

EL ESTADO DEL BIENESTAR: ALGUNAS PROPUESTAS DE FINANCIACIÓN

AUTOR: EDUARD HERNÁNDEZ ROTLLAN

TUTOR: ALBERTO NAVARRO GARCÍA

FACULTAT DE DRET

GRAU EN DRET

CONVOCATORIA: CURSO 2014/2015 (JUNIO)

Índice abreviaturas utilizadas

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria
AIREF: Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal
BCE: Banco Central Europeo
BOE: Boletín Oficial del Estado
CCAA: Comunidades Autónomas
CDI: Convenios de Doble Imposición
CE: Constitución Española de 1978
CNMV: Comisión Nacional del Mercado de Valores
CNMC: Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia
CP: Código Penal
DOGC: Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya
DOUE: Diario Oficial de la Unión Europea
EEUU: Estados Unidos de América
EP: Establecimiento Permanente
ETVE: Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros
FATCA: *Foreing Account Tax Compliance Act*
FMI: Fondo Monetario Internacional
IAI: Intercambio Automático de Información
IBI: Impuesto sobre Bienes Inmuebles
IGAE: Intervención General de la Administración del Estado
IHE: Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado
IIIE: Impuestos Especiales
INE: Instituto Nacional de Estadística
IP: Impuesto sobre el Patrimonio
IPC: Índice de Precios al Consumo
IRPF: Impuesto sobre la Rentas de las Personas Físicas
IS: Impuesto sobre Sociedades
ISD: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ITPAJD: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentales
IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido
LOFCA: Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas
LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LOEPSF: Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera

LOMCE: Ley Orgánica 8/2013, de 9 de diciembre, para la mejora de la calidad educativa

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

ONG: Organización no Gubernamental

ONIF: Oficina Nacional de Investigación contra el Fraude

ONFI: Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional

PGE: Presupuestos Generales del Estado

PIB: Producto Interior Bruto

PYME: Pequeña y Mediana Empresa

SICAV: Sociedad de Inversión de Capital Variable

SVA: Servicio de Vigilancia Aduanera

TGSS: Tesorería General de la Seguridad Social

TIC: Tecnologías de la información y de la comunicación

TC: Tribunal Constitucional

TS: Tribunal Supremo

UDEF: Unidad central de Delincuencia Económica y Fiscal

UE: Unión Europea

Índice

| | |
|--|-----------|
| Introducción..... | 3 |
| | |
| CAPÍTULO I: ANÁLISIS DE LA SITUACIÓN ACTUAL DEL ESTADO DEL BIENESTAR..... | 7 |
| 1. Antecedentes y Cuestiones previas..... | 7 |
| 2. Los pilares del Estado del Bienestar..... | 13 |
| a) Sanidad..... | 16 |
| b) Educación..... | 17 |
| c) Sistema de Pensiones..... | 19 |
| d) Bienestar social. Servicios sociales. Dependencia..... | 20 |
| | |
| CAPITULO II. ALGUNAS PROPUESTAS PARA GARANTIZAR LA FINANCIACIÓN DEL ESTADO DEL BIENESTAR..... | 22 |
| 1. Reforma del sistema tributario español..... | 25 |
| 2. La lucha contra el fraude y la evasión fiscal, la economía sumergida y la elusión fiscal..... | 39 |
| a) El fraude y la evasión fiscal..... | 41 |
| b) La economía sumergida..... | 49 |
| c) La elusión fiscal..... | 51 |
| 3. Reforma de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y del sistema de gestión tributaria..... | 56 |
| 4. Otras posibles medidas..... | 63 |
| a) Legalización de la prostitución y las drogas blandas..... | 63 |
| b) Construir una verdadera consciencia fiscal en España..... | 66 |

| | |
|------------------------------|----|
| Conclusiones..... | 68 |
| Bibliografía consultada..... | 73 |
| Anexos..... | 79 |

Introducción

El objetivo principal de este trabajo es determinar si el actual Estado del Bienestar en España es sostenible a largo plazo. Para conseguir que lo sea, se apuntaron una serie de propuestas de financiación, enfocadas, no a proceder a realizar más recortes en el gasto público (y ajuste fiscal), sino atacar la otra vertiente del presupuesto público, la de los ingresos, propugnando un aumento de la recaudación fiscal de la Hacienda Pública del Estado español. Todo esto con la finalidad de sostener financieramente nuestro modelo de Estado del Bienestar y frenar el desmantelamiento al cual se ha visto y se ve sometido.

La visión del neoliberalismo y de los sectores conservadores que ostentan el poder en la Unión Europea (UE, en adelante), es que el modelo de bienestar vigente, de protección social, es insostenible, no financiable y no viable económicamente en la tesitura en la que nos encontramos. Dichos grupos, según RODRIGUEZ PRIETO y FLORES ANARTE (2014)¹, abogan por “*su progresiva reorganización o conversión en Estados progresivamente asistenciales*”, limitando, en mi opinión, la prestación de servicios públicos. El mantenimiento del Estado del Bienestar, a mi juicio, es el único sistema mediante el cual se pueden mitigar las diferencias en la distribución de la renta y las desigualdades sociales existentes en España (que conllevan pobreza y exclusión social), con el objetivo de preservar la cohesión social. La desigualdad se ha ampliado como consecuencia de la precarización del trabajo, provocado por el incremento del desempleo y el deterioro de las condiciones laborales (bajada de salarios, disminución de derechos laborales; etc.). El estado social constituye el único freno a posibles movimientos contestatarios del *estatus quo*, surgidos de unas clases medias (sustento de las democracias occidentales), muy perjudicadas, en mi opinión, por las medidas de austeridad (caída notoria en la calidad y número de servicios públicos, y las prestaciones sociales) y por la subida generalizada de impuestos (presión fiscal).

Vivimos momentos excepcionales, en los que las expectativas de los jóvenes no son nada alentadoras. Por primera vez en décadas, parece que las nuevas generaciones vivirán peor que sus predecesoras (mal síntoma para el avance generacional imprescindible para el buen devenir de una sociedad). La crisis económica y financiera en la que estamos inmersos desde el año 2008, llamada “la gran recesión”, es también una crisis política e institucional, de valores y de la moral social. Precisamos cambios, en mi opinión, importantes, y a poder ser pronto. A mi juicio, hay que ser realista, vivimos en un orden mundial injusto e inmoral, que gira en torno al capital internacional, organismos como el Fondo Monetario Internacional (FMI, en adelante) y el Banco

¹ Rodríguez Prieto, R., y Flores Anarte, L. (2014). “¿Fin del Estado Social?: Un análisis de la constitucionalización del principio de estabilidad presupuestaria”, en Adame Martínez, F. y Ramos Prieto, J.: *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, pág. 3197.

Mundial, defienden más al capital financiero y a los bancos, que a los ciudadanos. Únicamente mediante una estrategia conjunta a nivel internacional se puede cambiar o redefinir un sistema económico que da síntomas de agotamiento. En mi opinión, debemos reflexionar sobre quien queremos que guíe el destino de nuestras sociedades, si el capital financiero o los ciudadanos, si las élites o las grandes mayorías o si los mercados o los Estados. En este sentido, NAVARRO LÓPEZ (2012)² sostiene que “*La economía está en manos de una oligarquía financiera, esto trae como resultado un alto endeudamiento, un empleo bajo mínimos y un debilitamiento del estado del bienestar, en definitiva de la calidad de vida de las personas, con el consiguiente aumento de la pobreza y las desigualdades; un mundo en el que disminuye la representatividad de las instituciones democráticas y la voz de la ciudadanía pierde su fuerza*”.

También en España, algunos de nuestros gobernantes, han reprochado que los sucesivos ejecutivos han gastado más de lo que teníamos, inculcándonos que nuestro Estado tiene un problema de gasto público, reflejado en el déficit, que necesita ser recortado imperiosamente para alcanzar la consolidación fiscal (equilibrio entre ingresos y gasto público) propugnada desde la UE. Aducen que estamos indefectiblemente abocados a la austeridad fiscal y a los sacrificios sociales que comportan los recortes de gasto público, porque se ha gestionado, en mi opinión, con cierta irresponsabilidad, lo que ha conllevado, por ejemplo, el alto grado de endeudamiento. Quizá sí, no sólo los que nos gobiernan nos han llevado aquí, sino que cada uno de nosotros tiene, aunque sea ínfima, una pequeña parte de responsabilidad, aunque, no deja de ser menos cierto que las élites y nuestros gobernantes, con una corrupción sin parangón, han influido en provocar la situación actual. Además, en España, se ha producido una privatización de las ganancias y una socialización de las pérdidas³.

Una de las recetas para paliar los efectos de la gran recesión, en la UE, fue diseñada por Alemania y por la Troika (FMI, Banco Central Europeo y la Comisión Europea). Dicha pretendida solución consiste en el mecanismo de la consolidación fiscal (recortes de gasto público combinados con aumentos de impuestos para reducir los enormes déficits públicos existentes, con el objetivo de llegar al equilibrio presupuestario), y en reformas estructurales (para alcanzar los recortes, como, por ejemplo, reformar el mercado laboral para abaratar despido y facilitararlo). Todo esto a pesar

² Navarro, V. y Torres López, J. (2012): *Los amos del mundo. Las armas del terrorismo financiero*. Barcelona: Espasa Libros. Contraportada-resumen.

³ Se han concedido ayudas al sistema financiero español, que ascienden a más de 100.000 millones de euros. Según el *Informe de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC) sobre ayudas públicas en España – 2014*, <http://www.cnmc.es/Portals/0/Notas%20de%20prensa/INFORME_CNMC_%20AYUDAS_%20PUBLICAS_%202013-2014.pdf> (consultado por última vez el 23 de marzo de 2015), la cifra es de 141.395 millones de euros (71.969 millones en activos garantizados y 69.426 millones en recapitalización y rescate de activos deteriorados). Conforme al Tribunal de Cuentas, en el *Informe de fiscalización de la legalidad de las actuaciones del FROB, el FDG y el Banco de España, relacionadas con la reestructuración bancaria (2009-2012)*, la cifra total asciende a 107.914 millones de euros. Por último, la Comisión Europea estima las ayudas totales en 81.400 millones (41.300 de rescate europeo, junio 2012).

de que al otro lado del Atlántico, en los Estados Unidos de América (EEUU, en adelante) origen primero de la crisis, optaron por una estrategia distinta⁴.

Muy a pesar de los dirigentes políticos que defendían las políticas de austeridad, se ha demostrado la irracionalidad e ineficacia de las mismas, que han causado una profundización de la contracción económica y un aumento significativo del paro, y ha llevado a la UE y la zona euro al estancamiento económico. Cinco años y cinco rescates después (dos de Grecia, Irlanda, Portugal y Chipre), sin contar con el rescate financiero español de junio de 2012, y a la espera del tercer rescate de Grecia, el término Troika parece maldito especialmente en la Europa del Sur. Parece lógico, para cualquier economista, que presionar sobre una economía que ahorra (para desendeudarse) pero no invierte (ni consume), reduciendo el gasto público, agrava la situación. La iniciada en 2008 ha sido una crisis de demanda, cuyas recetas clásicas de carácter keynesiano para solucionarlas consisten básicamente en estimular la misma (recetas que tampoco funcionaron de 2008 a 2010, con incrementos insostenibles de gasto, que provocaron unos déficits públicos de dos dígitos). Por el contrario, se han aplicado recetas para solucionar una crisis de oferta (austeridad, reformas estructurales y reducción de los déficits públicos) a un choque producido en mayor medida en la demanda. Tal como afirma STIGLITZ (2014)⁵: *“La austeridad ha fracasado. Pero sus defensores están dispuestos a cantar victoria sobre la base de la evidencia más débil posible: la economía ya no se está hundiendo; por tanto, ¡la austeridad debe estar funcionando! Pero si ese es el punto de referencia, podríamos decir que saltar desde un acantilado es la mejor manera de bajar de una montaña; al fin y al cabo, ya se ha dejado de caer”*. Desde mi perspectiva, el autor se refiere a que efectivamente hemos dejado de caer, registramos cifras positivas de crecimiento en 2014, pero estamos en el fondo del precipicio, la cuestión crucial es cómo remontamos, de qué forma salimos de esta situación.

Según FONTANA LÁZARO (2013)⁶: *“si la austeridad no es el camino correcto para conseguir reemprender el crecimiento, ¿A qué se debe la fijación de los políticos en mantenerla?”* Como finalidad última el autor apunta que: *“se pretende debilitar al movimiento obrero como parte de una estrategia a largo plazo para dismantelar el estado del bienestar”*, lo que significa, en mi opinión, disminuir de forma progresiva, pero sin retorno, el tamaño del Estado. La austeridad por definición no es mala. Bien entendida consistiría en la racionalización y fiscalización del gasto público, gastar el dinero que es de todos de manera eficaz (sin sobrecostes, sin corrupción, sin

⁴ Si bien las mismas recetas no son aplicables a zonas geográficas con idiosincrasias distintas. En los EEUU se optó por un rescate inmediato de las entidades financieras (ya devuelto), liquidando las que no eran viables, y por una política monetaria expansiva, junto con una reducción del déficit aplicada a partir de que se registraron tasas positivas de crecimiento; entre otras. El resultado, los EEUU crecen a un ritmo del 2,4% del Producto Interior Bruto (PIB, en adelante) anual en 2014, según el US Bureau of Economic Analysis, frente al 0,9% registrado en la zona euro en el mismo periodo, conforme a datos de Eurostat.

⁵ Stiglitz, J.E. (26/09/2014). Los zombis de la austeridad europea. *Project Syndicate*.

⁶ Fontana y Lázaro, J. (2013): *El futuro es un país extraño*. Barcelona: Ediciones Pasado&Presente, pág.61.

despilfarro...), tal como propugna el art. 31.2 de la Constitución Española de 1978 (en adelante, CE)⁷. El problema es cómo se aplica la austeridad, sobre qué partidas y sobre qué ámbitos del Presupuesto. En este sentido FONTANA LÁZARO⁸ manifiesta que: “*lo que los ciudadanos españoles pagan hoy con recortes, paro y sacrificios son las deudas gigantescas de unas entidades financieras que comprometieron sus recursos en inversiones de riesgo para poder repartir beneficios y comisiones a sus dirigentes y a unos cómplices políticos que primero les dejaron hacer y después aceptaron que fuese el estado quien asumiese el problema de bancos y cajas, pero no el de los millares de familias que han sido desahuciadas en cuanto la crisis engendrada por los especuladores les ha dejado sin recursos para pagar su hipoteca*”.

En otro orden de cosas, cabe señalar que para disponer de un buen Estado del Bienestar precisamos de un buen modelo fiscal. La frase de Oliver Wendell Holmes, es crucial para entender el planteamiento que se quiere llevar a cabo: “*Taxes are the price we pay for a civilized society*”⁹. Se trata de una sentencia categórica para tomar conciencia del significado del sistema fiscal. Nos denota que los tributos son la principal herramienta para organizar la vida civilizada en nuestras sociedades. Todos los ciudadanos pagamos impuestos de algún tipo en nuestra vida cotidiana y nos beneficiamos, en mayor o menor medida del gasto público. España ha vivido desde el inicio de la gran recesión en 2008, una crisis fiscal sin precedentes, en la cual se ha producido un desplome de la recaudación tributaria, acompañado de un recorte significativo del gasto social, especialmente en sanidad y educación (destacar que las partidas de prestaciones por desempleo y pensiones han aumentado).

Si queremos establecer y gozar de unos servicios públicos de calidad, que satisfagan nuestras necesidades, requerimos un buen sistema tributario, para financiarlos de forma suficiente y estable. Es por ello, que alguna de las cuestiones a las que se pretende responder con este trabajo, planteadas ya por algunos autores¹⁰, son tales como, “*¿Que iniciativas debemos adoptar para salvar el Estado de Bienestar?, ¿De qué forma reformamos el sistema fiscal español para disponer de una fiscalidad justa y suficiente, con la que obtengamos una estabilidad en los ingresos públicos, que acabe con el fraude y la elusión en el pago de los impuestos?*”.

⁷ Según el art. 31.2 de la CE: “*El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía*”.

⁸ Fontana y Lázaro, J. (2013): *op. cit.*, págs. 65-66.

⁹ *Los impuestos son el precio que pagamos por la Civilización* (vida civilizada). Discurso de Oliver Wendell Holmes, juez del Tribunal Supremo de los EEUU, en 1904.

¹⁰ Braña, F.J., Alonso, N., Cruzado, C., Díaz de Sarralde, S., Mollinedo, J.M. (2014): *¿Qué hacemos con los impuestos?* Madrid: Ediciones Akal, pág. 4.

CAPITULO I. ANÁLISIS DE LA SITUACIÓN ACTUAL DEL ESTADO DEL BIENESTAR

1. Antecedentes y Cuestiones Previas

En primer término se procede a realizar un análisis breve de la situación macroeconómica de España, relacionándola, como no podría ser de otra forma con la coyuntura económica europea. El 2014 ha sido el año en que se ha dejado atrás la recesión económica con un crecimiento del 1,4% del PIB¹¹. Como observa en los datos disponibles¹², aún estamos por debajo en cifra de PIB que la registrada en 2007, eso significa que aún no nos hemos recuperado en términos de riqueza generada. En 2015, gracias a la caída del precio del petróleo y la depreciación de la moneda única europea (que implica una mejora de las exportaciones y una menor factura energética), el repunte del PIB puede alcanzar el 2,8%¹³.

Centrándonos en la UE, y concretamente en la economía de la zona euro, ésta se encuentra atrapada en un escenario de bajo crecimiento, prácticamente estancada, no en la periferia sino los estados centrales. Así, por ejemplo en 2014, Francia creció al 0,2%, Italia decreció un -0,4%, y en Alemania se experimentó un incremento del 1,6%¹⁴. En 2014, la tasa de incremento media del PIB en la zona euro, se situó, en el 0,9%¹⁵. El año 2014 podríamos decir que fue el último año del período de 7 años de vacas flacas en España, 2008-2014, y que a partir 2015 debería mejorar el escenario e iniciar el periodo de 7 años de vacas gordas.

En segundo término, se debe hacer referencia al escenario de estancamiento (incluso bajada) de precios. El dato del Índice de Precios al Consumo (IPC, en adelante) interanual a finales de 2014 se situado en el -1%¹⁶. El dato de IPC interanual en abril 2015 sitúa los precios en el -0,6%. Este dato no necesariamente es negativo, ya que supone un aumento de la renta disponible para familias y empresas, pero perjudica al desendeudamiento, y pone en peligro los salarios y los márgenes de las empresas. En una economía sana tiene que existir una inflación moderada. A esto

¹¹ Crecimiento primer trimestre 2015 0,9% del PIB, 2,6% interanual. Catalunya crecimiento del 1,5% en 2014. Datos INE. <<http://www.ine.es/>> (consultado por última vez el 8 de mayo de 2015).

¹² Para más información consultar el Anexo I – a) Situación Económica, gráficos 1 y 2, de este trabajo.

¹³ Boletín Económico, Informe Trimestral de la Economía Española. Banco de España, 03/2015. <<http://www.bde.es/f/webbde/SES/Secciones/Publicaciones/InformesBoletinesRevistas/BoletinEconomico/15/Mar/Fich/be1503.pdf>> (consultado por última vez el 17 de abril de 2015).

¹⁴ Datos del primer trimestre de 2015, según Eurostat, Francia 0,6% trimestral (0,7% anual); Alemania 0,3% trimestral (1% anual); Italia 0,3% trimestral (0% anual).

¹⁵ Crecimiento en 2013 del -0,5% y en 2012 del -0,8%. Datos procedentes Eurostat: <<http://ec.europa.eu/eurostat>> (consultado por última vez el 15 de marzo de 2015). Crecimiento primer trimestre 2015 0,4% trimestral (1,0% anual); UE-28 0,4% trimestral (1,4% anual). EEUU 0,1% trimestral, 3% anual.

¹⁶ Instituto Nacional de Estadística (INE). <<http://www.ine.es/>>. (consultado por última vez el 2 de mayo de 2015). Si bien el último dato es del -0,6%, la inflación subyacente se sitúa en el +0,3%.

conviene añadirle que los tipos de interés de la zona euro se encuentran prácticamente en el 0% (0,05% tipo interés oficial BCE).

España tiene varios problemas estructurales que suponen un lastre para la recuperación incipiente que se está produciendo a nivel macro. En primer lugar, el elevado nivel de desempleo, que constituye la principal orna en el zapato de la economía española y el reto más grave al que se enfrenta España. Se debe poner en consideración que la prestación por desempleo también supone un importante gasto para el Estado, cuya partida ascendía de media, en estos años, a los 30.000 millones de euros anuales. Para 2015, la partida asciende a los 25.300 millones de euros aproximadamente¹⁷. En 2013 la tasa de paro se situó sobre un 25,73% de la población activa. En 2014, la tasa se ha rebajado, pero aún se sitúa en un 23,7%¹⁸. El último dato, de marzo de 2015 lo sitúa en el 23,78%, 5.444.600 de personas en situación de desempleo, con 17.454.800 de personas ocupadas. España duplica la tasa media de paro de la zona euro (situada en el 11,2%), en relación a ciertos países como Alemania o Austria, la cuadriplica, con arreglo a datos de Eurostat. Las cuestiones que se plantean son: ¿Cuántos años tardaremos en reducirla? Además, el dato más preocupante de todos, si cabe, es el desempleo juvenil (menores de 25 años), que asciende a más del 55%. En adición se observa que los parados de larga duración (llevan más de dos años en paro y que no reciben prestación) suponen un 42,5% del total, asimismo como que, la tasa de temporalidad es de un 24,6% y el trabajo a tiempo parcial supone el 15% del total¹⁹.

Los datos muestran que existe un excedente de fuerza de trabajo, de población activa, debido al exceso de capacidad productiva. Todos estos factores derivan en graves problemas existentes en nuestro país, tales como, la subocupación (provocada por la sobrecualificación), la precariedad, la temporalidad, el trabajo a tiempo parcial no voluntario, la brecha salarial entre hombres y mujeres, y la disminución de la protección del trabajador. A todos estos es preciso sumarle un problema de dualidad (extrema) entre los trabajadores fijos, que gozan aun de una alta protección, y unos trabajadores eventuales con una protección mínima, y otro endémico de productividad²⁰.

¹⁷ PGE 2015. Disponibles en: <<http://www.sepg.pap.minhap.gob.es/Presup/PGE2015Ley/MaestroDocumentos/PGE-ROM/MnSerieRoja.htm>> (consultado por última vez el 16 de abril de 2015).

¹⁸ Encuesta Población Activa (EPA) cuarto trimestre 2014. <http://www.ine.es/prensa/epa_tabla.htm> (consultado por última vez el 3 de marzo de 2015). El dato a finales de 2007 era del 8,57%.

