe –la devaluación fiscal y la alteración del tax-mix a favor de la imposición indirecta– constituyen en la literatura dos claros ejemplos de las interrelaciones presentes en este “trilema fiscal”, por lo que su ausencia de tratamiento resulta chocante. Y más todavía en una situación como la actual, en la que toda la evidencia coincide en señalar el fortísimo incremento de la desigualdad en nuestro país, sin parangón en el mundo desarrollado.

La aplicación del sistema tributario bajo criterios de generalidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias es, junto con la mencionada meta de justicia distributiva, el otro gran principio de reforma fiscal, en buena medida, arrinconado en el Informe.

Este, a nuestro juicio, insuficiente tratamiento del principio de sencillez administrativa afecta, en una doble vertiente, a las propuestas de la Comisión. En primer lugar, el enorme problema del fraude fiscal existente en España apenas si es tratado en el Informe. Desde hace ya tiempo, la literatura especializada en reformas tributarias viene destacando la relevancia de luchar contra el incumplimiento fiscal desde el propio diseño de las figuras impositivas, con el propósito de contar con impuestos más sencillos de aplicar y con menos posibilidades de ser evadidos o eludidos. En segundo lugar, el Informe parece olvidar los inevitables efectos que las medidas propuestas tendrían sobre los costes de administración y de cumplimiento del sistema fiscal. Este segundo aspecto es especialmente preocupante si se tiene en cuenta la posición relativa que ocupa España dentro de los países de nuestro entorno en recursos de administración tributaria por habitante.

Otro de los aspectos en los que el Informe se aleja más de lo que podríamos calificar como informes al uso en los principales países de la OCDE es la falta de estimaciones de los impactos económicos y recaudatorios de las propuestas contenidas en el mismo. Las dos únicas evaluaciones mencionadas en el Informe –la referida a la alteración del tax-mix y a la devaluación fiscal– son de carácter macroeconómico, y se limitan a aportar, en cada caso, una estimación de la variación en el PIB y en el nivel de empleo. Resulta llamativo que, en todo su contenido, el Informe no recoja una sola estimación sobre el coste o incremento recaudatorio de las medidas propuestas, o de algunas de ellas relativamente más sencillas de simular. Esta crítica debe ponerse en relación con la total ambigüedad cuantitativa que presentan las recomendaciones realizadas por la Comisión, lo que dificulta realizar cualquier cálculo, siquiera aproximado.

Referencias

- ADIEGO, M. y L. AYALA (2013): “La estructura de la desigualdad de la renta en el largo plazo”, *Revista de Economía Aplicada*, XXI (62): 5-35.
- ALBI, E. (2013): *Reforma fiscal*, Cizur Menor: Civitas.
- ALM, J. y S. SHEFFRIN (2013): “Can Tax Reform Solve the “Fiscal Trilemma”?, *Public Finance Review*, 41 (6): 711-720.
- ALMUNIA, M. y D. LOPEZ-RODRIGUEZ (2012): “The Efficiency Costs of Tax Enforcement: Evidence from a Panel of Spanish Firms”, *MPRA Paper*, 44153.
- ARRAZOLA, M., J. de HEVIA, D. ROMERO y J.F. SANZ SANZ (2014): “Efecto de los tipos marginales del IRPF sobre los ingresos fiscales y la actividad económica en España: un análisis empírico”, *Documentos de Trabajo*, 740, Madrid: FUNCAS.
- ATKINSON, A.B. y E. MARLIER, eds. (2010): *Income and living conditions in Europe*. Luxembourg: European Commission, Eurostat statistical books.
- AUERBACH, A., M. P. DEVEREUX y H. SIMPSON (2010): “Taxing Corporate Income”, en MIRRLEES, J. (pres.), S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES y J. POTERBA, eds. (2010): *Dimensions of Tax Design. The Mirrlees Review*, Oxford: Oxford University Press, pp. 837-893.
- AYALA, L. (2013): “Crisis económica y distribución de la renta: una perspectiva comparada”, *Papeles de Economía Española*, 135: 2-19.
- AYALA, L., R. MARTÍNEZ LÓPEZ y J. RUIZ-HUERTA (2013): “Desigualdad y redistribución en los países de la OCDE”, en J. EMBID, coord., *Informe sobre la desigualdad en España 2013*, Madrid: Fundación Alternativas, pp. 25-74.
- BARBERÁN LAHUERTA, M. Á., J. LÓPEZ LABORDA y M. MELGUIZO (2010): “Una propuesta de reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Cuadernos de Información Económica*, nº 217, pp. 37-45.
- BOADWAY, R. y A. SHAH (2009): *Fiscal Federalism. Principles and Practice of Multiorder Governance*, New York: Cambridge University Press.
- BONESMO FREDRIKSEN, K. (2012): “Income Inequality in the European Union”, *OECD Economics Department Working Papers*, 952, París: OCDE.
- BOSCA, J. E., A. DÍAZ, R. DOMÉNECH, J. FERRI, J., E. PÉREZ y L. PUCH (2010): A rational expectations model for simulation and policy evaluation of the Spanish economy, *SERIEs*, 1: 135-169.
- BRUNETTI, M. J. (2006): “The estate tax and the demise of the family business”, *Journal of Public Economics*, 90: 1975-1993.
- CANTÓ, O. (2013): “La capacidad redistributiva del sistema español de prestaciones e impuestos”, *Papeles de Economía Española*, 135: 140-152.
- COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL (2014): *Informe*, Madrid.