¹⁹ Datos procedentes de la Encuesta de Población Activa (EPA) del primer trimestre de 2015. Para más información consultar la publicación trimestral de los datos por parte del INE. <<http://www.ine.es/>> (consultado por última vez el 8 de mayo de 2015).

²⁰ También cabe apuntar que en España existe un problema no resuelto de horarios trabajo, de conciliación de la vida laboral y la familiar. Se ha de proceder a reflexionar sobre horarios laborales, ajustarlos a los europeos, con la finalidad de aumentar la competitividad de nuestra economía y de nuestros trabajadores.

La reforma laboral²¹ iniciada en 2010, ha conllevado el abaratamiento del despido, la bajada de los salarios²² (con la consiguiente pérdida de poder adquisitivo²³) y la precarización del empleo. Tan solo ha traído consigo destrucción de más empleo y no han solucionado los problemas estructurales de nuestro mercado de trabajo. Nos encaminamos, en mi opinión a un desempleo estructural alto, provocado por varios factores, entre ellos, los avances tecnológicos y el exceso de población activa²⁴. A mi modo de ver, la única solución plausible se trata del reparto del tiempo de trabajo. Resulta ineludible disminuir la alta cifra de desempleo, y la única alternativa que parece alcanzable es el reparto del tiempo de trabajo, comportando un aumento del trabajo a tiempo parcial.

En segundo lugar, el otro gran lastre de nuestra economía es el alto nivel de endeudamiento tanto público como privado. La deuda total de la economía española a finales de 2014, sin contar la del sector financiero (aprox. 300.000 millones de euros) asciende a 2,82 billones de euros²⁵. En el año 2014 la deuda pública española alcanzó un montante total, del conjunto de las Administraciones Públicas (Administración Central, la Seguridad Social, las CCAA y los ayuntamientos), según los datos del Banco de España, de 1.033.857 millones de euros, equivalente al 97,7% del PIB²⁶. La previsión del ejecutivo, contenida en los Presupuestos Generales del Estado para 2015 (PGE 2015, en adelante), es que la deuda llegue al 100,3% del PIB y ascienda al 101,5% en 2016. Una deuda del 100% del PIB es soportable, siempre que exista crecimiento económico, y no se recorten las fuentes de generación de ingresos. El elevado volumen de deuda pública existente en nuestro país, es consecuencia directa de los déficits públicos recurrentes en los que hemos incurrido a lo largo de todos estos años de crisis, debidos al incremento del gasto en prestaciones de desempleo y pensiones de jubilación, combinado con una caída de la recaudación tributaria (aumento de gastos junto con una reducción de ingresos). Cabe destacar, para ser honestos, que el endeudamiento público también es fruto de los excesos que se han producido en nuestro país a lo largo de estos años, como, por ejemplo, poseer la

²¹ Se inició con el Real Decreto-ley 10/2010, de 16 de junio, de medidas urgentes para la reforma del mercado de trabajo (BOE Núm. 147, de 17 de junio de 2010, Pág. 51662 a 51699), que tuvo su punto fuerte en 2012 con la Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral (BOE núm. 162, de 7 de julio de 2012, pág. 49113 a 49191), junto con el Real Decreto-Ley 16/2013, de medidas para favorecer la contratación estable y mejorar la empleabilidad de los trabajadores (BOE núm. 305, de 21 de diciembre de 2013, pág. 103148 a 103162).

²² Un tercio de los asalariados (34%), unos 5,7 millones de personas, son seiscientoseuristas (no mileuristas como se decía antes de la crisis). Hay casi 7,7 millones de trabajadores, el 46,4% de los asalariados totales, que ganan por debajo o muy por debajo de los mil euros. Información procedente de: *Decil de salarios del empleo principal. Encuesta de Población Activa (EPA)*. Nota de prensa 14 de noviembre de 2014 del INE. <<http://www.ine.es/>> (consultado por última vez el 3 de marzo de 2015).

²³ La pérdida de poder adquisitivo en España fue del 17% entre 2006 y 2010. *Informe Mundial sobre Salarios 2014/2015: Salarios y desigualdad de ingresos*. Oficina Internacional del Trabajo. Ginebra, 2015.

²⁴ Para más información: Rifkin, J. (1996): *El fin del Trabajo*. Barcelona: Ediciones Paidós.

²⁵ Datos del Banco de España. <<http://www.bde.es/bde/es/areas/estadis/>> (consultado por última vez el 15 de febrero de 2015).

²⁶ Para más información consultar el Anexo I – b) Deuda Pública, gráfico 3, de este trabajo.

segunda red de alta velocidad del mundo (solo por detrás de China), construir aeropuertos sin aviones o autopistas sin tráfico. La historia nos dice que se antoja complicado desendeudarse con un nivel de bajo crecimiento, y con una inflación nula (la inflación reduce el coste de la deuda en términos reales, necesitamos inflación para disminuir la carga financiera), mediante políticas austeridad, y con un problema importante de paro. La deuda se liquida con superávits presupuestarios primarios (sin tener en cuenta el pago de intereses de la deuda), que no se atisban en el horizonte de los Presupuestos del Estado para los próximos años.

El endeudamiento privado también supone una losa importante para el sector privado (empresas) y para las familias (está generando una crisis social, ya que la mayor parte de los desahucios se concentran en ese segmento de las familias que agrava su situación de pobreza severa y desborda la red asistencial). Destacar la reciente aprobación del Real Decreto-ley 1/2015, de 27 de febrero, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de carga financiera y otras medidas de orden social²⁷, llamada Ley de la Segunda Oportunidad, reclamada durante años, y que permite a familias, autónomos y pequeñas empresas insolventes, llegar a acuerdos para la renegociación y reestructuración de deudas privadas con sus acreedores, mediante quitas, aplazamientos y otros instrumentos.

Mención aparte reclama la partida de intereses (coste de la deuda) que debe satisfacer el Estado español por el montante de deuda que atesora. En 2014, su importe se elevó a 36.590 millones. En los PGE 2015 la partida es de 35.490 millones de euros. Apuntar, en este sentido, que estamos viviendo en situación anormal, con los tipos interés más bajos de la historia (de los últimos 150 años). La prima de riesgo está controlada, pero desde este momento los tipos interés lo único que pueden hacer es subir²⁸. En definitiva, tenemos una deuda brutal y creciente y la partida de intereses de la deuda pública irá en aumento. Las únicas soluciones plausibles y viables, a mi modo de ver, a parte del crecimiento económico y la inflación, se basan en una posible reestructuración de la deuda, la pública (una quita del montante total, una modificación tipo de interés, una modificación de los plazos de amortización o incluso una condonación mutua entre estados), pero también la privada.

En adición a esta situación, cabe destacar la reforma del artículo 135 de la CE²⁹, realizada en agosto de 2011 con el apoyo de los, hasta ahora, dos grandes partidos del arco parlamentario

²⁷ BOE núm. 51, de 28 de febrero de 2015, pág. 19058 a 19101.

²⁸ Las previsiones apuntan que a lo largo de 2015 la Reserva Federal de los EEUU empezará a subir los tipos de interés, y que puede arrastrar al resto de Bancos Centrales del mundo.

²⁹ Dicho precepto constitucional se desarrollado mediante la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (BOE núm. 103, de 30 de abril de 2012, pág. 32653 a 32675). Respecto al déficit público, el artículo 11.2 de la LOEPSF establece “*Ninguna Administración Pública podrá incurrir en déficit estructural, definido como déficit ajustado del ciclo, neto de medidas excepcionales y temporales. No obstante, en caso de reformas estructurales con efectos presupuestarios a largo plazo, de acuerdo con la normativa europea, podrá alcanzarse en el conjunto de Administraciones*

español, propugnada, sino impuesta, por Alemania a través de los órganos de la UE. En España se ha establecido constitucionalmente el principio de estabilidad presupuestaria, conjuntamente con el compromiso de que el déficit público anual estructural, así como, el volumen de deuda pública, no supere la cifra que se acuerda con la UE (tan sólo se podrá superar en caso de catástrofes naturales, recesión económica o situaciones de emergencia). También se establece que el pago de la deuda y de los intereses que esta genera, “gozará de prioridad absoluta” en el pago respecto a cualquier otro gasto presupuestario³⁰. En consecuencia, se debe pagar la deuda y los intereses antes que, por ejemplo, la sanidad o la educación³¹. De acuerdo con RODRIGUEZ PRIETO y FLORES ANARTE (2014)³², “la nueva redacción del artículo 135 CE es fundamental a la hora de analizar el proceso de desmantelamiento del Estado del bienestar, ya que su contenido dota de cobertura constitucional a todos los actos jurídicos y políticos promulgados en aras de la contención del gasto público social”. Desde mi óptica, se trata de un fuerte revés a los pilares del Estado del Bienestar, ya que tal como describen dichos autores “el artículo 135 CE fue reformado mediante un procedimiento exprés (vía del artículo 167 CE, más la aplicación conjunta de la declaración de urgencia, la lectura única y la reducción excepcional de plazos del 91.2 Reglamento Congreso Diputados), acelerado, plagado de actos de dudosa legalidad y acumulando prácticas poco o nada garantistas y, por tanto, de precaria adecuación a una reforma constitucional”. Además también es remarcable otro de los apartados del precepto, en el cual se dice que los créditos para satisfacer la deuda pública no podrán ser objeto de enmienda o modificación³³. En consecuencia, constitucionalmente no se podría llevar a cabo una

Públicas un déficit estructural del 0,4 por ciento del Producto Interior Bruto nacional expresado en términos nominales, o el establecido en la normativa europea cuando este fuera inferior”. Respecto a la deuda pública, el artículo 13.1 de la LOEPSF establece que “El volumen de deuda pública, definida de acuerdo con el Protocolo sobre Procedimiento de déficit excesivo, del conjunto de Administraciones Públicas no podrá superar el 60 por ciento del Producto Interior Bruto nacional expresado en términos nominales, o el que se establezca por la normativa europea”. Estos objetivos se alcanzarán en 2020, en consonancia con la UE, tal como expresa la Disposición transitoria primera. “1. En 2020 deberán cumplirse los límites establecidos en los artículos 11 y 13 de esta Ley”. Se refleja en el Programa de Estabilidad de España (2014-2017). En 2020, la deuda pública, como máximo, puede alcanzar el 60% PIB y el déficit público estructural situarse, como máximo, en el 0,5% PIB. España necesitaría reducir el importe de deuda pública en 400.000 millones de euros y el déficit en unos 60.000 millones de euros.

³⁰ Según el art. 135.3 de la CE: “Los créditos para satisfacer los intereses y el capital de la deuda pública de las Administraciones se entenderán siempre incluidos en el estado de gastos de sus presupuestos y su pago gozará de prioridad absoluta”.

³¹ Para una mayor profundización sobre la reforma del artículo 135 de la CE, consultar, entre otros, De la Hucha Celador, F. (2012). “La reforma del artículo 135 de la Constitución: Estabilidad Presupuestaria y deuda pública”, en *Civitas. Revista española de derecho financiero*, nº 153, pág. 21-48; y López Díaz, A. (2013). “La formulación constitucional de la estabilidad presupuestaria en España”, en *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, nº157, pág. 27-72.

³² Rodríguez Prieto, R., y Flores Anarte, L. (2014). “¿Fin del Estado Social?: Un análisis de la constitucionalización del principio de estabilidad presupuestaria”, en Adame Martínez, F. y Ramos Prieto, J.: *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, págs. 3207 y 3213.

³³ Según el art. 135.3, segundo párrafo, de la CE: “Estos créditos no podrán ser objeto de enmienda o modificación, mientras se ajusten a las condiciones de la ley de emisión”.

reestructuración (reducción de tipos de interés, ampliación de los plazos o una quita, o una combinación de las tres) de la deuda. Por lo tanto, cualquier impago o cambio en las condiciones de la deuda, resultaría, a primera vista, inconstitucional.

A estos dos problemas estructurales, se deben añadir otros como el incremento de la desigualdad social y el modelo productivo español. La desigualdad puede amenazar el dinamismo de la economía y el correcto funcionamiento de las instituciones democráticas, suponiendo un desafío a la estabilidad del actual modelo de civilización³⁴. En lo referente al modelo productivo, una de las lecciones que se pueden extraer de la contracción económica, es que, en mi opinión, los países cuyo sector industrial tiene un importante peso en el PIB resisten mejor la crisis. Nuestra economía, conforme a mi modo de ver, precisa un cambio de modelo productivo. Necesita recomponer profundamente su estructura productiva, con el objetivo de recuperar la industria³⁵ y disminuir la tercerización de la economía³⁶, para poder crear más valor añadido³⁷. Tan solo adicionar en este punto otro problema endémico del cual no se hace referencia en este trabajo, pero de vital importancia, como es la corrupción existente en nuestro Estado.

En referencia a la UE, mencionar tan solo algunas cuestiones, tales como que la existencia de 28 regulaciones distintas y no homogéneas en cuestiones fiscales, contables, mercantiles, etc., perjudica la inversión. Centrándonos en la Unión Económica y Monetaria, existe, bajo mi punto de vista, un error de base en la creación de la misma, ya que se han considerado homogéneos como para compartir una moneda, a países muy dispares en términos de sistemas fiscales. Creo que es necesario preguntarse cómo puede funcionar de forma eficiente una moneda única con 18 deudas públicas, 18 sistemas fiscales, etc. Si la UE quiere devenir en un futuro los Estados Unidos de Europa, es imprescindible, a mi juicio, a proceder a la unión fiscal, cuyo primer paso se ha realizado con la unión bancaria en 2014.

³⁴ Para más información consultar el Anexo I – c) Desigualdad, de este trabajo.

³⁵ A mayor abundamiento sobre esta cuestión: Velasco, R. (2014): *Salvad la industria española: desafíos actuales y reformas pendientes*. Madrid: Asociación los Libros de la Cataracta; Santiso, J. (2015): *España 3.0: necesitamos resetear el país*. Barcelona: Deusto S.A. Ediciones; y Mazzucato, M. (2014): *El estado emprendedor*. Barcelona: RBA libros. Para más información sobre la pérdida de peso de la industria en España y Catalunya, consultar: Oliver Alonso, J. (2014): *La pèrdua de posicions de la indústria catalana en el context europeu: transformacions estructurals de l'expansió (1995-07) i efectes de la crisi (2007-13)*. Fundació per la Indústria Sabadell – 1559 Sabadell. Así como, Muñoz Moya, R. (2012): *España, destino tercer mundo*. Barcelona: Deusto S.A. Ediciones.

³⁶ Conforme a los datos del INE: el sector secundario (industria) pasó de representar el 30% del PIB en 1960 al 15,9% en 2012, y el sector terciario pasó del 43,5% al 65,7% en 2012. El sector secundario suponía un 23,5% de los puestos de trabajo en 1960, y el 12,3% en 2012. El sector terciario, paso de suponer el 29,2% del empleo en 1960 al 76,4% en 2012.

³⁷ El primer intento de incidir en este aspecto, fue la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible (BOE núm. 55, de 5 de marzo de 2011, pág. 25033 a 25235). El gasto en investigación, desarrollo e innovación (I+D+i), alcanza en 2015 un 1,2% del PIB, según los PGE 2015, cuando la media de la UE se sitúa en el 2,12%, según Eurostat.

2. Los pilares del Estado del Bienestar

En este apartado se procede a analizar la situación actual del Estado del Bienestar en España, visualizando el paisaje después de 7 años de crisis económica, y varios de políticas de austeridad³⁸, que han comportado sustanciosos recortes en el número y la calidad de los servicios públicos, poniendo énfasis en los cuatro pilares que conforman, básicamente, el Estado del Bienestar: sanidad, educación, sistema de pensiones (y protección del desempleo) y bienestar social. A pesar de los recortes, nunca antes se ha disfrutado en España de bienes y servicios públicos en la cantidad y calidad como los construidos desde la Transición³⁹, si bien, parece patente que el Estado del Bienestar se halla en retroceso en nuestro país, desde hace años. A las clases medias, según JULIÁ DÍAZ (2015)⁴⁰ se les inculca el discurso de: “*si necesitas ir al médico, hazte un seguro privado; si estás dotado para la ciencia, vete al extranjero; si quieres para tus hijos un colegio con un profesorado joven y motivado, págalo de tu bolsillo*”.

España se encuentra por debajo de la media de gasto público de la UE⁴¹, básicamente conformado por los 4 pilares antes citados del Estado del Bienestar. Esta situación ya era característica de nuestro sistema de bienestar anterior a la gran recesión, pero con la implementación de las políticas de consolidación fiscal esta tendencia se ha acentuado. De media, conforme a datos de la propia Generalitat de Catalunya⁴², de 2010 a 2013 se ha procedido a recortar un 15,6% el gasto público en sanidad, educación y bienestar social. Es preciso señalar que las competencias y, en consonancia, el gasto, de tres de los cuatro pilares corresponden a las Comunidades Autónomas (CCAA, en adelante), en concreto, educación, sanidad y servicios sociales (pensiones y prestaciones por desempleo son competencia exclusiva estatal).

En este punto, es necesario preguntarse ¿Qué futuro le espera a nuestro modelo de Estado del Bienestar?⁴³ ¿Cómo lo hacemos viable financieramente? Las alternativas pasan por qué gastos se asumen totalmente a cargo de la colectividad, vía impuestos, cuáles copagar mediante el establecimiento de tasas o precios públicos (en función del uso del bien o servicio), así como planteamientos como “*si se puede o se debe discriminar en el acceso a los servicios públicos en*

³⁸ Implantadas en España a partir de mayo de 2010 mediante, entre otros, el Real Decreto-ley 8/2010, de 20 de mayo, por el que se adoptan medidas extraordinarias para la reducción del déficit público (BOE núm. 126, de 24 de mayo de 2010, pág. 45070 a 45128).

³⁹ Navarro, V. (2005): *El Estado de Bienestar en España. La situación social en España*. Madrid: Fundación Francisco Largo Caballero, declara que el Estado del Bienestar Español está subdesarrollado/retrasado, por razones históricas, básicamente por la dictadura franquista. Págs. 25 y 41-42.

⁴⁰ Juliá Díaz, S. (26/01/2015). La devastación de los bienes públicos. *El País*.

⁴¹ Según Eurostat: media UE-28 gasto público en 2013, 48,5% del PIB, Zona Euro 49,4%, España 43,8%.

⁴² Presupuestos de la Generalitat de Catalunya para 2015. Disponibles en: <http://aplicacions.economia.gen.cat.cat/wpres/2015/02_llei.htm> (consultado por última vez el 29 de marzo de 2015).

⁴³ Para mayor información: Casanovas López, G. (2012). “Repensar el estado de bienestar: la sostenibilidad del bienestar intergeneracional en España y la OCDE”, en *Ekonomiaz*, nº81, *Estado de bienestar y gobierno multinivel*, pág. 16-37.

*función de la renta de los ciudadanos*⁴⁴. También serían necesarias implementar reformas en la vía de la eficacia y eficiencia en la gestión pública y del gasto público en general⁴⁵, o bien, si debemos reducir el número de servicios que presta el Estado y que sean realizados por el sector privado. La única certeza es que sin más ingresos, el modelo actual, a mi juicio, está condenado a ser recortado, ya que no es sostenible únicamente con los ingresos procedentes de los impuestos sobre los salarios y el consumo. Desafíos como los cambios profundos en el modelo de sociedad, en la composición de la población, el envejecimiento y las débiles tasas de natalidad, así como el desempleo, nublan el futuro de nuestro modelo de bienestar, que en adicción esta soportado por unos ingresos públicos sensiblemente menores a la media europea⁴⁶.

A lo largo de los años de crisis económica, aunque parezca una paradoja, ha aumentado el gasto público en España. En los años más duros de la crisis (2008-2013), el gasto social en España creció de forma relevante en medio de fuertes ajustes en el gasto público. Ese aspecto, combinado con el hundimiento de la recaudación tributaria, generaron un doble problema, ya que se gastaba más ingresando menos, condenando al país a un mayor déficit público. La causa de esta aparente paradoja tiene que ver con el aumento del presupuesto destinado a pagar el subsidio por desempleo, pero también con el envejecimiento de la población, lo que conlleva un incremento del gasto en pensiones y sanidad. Esta aparente contradicción hace que España se haya convertido en el octavo país de los 34 que forman parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE, en adelante) con mayor nivel de gasto social (26,8% del PIB)⁴⁷.

La cifra de déficit es otra de las rémoras que sufre la economía española, y tiene como consecuencia el aumento incesante de la deuda pública (necesaria para financiarlo), que como ya se ha observado, ha aumentado de forma abrumadora. El déficit público se situó en el 5,7%⁴⁸ del PIB en 2014 (60.537 millones de euros). El objetivo para 2015, contenido en el Programa de

⁴⁴ Esteve Carbonell, V., Garcés Ferrer, J., Sánchez García, J. (2013): *La Fiscalidad del Bienestar. Medidas para recuperar el compromiso de las clases medias en España*. Valencia: Tirant lo Blanch, pág. 29.

⁴⁵ A mi modo de ver se precisa una reforma de la Administración Pública en su conjunto, para proceder a la modernización del Estado y disminuir el alto grado de burocratización, adaptándolo a las nuevas tecnologías, y evitar las duplicidades y superposición de administraciones y entes existentes en la actualidad (elenco interminable de organismos, agencias, consorcios, empresas públicas, etc.), junto con la improductividad y alto coste de algunas de ellas (clama al cielo la duplicidad existente como por ejemplo entre los ministerios de educación y sanidad, entre otros, respecto a las consejerías de las Comunidades Autónomas encargadas de su gestión).

⁴⁶ Según Eurostat: media UE-28, ingresos públicos 2014, 45,2% del PIB, Zona Euro 46,6%, España 37,8%.

⁴⁷ Francia (31%), Dinamarca (30%) y Bélgica (28,4%). OCDE (2014): Social expenditure update.

⁴⁸ Datos de la Contabilidad Nacional (INE), en 2014 la reducción del déficit fue de 5.857 millones de euros. Ingresos públicos, 399.733 millones. El gasto público del conjunto de las AAPP, 460.270 millones de euros.