(<http://www.minhap.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>)

COMISIÓN EUROPEA (2013): “Tax Reforms in EU Member States 2013”, *European Economy*, 5.

(http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/european_economy/2013/pdf/ee5_en.pdf)

COMISIÓN EUROPEA (2014): *Common Tax Base*.

(http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm)

DE BARTOLOME, Ch. A. M. (1995): “Which tax rate do people use: Average or marginal?”, *Journal of Public Economics*, 56: 79-96.

DE LA FERIA, R. y B. LOCKWOOD (2010): “Opting for Opting In? An Evaluation of the European Commission’s Proposals for Reforming VAT on Financial Services”, *Fiscal Studies*, 31 (2): 171-202.

DÍAZ CARO, C. y J. ONRUBIA (2014): “Elasticidades de la renta gravable y costes de eficiencia en el IRPF dual”, mimeo.

DOMÍNGUEZ BARRERO, F., J. LÓPEZ LABORDA y F. RODRIGO (2013): “El hueco que deja el diablo: una estimación del fraude en el IRPF con microdatos tributarios”, *Documentos de Trabajo*, 728, Madrid: FUNCAS.

ESTELLER, Á. y J. M. DURÁN, dir. (2013): *Por una verdadera reforma fiscal*, Barcelona: Ariel.

FELDSTEIN, M. S. (1999): “Tax avoidance and the deadweight loss of the income tax”, *Review of Economics and Statistics*, 81(4): 674-680.

FMI (2013): “Taxing Times”, *Fiscal Monitor*, octubre 2013, Washington DC: FMI. (<http://www.imf.org/external/pubs/ft/fm/2013/02/pdf/fm1302.pdf>).

FMI (2014): “Fiscal Policy and Income Inequality”, *IMF Policy Paper*, 23, Washington, DC: FMI. (<http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2014/012314.pdf>)

FUNCAS (2010): “Claves actuales de la fiscalidad del futuro”, *Papeles de Economía Española*, 125-126.

FUNCAS (2014): “La fiscalidad en España: problemas, retos y propuestas”, *Papeles de Economía Española*, 139.

GASCÓN, J. (2013): *Diagnóstico y propuestas para una reforma fiscal*, Cizur Menor: Civitas.

GLAUBEN, T., M. PETRICK, H. TIETJE y C. WEISS (2009): “Probability and timing of succession or closure in family firms: a switching regression analysis of farm households in Germany”, *Applied Economics*, 41 (1): 45-54.

GONZÁLEZ-PÁRAMO, J. M. y J. F. SANZ SANZ (2004): “Evaluando reformas fiscales mediante el coste marginal de los fondos públicos”, Bilbao: Fundación BBVA.

- HUERGO, E. y L. MORENO (2014): "National or international public funding? Subsidies or loans? Evaluating the innovation impact of R&D support programmes", *MPRA Paper* nº 54218.
- ITO, K. (2014): "Do Consumers Respond to Marginal or Average Price? Evidence from Nonlinear Electricity Pricing", *American Economic Review*, 104(2): 537-63.
- LAMBERT, P. J. (1993): *The Distribution and Redistribution of Income. A Mathematical Analysis*, 2ª ed., Manchester: Manchester University Press; versión española, *La distribución y redistribución de la renta*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1996.
- LÓPEZ LABORDA, J. (2014): "Tres reflexiones sobre la reforma fiscal: fraude, desigualdad y descentralización", *Cuadernos*, 12, Madrid: Círculo Cívico de Opinión, pp. 25-36.
(<http://www.circulocivicodeopinion.es/download/pdf/CUADERNOS%2012%20pdf%20para%20web.pdf>)
- LÓPEZ LABORDA, J. y E. SANZ ARCEGA (2012): "Las preferencias por la Redistribución: Teoría y Evidencia para España", *Documentos de Trabajo*, FUNCAS, nº 699.
- LÓPEZ LABORDA, J. y A. ZABALZA (2014): "A vueltas con la autonomía tributaria", *Papeles de Economía Española*, 142, en prensa.
- MIRRLEES, J. (pres.), S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES y J. POTERBA, eds. (2010): *Dimensions of Tax Design. The Mirrlees Review*, Oxford: Oxford University Press.
- MARÍN, M., dir. (2013): *Una reforma fiscal para el crecimiento y el empleo*, Madrid: FAES.
- MIRRLEES, J. (pres.), S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES y J. POTERBA (2011): *Tax by Design. The Mirrlees Review*, Oxford: Oxford University Press; versión española, *Diseño de un sistema tributario óptimo. Informe Mirrlees*, Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, 2013.
- OCDE (2012): "Less Income Inequality and More Growth – Are they Compatible?", *OECD Economics Department Working Papers*, 924, 925, 926, 927, 928, 929, 930, París: OCDE.
- OCDE (2014a): Automatic Exchange of Financial Account Information. Background Information Brief, París: OCDE.
([http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Automatic Exchange of Financial Account Information Brief.pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Automatic%20Exchange%20of%20Financial%20Account%20Information%20Brief.pdf))
- OCDE (2014b): *Measuring R&D Tax Incentives*.
<http://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats.htm>.
- ONRUBIA, J. (2010): "Reflexiones sobre la eficacia de la administración tributaria y la complejidad de los sistemas fiscales", *Papeles de Economía Española*, 125/126: 349-352.
- ONRUBIA, J. (2013): "La reforma de la administración tributaria: mitos y realidades" en A. Esteller-Moré y J. M. Durán-Cabré (Dir.), *Por una verdadera reforma fiscal*, Ed. Ariel.

- ONRUBIA, J. (2014): “¿Cómo gestionamos los impuestos en un Estado descentralizado?”, *Papeles de Economía Española*, 142, en prensa.
- ONRUBIA, J., F. PICOS y M.C. RODADO (2014): “Rethinking the Pfähler-Lambert decomposition to analyse real-world personal income taxes”, *International Tax and Public Finance*, DOI 10.1007/s10797-014-9316-1, pendiente de publicación.
- ONRUBIA, J. y M. C. RODADO (2014): “Análisis de la presión fiscal por niveles de renta en España, 2009-2011”, *Informes de Investigación de Oxfam Intermón*, próxima publicación.
- OSTRY, J. D., A. BERG y C. G. TSANGARIDES (2014): “Redistribution, Inequality, and Growth”, *IMF Staff Discussion Note*, 14/02.
(<http://www.imf.org/external/pubs/ft/sdn/2014/sdn1402.pdf>)
- PIJOAN-MAS, J. y V. SÁNCHEZ-MARCOS (2010): “Spain is Different: Falling Trends of Inequality”, *Review of Economic Dynamics*, 13: 154-178.
- PIKETTY, T. y E. SAEZ (2013): “Optimal Income Labor Taxation”, en A. J. AUERBACH, R. CHETTY, M. FELDSTEIN y R. SAEZ, eds., *Handbook of Public Economics*, vol. 5, Amsterdam: North-Holland, pp. 391-474.
- RAWDANOWICZ, L., E. WURZEL y A. CHRISTENSEN (2013): “The Equity Implications of Fiscal Consolidation”, *OECD Economics Department Working Papers*, 1013, París: OCDE.
- REINO DE ESPAÑA (2014): *Actualización del Programa de Estabilidad 2014-2017*.
(<http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/ACTUALIZACION.pdf>)
- SAEZ, E., J. SLEMROD y S. H. GIERTZ (2012): “The Elasticity of Taxable Income with Respect to Marginal Tax Rates: A Critical Review”, *Journal of Economic Literature*, 50 (1): 3-50.
- SANZ SANZ, J. F. (2013): “Los costes de la imposición: un sistema fiscal eficiente para una economía en crecimiento”, en M. MARÍN, dir., *Una reforma fiscal para el crecimiento y el empleo*, Madrid: FAES, pp. 11-44.
- SANZ SANZ, J. F., D. ROMERO y B. BARRUSO (2011): “Imposición efectiva sobre las rentas del capital corporativo: medición e interpretación”, *Estudios de la Fundación, Serie Análisis*, Madrid: FUNCAS.