Estabilidad 2014-2017⁴⁹, es del 4,2% del PIB (las previsiones apuntan al 4,6%⁵⁰)⁵¹. Los PGE para 2015⁵² reflejan las directrices apuntadas por la UE (política de consolidación fiscal), que han sido seguidas por los sucesivos ejecutivos españoles, enfocadas a reducir el déficit público, mediante el recorte del gasto público, sin atacar decididamente la vertiente de los ingresos. Las pensiones (115.669,23 millones de euros en prestaciones contributivas, la partida más importante de las Cuentas del Estado), el subsidio por desempleo (25.300 millones de euros) y el pago de los intereses de la deuda pública (35.490 millones de euros) se llevan más de la mitad del gasto presupuestario previsto para el año 2015. Por su parte, en los Presupuestos de la Generalitat de Catalunya de 2015⁵³, el gasto social total (sanidad, educación, bienestar social y familia) suma alrededor de 14.578,4 millones de euros, que representan el 71,2% del total. Eso supone que el gasto social en Catalunya asciende a 2.033 euros por habitante, una cifra similar a la de 2004. Nos encontramos con un nivel similar de gasto que hace 10 años, con una situación social antagónica.

En este sentido, la reducción, necesaria, pero brutal del déficit público, que podríamos llamar estructural o endémico⁵⁴, se ha cargado sobre todo en el déficit en que incurrieran las CCAA, que soportan en sus presupuestos los principales servicios del Estado del Bienestar. Las CCAA han sido forzadas, mediante las exigencias del Consejo de Política Fiscal y Financiera, a asumir un mayor porcentaje de reducción de déficit que el Estado Central. El tanto por ciento de contribución a la reducción del déficit desde 2010 se descompone en un 56% de las CCAA (a las que corresponde un 32% del gasto y un 29% de los ingresos), un 31% de las Entidades Locales (12% gasto, 14% de ingresos), y tan solo un 12% el Estado Central (que realiza el 56% gasto y obtiene 57% de los ingresos)⁵⁵. Esta estrategia se engloba en una de mayor alcance, que pretende la recentralización en todos los aspectos (capacidad normativa y flujos financieros), propugnada por el gobierno central y por sectores importantes que conforman el poder fáctico del Estado, con el objetivo último, bajo mi punto de vista, de laminar y redimensionar el Estado Autonómico. Dicha

⁴⁹ Programa de Estabilidad 2014-2017. Ministerio de Economía y Competitividad. El compromiso para 2016 es del 2,8% y en 2017 del 1,1%. Se debe reducir progresivamente hasta alcanzar, en 2020, la cifra de déficit del 0,5% del PIB.

⁵⁰ Comisión Europea: Winter Economic Forecast: outlook improved but risks remain. Febrero 2015.

⁵¹ En 2013 el déficit fue de 71.291 millones de euros, un 6,8% del PIB. En 2012, 108.903 millones de euros, un 10,3% del PIB. 2010 y 2011, 9,4% del PIB. 2009, 11% y el 4,4% en 2008. En 2007 gozábamos de superávit de 21.620 millones de euros, un 2% del PIB.

⁵² Aprobados por la Ley 36/2014, de 26 de diciembre (BOE núm. 315, de 30 de diciembre de 2014, pág. 106153 a 106659). Para un mayor detalle consultar el Anexo II – Presupuestos, de este trabajo.

⁵³ Aprobados por la Llei 2/2015, de l'11 de març, de pressupostos de la Generalitat de Catalunya per al 2015 (DOGC núm. 6830, de 13 de març de 2015, pág. 1 a 102).

⁵⁴ La cifra importante a observar es el déficit corriente o primario, sin tener en cuenta el pago de intereses de la deuda pública, que en 2014 se situó, según el INE, en el 2,46% del PIB.

⁵⁵ Presupuestos de la Generalitat de Catalunya para 2015. Disponibles en: <http://aplicacions.economia.gencat.cat/wpres/2015/02_llei.htm> (consultado por última vez el 29 de marzo de 2015). Tan solo apuntar un tema que no será de estudio en este trabajo, el de la corresponsabilidad fiscal de las CCAA, en relación con su financiación y el gasto que llevan a cabo. Este concepto también se relaciona con la competencia fiscal interregional, a la baja, entre CCAA.

situación que se ve agravada en Catalunya, por la falta endémica de ingresos provocada por el déficit fiscal interregional (entre 10.000 y 15.000⁵⁶ según el método de cálculo). A esto debemos añadir la existencia de un modelo de financiación autonómica falto de una revisión y sin perspectivas de reforma⁵⁷. Esta estrategia perjudica muy seriamente los pilares del Estado del Bienestar en los que son competentes las CCAA.

Bajo mi punto de vista, las alternativas a la reducción del déficit vía recorte del gasto social, pasan por el incremento sustancial de la recaudación tributaria mediante la reforma del sistema tributario, así como luchar decidida y eficazmente de una vez por todas contra el fraude fiscal. También pasa por un control exhaustivo del gasto, estableciendo mecanismos de control eficientes que impidan los gastos superfluos e improductivos y que dificulten la corrupción en las instituciones públicas y los partidos políticos. Seguidamente, se procede a analizar con detalle la situación actual de los cuatro pilares del Estado del Bienestar citados:

a) **Sanidad**

La situación de la sanidad en nuestro país es crítica. Durante años nos congratulábamos por tener uno de los sistemas sanitarios públicos y universales más potentes del mundo occidental (emblema de nuestro Estado del Bienestar). Estos años de recortes (salariales, de personal⁵⁸ y de inversión) y reformas⁵⁹ se han traducido en una mercantilización del derecho a la salud y en una privatización progresiva del sistema sanitario. Así, precisamos medidas urgentes para salvar nuestra sanidad pública, por el contrario “*se verá degradada a un servicio de beneficencia, una sanidad para los estratos más bajos de la sociedad que no pueden costearse un seguro médico privado*”⁶⁰. España, de acuerdo con la OCDE⁶¹, es uno de los países que más ha recortado el gasto sanitario y donde más se han incrementado las listas de espera para someterse a una intervención quirúrgica. Un recorte de un 1,9% anual de media, entre los ejercicios 2009 y 2012. El gasto sanitario español, un 9,3% del PIB, es superior a la media de la UE (8,7%), pero inferior a los de Alemania (11,3%), Francia (11,6%) o Holanda (11,8%). Según los datos del Ministerio de

⁵⁶ El *Informe sobre la dimensión territorial de la actuación de las Administraciones Públicas para el Ejercicio 2011*, elaborado por Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, de Julio de 2014, lo cifraba en **8.455 millones** de euros (método carga beneficio). El Departament d'Economia i Coneixement de la Generalitat de Catalunya, mediante el informe: *Els resultats de la balança fiscal de Catalunya amb el sector públic central l'any 2011*, de Junio de 2014, lo cifra, en 11.087 millones de euros (método carga beneficio) o 15.006 millones de euros (**método de flujo monetario**).

⁵⁷ Y menos con los intereses electorales presentes en 2015 y la situación política de Catalunya.

⁵⁸ Según el Informe anual del Sistema Nacional de Salud 2013. Ministerio de Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad, casi 5.000 médicos y enfermeros menos entre 2010 y 2013.

⁵⁹ Destaca el Real Decreto-ley 16/2012, de 20 de abril, de medidas urgentes para garantizar la sostenibilidad del Sistema Nacional de Salud y mejorar la calidad y seguridad de sus prestaciones (BOE núm. 98, de 24 de abril de 2012, pág. 31278 a 31312); entre otras medidas, los inmigrantes en situación administrativa irregular se quedaron sin tarjeta sanitaria.

⁶⁰ Camps, V. y Cortina, A. (23/01/2015). Manifiesto Salvar la sanidad pública. *El País*.

⁶¹ Para más información: OCDE: Health at a Glance 2013.

Hacienda⁶², el recorte en gasto sanitario asciende (hasta 2013) a 9.933 millones de euros, un 13,6%.

Para 2015, el Presupuesto de la Generalitat de Catalunya⁶³ en sanidad alcanza la cifra de 8.342,1 millones de euros (un 1,5% más que en 2014, básicamente por el retorno de la paga extra), cuando en 2010 ascendió a 9.684,4 millones de euros. Como se observa el presupuesto se reduce año a año, siendo preciso revertir esta tendencia. Quizá sí que sería necesario apostar por las reformas encaradas a potenciar la eficiencia del conjunto del sistema sanitario, como el pago por consulta u hospitalización vinculado a la renta para evitar el sobreuso, ya que la partida destinada al sistema sanitario supone una gran parte del gasto público y como, más adelante veremos, supondrá en un futuro un mayor porcentaje del gasto debido al progresivo aumento de la esperanza de vida y del envejecimiento de la población, que precisaran más atención sanitaria.

b) Educación

El sistema educativo público e universal es el segundo gran pilar del Estado del Bienestar. En España tenemos un grave problema educativo, plasmado en el alto grado de fracaso escolar. La tasa de abandono escolar es alta, un 24%⁶⁴ (relacionadas con el 23,7% de paro en 2014, y con el cálculo aproximado de un 24,6% de economía sumergida⁶⁵; estos indicadores son del 10% en los países de nuestro entorno), conjugado con un gravísimo problema de paro juvenil, actualmente alrededor del 55% en los menores de 25 años⁶⁶. En consecuencia, los jóvenes formados, y otros que no lo están tantos se marchan, emigran, lo que denota un cierto fracaso de nuestro sistema educativo⁶⁷. Junto a ellos, cabe señalar, que tradicionalmente, cada partido político cuando llega al gobierno pone en marcha una reforma educativa distinta y sin ningún consenso. Un ejemplo claro lo tenemos con la reciente promulgación de la LOMCE⁶⁸. En mi opinión, el sistema educativo y la mejora de su nivel es clave para el futuro y el mejor antídoto contra el crecimiento de la desigualdad y el paro. Se precisa, en mi opinión, una mayor aportación de recursos en todas las etapas educativas, así como apostar por la educación universal de 0-3 años, y propugnar una

⁶² Avance de la actuación económica y financiera de las Administraciones Públicas 2013, Ministerio de Hacienda. <http://www.igae.pap.minhap.gob.es/sitios/igae/es-ES/ContabilidadNacional/infadmPublicas/Documents/Informes%20Anuales/Avance_AAPP_2013.pdf> (consultado por última vez el 9 de abril de 2015).

⁶³ Llei 2/2015, de l'11 de març, de pressupostos de la Generalitat de Catalunya per al 2015 (DOGC núm. 6830, de 13 de març de 2015, pág. 1 a 102). <http://aplicacions.economia.gencat.cat/wpres/2015/02_llei.htm> (consultado por última vez el 29 de abril de 2015).

⁶⁴ Fundació Jaume Bofill: L'estat de l'educació a Catalunya. Anuari 2013.

⁶⁵ Sardà, J., Gestha. Técnicos del Ministerio de Hacienda (2014): *La economía sumergida pasa factura. El avance del fraude en España durante la crisis*. Madrid: Ministerio de Hacienda.

⁶⁶ INE: Encuesta de Población Activa Cuarto Trimestre 2014.

⁶⁷ No hace falta hacer referencia a la situación del nivel educativo en España, el cual pierde posiciones en los rankings que nos proporcionan informes y estudios, el más conocido el informe PISA (OCDE).

⁶⁸ Ley Orgánica 8/2013, de 9 de diciembre, para la mejora de la calidad educativa (BOE núm. 295, de 10 de diciembre de 2013, pág. 97858 a 97921).

reforma profunda de la Formación Profesional. La educación, la investigación, la ciencia, la creación de riqueza, la creación de empleo y el desarrollo industrial son variables que se encuentran íntimamente relacionadas entre sí.

El sistema educativo ha sido una víctima más de las medidas de austeridad, con sustanciosos recortes, que han dejado serias cicatrices en el mismo. Los docentes imparten más horas de clase, tienen más alumnos por aula y su retribución es inferior a la que perciban con anterioridad a los recortes. La situación de la financiación de la educación en España se caracteriza por un nivel de inversión sobre el PIB inferior a la media de la UE⁶⁹. Para hacernos una idea de los recortes presupuestarios hay que atender a las cifras. En 2009 el conjunto de administraciones públicas (Estado, CCAA que aportan el grueso del gasto, y Ayuntamientos) destinaron 53.092 millones de euros al conjunto de etapas educativas, desde guarderías a la universidad, según datos del Ministerio de Educación⁷⁰. En 2012 la inversión había caído hasta los 46.605 millones de euros, un 4,42% del PIB. Por su parte la Generalitat de Catalunya ha recortado aproximadamente un 15% el gasto en educación. En 2010 el presupuesto fue, según datos de la propia Generalitat⁷¹, de 5.222,4 millones de euros, frente a los 4.432,5 millones previstos en los de 2015. La cifra es similar al gasto en 2005, eso sí, con 400.000 alumnos más en 2015 respecto a una década atrás (en el año 2015, 1,5 millones de alumnos en todas las etapas educativas).

Asimismo, creo que se está produciendo, al igual que con la sanidad, una mercantilización de la universidad. Durante los últimos años, ha aumentado significativamente el coste de los Grados y Masters, que combinado con el descenso en la concesión de becas⁷², provoca una limitación al acceso a la enseñanza superior, básicamente de las clases medias y trabajadoras. Esto se plasma en el ya denostado Real Decreto-ley 14/2012, de 20 de abril, de medidas urgentes de racionalización del gasto público en el ámbito educativo⁷³; por el que se incrementaron las tasas (estudiantes abonan un 15-25% del coste) y el recién promulgado Real Decreto 43/2015, de 2 de febrero, por el que se modifica el Real Decreto 1393/2007, de 29 de octubre, por el que se establece la ordenación de las enseñanzas universitarias oficiales, y el Real Decreto 99/2011, de 28 de enero, por el que se regulan las enseñanzas oficiales de doctorado⁷⁴, apodado como el Decreto 3+2. A mi juicio, se precisan reformas. Entre otras, quizá habría que plantear si necesitamos tantos graduados o en qué sectores los necesitamos, racionalizando la oferta y encarándola a las necesidades actuales y futuras de la sociedad y la economía productiva.

⁶⁹ Según Eurostat: media UE-28 gasto público en educación en 2013, 5,3% del PIB, España 4,5%.

⁷⁰ Estadística del Gasto público en educación 2012. Ministerio de Educación, Cultura y Deporte.

⁷¹ Presupuestos de la Generalitat de Catalunya para 2015. Disponibles en: <http://aplicacions.economia.gencat.cat/wpres/2015/02_llei.htm> (consultado por última vez el 29 de marzo de 2015).

⁷² Presupuestos Generales del Estado 2015: partida de 1.469,6 millones de euros.

⁷³ BOE núm. 96, de 21 de abril de 2012, pág. 30977 a 30984.

⁷⁴ BOE núm. 29, de 3 de febrero de 2015, pág. 8088 a 8091.

c) **Sistema de Pensiones**

El Sistema de Pensiones, y su futuro/sostenibilidad, es un tema recurrente, al ser uno de los pilares en los que se asienta el Estado del Bienestar, y de los que más amenazado está en la actualidad. Amenazo por muchos flancos, por la disminución de los salarios y el aumento del desempleo, por la disminución sustancial de la ratio de cotizantes por pensionistas⁷⁵, y por el progresivo aumento de la esperanza de vida y el envejecimiento de la población. Los PGE 2015 contemplan un gasto total en pensiones contributivas y no contributivas de 131.685,93 millones de euros (115.669,23 millones de euros en pensiones contributivas), supone la mayor partida del gasto, que se financia con las cotizaciones a la Seguridad Social por parte de los trabajadores ocupados. El mayor problema al cual se enfrenta, ya no España, sino también la UE, es el problema demográfico (combinación entre el descenso de la tasa de natalidad⁷⁶ y el aumento de la esperanza de vida).

Tal como señala el INE⁷⁷, el año 2015 será el primer año en España en el cual se producirán más muertes que nacimientos (aproximadamente 400.000, respectivamente). Asimismo, apunta que España perderá 5,6 millones de habitantes en los próximos 50 años, en 2064 la cifra será de 40,9 millones. El envejecimiento es otro de los problemas que se divisan en el horizonte. El pasado año 2014, el 18,2% de la población tenía más de 65 años. Si se mantuvieran las tendencias demográficas actuales, esta cifra pasaría a ser el 24,9% en 2029 y del 38,7% en 2064. La esperanza de vida (cuarta del mundo actualmente), pasará de 85 en 2014 a 95 años en 2063, para las mujeres y de 80 a 91 en los hombres. Vivimos y viviremos más, y eso supondrá más gasto público en sanidad, pensiones, etc. Se trata de otro elemento añadido a la debida reflexión sobre el Estado del Bienestar y la necesidad de aumentar la recaudación fiscal. Esto, también supone nuevas posibilidades de negocio para el sector privado, así como un incremento del empleo en sectores como el sanitario, asistencial, entre otros.

El sistema de pensiones vigente en España se rige por el modelo de solidaridad intergeneracional (sistema de reparto), por el cual la población en edad de trabajar provee las pensiones a la generación anterior. El aumento del desempleo, y la caída de los salarios perjudican gravemente al sistema (menos cotizantes, menor ingreso total). El sistema de la Seguridad Social se encuentra en déficit (con arreglo a un informe elaborado por la AIREF⁷⁸, el gobierno necesitará aumentar los ingresos de la Seguridad Social en unos 10.000 millones de euros anuales entre 2015 y 2020

⁷⁵ Índice vital que indica la sostenibilidad del sistema. Era de 2,71 en 2007, y en 2014 de 2,25. El ratio deseable es de 2,5.

⁷⁶ Paul Wallace: “*La principal inversión de cualquier sociedad debe ser su propia sustitución*”. Para más información: Paul Wallace, P. (2000): *El seísmo demográfico*. Madrid: Siglo XXI.

⁷⁷ Instituto Nacional de Estadística (INE): Proyección de la Población de España 2014–2064. Octubre 2014.

⁷⁸ Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal: Informe sobre las Previsiones Macroeconómicas Proyecto de PGE 2015; <http://www.airef.es/system/assets/archives/000/000/055/original/Informe_Previsiones_Macroeconomicas_26092014.pdf?1412029992> (consultado por última vez el 23 de enero de 2015).

para poder atender al pago puntual de las pensiones⁷⁹), y el gobierno se ve obligado a utilizar de forma asidua el Fondo de Reserva de la Seguridad Social⁸⁰, (el importe ascendía a 66.815 millones de euros en 2011, y en 2014 la cifra es de 41.634 millones, la previsión de 2015 es que se retiren de 8.500 millones⁸¹). La reforma del sistema, aún insuficiente, se inició mediante la Ley 27/2011, de 1 de agosto, sobre actualización, adecuación y modernización del sistema de Seguridad Social⁸², retrasando progresivamente la edad de jubilación hasta los 67 años en 2027 y estableciendo los 37 años cotizados para cobrar la pensión completa, entre otras medidas; y continuó con la Ley 23/2013, de 23 de diciembre, reguladora del Factor de Sostenibilidad y del Índice de Revalorización del Sistema de Pensiones de la Seguridad Social⁸³, por la que entre otras, se desvinculo el incremento de las pensiones del IPC⁸⁴.

En mi opinión, estamos abocados indefectiblemente a la revisión y reforma profunda del sistema (en la perspectiva de que en los próximos 10-15 años se jubilara la generación del *baby boom*), a un nuevo pacto entre jóvenes y mayores. Es preciso realizar un planteamiento realista y sin utopías, resultara ineludible alargar la vida laboral, cotizar más tiempo y contribuir más, para, así, llegar a ser beneficiarios de una pensión de jubilación pública. En mi opinión, la edad de jubilación se puede modular en función de la profesión, de la naturaleza del trabajo y de las características personales; además de introducir la voluntariedad de la jubilación, flexibilizarla, con la posibilidad de compatibilizar la pensión y el trabajo, poniendo en valor el trabajo de las personas con mayor edad (su experiencia, su sabiduría; etc.).

d) Bienestar social. Servicios sociales. Dependencia

Los servicios sociales son los grandes olvidados de la crisis, y el pilar que bajo mi punto de vista, debe ser objeto de un mayor desarrollo en los años venideros. El aumento de la desigualdad, el desempleo y la falta de recursos de muchos ciudadanos ha colapsado los ya de por si limitados recursos de los servicios sociales. La carga de atender a las personas en necesidad extrema (que ha incrementado exponencialmente a lo largo de estos últimos años) ha recaído sobre ONGs como Caritas Diocesana o Cruz Roja, los Bancos de Alimentos y otras asociaciones. Gracias a ellas y a la economía sumergida, la situación no ha explotado. Desde mi óptica, es imprescindible y de

⁷⁹ Al cierre del ejercicio 2014, las cuentas la Seguridad Social registraron un déficit de 11.202 millones de euros, el 1,06% del PIB.

⁸⁰ Ministerio de Empleo y Seguridad Social: <http://www.seg-social.es/Internet_1/Estadistica/FondodeReservadelaS48074/index.htm> (consultado por última vez el 2 de marzo de 2015).

⁸¹ Presupuestos Generales del Estado para 2015.

⁸² BOE núm. 184, de 2 de agosto de 2011, pág. 87495 a 87544.

⁸³ BOE núm. 309, de 26 de diciembre de 2013, pág. 105137 a 105144.

⁸⁴ En 2015 el aumento previsto general de las pensiones en España se fijó en un 0,25%, el mínimo fijado por dicha ley.

justicia atender a nuestros mayores y a los dependientes, así como a las personas que no tengan cubiertas sus mínimas necesidades. La atención a la dependencia se debería convertir en el cuarto pilar del Estado del Bienestar. Tendría que ser un objetivo prioritario de cualquier sociedad que se considere avanzada y cohesionada. Los Presupuestos de la Generalitat de Catalunya para el 2015⁸⁵ contemplan una partida de 1.803,8 millones de euros para el departamento de “Bienestar Social i Família”, al mismo nivel que 10 años antes, insuficiente para cubrir las necesidades actuales de la población. En Catalunya destacan iniciativas ya vigentes pero con necesidad, a mi modo de ver, de mayor dotación presupuestaria, como la renta mínima de inserción, las becas comedor o las ayudas a la vivienda.

Destacar, atendiendo a la dependencia, la malograda Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia⁸⁶. No hace falta resumir los incumplimientos de los compromisos adoptados por el Estado y las CCAA en su desarrollo y aplicación. La atención a los dependientes, debería, a mi juicio, ser una parte fundamental de nuestro futuro Estado del Bienestar (partiendo de la base de la limitación inicial de la norma vigente), en virtud de la cual se podrían crear una cantidad sustantiva de puestos de trabajo. Apuntar, finalmente, dos iniciativas legislativas populares en esta materia. La primera de ellas reclama que el pago de las ayudas a las personas con gran dependencia llegue puntualmente a los beneficiarios y a las entidades proveedoras de los servicios que necesitan (presentada en el Parlamento de Catalunya)⁸⁷. La segunda, se quiere presentar con el objetivo de modificar el actual copago en dependencia y por el deficiente desarrollo de la Ley de Autonomía Personal y Dependencia⁸⁸.

⁸⁵ Llei 2/2015, de l'11 de març, de pressupostos de la Generalitat de Catalunya per al 2015 (DOGC núm. 6830, de 13 de març de 2015, pág. 1 a 102).

⁸⁶ BOE núm. 299, de 15 de diciembre de 2006, pág. 44142 a 44156.

⁸⁷ Proposició de llei de modificació del text refós de la Llei de Finances públiques de Catalunya, aprovat pel Decret legislatiu 3/2002, del 24 de desembre.

⁸⁸ Proposición de Ley de modificación de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la autonomía personal y Atención a las personas en situación de Dependencia, en materia de participación en el coste de las prestaciones y servicios de las personas beneficiarias.

CAPITULO II. ALGUNAS PROPUESTAS PARA GARANTIZAR LA FINANCIACIÓN DEL ESTADO DEL BIENESTAR

En este segundo capítulo del trabajo, se procede a realizar una serie de propuestas con el objetivo final de incrementar los recursos e ingresos públicos (en concreto, aumentando los tributarios, y especialmente, los que provienen de los impuestos), para con ellos poder garantizar la sostenibilidad de nuestro Estado del Bienestar (para financiar los servicios que se prestan de forma suficiente). El primer objetivo es poder financiarlo tal y como se encuentra, pero con la voluntad inequívoca de utilizar los aumentos de recaudación fiscal, para volver a la situación anterior al inicio de los recortes, y con el objetivo último de incrementar los servicios y la calidad del mismo. Según LÓPEZ DÍAZ (2014)⁸⁹ “*El problema de España no es tanto un problema de un gasto público excesivo, sino que es un problema de un sistema fiscal insuficiente para financiar un nivel de gasto público razonable*”. Disponemos de un sistema de ingresos poco eficiente e insuficiente, ya que no alcanza su potencial recaudatorio, y que ha visto como su recaudación se ha desplomado en los años de crisis económica. Las cifras de recaudación de la Hacienda Estatal⁹⁰, sin incluir la de las CCAA ni la de los Entes Locales, ni tampoco los ingresos por cotizaciones sociales (que se erigen en el principal ingreso de las arcas públicas⁹¹), son:

| | IRPF | IS | IVA | IIEE | Otros ing. | Total |
|--------------------|--------|--------|--------|----------------------|---------------------|---------|
| 2013 | 69.951 | 19.945 | 51.931 | 19.073 ⁹² | 7.947 ⁹³ | 168.847 |
| 2014 ⁹⁴ | 72.662 | 18.713 | 56.174 | 19.104 | 8.335 | 174.987 |
| 2015 ⁹⁵ | 72.957 | 23.577 | 60.260 | 19.894 | 9.423 | 186.111 |

Como se puede apreciar en los datos⁹⁶, España obtuvo la mayor recaudación de la historia en 2007, y actualmente se sitúa a niveles un poco inferiores al año 2006, a pesar de las importantes subidas de impuestos de los últimos años. Se puede afirmar, que desde el inicio de la crisis se ha producido un desplome de la recaudación fiscal estatal (también de la autonómica y local), una crisis fiscal en toda regla, que produjo un deterioro aun mayor de las cuentas públicas (gastar más

⁸⁹ López Díaz, A. (2014). “Crisis económica y desajuste de las cuentas públicas: la necesidad de un mayor espacio fiscal”, en Malvárez Pascual, L. y Ramírez Gómez, S., *Fiscalidad en tiempos de crisis*. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, pág. 30.

⁹⁰ Datos procedentes del Informe Anual de Recaudación Tributaria 2013, AEAT.

⁹¹ Según el Presupuesto de la Seguridad Social contenido en los Presupuestos Generales del Estado para 2015, los ingresos por cotizaciones sociales ascienden a 109.833,3 millones de euros.

⁹² Alcohol y bebidas derivadas 716 millones de euros; Cerveza 275 millones; Productos intermedios 18 millones; Hidrocarburos 9.933 millones; Labores del tabaco 6.539 millones; Determinados medios de transporte/Carbón 147 millones; Electricidad 1.445 millones.

⁹³ Tasas y otros ingresos 2.073 millones de euros; Trafico exterior 1.311 millones; Impuesto primas de seguro 1.325 millones; Impuesto de la renta de no residentes (IRNR) 1.416 millones; Fiscalidad medioambiental 1.570 millones; Otros ingresos 252 millones.

⁹⁴ Informe Mensual de Recaudación Tributaria Diciembre 2014. AEAT. Datos provisionales, definitivos disponibles en Junio de 2015.

⁹⁵ Previsión contenida en los Presupuestos Generales del Estado para 2015.

⁹⁶ Para más información consultar el Anexo III – Recaudación, tabla 1 y 2 y gráfico 1, de este trabajo.

ingresando menos). A partir de 2008 las bases de los principales impuestos cayeron más rápido que la economía y todavía no nos hemos recuperado. En España, como se observa, la primera fuente de recaudación es la imposición directa mediante cotizaciones sociales y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). Con arreglo a CONDE-RUIZ (2012)⁹⁷, el desplome de la recaudación se produjo, descontando el evidente efecto de la crisis económica, por disponer de “*un sistema impositivo diseñado para recaudar en una burbuja inmobiliaria*”. Esto se manifestó en los ingentes ingresos procedentes de tributos ligados a la actividad inmobiliaria, al ladrillo, que crecían por encima de la economía, como el “*IVA e ITP por la compra de viviendas*”, así como ingresos procedentes del Impuesto de Sociedades debidos a “*beneficios extraordinarios de empresas ligadas al boom inmobiliario (constructoras, promotoras y entidades financieras), y en consecuencia inestables y temporales*”. También el “*déficit por cuenta corriente que llegó a suponer más de 10 puntos de PIB también nos generó ingresos impositivos extraordinarios*” (básicamente del Impuesto sobre el Valor Añadido, “*debido a que la economía consumía e invertía más bienes y servicios de los que era capaz de producir*”). También, en mi opinión, parte de la caída recaudatoria se puede atribuir al incremento del fraude fiscal y de la economía sumergida.

En particular resulta destacable el desplome que en el IS, reduciéndose la recaudación a la mitad comparación entre 2007 y 2009, y siguiendo en cifras similares. Según DE LA TORRE DÍAZ (2012)⁹⁸: “*En 2007, las empresas en España obtuvieron beneficios récord. Cuando en julio de 2008 tuvieron que afrontar el Impuesto de Sociedades, la recaudación respecto del año anterior cayó un 39%, lo que supuso 18.000 millones de euros menos recaudados. Con posterioridad, el impuesto de Sociedades ha continuado cayéndose, y en estos momentos recauda un 60% menos que al inicio de la crisis*”. Se trata de un impuesto en crisis, ya que resulta ineficaz para hacer tributar los beneficios de las grandes corporaciones en un mundo globalizado y con muchas oportunidades de reducción de la tributación efectiva. Este está viviendo una constante pérdida de importancia en la recaudación total, con unos tipos de gravamen efectivos siempre muy por debajo de los nominales, debido al importante peso de los beneficios fiscales (deducciones, exenciones y demás).

Las principales causas, en mi opinión, del bajo rendimiento/ineficiencia de nuestro sistema tributario, son el elevado volumen de economía sumergida (la lucha decidida contra este fenómeno mejoraría notablemente la justicia de nuestro sistema fiscal), el alto nivel de

⁹⁷ Conde-Ruiz, J.I. (2012). *La crisis fiscal en España*. Presentado en XXII Congreso de la Asociación Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado. Santander, 25 de octubre de 2012. España.

⁹⁸ De la Torre Díaz, F. (2012). *La crisis fiscal en España*. XXII Congreso Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado. Santander 25 de octubre de 2012. Francisco de la Torre Díaz. A mayor abundamiento: De la Torre Díaz, F. (2014): *¿Hacienda somos todos? Impuestos y Fraude en España*. Madrid: Editorial Debate.

fraude/evasión fiscal (que aparte de minar las arcas públicas, también supone un elemento de injusticia y discriminación entre contribuyentes), así como la elusión fiscal que pueden llevar a cabo los grandes patrimonios/capitales y empresas. La principal vía para atacar dichos problemas es aumentar de forma sustancial los recursos (humanos, materiales, etc.) de los que dispone la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT, en adelante), así como un cambio de paradigma de la misma. Para lograr un mayor espacio fiscal, se precisa el ensanchamiento de las bases imponibles, de las magnitudes sobre las que se recauda (limitando deducciones, beneficios fiscales y regímenes especiales que reducen la tributación, en especial de las grandes empresas, junto con algunas reducciones de tipos), así como perseguir con voluntad firme el elevado nivel de fraude fiscal (buscar una fórmula, no para recaudar más de la gente que paga, sino para recaudar más entre la gente que ahora no paga), en todas sus expresiones, existente en España.

A mi modo de ver, si no implementamos reformas en la vía que se apunta, estaremos condenados a la progresiva desaparición del Estado de Bienestar. Tal como manifiestan GARCÍA CALVENTE y RUIZ GARIJO (2014)⁹⁹, *“los poderes tributarios han apostado siempre por una rebaja de impuestos, obviando en cierto modo el objetivo de redistribución de la renta de nuestro sistema fiscal, así como la existencia de principios constitucionales, como el principio de capacidad económica o el principio de progresividad”*. Y así debe ser, el sistema o modelo fiscal debe tener como primer objetivo la suficiencia (financiar los servicios públicos de forma sostenible), pero al mismo nivel se sitúa el de la redistribución de la renta o la riqueza, imprescindible para la cohesión social.

Pero, antes de proponer reformas o cambios concretos en el sistema de ingresos, es necesario definir, como sociedad, de qué modelo de bienestar queremos dotarnos. Es necesario conocer de antemano la dimensión del gasto a financiar. En definitiva proceder a concretar las políticas de gasto, que en todo caso, deberán estar presididas por los principios de eficiencia y eficacia (en la gestión de cada servicio público, de cada inversión), junto con la meta final de la redistribución (equitativa asignación de recursos, art. 31.2 CE). Seguidamente, debería procederse a diseñar un modelo fiscal suficiente, razonable y sostenible, que tenga como objetivo principal establecer una fiscalidad justa, equitativa y progresiva (art. 31.1 CE). Asimismo, el ciudadano debería interiorizar que los servicios públicos no son gratuitos (una mayor cultura del gasto), sino que son financiados por todos (o casi todos) y cada uno de nosotros (los contribuyentes) mediante el pago de los tributos.

⁹⁹ García Calvente, Y. y Ruiz Garijo, M. (2014). “La necesidad de un derecho financiero social como respuesta a la crisis financiera”, en Adame Martínez, F. y Ramos Prieto, J., *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, pág. 2964.

1. Reforma del sistema tributario español

El primer punto en el que hay que incidir para lograr incrementar la recaudación es proceder a reformar de forma sustancial el sistema tributario vigente en el Estado español. Nuestro sistema, implantado y desarrollado a partir de 1978, se compone de tres niveles de hacienda: estatal, autonómica y local. En su conjunto, se compone de una multiplicidad de figuras tributarias (de naturaleza directa e indirecta, que gravan básicamente la renta, el patrimonio y el consumo), desde grandes impuestos estatales, que son la principal fuente de recaudación (IRPF, IS, IVA); junto a impuestos cedidos totalmente a las CCAA de régimen común¹⁰⁰ (Impuestos sobre el Patrimonio (IP), Impuesto de Sucesiones y Donaciones (ISD) o Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), e impuestos propios de estas), cuya recaudación ha disminuido sensiblemente; pasando por los de titularidad de los Entes Locales (Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM), Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza urbana (IIVTNU); entre otros); hasta una variada gama de IIEE, junto con las tasas y las contribuciones especiales; entre otros.

Es plausible, a mi modo de ver, que el sistema fiscal sobre el cual se ha construido el actual Estado de Bienestar en España, hace recaer el peso de la financiación del mismo en las rentas del trabajo, mediante las cargas sociales (cotizaciones a la Seguridad Social) y el IRPF. Este resulta financiable cuando la masa salarial va en aumento, pero no en la actualidad cuando ésta se reduce. Otra de las características principales de nuestro sistema es el distinto gravamen al que se ven sometidas las rentas del trabajo y las del capital¹⁰¹. A este fenómeno es preciso sumarle que las grandes empresas tributan cada vez menos (juegan al límite de las posibilidades que ofrece el ordenamiento jurídico tributario, para conseguir una tributación efectiva muy baja, mediante la aplicación de deducciones y otros beneficios fiscales). La fiscalidad del ahorro/capital no se aumenta por temor a que el capital (las rentas altas) se deslocalice hacia países con mejor tributación, junto con que la fiscalidad efectiva sobre de la riqueza es prácticamente inexistente. La primera conclusión es que, las clases medias, principales integrantes de la masa asalariada y de la pequeña y mediana empresa (pymes), soportan una carga fiscal muy alta y sin posibilidad alguna de deslocalizarse (como sí hacen las grandes empresas y los grandes capitales), cargando sobre sus espaldas, injustamente, la mayor parte, por no decir todo, del peso de la fiscalidad.

¹⁰⁰ No se contempla en el análisis de este trabajo el régimen de los Territorios Forales (Convenio Navarro y Concierto de los Territorios Históricos del País Vasco), así como tampoco es objeto de estudio el régimen de financiación de las CCAA y de los Entes Locales.

¹⁰¹ Según DE LA TORRE DÍAZ, los ingresos del Estado por IRPF en España proceden, un 85% de las rentas del trabajo y un 15% de las rentas del capital. De la Torre Díaz, F. (2014): *¿Hacienda somos todos? Impuestos y Fraude en España*. Madrid: Editorial Debate, pág. 22.

Toda reforma fiscal que se proponga, debería tener como resultado dotar de mayores recursos al sistema, a fin de financiar de forma suficiente el Estado de Bienestar. Los impuestos son la herramienta principal de que disponen las sociedades para organizar la vida civilizada (para sufragar el gasto público), así se erigen como uno de los pilares de la política económica y resultan trascendentales a la hora de diseñar un modelo de sociedad y de protección social. Según PITA GRANDAL (2014)¹⁰², “*el Derecho financiero y tributario ha desempeñado un papel fundamental en el desarrollo del moderno Estado de Derecho*”. Pero “*se viene resistiendo a transformar sus modelos, sus paradigmas, para adaptarlos a las nuevas circunstancias. Es preciso revisar el rol del sistema tributario, permanente rector de las decisiones privadas en materia económica*”. El Tribunal Constitucional (TC, en adelante) afirma que el “*sistema tributario en su conjunto, y cada figura tributaria en concreto, son instrumentos de que dispone el estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados*”¹⁰³.

En términos similares se expresa BORREDO MORO (2014)¹⁰⁴, que en lo referente al artículo 31 de la CE, afirma que “*el mandato constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no se limita a sacralizar la función financiera de los tributos, sino garantizar que el sistema tributario haga realidad la contribución al sostenimiento de los gastos públicos de todos de acuerdo a la capacidad económica de cada uno, de forma progresiva, no confiscatoria y teniendo en cuenta, la contribución de cada uno a los fines constitucionales, haciendo realidad cabalmente la igualdad tributaria y proyectando la idea de justicia tributaria. Debemos crear una conciencia social mayoritaria defensora de la trascendencia de los tributos en aras de la cabal realización del estado social y democrático de derecho. Tenemos la necesidad de incrementar los ingresos tributarios y hacerlo equitativamente*”. Es necesario ser realista, no podemos disponer de unos servicios públicos de calidad con una presión fiscal inferior a la media de la UE¹⁰⁵ (los países nórdicos, como ejemplo de un Estado del Bienestar más sólido, tienen una

¹⁰² Pita Grandal, A.M. (2014). “El sistema tributario y la crisis económica. La necesidad de un cambio de paradigmas”, en Adame Martínez, F. y Ramos Prieto, J., *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, pág. 3191.

¹⁰³ Sentencia Tribunal Constitucional 37/1978 (Pleno del TC), de 26 marzo, Recurso de inconstitucionalidad número 685/1984, FJ 3º, ponente: Magistrado Jesús Leguina Villa; junto con el artículo 2.1 de la LGT.

¹⁰⁴ Borredo Moro, C. (2014). “Los nuevos nichos tributarios en tiempos de crisis. La crisis como oportunidad para la justicia”, en Malvárez Pascual, L. y Ramírez Gómez, S., *Fiscalidad en tiempos de crisis*. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, pág. 144.

¹⁰⁵ A partir de datos de Eurostat, la presión fiscal en % del PIB se situó en algunos de los Estados Miembros de la UE en 2011: Dinamarca 47,7%, Francia 43,9%, Italia 42,5%, Media UE27 39,0%, Grecia 32,4%, España 31,4%, Irlanda 28,9%, Lituania 26,1%. Según datos de la OCDE, en 2007 la presión fiscal alcanzó su máximo con un 36,4 % del PIB, en 2013 era del 32,3 % (media OCDE 34,1% en 2013). Dinamarca 47,6%, Suecia 45,5%, Bélgica 43,5%, Austria 42%. Datos procedentes de la OCDE: Tax Administration 2013: Comparative information on OCDE another advanced and emerging economics. Para más información: Braña, F.J., Alonso, N., Cruzado, C., Díaz de Sarralde, S., Mollinedo, J.M. (2014): *¿Qué hacemos con los impuestos?* Madrid: Ediciones Akal.

mayor presión fiscal que la media). En consecuencia, si se quiere disponer de un Estado del Bienestar similar a los países de nuestro entorno europeo no se tiene más remedio que aumentar la presión fiscal global.

El actual sistema tributario español, en mi opinión, padece importantes carencias que deben ser objetivo de enmienda en una futura reforma integral del sistema tributario. La principal es que es insuficiente/ineficiente, e injusto y no equitativo, además de tener un alto grado de conflictividad (litigiosidad) en su aplicación y la consiguiente inseguridad jurídica que esto comporta. Su ineficiencia se manifiesta en la insuficiencia recaudatoria (no recauda lo necesario para sufragar los gastos públicos). El primer objetivo obvio que debe cumplir un sistema fiscal es la recaudación. Es insuficiente, a mi modo de ver, por el anteriormente citado bajo nivel de presión fiscal¹⁰⁶ en España (a pesar de contar con unos tipos nominales elevados¹⁰⁷), que provoca una baja recaudación, generando poco ingresos fiscales en comparación con nuestros vecinos europeos¹⁰⁸. También resulta ineficiente para controlar las operaciones que no declaran ni empresas ni trabajadores (economía sumergida), y así reducir de forma significativa el fraude fiscal.

Es injusto e inequitativo, entre otros, por el distinto gravamen al que se ven sometidos los diferentes tipos de rentas (distribución de la carga tributaria) y por la falta de progresividad global, que perjudica, en especial, a la clase media trabajadora. La injusticia también se percibe porque no paga quien más tiene, ni todo el mundo paga (los tipos impositivos efectivos que soportan las grandes empresas españolas son irrisorios, infinitamente menores que las pymes). Ni se cumplen el principio de capacidad económica ni el de generalidad, ni el de progresividad, propugnados en el art. 31 de la CE. Pagan/contribuyen los que están dentro del sistema, los que están contenidos en las bases de datos de la AEAT, en esencia los que perciben una renta salarial¹⁰⁹.

La conflictividad (litigiosidad) se manifiesta en el gran número de litigios existentes entre contribuyentes y la AEAT, fruto generalmente de la actividad inspectora. Los impuestos tienen su fundamento en el principio de legalidad. La aplicación de la ley genera discrepancias, la

¹⁰⁶ Según el Programa de Estabilidad 2014-2017, la presión fiscal en España se situó en 2014 en el 33,9% del PIB y en 2015 en el 34,2%.

¹⁰⁷ Según el Informe Anual de Recaudación Tributaria 2013 y el Informe mensual de Recaudación Tributaria de Diciembre 2014, los tipos efectivos en 2013, eran del 12,7% sobre la renta bruta de los hogares; del 20,1% sobre la base imponible consolidada del IS; un 15,4% sobre el gasto final sujeto a IVA, y un 24,4% sobre consumos sujetos a IIEE. El tipo medio en los principales impuestos (IRPF, IVA, IS y IIEE) en 2014, se situó en el 15,2% de sus bases imponibles.

¹⁰⁸ Entre un 7-8% por debajo de la media de la UE, que suponen unos 80.000 millones de euros aproximadamente.

¹⁰⁹ Según LÓPEZ DÍAZ, el conjunto de presión fiscal sobre el factor trabajo, se sitúa en España en el 41,4%, OCDE media 35,6% (IRPF más cotizaciones a la Seguridad Social). López Díaz, A. (2014). "Crisis económica y desajuste de las cuentas públicas: la necesidad de un mayor espacio fiscal", en Malvárez Pascual, L. y Ramírez Gómez, S., *Fiscalidad en tiempos de crisis*. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, pág. 37.

realidad es rica y existen intereses contradictorios. Se podría decir que el conflicto es natural en la aplicación de la norma jurídica (y más en la fiscal/tributaria). Por último, la latente inseguridad jurídica de nuestro sistema. La seguridad jurídica se obtiene con leyes bien hechas, bien interpretadas y bien aplicadas. Es preciso ser consiente que las leyes fiscales/tributarias son complejas. Encima, día a día aumenta el su grado de complejidad, mediante la sucesión interminable de nuevas regulaciones y su velocidad de implantación. Estas circunstancias hacen más difícil el cumplimiento de las obligaciones tributarias, e incrementa el margen de error de los contribuyentes, fruto de una interpretación distinta de la norma o del desconocimiento de la misma. Una de las manifestaciones de esta sucesión de nuevas normas, tal como expone PITA GRANDAL (2014)¹¹⁰, es la *“sucesión atropellada de normas de extraordinaria y urgente necesidad, en la que se ha convertido nuestra política tributaria legislativa de los últimos años, es decir, la reiteración de Decretos-Leyes tras Decretos-Leyes con contenido financiero y tributario, relacionados con la reducción del déficit y la reordenación de la materia tributaria, justificados, en general, por la necesidad de reducir el déficit público y garantizar la sostenibilidad de las prestaciones públicas, muchos de ellos contradictorios entre sí”*. Esto podría suponer *“una quiebra del principio de legalidad tributaria (art. 133.1 y 3 de la CE y art. 8 de LGT)”*, pero *“el Tribunal Constitucional, que ha avalado, sin ningún género de duda, la utilización del Decreto-Ley, como medida legislativa ordinaria”*. El uso abusivo del Decreto-Ley es característico en los últimos tiempos.

Diversos autores se manifiestan en la línea de los problemas apuntados con anterioridad. CAYÓN GALIARDO (2014)¹¹¹, afirma que nuestro sistema se caracteriza por *“la complejidad normativa de nuestros impuestos, a los que se suma la presencia de competencias de las entidades territoriales”*. Asimismo *“se grava a los ciudadanos con los impuestos más altos de la UE”*; junto con *“su incapacidad para aumentar la recaudación efectiva, una de las más bajas del mundo desarrollado, pues combina los tipos marginales más altos de Europa, con una de las recaudaciones más bajas (lo que se explicaría por el gran número de exenciones fiscales que deben ser eliminadas y por la existencia de una bolsa de fraude importante)”*. Este último punto se denota en tipos marginales muy elevados, pero con tipos efectivos muy bajos, que generan pocos ingresos fiscales. Finalmente, *“el peso de los impuestos empresariales en el PIB es mayor en España que en el conjunto de la OCDE debido sobre todo al peso que tienen las cotizaciones sociales del empleador en el conjunto de la fiscalidad empresarial”*. De acuerdo con CARBAJO

¹¹⁰ Pita Grandal, A.M. (2014). “El sistema tributario y la crisis económica. La necesidad de un cambio de paradigmas”, en Adame Martínez, F. y Ramos Prieto, J., *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, pág. 3167 y 3168.

¹¹¹ Cayón Galiardo, A. (2014). “La reforma fiscal para la crisis: sus formas y su contenido”, en Malvárez Pascual, L. y Ramírez Gómez, S., *Fiscalidad en tiempos de crisis*. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, pág. 139.

VASCO (2012)¹¹², “no disponemos de un conjunto de tributos coherente, articulado, ordenado, modernizado en su legislación y respondiendo a una serie de principios jerarquizados, tenemos un caos normativo, gravámenes que se superponen entre sí con filosofías diferentes y diferenciadas”. Otros problemas que afectan, en mi opinión, a nuestro modelo de ingresos son los altos costes de cumplimiento (presión fiscal indirecta), traduciendo, las cargas administrativas que soportan los obligados tributarios para cumplir con su obligación de contribuir, innecesarias y desproporcionadas, que tienen un impacto económico elevado, básicamente en la contratación de servicios de asesoramiento fiscal. También la llamada competencia fiscal interregional¹¹³ entre CCAA, posible en base a las competencias normativas de estas en relación con los impuestos que tienen cedidos (se manifiesta básicamente en los tipos marginales del IRPF, junto con el IP y el ISD), y que se traduce en una rebaja generalizada de impuestos (competencia fiscal a la baja), que tiene como efecto la disminución de la recaudación total del sistema. Finalmente, es preciso señalar la falta de coordinación e interconexión entre la Hacienda Estatal, las Haciendas autonómicas y forales, y las locales.

Observados los principales problemas que padece el actual sistema tributario, la reforma que se propugne debe ir encaminada a solventarlos, dotando al sistema tributario español (y en consonancia, a las normas tributarias) de mayor estabilidad y seguridad jurídica (normas tributarias más sencillas, claras y transparentes en su interpretación, menos discutibles), mediante el establecimiento de un sistema tributario justo, suficiente, progresivo, equitativo y eficiente (que recaude lo que tiene potencial para recaudar). En este sentido, CAYÓN GALIARDO (2014)¹¹⁴ propone una “*simplificación del sistema tributario, menos impuestos, más sencillos, con menos exenciones e incentivos, obteniendo una mayor recaudación sin detrimento del crecimiento económico*”. Para ello precisamos de un conjunto de tributos (figuras tributarias) racionalmente ordenados, técnicamente bien configurados, coordinados y coherentes entre sí, además de la fijación de criterios uniformes y consensuados de interpretación, generando de esta forma seguridad jurídica a los operadores. Asimismo, un sistema tributario comprensible, estable y no demasiado complejo (simplicidad de los tributos y de los procedimientos para aplicarlos y satisfacerlos; esto también incidirá en la lucha contra el fraude fiscal). En lo que se atiende a la conflictividad de nuestro sistema, esta se ve agravada, tal como señala IGLESIAS CAPELLAS (2014)¹¹⁵, ya que “*el sistema jurídico español no contempla ningún método de resolución*

¹¹² Para más información sobre evolución y quiebra del sistema tributario español: Carbaño Vasco, D. (2012): *Inestabilidad normativa. Necesidad de una reforma fiscal*. Presentado en XXII Congreso de la Asociación Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado. Santander, 25 de octubre de 2012. España.

¹¹³ Se relaciona con la corresponsabilidad fiscal de las CCAA, en la que no se entra en este Trabajo.

¹¹⁴ Cayón Galiardo, A. (2014). “La reforma fiscal para la crisis: sus formas y su contenido”, en Malvárez Pascual, L. y Ramírez Gómez, S., *Fiscalidad en tiempos de crisis*. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, pág. 137.

¹¹⁵ Iglesias Capellas, J. (2015): *Una hisenda a la catalana*. Barcelona: Angle. Págs. 114-117.

amistosa, lo que sí ocurre en la mayoría de sistemas del mundo occidental". Este resulta un aspecto importante en el que incidir. El conflicto ha de poder resolverse, es necesario que exista interlocución entre las partes, pero no existe un método de resolución de conflictos que no sea contencioso. En mi opinión, resultaría necesario la instauración de métodos/sistemas alternativos a la vía judicial (arbitraje, mediación, conciliación; etc.), que comportarían una reducción de la litigiosidad y, a mi modo de ver, una ganancia en eficiencia (se obtendrían más ingresos)¹¹⁶. En adición, reducir el número de efectivos destinados a la litigiosidad, facilitaría destinar más recursos a la lucha frente a la economía sumergida y el fraude fiscal¹¹⁷.

La reforma integral y completa del sistema tributario, que bajo mi punto de vista resulta necesaria, precisa un enfoque hacia el incremento de la recaudación¹¹⁸. Básicamente incidiendo en aspectos como ampliar las bases imponibles en todas las figuras impositivas (disponemos de bases pequeñas y tipos muy altos), eliminando algunas de las numerosas deducciones, bonificaciones, reducciones, regímenes especiales de tributación y exenciones contempladas en la normativa de cada tributo, conjuntamente con la reducción de los tipos marginales para situarlos en la media de los países europeos. En lo que atiende específicamente al conjunto de beneficios fiscales, el Estado, conforme a los PGE 2015, dejará de ingresar por beneficios fiscales 40.719,12 millones de euros. Se trata de una cifra nada despreciable, a mi modo de ver, es necesario hacer plenamente transparente la concesión de beneficios fiscales, además de realizar un estudio periódico y profundo (evaluar y revisar) de cada uno de ellos, de su impacto, mediante criterios de coste/beneficio, y de su eficacia y resultados conforme a los motivos para su establecimiento.

La reforma fiscal propugnada en 2014¹¹⁹, vigente a partir de 1/1/2015, bajo mi punto de vista, no ataca los problemas de fondo observados con anterioridad, al contrario, con la rebaja de tipos, la

¹¹⁶ Según el Informe del Tribunal de Cuentas, de marzo 2014: *Resultados de la lucha contra el fraude 2010-12*. Existe una cifra de 20.000 millones de euros liquidados pero no cobrados (créditos litigiosos).

¹¹⁷ A mayor abundamiento: González-Cuéllar Serrano, M.L. (2010). "La conciliación y la mediación en el Derecho tributario", en González-Cuéllar Serrano, N., Sanz Hermida, A.M., Ortiz Pradillo, J.C., *Mediación: un método ? de conflictos: estudio interdisciplinar*. Madrid: Editorial Colex, pág. 205-226; y González-Cuéllar Serrano, M.L. (2010). "La posibilidad de incorporar la mediación como forma de terminación convencional de los procedimientos tributarios", en Arrieta Martínez de Pisón, J., Collado Yurrita, M.A., Zornoza Pérez, J.J., *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Volumen 2*. Madrid: Editorial Aranzadi, pág. 259-280.

¹¹⁸ Para un mayor detalle sobre propuestas de reforma del sistema fiscal encarado a la suficiencia financiera: Esteve Carbonell, V., Garcés Ferrer, J., Sánchez García, J. (2013): *La Fiscalidad del Bienestar. Medidas para recuperar el compromiso de las clases medias en España*. Valencia: Tirant lo Blanch, pág. 89-119.

¹¹⁹ Para más información consultar el Anexo IV – Reforma Fiscal, de este trabajo. Esta se promulga mediante: Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE Núm. 288, de 28 de noviembre de 2014, pág. 96860 a 96938). Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014, pág. 96939 a 97097). Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales,

teoría nos dice que la recaudación disminuirá, y en consecuencia dispondremos de menos recursos para financiar el Estado del Bienestar. Además, dista mucho de ser la reforma profunda e integral, que precisa nuestro sistema tributario, ya que se ha limitado a modificar únicamente dos figuras del mismo, IRPF e IS. Se ha llevado a cabo una simplificación y rebaja de tipos, pero se ha perdido progresividad. En lo que atiene al IVA tan solo se han modificado pequeños aspectos para cumplir con resoluciones comunitarias. La reforma no ha puesto el acento en eliminar los muchos resquicios que usan los defraudadores, así como, las posibilidades de las grandes fortunas y empresas para reducir su factura fiscal. Curiosamente, desde el año 1998, todas las reformas tributarias se han aprobado un año antes de las correspondientes elecciones generales (1998, 2002, 2006 y 2014).

Por lo que atiene al IRPF, la reforma promulgada es, en mi opinión, insuficiente. La reducción de tramos beneficia a las rentas más altas y a las más bajas, pero perjudica a las medias, y hace que el impuesto sea menos progresivo (a más tramos, más progresividad), ya que a partir de un rendimiento de 60.000 euros el tipo marginal aplicable es el mismo (rentas medias que se acercan peligrosamente al tipo marginal)¹²⁰. Una medida acertada es ampliar la progresividad en la tributación de las rentas del capital. La supresión de la deducción por alquiler del arrendatario y la reducción de la bonificación del arrendador, es incoherente, y va en contra de la necesaria política de alquiler de vivienda que necesita un país en el que existen miles de familias sin vivienda junto con la existencia de miles de viviendas vacías.

Para diseñar una nueva reforma del IRPF, es necesario observar las reflexiones de algunos autores, partiendo de la premisa que el impuesto sobre la renta es progresivo y tiene una función redistributiva, a parte de la recaudatoria. De acuerdo con BRAÑA PINO (2014)¹²¹ es necesario

y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (BOE Núm. 288, de 28 de noviembre de 2014, págs. 97098 a 97160). Tan solo recordar que el mismo ejecutivo, en diciembre de 2011, aprobó el mayor incremento jamás registrado en el IRPF (subió el tipo mínimo del 24% subió al 24,75% y, el máximo, paso del 45% al 52%). Asimismo, por lo que atiene al IVA, en setiembre de 2012 se incrementó el tipo general al 21% y el reducido al 10% (en julio de 2010 se había incrementado el tipo general del 16% al 18%, y el reducido del 7% al 8%).

¹²⁰ La radiografía del IRPF en 2011 es la siguiente. El total de los 19,5 millones de contribuyentes, declaran de media 20.158 euros. Un 81,5% de los contribuyentes declaran menos de 30.000 euros. El 20,5% declaraciones, 4 millones, con una base imponible (retribuciones o rentas brutas) igual o inferior a 6.000€. 7,6 millones de contribuyentes (39,4%), declaran una base imponible de 12.000 euros o inferior. 8,2 millones (42,2%), entre 12.000 y 30.000 euros; 2,9 millones (14,9%) entre 30.000 y 60.000 euros; 0,6 millones (2,9%) entre 60.000 y 120.000 euros; 0,1 millones (0,6%) entre 120.000 y 600.000 euros; 5.633 personas más de 600.000 euros (1,5 millones de euros de media). Los datos proceden de: Estadísticas de los declarantes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 2012. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Disponible en <http://www.agenciatributaria.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadisticas/Publicaciones/sites/irpf/2012/home.html> (consultado por última vez el 16 de marzo de 2015).

¹²¹ Presentación del Profesor Javier Braña: *Reforma fiscal y gasto público. ¿Cómo reequilibrar ventajas y sacrificios de la crisis?*; basado en: Braña, F.J., Alonso, N., Cruzado, C., Díaz de Sarralde, S., Mollinedo, J.M. (2014): *¿Qué hacemos con los impuestos?* Madrid: Ediciones Akal.

“establecer un IRPF basado en el concepto de impuesto extensivo y base amplia, eliminando el actual impuesto dual. Eliminar a todos los efectos el régimen de estimación objetiva. Aumentar el número de tramos de la tarifa del IRPF, al no ser verdad que con menos tramos del impuesto sea más sencillo. Eliminar todas las deducciones y desgravaciones, en particular la de planes de pensiones privados. Reforma de la tributación de las rentas del capital para que sea homogénea y equitativa con el gravamen de las rentas salariales. Reformar el tratamiento de las rentas salariales, ya que soportan tipos marginales efectivos de tributación muy altos en términos relativos (...)”. A su vez, CAYÓN GALIARDO (2014)¹²² aboga por *“valorar el patrimonio con la tributación de la renta, gravar a las grandes fortunas y equiparar la tributación de las rentas del capital con las rentas del trabajo (Holanda, considera como renta el 4% del patrimonio media anual, grava a un tipo del 30%)”.*

Por su parte, SANZ CLAVIJO (2014)¹²³ sostiene que *“la reforma tendría que, eliminar incoherencias, una mayor imposición sobre el capital, adecuación del gravamen sobre actividades económicas (régimen estimación objetiva), un acercamiento de la imposición de los rendimientos del trabajo y de los rendimientos de actividades económicas (...)”.* Finalmente, GARCÍA BERRO (2014)¹²⁴ apuesta por *“una configuración de un IRPF más neutral, orientado a servir con eficacia a los principios de capacidad económica, generalidad, igualdad y progresividad; redefinir los tramos de escala, establecer una pendiente más equilibrada de tipos de gravamen; combatir factores que actúan en contra del efecto redistributivo del impuesto (deslocalización de rentas de capital; resquicios para la planificación fiscal). Atacar la tributación privilegiada de las plusvalías y las rentas financieras; incrementar ligeramente el tipo aplicable a las rentas del capital. Una transformación radical sistema de módulos (...)”.* En su conjunto, bajo mi punto de vista, los diversos autores proponen transformar el IRPF en un impuesto más simple, neutral justo y redistributivo¹²⁵.

Creo que es preciso, como ya se ha apuntado anteriormente para el conjunto de tributos, simplificar y estimar la idoneidad de la aplicación de la multiplicidad de beneficios e incentivos fiscales en general existentes en el IRPF (mínimos, deducciones, exenciones, reducciones y demás). Los autores también mencionan el régimen de estimación objetiva (tributación por módulos, IRPF e IVA), y la necesidad de su mayor restricción o supresión (es un nido de fraude,

¹²² Cayón Galiardo, A. (2014). “La reforma fiscal para la crisis: sus formas y su contenido”, en Malvárez Pascual, L. y Ramírez Gómez, S., *Fiscalidad en tiempos de crisis*. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, pág. 138.

¹²³ Sanz Clavijo, A. (2014). “Crisis económica y (errática) regulación del IRPF”, en Malvárez Pascual, L. y Ramírez Gómez, S., *Fiscalidad en tiempos de crisis*. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, pág. 219.

¹²⁴ García Berro, F. (2014). “Reflexiones sobre la reforma del IRPF a propósito de las últimas medidas en materia de ganancias patrimoniales y beneficios fiscales”, en Malvárez Pascual, L. y Ramírez Gómez, S., *Fiscalidad en tiempos de crisis*. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, pág. 269.

¹²⁵ La redistribución también se consigue de forma notoria mediante el gasto público.

como ejemplo, las facturas falsas)¹²⁶. Una de las medidas positivas, en mi opinión, de la reforma fiscal de 2014 fue la simplificación de dicho régimen y la rebaja sustancial del umbral de exclusión. En mi opinión debería restringirse en mayor medida, básicamente por razones de equidad y capacidad económica, tan solo permitiendo su utilización a contribuyentes que realicen actividades que facturen realmente al consumidor final (particulares), excluyendo actividades que facturan a profesionales y empresarios.

En adición, algunos de los trazos que se observan en las reflexiones anteriores, bajo mi punto de vista, apuntan que, la principal vía en la que se debe poner el foco es un nuevo reparto de la fiscalidad, basado en el principios de capacidad económica, buscando la riqueza allí donde se encuentra, y progresividad, imponiendo a los sujetos más acomodados un sacrificio patrimonial porcentualmente mayor al exigido a los sujetos más pobres, para redistribuir la riqueza entre los ciudadanos. Se precisa un cambio en la estructura tributaria, disminuyendo la disparidad de gravamen que sufren las rentas del trabajo respecto a las del capital (nivelar en la medida de lo posible, tendiendo a la equidad y no al alza), haciendo evolucionar el sistema fiscal con una menor carga sobre los salarios¹²⁷ y más sobre los patrimonios (más impuestos a los que más riqueza y patrimonio tienen). Estos últimos, en mi opinión, resultan obligados por los principios constitucionales a contribuir en mayor medida al sostenimiento del sistema. En definitiva, creo que se debería impulsar una alteración de los principios de distribución de las cargas públicas, con el objetivo del sostenimiento del Estado de Bienestar. Es imprescindible ser consciente que en lo referente a los impuestos sobre la riqueza y la tributación de las grandes fortunas, tan solo es factible su implantación efectiva si se instaura a nivel global y de forma coordinada (mínimo a nivel de la UE).

Dicho aspecto, pasaría en España, desde mi óptica, por la reestructuración del IP y del ISD, con el objetivo de cumplir con el principio de justicia tributaria, que los que más tienen más contribuyan (o como mínimo, contribuyan en la misma proporción que la clase media, siempre respetando el principio no confiscatoriedad, art. 31 de la CE). El IP fue suprimido en 2008, reinstaurado en 2011, y hasta la fecha, prolongado hasta 2015. Éste precisa devenir en un verdadero impuesto que grave de forma plausible la riqueza, el patrimonio y sus rentas, así, debería estar mínimamente armonizado a nivel estatal. Pero, en primer término, será necesario definir qué entendemos por grandes fortunas o grandes patrimonios, y que manifestaciones de gran capacidad económica gravamos, y cómo lo hacemos. Asimismo, ser conscientes de la

¹²⁶ Cabe recordar que su limitación o supresión implica dos impuestos, el IRPF (estimación objetiva) y el IVA (régimen simplificado).

¹²⁷ Formada por la imposición sobre la renta y las cotizaciones sociales, en las cuales no se incide en este análisis. Las cotizaciones a la Seguridad Social son el principal componente de la presión fiscal en España y básico para la sostenibilidad de nuestro sistema de protección social. Se aboga en muchas ocasiones por la disminución de las mismas, especialmente las que son a cargo de las empresas.

incidencia de la competencia fiscal internacional, sumada a la interestatal en el seno de la UE, y la implicación que una mayor tributación provocara la deslocalización de la riqueza, junto con el desincentivo de la inversión extranjera. También se debería incidir en el ISD, actuando en la misma línea que en el IP, armonizándolo a nivel estatal. Asimismo podría plantearse una reconfiguración total, con nuevas figuras tributarias que engloben ambos impuestos, o incluir parte de los rendimientos o la totalidad de los mismos en el IRPF¹²⁸.

Sobre esta cuestión, BRAÑA PINO (2014)¹²⁹ afirma que *“hay que recuperar para la Administración General del Estado los impuestos sobre el patrimonio y sobre sucesiones y donaciones. Esgrime dos opciones principales en la imposición sobre el patrimonio: “Una de ellas consistiría en integrar en una figura tributaria única la valoración del patrimonio, de manera homogénea y sin excepciones, con la tributación de la renta. Esto supondría la desaparición del impuesto sobre el patrimonio. La otra alternativa sería que tributara en el IRPF la rentabilidad obtenida en el ejercicio, independientemente de que su percepción se haya realizado o se traslade a un momento posterior; y en el Impuesto sobre el Patrimonio tributaría el mayor valor de adquisición, de cotización o de realización al final del periodo”*. Por su parte, BORREDO MORO (2014)¹³⁰, aboga por el establecimiento de un *“impuesto sobre las grandes fortunas, sobre la riqueza patrimonial, que sea acorde con el artículo 31 de la CE, con una contribución según capacidad económica, y definiendo la fuerza económica apta para contribuir”*. Define una *“reforma sustancial del IP, fijando criterios homogéneos a nivel de CCAA (máximo-mínimo exento, limitación de deducciones, reducciones y bonificaciones), estableciendo un mínimo exento 1,2M€, limitando exenciones de los bienes y derechos. Ampliando la base imponible y reducir tipos impositivos, conservando el carácter progresivo de la escala de gravamen. Establecerlo como un tributo indefinido, no temporal como actualmente (...)”*. Considero que dichas reflexiones apuntan en la buena dirección.

La debida reforma y reconfiguración del IP y del ISD, al ser impuestos cedidos en su totalidad a las CCAA, trae a colación otro aspecto en el que es necesario incidir una reforma global del sistema, pero que no es objeto de análisis en este trabajo, que sería solventar de forma definitiva, un problema ya observado con anterioridad, como son las relaciones entre las Haciendas Territoriales (autonómicas y locales) y la Hacienda Central. Esto implica disponer de un modelo

¹²⁸ A mayor abundamiento sobre las posibilidades en la imposición sobre el patrimonio: Esteve Carbonell, V., Garcés Ferrer, J., Sánchez García, J. (2013): *La Fiscalidad del Bienestar. Medidas para recuperar el compromiso de las clases medias en España*. Valencia: Tirant lo Blanch, pág. 101-110.

¹²⁹ Presentación del Profesor Javier Braña: *Reforma fiscal y gasto público. ¿Cómo reequilibrar ventajas y sacrificios de la crisis?*; basado en: Braña, F.J., Alonso, N., Cruzado, C., Díaz de Sarralde, S., Mollinedo, J.M. (2014): *¿Qué hacemos con los impuestos?* Madrid: Ediciones Akal.

¹³⁰ Borredo Moro, C. (2014). “Los nuevos nichos tributarios en tiempos de crisis. La crisis como oportunidad para la justicia”, en Malvárez Pascual, L. y Ramírez Gómez, S., *Fiscalidad en tiempos de crisis*. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, págs. 146 y 147.

de financiación territorial adecuado y consensado, que apueste decididamente por la corresponsabilidad fiscal (las CCAA son responsables del gasto, pero también deben serlo de los ingresos). También se precisa una reestructuración profunda de la fiscalidad de las CCAA, dirigida a eliminar la competencia fiscal interregional, e incrementar su potencial recaudatorio.

En lo que atiene al IS, la reforma de 2014 ha significado una rebaja de tipos y una eliminación de deducciones para ampliar la base imponible, con el objetivo de simplificar el impuesto. El principal aspecto en el que incidir, en mi opinión, es el tipo efectivo que acaban abonando las empresas, en especial las grandes, debido a que, como se ha observado, el IS es el impuesto donde más ha caído la recaudación durante la crisis. La principal vía para llevar a cabo este cometido es realizar, la anteriormente citada, disminución de beneficios fiscales para aproximar los tipos reales al nominal, incidiendo sobre aspectos clave como son los precios de transferencia o la deducción de gastos financieros, a la vez que simplificar la complejidad del mismo. Sería necesario, en mi opinión, implementar un sistema aún más simplificado de contabilidad para pymes, que reduzca los costes indirectos de cumplimiento fiscal. Una vez aproximados los tipos efectivos a los nominales, se puede proceder a una disminución del tipo de gravamen.

En este sentido se expresa, CAYÓN GALIARDO (2014)¹³¹, manifestando *“la necesidad de aumentar la recaudación empresarial, mediante una disminución de los tipos nominales, eliminando desgravaciones que solo sirven a grandes empresas, y manteniendo otras de protección del medio ambiente”*. Por su parte, CENCERRADO MILLÁN (2014)¹³², defiende que *“la base imponible del IS debe aproximarse lo máximo posible al beneficio económico de la entidad, efectuando únicamente correcciones que sean imprescindibles para atemperar la flexibilidad contable allí donde sea indispensable y para evitar conductas de fraude de ley. También debería aproximarse el tipo nominal del IS al tipo efectivo del IS, eliminando deducciones por inversiones, subvenciones, etc.”*. Asimismo, es preciso ser conscientes de que la actual configuración de dicho tributo favorece a las empresas multinacionales, al disponer estas de facilidades para deslocalizar beneficios hacia otros países con menor tributación, mediante prácticas fiscales agresivas. La única vía para que las empresas tributen por IS por el beneficio efectivamente obtenido en territorio Español es mediante la cooperación internacional. También la configuración del IS precisa tender a no fomentar el endeudamiento empresarial, intentando equiparar la fiscalidad de la financiación ajena con la propia. Se expresa en este sentido GARCÍA-

¹³¹ Cayón Galiardo, A. (2014). “La reforma fiscal para la crisis: sus formas y su contenido”, en Malvárez Pascual, L. y Ramírez Gómez, S., *Fiscalidad en tiempos de crisis*. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, pág. 139.

¹³² Cencerrado Millán, E. (2014). “Medidas adoptadas en el Impuesto sobre Sociedades ante la crisis económica”, en Malvárez Pascual, L. y Ramírez Gómez, S., *Fiscalidad en tiempos de crisis*. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, pág. 302.

TORRES (2014)¹³³, apostando por un cambio en la “*financiación empresarial, incentivando la autofinanciación y el desendeudamiento*”. En su artículo, realiza una serie de propuestas para mejorar la financiación empresarial, relacionadas con el IS, y apuesta por un replanteamiento de las operaciones vinculadas, así como por la necesidad de disponer de una Ley de mecenazgo.

Igualmente, en cierta medida, es indispensable apostar por una reforma global del sistema tributario, a mi modo de ver, incrementando del peso de la imposición indirecta en España. Esto se traduciría básicamente en aumentar la importancia del IVA en el conjunto de la recaudación. En lo referente a esta cuestión, PITA GRANDAL (2014)¹³⁴ apuesta por “*revisar también ciertos dogmas, en particular el de la imposición directa, pues si ya no constituye el paradigma de la justicia, quizá los impuestos indirectos están llamados a desempeñar un importante papel a través de una razonable y técnicamente posible subjetivización de los mismos*”. Por su parte, CAYÓN GALIARDO (2014)¹³⁵, concretamente en el IVA, afirma que “*España tiene los ratios más bajos de ingresos tributarios procedentes del IVA/PIB de la UE, debe aumentar la eficiencia recaudatoria de este impuesto, mediante una elevación de tipos, la revisión de los productos y servicios sujetos a tipos reducidos, ampliando la base imponible con la revisión de las exenciones, e incrementar actuaciones lucha contra el fraude*”. La tendencia global, junto con las recomendaciones de la UE, es que los impuestos sobre el consumo/indirectos incrementen su importancia en la cesta tributaria. Esta vía, debería ir acompañada de mecanismos para disminuir la regresividad del impuesto, ya que al aplicar el mismo tipo impositivo a todas las personas, independientemente de su capacidad económica, implica gravar en términos relativos en una proporción mayor, por el mismo consumo, a quien menos tiene.

Como se aprecia es necesario reformar el IVA. En la reforma de 2014, tan solo se han producido pequeñas modificaciones sin trascendencia. Las únicas vías en las que se pueden incidir en una propuesta de reforma del impuesto mediante la normativa nacional (teniendo en consideración su grado de armonización a nivel comunitario) son reflexionar sobre los tipos impositivos, simplificándolos, y concretamente limitando los productos y servicios a los que se aplican tipos reducidos y superreducidos, y que pasen a ser gravados por el tipo general (reclasificación de productos). En mi opinión se podría mantener la configuración del tipo superreducido (4%), dejar en el reducido (10%) tan solo al turismo, la vivienda y el transporte mercancías y personas (como

¹³³ García-Torres Fernández, M.J. (2014). “Fiscalidad de la financiación empresarial como instrumento de reactivación económica: claves, novedades y propuestas”, en Malvárez Pascual, L. y Ramírez Gómez, S., *Fiscalidad en tiempos de crisis*. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, págs. 322 a 324.

¹³⁴ Pita Grandal, A.M. (2014). “El sistema tributario y la crisis económica. La necesidad de un cambio de paradigmas”, en Adame Martínez, F., Ramos Prieto, J., *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, pág. 3167.

¹³⁵ Cayón Galiardo, A. (2014). “La reforma fiscal para la crisis: sus formas y su contenido”, en Malvárez Pascual, L. y Ramírez Gómez, S., *Fiscalidad en tiempos de crisis*. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, pág. 139.

sectores en los que un cambio al tipo general implicaría un grave perjuicio), y aplicar al resto de productos y servicios el tipo general (21%). De esta forma se ampliaría la base imponible del impuesto, y consecuentemente la recaudación. Así, también resulta necesaria la eliminación de regímenes especiales, supuestos de exención, junto con la extensión de la inversión del sujeto pasivo (efectiva para evitar el fraude) y la reforma de los supuestos de responsabilidad. También se podría apostar por eliminar la exención en el IVA de las operaciones financieras, pero se trata de un tema complejo y polémico.

Para terminar con la propuesta de reforma del sistema tributario, bajo mi punto de vista, con el foco puesto en la recaudación, pero también en ese caso, en las posibles finalidades extrafiscales, derivados del establecimiento de nuevos impuestos, debemos apostar por la búsqueda de nuevos nichos tributarios, básicamente configurando nuevos IIEE. En los últimos años se han instaurado en España varios impuestos referentes a la llamada fiscalidad verde o medioambiental¹³⁶. España precisa ahondar en este nicho tributario, debido a que es uno de los países desarrollados que menos recauda en este ámbito (1,6% del PIB en 2012, cuando la media de la OCDE es de un 2,4%)¹³⁷. Es fundamental tener en cuenta que esta fiscalidad ambiental se encuentra descentralizada a nivel de CCAA. Se precisa una coordinación y homogeneización de las figuras tributarias existentes en la actualidad a nivel de CCAA y local, simplificando la regulación, ampliando y aumentando el conjunto de impuestos medioambientales. Este tipo de fiscalidad, acorde con su finalidad extrafiscal, debería penalizar las actividades menos sostenibles, el malbaratamiento energético, la contaminación, los daños ecológicos, así como los usos ineficientes del agua. También sería bueno, en mi opinión, recuperar una política de fomento de las energías renovables.

Otra de las propuestas más populares es la imposición sobre la actividad bancaria, plasmada en la llamada *Tasa Tobin* (Impuesto sobre Transacciones Financieras Internacionales) y en el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito. El primero, la *Tasa Tobin*, tan sólo puede ser implantado a nivel internacional, y bajo mi consideración, definiendo con claridad el hecho imponible. Este podría estar constituido por la compraventa de acciones, bonos, derivados, futuros

¹³⁶ La Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (BOE núm. 312, de 28 de diciembre de 2012, pág. 88081 a 88096); instauró el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, el Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica y el Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas. Además la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (BOE núm. 260, de 30 de octubre de 2013, pág. 87528 a 87568), instauró el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. A nivel autonómico, y en concreto en Catalunya destacan: el Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial; el Impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria y el Impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear; implantados por la Llei 12/2014, de 10 de octubre, del Parlament de Catalunya (DOGC núm. 6730 de 17 de Octubre de 2014).

¹³⁷ OCDE (2015): Environmental Performance Reviews: Spain 2015.

de productos básicos, etc. El gravamen se situaría en el 0,01%. Se trata de un tema polémico, por el poder fáctico del que goza el sistema financiero a nivel global y por la necesidad de coordinación internacional para su implantación. En lo que atiene al Impuesto sobre Depósitos de Entidades de Crédito, su articulación ha estado precedido por la polémica entre el Estado y las CCAA. Finalmente la STC 26/2015¹³⁸, avaló el impuesto estatal¹³⁹, afirmando que no vulnera el artículo 6.2 de la LOFCA¹⁴⁰, dejando sin efecto los promulgados en las CCAA¹⁴¹. En mi opinión, resulta ineludible incidir más en el gravamen sobre la actividad bancaria en todas sus vertientes, debido a la gran cantidad de recursos públicos que han percibido a lo largo de estos años.

Uno de los nichos con más potencial en el que incidir, bajo mi punto de vista, es promulgar IIEE sobre ciertos consumos (comidas y bebidas) nocivos y perjudiciales para la salud, que producen un incremento de los costes del conjunto del sistema sanitario (tendrían una finalidad extrafiscal). Al respecto, BORREDO MORO (2014)¹⁴² incide en “*impulsar el gravamen de consumos perjudiciales para la salud, como sobre comidas altamente calóricas, bebidas refrescantes azucaradas, o productos con grasas saturadas. Afirma que “sería constitucional de acuerdo con artículo 43.2 de la CE. Se podrían articular como impuestos especiales, con el objetivo de racionalizar su consumo y sufragar los gastos sanitarios asociados (diabetes, problemas cardiovasculares, hipertensión, obesidad...)”*. También, bajo mi punto de vista, sería necesario proceder a generalizar a todo el territorio estatal los tributos sobre el turismo (gran potencial recaudatorio al ser España el segundo destino a nivel mundial), tomando como ejemplo el Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos, implantado en Catalunya¹⁴³. En adición, a nivel local, se debería proceder a reforma el IBI (englobándolo en una reforma conjunto de los impuestos sobre la propiedad y la riqueza)¹⁴⁴.

¹³⁸ Sentencia Tribunal Constitucional 26/2015 (Pleno del TC), de 19 de febrero, Recurso de inconstitucionalidad 1808-2013, ponente: Magistrado Ricardo Enríquez Sancho.

¹³⁹ Implantado por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (BOE núm. 312, de 28 de diciembre de 2012, pág. 88097 a 88155); en el que se establece un gravamen del 0,03% a nivel estatal.

¹⁴⁰ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE núm. 236, de 1 de octubre de 1980, pág. 21796 a 21799).

¹⁴¹ Tan solo serán compensadas, Andalucía, Canarias y Extremadura.

¹⁴² Borredo Moro, C. (2014). “Los nuevos nichos tributarios en tiempos de crisis. La crisis como oportunidad para la justicia”, en Malvárez Pascual, L. y Ramírez Gómez, S., *Fiscalidad en tiempos de crisis*. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, pág. 168.

¹⁴³ Llei 5/2012, del 20 de març, de Mesures fiscals, financeres i administratives i de creació de l'impost sobre les estades a Establiments turístics (DOGC núm. 6094, de 23 de març de 2012, pág. 15369 a 15458); junto con el Decret 129/2012, de 9 d'octubre, per el qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre les estades a Establiments turístics (DOGC núm. 6238, de 23 de octubre de 2012, pág. 50405 a 50408).

¹⁴⁴ A mayor abundamiento: Esteve Carbonell, V., Garcés Ferrer, J., Sánchez García, J. (2013): *La Fiscalidad del Bienestar. Medidas para recuperar el compromiso de las clases medias en España*. Valencia: Tirant lo Blanch, págs. 100 y 101.

2. La lucha contra el fraude y la evasión fiscal, la economía sumergida y la elusión fiscal

La necesidad de atajar de forma sustancial el fraude fiscal existente en España, supone una medida ineludible en aras de incrementar los recursos públicos. Por desgracia, éste está arraigado en todos los estamentos de la sociedad española. El fraude supone un grave perjuicio para nuestro Estado del Bienestar, comportando una merma importante de ingresos públicos, que condiciona la calidad de los servicios públicos y las prestaciones sociales. Bajo mi punto de vista, se configura como una conducta insolidaria que provoca competencia desleal y hace que los contribuyentes que sí cumplen tengan que pagar más para compensar lo que no pagan los que defraudan. La principal vía para aumentar la recaudación es hacer pagar/contribuir, a los que no lo hacen, a los que pagan de menos o a los que no pagan nada pese a su obligatoriedad.

La existencia de un nivel alto de fraude fiscal implica que no se cumple el primer fin, y también principio, del sistema fiscal, establecido en el art. 31 de la CE, el de generalidad. También implica inequidad y la falta de justicia tributaria. Para el TC, “*el fraude constituye el principal elemento de inequidad de todo sistema tributario y es una de las modalidades más perniciosas y reprochables de insolidaridad en un sistema democrático (SSTC 214/1994, de 14 de julio, 50/1995, de 23 de febrero, y 46/2000, de 17 de febrero)*”¹⁴⁵. El sistema fiscal español funciona muy bien para los que están dentro del sistema, dentro de las bases de datos de las que dispone la AEAT (los que cobran una nómina), pero escapan a su control los que no están dentro del mismo y los que huyen de él, mediante las vías de escape existentes (algunas legales y otras ilegales). Ya se ha observado que nuestro sistema, a mi juicio, es ineficiente, inequitativo, con poca seguridad jurídica y una alta conflictividad. El fraude fiscal denota el fracaso de un sistema fiscal, no es su causa, sino la consecuencia de su mal funcionamiento. La responsabilidad del sistema es de las autoridades fiscales (de quien toma las decisiones), no de los ciudadanos (estos no diseñan el sistema). En un sistema fiscal interactúan muchos actores y operadores, todos ellos son piezas de un sistema que se interrelacionan (legislador, AEAT, contribuyentes, empresarios, intermediarios fiscales, etc.).

Aunque considero una utopía hacer desaparecer el fraude, si se puede luchar con más eficacia contra él y reducir su volumen, para igualarnos al nivel de países de nuestro entorno. Todos los sistemas fiscales deben ser conscientes que no existe un sistema eficiente al 100% que lo erradique completamente, pero si se debe incidir en reducirlo a la mínima expresión. Si se atiende a los datos de la AEAT¹⁴⁶ se observa que cada año se aumenta la cifra recaudada por este concepto,

¹⁴⁵ García Calvente, Y. y Ruiz Garijo, M. (2014). “La necesidad de un derecho financiero social como respuesta a la crisis financiera”, en Adame Martínez, F. y Ramos Prieto, J., *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, pág. 2972.

¹⁴⁶ Para más información consultar el Anexo V – a) Fraude fiscal, gráfico 1, de este trabajo.

¿pero es eficaz esta lucha? ¿Tiene sentido que cada vez se recaude más? Creo que no, al revés, si la lucha fuera eficaz, cada vez se debería recaudar menos ya que el fenómeno se reduciría año tras año. Recaudar más implica que cada vez existe más fraude.

El fraude tiene distintas expresiones, y la terminología usada es confusa. En primer lugar es preciso distinguir entre fraude/evasión fiscal y economía sumergida (son dos fenómenos diferentes y con causas parcialmente distintas, aunque relacionados entre sí y crecientes por la crisis), así como diferenciar el fenómeno de la elusión fiscal, que no es considerado como fraude. Las reflexiones de LEANDRO SERRANO (2014)¹⁴⁷ nos esclarecen las conductas que constituyen fraude. “*El fraude se gesta mediante las conductas simuladoras de que el hecho imponible de los tributos no ha tenido lugar; que han tenido lugar en una jurisdicción fiscal diferente o que teniendo lugar en la jurisdicción donde se le somete a tributación, permite una calificación con menor carga fiscal. De la misma forma, el fraude se consume con la ocultación de los hechos imponibles (rentas y patrimonios), la omisión de declaración de los mismos, la simulación de que no se ha producido o declarar dicho hecho imponible como si se tratara de otro diferente al que le corresponde una menor carga fiscal, por la emisión de facturas falsas, por la falta de ingreso de las deudas liquidadas o autoliquidadas, y volatilizando los patrimonios, para impedir la recaudación mediante la ejecución por la administración de bienes y derechos de los deudores (...)*”.

Bajo mi consideración, para poder observar el fenómeno del fraude fiscal¹⁴⁸ en su globalidad y con todos los datos y variables encima de la mesa, precisamos contabilizarlo (el fraude/evasión, la economía sumergida; etc.). Esta es una gran carencia, ya que no disponemos de datos oficiales que lo cuantifiquen, ni la AEAT ni otro organismo público los calcula o los publica. Es imprescindible, aunque sumamente complicado, conocer cuantos miles de millones se dejan de recaudar en un año en IVA, IS o IRPF¹⁴⁹. Si el fraude no se analiza, sino se conocen sus extremos

¹⁴⁷ Leandro Serrano, M. (2014). “Radiografía actual del fraude fiscal en España”, en Malvárez Pascual, L. y Ramírez Gómez, S., *Fiscalidad en tiempos de crisis*. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, págs. 420-427.

¹⁴⁸ Dentro del fenómeno del fraude, pero con idiosincrasia distinta, existe el blanqueo de capitales/dinero (lavado de dinero). Su principal característica es que se trata de un tipo de fraude fiscal que procede de un acto ilícito anterior. Blanquear se define como pasar dinero creado/obtenido de forma ilegal (que proviene de actividades ilícitas) a legal. Está tipificado como delito en los artículos 301 y siguientes del Código Penal. Destaca también la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo (BOE núm. 103, de 29 de abril de 2010, pág. 37458 a 37499), y las funciones que lleva a cabo el SEPBLAC.

¹⁴⁹ Según el Profesor Javier Braña, en su presentación: *Reforma fiscal y gasto público. ¿Cómo reequilibrar ventajas y sacrificios de la crisis?*; basado en: Braña, F.J., Alonso, N., Cruzado, C., Díaz de Sarralde, S., Mollinedo, J.M. (2014): *¿Qué hacemos con los impuestos?* Madrid: Ediciones Akal); “*Las últimas estimaciones sobre el fraude fiscal, referidas al IRPF y el IVA, señalan que si en 2003 el fraude en el IRPF estaba alrededor del 14% de los ingresos constitutivos de renta tributaria, en 2012 ascendió hasta un 26%. Y en el IVA si en 2003 el fraude era el 28% de la recaudación teórica, en 2012 ascendió hasta un 35%*”. Por otra parte, una Tesis doctoral de la Universidad Salamanca, titulada: *El fraude fiscal en España. Una estimación con datos de la contabilidad nacional*, dirigida por el mismo Francisco Javier Braña; concluye

y variables, sino se conoce quién lo comete y cómo lo comete, ¿cómo se pretende que la lucha para reducirlo sea eficaz? En primer lugar hay que conocer su alcance, identificar los síntomas y la causas, para con posterioridad llevar a cabo una buena terapia. El fraude en su conjunto y sus modalidades, son fenómenos complejos, difíciles de erradicar, pero debemos partir de su conocimiento para poder luchar contra ellos.

Creo que es preciso un cambio de paradigma en la lucha contra el fraude, considerándolo como una ineficiencia del sistema (no recauda lo que tendría potencial para recaudar). Este concepto se traduce en el llamado *tax gap* (también llamado grieta fiscal), que consiste en la diferencia en porcentaje entre lo que se debería recaudar y lo que realmente se recauda. El concepto fue creado por la administración tributaria de los EEUU (*US Internal Revenue Service, IRS*), que lo define como la deuda tributaria que no es pagada a tiempo y que se manifiesta en la posibilidad de que la Administración Tributaria recaude más, a consecuencia de la existencia de bases no declaradas (economía sumergida), de la infraestimación de la verdadera base o la sobreestimación de las bonificaciones fiscales, o del hecho de no pagar durante el período voluntario. Una vez conocido el *tax gap*, se puede proceder a diseñar las estrategias y los planes para reducir el diferencial y revertir la ineficiencia del sistema¹⁵⁰. Bajo mi punto de vista, es preciso diferenciar entre los tres fenómenos que dan nombre a este apartado del trabajo.

a) El fraude y la evasión fiscal

Ambos son sinónimos y se definen como actos ilegales, cometidos en perjuicio de la Hacienda Pública. En nuestro ordenamiento jurídico no se habla estrictamente de fraude fiscal sino de conflicto en aplicación de la norma, definiéndola como cuando se “*evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios, notoriamente artificiosos o impropios y de los que no resulte otros efectos jurídicos relevantes que el ahorro fiscal*” (art. 15 y 159 LGT). El fraude también puede manifestarse mediante simulación (art. 16 LGT). Por su parte el Código Civil, en su artículo 7.2, habla de fraude de ley, de eludir la norma. En efecto, se defrauda infringiendo la ley. Los contribuyentes reducen sus obligaciones fiscales mediante acciones intencionadas e ilegales. Como ejemplo, ocultan una parte de su renta o patrimonio (sociedades pantalla, instrumentales, etc.), declaran menos ingresos de los debidos, exageran beneficios fiscales, cometen irregularidades en la presentación de las declaraciones, presentan hechos económicos con un significado económico

que la Hacienda española pierde cada año una media de 23.600 millones de euros por el IVA no recaudado (representa un 32,7% de la recaudación anual). También analiza el IRPF, y detecta una diferencia media de 140.400 millones de euros anuales entre los ingresos percibidos por los contribuyentes y los ingresos declarados. Pero no calcula la recaudación que se pierde, ya que en el IRPF (al ser un impuesto progresivo) resulta muy difícil estimar dicha cifra de pérdida de recaudación.

¹⁵⁰ A mayor abundamiento y clarificación sobre el concepto de *tax gap*: M. Ruesga, S. y Carbajo, D. (2013): *El “tax gap” en España, definición, estimaciones y medidas dinámicas para su reducción.*

distinto al real, falsifican facturas; entre otras. En contraposición, no son tipificadas como fraude: las discrepancias interpretativas, la ausencia de ocultación y falsedad, las economías de opción y las conductas elusivas.

Uno de los fraudes más comunes entre los españoles, es el frecuente ¿con IVA o sin IVA? Pero uno de los de mayor importancia es el que se produce en este impuesto, no ya a nivel de calle, sino el que proviene de la creación de grandes tramas (de alta sofisticación) de fraude en el IVA. Ejemplos típicos son el fraude en las devoluciones y el famoso fraude carrusel¹⁵¹, que tienen su campo de actuación en las operaciones intracomunitarias. Este último consiste en el movimiento de mercancías por países de la UE (y en algunos casos, incluso el mero movimiento de facturas sin que existan mercancías físicas) de forma que se produce una deducción de IVA soportado, pero nunca se llega a ingresar el IVA repercutido. Según la Comisión Europea, España perdió 25.316 millones de euros entre 2011 y 2012 en concepto de IVA defraudado o no recaudado¹⁵². Esta define el fenómeno como brecha del IVA, a semejanza del *tax gap* (brecha fiscal). Sobre este tipo de fraude, MORENO VALERO (2011)¹⁵³, sostiene que “*las administraciones tributarias de los diferentes países necesitan cooperar para combatir los abusos tributarios entre fronteras. Para eludir el control del fisco se están creando fraudes cada vez más sofisticados y complejos. Es imprescindible realizar un adecuado intercambio de información interna e internacional. La asistencia mutua puede ser un instrumento muy eficaz a la hora de intentar impedir que las tramas de fraude actúen*”. En efecto, el fraude y la evasión fiscal internacional son altamente complejos y sofisticados, ya que los sujetos que realizan las transacciones internacionales pueden revestir diversa naturaleza jurídica y residir en diferentes jurisdicciones fiscales.

Por su parte, LEANDRO SERRANO (2014)¹⁵⁴, advierte de una tendencia destacada en los últimos años, que consiste en el fraude provocado por la morosidad en fase recaudatoria. “*El fraude fiscal se ha desplazado hacia la fase recaudatoria, habida cuenta lo fácil que resulta en España la despatrimonialización, mediante instrumentos jurídicos de ocultación y la transmisión de empresas. Y más fácil es aun el blindaje patrimonial mediante cargas reales o la distribución de la actividad empresarial única entre distintas personas físicas, con un éxito tan extraordinario en la tributación por índices o módulos, exportando la práctica de las facturas falsas a dos continentes*”. Insiste el autor en la ocultación de patrimonios y el blindaje de los mismos, como

¹⁵¹ Para más información: De la Torre Díaz, F. (2014). El papel de la política fiscal en una Unión Monetaria operativa: dos propuestas concretas. Madrid- Bruselas. 17 de Junio de 2014.

¹⁵² 2012 Update Report to the Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States. Comisión Europea. <http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-1187_es.htm> (consultado por última vez el 23 de febrero de 2015).

¹⁵³ Moreno Valero, P.A. (2011). “El fraude en el IVA y sus desencadenantes”, en *Crónica Tributaria*, núm. 139/2011, págs. 165, 168 y 176.

¹⁵⁴ Leandro Serrano, M. (2014). “Radiografía actual del fraude fiscal en España”, en Malvárez Pascual, L. y Ramírez Gómez, S., *Fiscalidad en tiempos de crisis*. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, págs. 434, 435, 436 y 437.

instrumento de consumación del fraude fiscal. Afirma que “*los puntos débiles de nuestro sistema terminan facilitando la ocultación de bienes y derechos con los que deberían de responder los deudores tras los procedimientos de ejecución patrimonial forzosa a manos del fisco. Los instrumentos del fraude están constituidos por actos, convenios o negocios, cuya finalidad es conseguir mantener el dominio de los patrimonios, aunque lo sea por personas interpuestas, pero en todo caso fuera del alcance de la hacienda pública*”. Incidiendo en este fenómeno, se constata que durante la actual crisis, se ha disparado el nivel de morosidad frente a la Hacienda Pública, mediante el procedimiento establecido para la gestión de aplazamientos y fraccionamientos en el pago de la deuda tributaria, y con la ocultación de patrimonios y rentas en la fase recaudatoria¹⁵⁵.

Las principales propuestas para atacar el fraude y la evasión fiscal, a nivel doméstico, pasan, bajo mi perspectiva, por limitar al máximo la aplicación del régimen de estimación objetiva del IRPF (en consonancia, el régimen simplificado del IVA), así como poner coto a la constitución de sociedades instrumentales (transfieren rendimientos del IRPF al IS, conllevando una menor tributación), y el aprovechamiento de los regímenes fiscales privilegiados (IS, IVA, etc.). Creo que además sería preciso tipificar como infracción tributaria, con la correspondiente sanción, e incluso, en los casos más graves ser tipificada como delito, la responsabilidad de la conducta de ofrecimiento de productos o servicios destinados al fraude, por parte de los asesores fiscales, despachos profesionales y entidades financieras. La razón es que, los fraudes complejos cuentan con la ayuda imprescindible de estos operadores en la construcción de entramados y otros artificios jurídicos y financieros para consumir las conductas de fraude. Asimismo, es inestimable el incremento de recursos de la AEAT en la lucha contra el fraude fiscal, y una reforma de los procedimientos de la misma, de la que se hará referencia en el siguiente apartado del trabajo.

En relación con el fenómeno observado del fraude en la fase de recaudación, es necesario proceder, en mi opinión, a una mayor celeridad en la tramitación de aplazamientos y fraccionamientos de la deuda tributaria, junto con la no concesión de aquellas que denoten su finalidad únicamente dilatoria o evasiva del pago. En lo que atiende a la ocultación y vaciamiento de patrimonios y rentas, se debería potenciar la investigación patrimonial exhaustiva con tal de conocer la verdadera capacidad económica y situación patrimonial de los sujetos, conjuntamente con incidir en la actuación frente a terceros responsables. En este sentido MALVÁREZ PASCUAL (2014)¹⁵⁶ realiza diversas propuestas, partiendo de que “*los medios disponibles de la*

¹⁵⁵ Un ejemplo claro son los datos de la deuda pendiente de cobro de la AEAT, 50.174 millones de euros en 2013 (26.652 millones de euros en 2007). Tribunal de Cuentas: *Informe de fiscalización de la actividad realizada por la AEAT para el cobro efectivo de las deudas tributarias durante los ejercicios 2012 y 2013*. Abril 2015.

¹⁵⁶ Malvárez Pascual, L. (2014). “Estudio de las reformas introducidas por la Ley 7/2012 para mejorar la eficacia de los procedimientos tributarios en la lucha contra el fraude en la fase recaudatoria”, en Malvárez Pascual, L. y Ramírez Gómez, S., *Fiscalidad en tiempos de crisis*. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, págs. 471, 472, 473 y 474.

administración tributaria se han mostrado insuficientes e ineficaces frente a operaciones planificadas de fraude a la acción recaudatoria, pues el uso abusivo de ciertas instituciones jurídicas dificulta gravemente o impide el cobro de las deudas tributarias". En lo que atiene a la institución de la responsabilidad tributaria, aboga por un cambio en la configuración de los supuestos de ésta, *"reconduciendo las previsiones a un solo supuesto, caracterizado de forma general por la participación del responsable en una conducta que haya evitado, total o parcialmente, que la administración haya podido cobrar la deuda tributaria. Se ha de exigir que la Administración pruebe el carácter abusivo o fraudulento de las conductas que se pretendan subsumir en el supuesto de la responsabilidad y que hayan sido determinantes de que la administración no haya podido cobrar las deudas y sanciones tributarias"*. Asimismo apuesta por *"el endurecimiento de las consecuencias que deben afrontar aquellos obligados tributarios que diseñen una estrategia patrimonial y societaria con el objetivo de defraudar de forma regular y premeditada a la Hacienda Pública. Puede que la única solución realmente disuasoria de este tipo de conductas sea la condena en la vía penal de las personas que desarrollen estos comportamientos"*. También menciona otras medidas frente a los deudores tributarios que hubieran sido declarados fallidos, *"con el objetivo de impedir que puedan seguir actuando con normalidad en sus relaciones económicas y mantener el mismo nivel de vida que tenían con anterioridad, pese a ser insolventes. Debe regularse el mecanismo jurídico que permita evitar que dichos deudores puedan operar sin ningún problema a través de las entidades financieras apareciendo como autorizados en las cuentas corrientes o en las tarjetas de crédito o débito, cuando la administración pueda probar que el titular de dichos productos sea un mero testaférro que el deudor tributario utiliza como pantalla para evitar que los fondos sean objeto de retención o embargo"*. A mi entender, resultaría inevitable proceder a una revisión de los artículos 42 y 43 de la LGT que establecen los supuestos de responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria, respectivamente, mediante el establecimiento de nuevos supuestos de responsabilidad y mejoras técnicas en los existentes, especialmente a nivel de grupos empresariales, llegando los verdaderos causantes o colaboradores en la ocultación del patrimonio del deudor tributario, en el uso abusivo del derecho, para evitar que tenga éxito la acción recaudatoria, así como el uso de la doctrina del levantamiento del velo¹⁵⁷.

Es necesario destacar, bajo mi punto de vista, el papel clave que desempeñan en el fraude fiscal, especialmente en el fraude en fase de recaudación, los paraísos fiscales (y también en la planificación fiscal agresiva internacional, que se observara en el apartado de elusión fiscal), básicamente en la desviación y ocultación de la riqueza de las grandes fortunas hacia dichos

¹⁵⁷ En virtud de la cual, los socios de una sociedad mercantil quedan obligados al cumplimiento de las obligaciones y deudas de la misma. Esta doctrina tiene origen anglosajón, se basa en que pueda existir una utilización fraudulenta de la autonomía patrimonial de las personas jurídicas para evitar la responsabilidad por deudas.

territorios (mediante testafierros, fundaciones; etc.). Un paraíso fiscal¹⁵⁸ se puede definir¹⁵⁹ como aquel territorio en el cual existe secreto bancario, una escasa o nula cooperación con otras jurisdicciones fiscales (información limitada a terceros), junto con tipos de gravamen reducidos (como mínimo para operaciones que se originan fuera del territorio; exención total o una reducción muy significativa en el pago de los principales impuestos a ciudadanos y empresas que no residen en dicho territorio; también llamados centros financieros *offshore*). La existencia de este tipo de jurisdicciones fiscales implica una enorme dificultad para conocer la trazabilidad de las operaciones y del dinero, y en su caso facilitan la comisión de un elenco de delitos económicos procedentes de actividades ilícitas, como el blanqueo de capitales, que se aprovechan de la opacidad financiera de estos territorios. Aunque se antoja complicado, sería preciso acabar o restringir el ámbito de actuación de los paraísos fiscales. En un primer momento sería imprescindible proceder, bajo mi punto de vista, a obligar a las entidades financieras españolas a identificar a los clientes de las filiales y sucursales presentes en dichos territorios. Es imprescindible acabar con el secreto bancario y con la no cooperación en el intercambio de información fiscal. Es constatable, bajo mi punto de vista, que los paraísos fiscales solo funcionan cuando disponen de la protección de un país respetable¹⁶⁰.

El gobierno español ha tomado algunas iniciativas para combatir y reducir el volumen de fraude existente en España¹⁶¹, la más destacada es la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude¹⁶². Tal como expone RUIZ HIDALGO (2014)¹⁶³, la ley “*no ha mejorado sustancialmente la eficacia de la lucha contra el fraude en la fase recaudatoria*”. Según el autor en algunas de las medidas “*el legislador ha utilizado determinadas institutos, como los responsables, así como las presunciones, ficciones, presupuestos de hechos subrogados, entre otras figuras, para luchar contra los nichos de fraude existente en nuestra economía*”. Una de las medidas más destacadas de esta ley, en relación con

¹⁵⁸ A mayor abundamiento: Garzón Espinosa, A. (2011). “Paraísos fiscales en la globalización financiera”, en *Historia actual online*, nº 26, pág. 141-153.

¹⁵⁹ Para más información sobre la definición legal de paraíso fiscal consultar el Anexo V – a) Fraude fiscal, de este trabajo.

¹⁶⁰ Existen diversos paraísos fiscales en Europa, bajo el paraguas de Estados Miembros de la UE, como Andorra, Liechtenstein, San Marino, Mónaco, Chipre, Gibraltar, Islas del Canal; entre otros; además de Luxemburgo, que es miembro fundador de la misma.

¹⁶¹ Para más información sobre Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2015 consultar el Anexo V – a) Fraude fiscal, de este trabajo.

¹⁶² BOE núm. 261, de 30 de octubre de 2012, pág. 76259 a 76289.

¹⁶³ A mayor abundamiento sobre el conjunto de medidas adoptadas por la Ley 7/2012: Ruiz Hidalgo, C. (2014). “Análisis de algunas de las medidas orientadas a luchar contra la evasión y elusión fiscal en la Ley 7/2012, de 29 de octubre”, en Malvárez Pascual, L. y Ramírez Gómez, S., *Fiscalidad en tiempos de crisis*. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, pág. 493.

la tenencia y ocultación de patrimonios en el extranjero, fue la introducción del modelo 720¹⁶⁴, por la que se estableció la obligación de informar sobre los bienes y derechos (cuentas corrientes, seguros, valores, inmuebles y otros derechos valorados en más de 50.000 euros) situados en el extranjero, de los cuales se sea titular. En mi opinión es necesario incidir más en esta medida, así como conocer la identidad real de las personas que, en última instancia, controlan los patrimonios, ya que en muchos casos son titulares de ellos personas interpuestas o testaferros.

Otra reforma dirigida a potenciar la lucha contra el fraude, además de dotar de mayor seguridad jurídica y menor conflictividad al sistema, es la reforma de la LGT¹⁶⁵, cuyo *Proyecto de Ley de Reforma de la Ley General Tributaria*¹⁶⁶ está en tramitación en las Cortes. El proyecto contiene medidas en este sentido como la publicación de la lista de morosos¹⁶⁷, consistente en la publicidad de los deudores, personas físicas y jurídicas, con la Hacienda Pública superiores a un millón de euros, a las que ya se les han pasado los plazos de ingreso en período voluntario, salvo que se encuentren aplazadas o suspendidas; así como los condenados por delito fiscal por sentencia firme¹⁶⁸. Otra de las novedades es la ampliación de los plazos del procedimiento de inspección¹⁶⁹, con carácter general será de 18 meses y de 27 meses para casos más complejos. Conjuntamente, amplía las potestades de comprobación e investigación, fijando un plazo de prescripción de diez años para para comprobar deducciones o bases imponibles negativas compensadas o pendientes de aplicar. Además se introduce una nueva infracción tributaria grave para luchar contra los comportamientos más sofisticados de fraude fiscal (planificación fiscal agresiva), sancionando la obtención de un ahorro fiscal mediante actos que hayan sido declarados previamente por la Administración como conflicto en la aplicación de la norma tributaria¹⁷⁰. También se prevé el desarrollo reglamentario para hacer efectivo el Proyecto SII relativo al IVA¹⁷¹.

¹⁶⁴ Para más información consultar el Anexo V – a) Fraude Fiscal, de este trabajo; junto con Fernández Amor, J.A. (2013). “Examen de la declaración de bienes sitos en el extranjero a través de los principios jurídicos de las obligaciones tributarias formales”, en *Crónica tributaria, Boletín de actualidad 1/2013*.

¹⁶⁵ Reforma de la LGT, Consejo de Ministros, 17/04/2015. Disponible en <http://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/referencias/documents/2015/refc20150417e_3.pdf> (consultado por última vez el 24 de abril de 2015).

¹⁶⁶ Proyecto de Ley disponible en: <<http://www.fiscal-impuestos.com/files-fiscal/proyecto.PDF>>; para más información ver el Informe sobre el anteproyecto de Ley de reforma de la Ley General Tributaria del CGPJ <http://s01.s3c.es/imag/doc/2014-10-27/Informe_CGPJ_LeyTributaria.pdf> (consultado por última vez el 15 de mayo de 2015).

¹⁶⁷ Será preciso observar el contenido definitivo y como se conjuga con el principio de reserva y confidencialidad de los datos tributarios, contenido en los artículos 34.1.i) y 95 LGT.

¹⁶⁸ Anteproyecto de Ley Orgánica por la que se regula el acceso a la información contenida en las sentencias en materia de fraude fiscal. Para más información consultar el Informe del CGPJ al Anteproyecto de Ley Orgánica por la que se regula el acceso a la información contenida en las sentencias en materia de fraude fiscal.

¹⁶⁹ Modificación artículo 150 de la actual LGT. Actualmente la regulación de la duración de las actuaciones inspectoras contempla un plazo máximo de 12 meses ampliables, en algunos casos tasados, a 12 meses más.

¹⁷⁰ El conflicto en la aplicación de la norma se contiene en el Artículo 15 de la LGT.

¹⁷¹ Para más información consultar el Anexo IV – Reforma fiscal, reforma del IVA, de este trabajo.

Finamente, creo que se debe prestar atención a los aspectos polémicos de la regulación del delito fiscal y su posible reforma. El delito de fraude fiscal, se engloba dentro de los delitos contra la Hacienda Pública¹⁷². Los aspectos más controvertidos, en mi opinión, sobre el delito del fraude fiscal son la atenuante por reparación del daño y la excusa absolutoria. Por lo que se refiere a la excusa absolutoria (regularización espontánea de la situación tributaria, autodenuncia más ingreso de la deuda tributaria, con carácter previo al procedimiento de comprobación o investigación, o al inicio de las actuaciones en vía jurisdiccional), recogida en el artículo 305.4 del CP, por la cual los defraudadores quedan exentos de la pena y del delito, con el pago de la deuda. En mi opinión sería imprescindible eliminarla y transformarla, en su caso, en una circunstancia atenuante, ya que supone un privilegio injustificado para los delincuentes fiscales, aunque reparen el daño, deben pagar por el delito cometido con su ingreso en prisión¹⁷³. En adición, también resulta controvertido la atenuante de reparación del delito fiscal contemplada en el artículo 305.6 CP (conformidad en instrucción, rebaja de la pena en uno o dos grados, si antes de los dos meses, desde que son citados como imputados, pagan la deuda tributaria y reconocen los hechos judicialmente). En mi opinión resultaría necesario suprimir o limitar sus efectos para, en el caso de los delitos fiscales más graves, se ingrese efectivamente en prisión, independientemente que reparen el daño o no. El legislador justifica dicho atenuante, al igual que con la excusa absolutoria, como incentivos para reducir la pena y conseguir una mayor recaudación. Pero desde mi óptica, una vez iniciada la vía penal, no debería existir la posibilidad de reducir la pena ni de pactar con la Fiscalía¹⁷⁴.

Creo que también que sería necesario considerar los delitos fiscales como delitos continuados, para que se proceda a sumar las cuotas defraudadas o no ingresadas correspondientes a varios ejercicios, y no se computen las cifras ejercicio a ejercicio, ya que de esta forma muchas conductas

¹⁷² En relación con este tipo de delitos, es preciso remarcar la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y a la Seguridad Social (BOE núm. 312, de 28 de diciembre de 2012, páginas 88050 a 88063). Esta, entre otros, modificó el artículo 305 introduciendo un atenuante en el apartado 6 e introdujo un tipo delictivo agravado en el delito contra la Hacienda Pública, para los que defrauden más de 600.000 euros, y aumento la prescripción de 5 a 10 años. Para más información consultar el Anexo V – a) Fraude fiscal, delito fiscal, de este trabajo.

¹⁷³ A mayor abundamiento sobre la cláusula regularización y la exención de la responsabilidad penal: Carreras Manero, O.B. (2012). “Las cláusulas de regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal en el delito contra la hacienda pública”, en *Civitas. Revista española de derecho financiero*, Nº 155, pág. 41-74. Para más información sobre el blanqueo y la regularización fiscal: Fernández Junquera, M. (2012). “Defraudación fiscal, blanqueo de capitales y regularización fiscal”, en *Civitas. Revista española de derecho financiero*, nº 155, pág. 32.

¹⁷⁴ Para más información: Herrera Molina, P.M. (2012). “El nuevo régimen de la regularización tributaria penal en la ley general tributaria y su relación con la amnistía fiscal”, en *Crónica tributaria, Boletín actualidad* 3/2012, pág. 17-26. En el analiza la nueva redacción del artículo 180.2 de la LGT introducida por el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público (BOE núm. 78, de 31 de marzo de 2012, pág. 26860 a 26875). Este regula las consecuencias sobre el procedimiento tributario, de la exoneración de la responsabilidad penal por delito fiscal con motivo de la regularización.

no son constitutivas de delito, sino de infracción tributaria. Igualmente, sería acertado, como ya se apuntado, tipificar como infracción tributaria, y en los casos más graves como delito, el ofrecimiento de servicios e instrumentos idóneos para cometer fraude fiscal, por parte de los distintos operadores del sistema fiscal. La posible reforma de este delito debería poner el foco en perseguir a los verdaderos defraudadores y a las personas interpuestas o testaferros, así como que se estableciera la responsabilidad penal para los responsables, beneficiarios, colaboradores, inductores, asesores o cómplices, que intervengan en el delito de una forma activa en las manifestaciones más graves del fraude fiscal. También es necesario poner el foco en que se garantice la reparación del daño causado al conjunto de los ciudadanos.

La Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado (IHE, en adelante)¹⁷⁵, por su parte propone ampliar el plazo de prescripción penal de 5 a 6 años. Recordar que la prescripción tributaria se encuentra actualmente en los 4 años. En relación con la imprescriptibilidad implantada para los bienes y derechos no declarados en el modelo 720, MARTÍN QUERALT (2014)¹⁷⁶ advierte que *”la introducción de dicha medida (art. 3.2 de la Ley 7/2012, modificó el art. 39.2 de la Ley 35/2006, del IRPF), convirtió en imprescriptibles los bienes o derechos en el extranjero respecto de los cuales no se hubiera cumplido con la obligación de información prevista en la Disposición Adicional 18ª de la LGT, ¿cómo es posible armonizar esta imprescriptibilidad – absoluta y de por vida, sin sujeción a límite temporal alguno – con la concepción que de la prescripción penal mantiene el Tribunal Constitucional?”*. En relación con este asunto de la prescripción, destaca la reciente Sentencia Tribunal Supremo 861/2015, Sala Contenciosa Administrativa, de 5 de febrero de 2015, recurso nº 4075/2013, de la cual fue ponente Juan Gonzalo Martínez Micó, concretamente en su FJ 4º *“Por las razones expuestas creemos que el derecho a comprobar e investigar no prescribe y que la Administración puede usar dichas facultades para liquidar periodos no prescritos, pudiendo para ello comprobar e investigar operaciones realizadas en periodos que sí lo están, pero que sigan produciendo efectos. Puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos. Lo que se pretende es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella”*. De esta forma el TS avala la posibilidad de que la Administración compruebe operaciones realizadas en ejercicios prescritos¹⁷⁷ en la medida en que estas operaciones generen efectos en liquidaciones correspondientes a ejercicios no prescritos.

¹⁷⁵ Propuesta 133. Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado, IHE (2014): *Reforma fiscal española y “Agujeros Negros” del fraude. Propuestas y recomendaciones*.

¹⁷⁶ Martín Queralt, J. (2014). “La prescripción del delito fiscal y su interrupción. Una apostilla sobre el poder bautismal del Derecho Tributario”, en *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, nº 162, pág. 27.

¹⁷⁷ La prescripción tributaria se regula en el art. 66 a 70 de la LGT.

b) La economía sumergida

Es definida con distinta nomenclatura: sumergida, informal, encubierta, irregular, etc. Se trata de actividades no declaradas, ocultas en su totalidad, que escapan al control y fiscalización de la Administración Tributaria (actividad que no consta en los registros estadísticos o fiscales), y también actividades no mercantilizadas (domésticas, etc.), que tienen como consecuencia inevitable la realización de algún tipo de fraude (evitar el pago de impuestos, el pago de cotizaciones, evitar cumplir normas laborales; entre otras). Buena parte de la economía sumergida u oculta está relacionada con el fraude fiscal, pero no toda (son fenómenos distintos pero muy relacionados). Con arreglo a JIMÉNEZ FERNÁNDEZ (2013)¹⁷⁸, “*se trata de actividades legales (legales en cuanto a su naturaleza, pero no declaradas, informales, irregulares) e ilegales (actividades ilícitas por su propia naturaleza como el tráfico de drogas, prostitución, tráfico de armas, contrabando, etc.)*”. Existen dos grandes componentes de la economía sumergida, el fiscal (impago de impuestos) y el laboral (defraudar a la Seguridad Social y evitar las normas del mercado laboral).

España, como ya se ha observado, tiene un nivel de paro de los más altos del mundo occidental, pero también está a la cabeza de los que tienen más economía sumergida (el fenómeno se ha incrementado durante la crisis, es una válvula de escape en situaciones de recesión económica). Es quizá por ello que, a pesar de los millones de parados, se vive poca tensión social, ya que esta actúa como colchón social, e impide posibles revueltas sociales. Es necesario disponer de estimaciones oficiales sobre este fenómeno. La existencia de un enorme volumen de economía sumergida, a parte de la evidente pérdida de recaudación para las arcas públicas, implica una desvirtuación de las variables macroeconómicas (al no contemplar el conjunto de actividades que se llevan a cabo en una economía), así como, competencia desleal por parte de quien ejerce una actividad sin declarar, falta de equidad y el menoscabo de los derechos de los trabajadores contratados de forma irregular. Los sectores que concentran mayor economía sumergida son: el de la construcción (mano obra irregular, reformas de viviendas y reparaciones en general como fontanería, electricidad, etc.), el de la hostelería (bares, restaurantes, etc., horas y días extra sin cotizar), el mercado de alquiler y la actividad agrícola y ganadera (debido a su estacionalidad). También encontramos trabajos propios del hogar y asistencia a enfermos y ancianos (en muchos casos llevadas a cabo por trabajadores inmigrantes).

Según SARDÀ PONS (2014)¹⁷⁹ “*la principal causa del elevado volumen de economía sumergida existente en España es el grave problema de moralidad, con una cultura enraizada de tolerancia*

¹⁷⁸ Jiménez Fernández, A. y Martínez-Martínez Valle, R. (2013): *La economía sumergida en España*. Documento de Trabajo nº 4. Fundación de Estudios Financieros.

¹⁷⁹ Sardà, J., Gestha. Técnicos del Ministerio de Hacienda (2014): *La economía sumergida pasa factura. El avance del fraude en España durante la crisis*. Madrid: Ministerio de Hacienda.

a la evasión y el fraude fiscal. El fraude es inherente a nuestra cultura. Y la conducta poco ejemplar de una parte de las élites y una laxa moralidad no ayudan”. En su estudio analiza los grandes detonantes de la economía sumergida, concluyendo que son: “El mercado laboral (número de autónomos, la altísima tasa de desempleo y los parados de larga duración). El 'Boom' inmobiliario, (el descontrol en estas actividades disparó la economía sumergida y el fraude). La corrupción (a mayor corrupción mayor economía sumergida). Los impuestos, la subida de impuestos sin un control tributario eficiente (impuestos indirectos como el IVA y en otros directos como el IS). Así como, “la complejidad del sistema fiscal, que disuade del pago de impuestos, a la vez que desanima la inversión, mientras que la presión fiscal sobre los rendimientos del trabajo es excesiva”. Además concluye que “al contrario de lo que se piensa, a mayor presión fiscal, menor economía sumergida, si hubiera un control eficaz del fraude. A menor transparencia, más corrupción y fraude”. La principal causa de este fenómeno, a mi modo de ver, es la actitud de los ciudadanos hacia el Estado, hacia instrumentos recaudadores, y la ya citada conciencia fiscal.

En lo referente a su cuantificación, es ineludible tener en consideración que no es posible estimar con una certeza del 100% el tamaño de la economía no declarada, los cálculos se consideran aproximaciones. Añadiendo que, una cosa es contabilizar fenómeno, y otra la cifra de recaudación que derivaría del mismo. Diversos estudios han situado siempre el volumen de la economía sumergida en España en el entorno del 20-25 % del PIB¹⁸⁰. Conforme a LÓPEZ DEL PASO (2013)¹⁸¹, “en 2012 la economía sumergida representa en España el 21,3% del PIB, 7,3 puntos porcentuales superior al promedio de la OCDE. La recaudación perdida, atendiendo a la evolución de la presión fiscal en España, se estima entre los cerca de 24.000 millones de euros en 1990 y los 69.300 millones de euros en 2012”. Según SARDÀ PONS (2014)¹⁸² el tamaño de la economía sumergida en España alcanzó los 253.135 millones de euros, un 24,6% del PIB en 2012. Existen diversas metodologías usadas para la medición de la economía sumergida. Como por ejemplo, métodos de estimación directos (encuestas y cuestionarios); métodos de estimación indirectos (indicadores variados que calibren anomalías, como electricidad, transacciones monetarias, circulación billetes gran importe, etc.); y finalmente la aplicación del modelo *multiple indicators & multiple causes* (MIMIC; presión fiscal, nivel renta, demanda de dinero, etc.).

¹⁸⁰ Un estudio elaborado en el año 2011 por la Fundación de las Cajas de Ahorros (FUNCAS) sobre la Economía Sumergida en España, afirmaba que en 2008 alcanzaba la cifra del 23,7% del PIB. El IEB Report 3/2014, sitúa la cifra en 260.000 millones de euros (entre el 24 y el 26% del PIB contabilizado). El estudio de F. Schneider (2012) para Visa Europa la cifraba en el 19,2% del PIB. En el documento “*Tax reform in EU Member States 2013*” de la Comisión Europea, lo estima para España en el 18,6%, media UE 14,3%. En 2013, el informe “Tax Gap en España” estima una tasa de economía sumergida del 29,1%.

¹⁸¹ López del Paso, R. (2013). “La economía sumergida en España”, en *Revista Extoikos*, nº 10, pág. 63-66.

¹⁸² Sardà, J., Gestha. Técnicos del Ministerio de Hacienda (2014): *La economía sumergida pasa factura. El avance del fraude en España durante la crisis*. Madrid: Ministerio de Hacienda. Para más información consultar el Anexo V – b) Economía sumergida, de este trabajo.

Una de las medidas más efectivas, bajo mi punto de vista, para reducir el nivel de economía sumergida, es la limitación del uso del dinero metálico, mediante la potenciación de los pagos y transacciones vía electrónica por parte de consumidores y vendedores (medios electrónicos, tarjetas de crédito y débito, dispositivos móviles, etc.), así como la restricción aun mayor de los pagos en efectivo y de su deducibilidad en el IRPF, IS e IVA. Los medios electrónicos de pago son rápidos, eficientes y seguros, y facilitan la mayor fiscalización, transparencia y trazabilidad, de por ejemplo, las operaciones y el control de las rentas de pequeños empresarios y profesionales, que venden directamente al consumidor. Sobre la restricción de los pagos en efectivo, la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude¹⁸³, limitó los pagos en efectivo superiores a 2.500 euros (art. 7). Creo que la cifra debería restringirse aún más, junto con la supresión de los billetes de más alta denominación, como los de 500 y 200¹⁸⁴. Esta medida también influiría en el componente ilegal de la economía sumergida.

Conjuntamente con estas dos medidas, también se puede mencionar la necesidad de una cooperación estrecha entre la AEAT y la Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS, en adelante), mediante el cruce de datos (potenciando una base de datos única), y el trabajo conjunto de las Inspecciones de Hacienda y la de Trabajo. En adición también sería necesario reducir los costes y trabas burocráticas existentes en España, relacionados con la actividad empresarial, para hacer aflorar empresas que se han sumergido durante la crisis o que permanentemente navegan por ese ámbito, así como potenciar la colaboración ciudadana, englobada en el incremento de la conciencia/moral fiscal, en la denuncia de la economía sumergida, que no sería posible sin la complicidad de gran parte de la población.

c) La elusión fiscal

Finalmente, hay que diferenciar los dos fenómenos definidos con anterioridad, fraude/evasión y economía sumergida, de la elusión fiscal. Esta se configura como una conducta legal, pero en la mayoría de ocasiones, de ética discutible, que aprovecha las grietas del sistema o estructura tributaria, así como de sus normas de aplicación, mediante técnicas de ingeniería fiscal, con el objetivo de minorar de forma sustancial la carga fiscal efectiva (factura tributaria) a soportar (pagar pocos o nulos impuestos de forma legal, reduciendo la cuota que correspondería a la

¹⁸³ BOE núm. 261, de 30 de octubre de 2012, pág. 76259 a 76289.

¹⁸⁴ Actualmente las entidades financieras registran e informan a la AEAT de la identidad, NIF (o DNI), de los clientes que realicen cualquier tipo de operación con billetes de 500 euros.

capacidad económica o beneficio efectivo). Según CORDÓN EZQUERRO (2013)¹⁸⁵, “podemos caracterizar la planificación fiscal agresiva con las siguientes notas: artificiosidad de las operaciones; aprovechamiento de defectos o inconsistencias legales; ausencia de motivación económica y finalidad exclusivamente fiscal y utilización de la norma de forma ajena a su espíritu y finalidad”. Continúa declarando que “la planificación fiscal agresiva, ha desbordado la aplicación e interpretación de las normas nacionales en vigor, así como su esquema interpretativo y aplicativo; ha puesto de manifiesto que los Estados no pueden luchar con éxito de manera aislada contra operadores globales, en un entorno de competencia fiscal agresiva de muchos Estados o territorios”. La elusión fiscal es llevada a cabo, en general, por grandes empresas y grandes patrimonios/fortunas, mediante la planificación fiscal agresiva internacional, construyendo sofisticadas y complejas estructuras (sociedades patrimoniales, instrumentales; etc.) en la que bajo un mantra de legalidad se realizan operaciones que tienen como finalidad eludir el pago de tributos. Las facilidades en la circulación de bienes y capitales a nivel global, hacen más compleja la lucha contra el fraude y elusión a nivel internacional. En lo que atiene a la investigación de dichas prácticas tan solo mencionar el papel que tiene la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional (ONFI), integrada en el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT.

A nivel doméstico existen diversos instrumentos legales, establecidos por la normativa tributaria española, que permiten que los que más tienen, grandes patrimonios empresariales y grandes fortunas, reduzcan su factura fiscal al mínimo de forma legal, con la justificación de que si no existieran estos instrumentos, estas grandes fortunas se deslocalizarían a otras jurisdicciones fiscales. Estos mecanismos son la configuración de diversos tipos de sociedades, a las que se someten a tipos de gravamen muy inferiores, o cuyas operaciones están exentas. Los más comunes son las Sociedades de Inversión de Capital Variable (SICAV)¹⁸⁶; y las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVE)¹⁸⁷. Estos regímenes privilegiados de inversión, en mi opinión, precisan ser eliminados o restringidos a la mínima expresión. En especial el régimen de la SICAV, cuyo control corresponde a la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV). Este debería ser competencia de los órganos de control de la AEAT (la Inspección de Hacienda).

A nivel internacional, el fenómeno se manifiesta, especialmente en las multinacionales, como consecuencia de la internacionalización de bases provocada por la globalización y las lagunas/grietas en la fiscalidad internacional. La normativa tributaria nacional e internacional no

¹⁸⁵ Cordón Ezquerro, T. (2013). “La planificación fiscal agresiva y la estrategia de la Comisión UE para combatirla”, en *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad 7/2013*, págs. 9 y 10.

¹⁸⁶ Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva (BOE núm. 265, de 5 de noviembre de 2003, pág. 39220 a 39252).

¹⁸⁷ Artículos 107 y 108 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014, pág. 96939 a 97097).

ha evolucionado al mismo ritmo que las prácticas empresariales, por ejemplo en lo referente a los bienes intangibles y en el desarrollo de la economía digital. Así, se produce una erosión de las bases imponibles en el sistema tributario doméstico, trasladando artificialmente los beneficios a otras jurisdicciones fiscales con menor tributación, debido a que las bases imponibles son móviles, y que las competencias de las Administraciones Tributarias se limitan a los espacios nacionales. Es muy frecuente la utilización de un elenco variado de técnicas, por parte de las empresas, que consisten en el abuso de los precios de transferencia entre entidades vinculadas, los préstamos intragrupo (simulación de gastos financieros), la deslocalización de activos intangibles como los derechos de propiedad industrial, la utilización de empresas pantalla/fantasma, sociedades refacturadoras, operaciones generadores de pérdidas mediante transmisión de valores intragrupo; etc. Este fenómeno es especialmente destacado en el IS. La falta de una mínima armonización en este impuesto provoca competencia fiscal entre jurisdicciones fiscales, incluso dentro de la UE¹⁸⁸, que deriva en una carrera hacia la rebaja de tipos con el objetivo de atraer inversión extranjera y el establecimiento de empresas en su territorio, con la consecuente reducción de la recaudación procedente de este impuesto.

Ejemplos claros de la planificación fiscal agresiva de las grandes multinacionales (también españolas¹⁸⁹), es llevada a cabo por las grandes multinacionales tecnológicas (Apple, Google, Amazon, Facebook, etc.). La llevan a cabo diseñando complejas estrategias de ingeniería tributaria, plasmadas en entramados societarios desplegados por varios países, en las que se ven implicadas filiales, sociedades dependientes y participadas, establecidas en paraísos fiscales o países de baja tributación como Irlanda, Luxemburgo o Países Bajos, a las que trasladan sus beneficios obtenidos en otros Estados, con la consecuencia de que los ingresos que declaran en estos son muy inferiores a su volumen de negocio real, y en consonancia se someten a una carga fiscal irrisoria. Las dos figuras más utilizadas en este ámbito son el doble irlandés y el sándwich holandés, por los cuales, cada uno con su idiosincrasia, trasladan artificialmente los beneficios a paraísos fiscales, con tratamientos muy ventajosos hacia los holdings, royalties y el traspaso de dividendos y plusvalías.

¹⁸⁸ A mayor abundamiento: Cals Güell, J. (2013): *Los intereses del futuro. Pensamiento económico en un cambio de época*. Barcelona: RBA Libros.

¹⁸⁹ Según el Informe del Observatorio de Responsabilidad Social Corporativa, en 2011, 33 de las 35 empresas del IBEX 35, disponen de filiales en paraísos fiscales. Banco Santander 72, ACS 71, BBVA 43 y Repsol 43. Otro informe de Intermon Oxfam afirma que en 2013, 34 de las 35 compañías que cotizan en dicho selectivo tenían participación en dichos territorios. Un total de 810 sucursales en jurisdicciones *offshore*. La mayor presencia se situaba en Delaware, Holanda, Luxemburgo, Irlanda, Suiza, Hong Kong y las Islas Caimán. Santander 182, ACS 119, Iberdrola 66, BBVA 52, Repsol 49, Inditex 22, Telefónica 15. Como dato curioso y para observar la envergadura del fenómeno, en el 1209 de Orange Street de la ciudad de Wilmington, Delaware, es donde residen varias empresas españolas y otras 285.000.

Entre las medidas para combatir el fenómeno de la elusión fiscal, en el ámbito internacional, destaca con especial relevancia, el llamado programa BEPS¹⁹⁰ de la OCDE, enfocado a erradicar o disminuir la planificación fiscal agresiva de las grandes multinacionales (lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios). Tal como analiza CORDÓN EZQUERRO (2014)¹⁹¹, el plan de acción “*se estructuran en 15 acciones, muy ambiciosas y con muchas dificultades técnicas desde mi punto de vista*”. Entre otras, destacan “*Abordar los retos de la economía digital para la imposición; Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos; Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros; Combatir las prácticas tributarias perniciosas; Impedir la utilización abusiva de convenio; Impedir la elusión artificiosa del estatuto de Establecimiento Permanente; Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor; (...)*”. En lo que respecta a la economía digital, se trata de un reto de presente, y de futuro para el conjunto de Administraciones Tributarias, para el que se exige la colaboración y cooperación intensa entre ellas, debido a las nuevas maneras de hacer negocio surgidas del mundo digital¹⁹².

También es preciso resaltar el Acuerdo multilateral de Intercambio Automático de Información (IAI, Berlín octubre de 2014), inspirado en el modelo de convenio FACTA¹⁹³ americano, en relación con la lucha contra los paraísos fiscales, para combatir el secreto bancario y la minimización en el pago de impuestos. En él se establece el intercambio automático y con periodicidad anual, de los datos de las entidades financieras sobre sus clientes (depósitos, valores negociables, participaciones en fondos de inversión, seguros, rentas, etc.; datos referentes a saldos, importes percibidos por rentas o transmisiones, identificación de la persona o entidad titular y de quien efectivamente controle la cuenta). A partir de 2017, regirá para más de 50 países (entre los que está España), y 30 más en 2018, habiendo firmado algunos paraísos fiscales¹⁹⁴. Se trata de un ejemplo de lo que avala CORDÓN EZQUERRO (2013)¹⁹⁵, “*la extensión de la buena gobernanza fiscal a terceros países no miembros de la UE, con la aplicación de sus principios*

¹⁹⁰ *Base erosion and Profit Shifting* (informe BEPS), febrero 2013 y *Action Plan on Base erosion and Profit Shifting* publicado (plan de acción BEPS), julio de 2013. Para un mayor abundamiento en la cuestión: Serrano Antón, F. (2014). “El programa BEPS: la OCDE contra la erosión de bases imponibles y la traslación de beneficios en el marco internacional”, en Malvárez Pascual, L. y Ramírez Gómez, S., *Fiscalidad en tiempos de crisis*. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, pág. 495-522.

¹⁹¹ Cordón Ezquerro, T. (2014). “Lucha y plan de actuaciones contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (OCDE)”, en *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad 2/2014*, págs. 24 a 28.

¹⁹² Algunas de las medidas que se contienen en el programa BEPS se implantarán en España con el aun no promulgado Reglamento del IS, donde se establece por ejemplo la información país por país. Para más información consultar el Anexo V – c) Elusión fiscal, de este trabajo.

¹⁹³ Proyecto impulsado en 2013 por Alemania, España, Francia, Italia y Reino Unido (G-5) para promover en la Unión Europea un modelo basado en el acuerdo FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act), para controlar evasión de impuestos de residentes americanos que tengan inversiones fuera de EEUU.

¹⁹⁴ Para más información consultar el Anexo V – c) Elusión fiscal, de este trabajo.

¹⁹⁵ Cordón Ezquerro, T. (2013). “La planificación fiscal agresiva y la estrategia de la Comisión UE para combatirla”, en *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad 7/2013*, pág. 9.

de transparencia, intercambio de información y competencia fiscal leal". Finalmente, relacionado con el anterior, pero solo a nivel de la UE, hacer referencia a la Directiva 2014/107/UE¹⁹⁶ del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad¹⁹⁷. Esta regula el intercambio automático de información bancaria de interés fiscal entre las Administraciones Tributarias de los Estados miembros de la UE.

De acuerdo con PITA GRANDAL (2014)¹⁹⁸, la *“economía digital nos coloca en la necesidad de realizar cambios importantes en las reglas de la fiscalidad internacional y modificaciones en el Modelo de Convenio. Se deben reelaborar las normas sobre precios de transferencia, asumiendo que la determinación de los mismos debe acomodarse a principios distintos de los actuales en el caso de los intangibles, de los gastos financieros o de la atribución de rentas a entidades del grupo. Poco o nada se podrá hacer si no se potencia el criterio de la fuente, ya sea permitiendo gravar las rentas sin establecimiento permanente, o ampliando el concepto de establecimiento permanente, que permita incluir supuestos de presencia de la empresa en el mercado”*. Todo este elenco de medidas mencionadas, bajo mi punto de vista, se dirigen en la buena dirección. Éstas, y las que son precisas promover en el futuro, precisan la inestimable cooperación y coordinación entre países, el intercambio automático de información, así como la asunción de un estándar mínimo de transparencia internacional.

Las acciones deben ir encaminadas a que las multinacionales paguen impuestos donde obtienen los beneficios. En mi opinión sería necesario una armonización del IS, mínimo a nivel de la UE, y proceder a redefinir el concepto de establecimiento permanente (EP, en adelante), para poder gravar los beneficios obtenidos en el territorio y evitar la fuga de rentas en beneficio del país de residencia de la matriz. El actual modelo de CDI tan solo permite gravar beneficios de la empresa atribuible al EP como empresa separada e independiente de la empresa matriz. En consonancia, es preciso tratar al EP como una sociedad separada e independiente para poder gravar los beneficios que obtiene. Asimismo hay que modular el régimen de precios de transferencia, así como, modificar o eliminar los regímenes existentes a nivel internacional de exención en el pago de dividendos (dividendos obtenidos de filiales en el extranjero) y de royalties (no retenciones), y las facilidades para crear filiales (en la actualidad no es necesaria la presencia física en el territorio, tan solo se precisa una dirección postal).

¹⁹⁶ Entrará en vigor el 5 de enero de 2015 y deberá estar traspuesta a los ordenamientos nacionales antes del 1 de enero de 2016, salvo en el caso de Austria, que tiene plazo para hacerlo hasta 2018.

¹⁹⁷ DOUE, de 16 de diciembre de 2014, Serie L, pág. 359/1 a 359/29.

¹⁹⁸ Pita Grandal, A.M. (2014). “El sistema tributario y la crisis económica. La necesidad de un cambio de paradigmas”, en Adame Martínez, F. y Ramos Prieto, J., *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, págs. 3191 y 3192.

3. Reforma de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y del sistema de gestión tributaria

Relacionado con los apartados anteriores, y en paralelo a la reforma que precisa nuestro sistema tributario, en mi opinión, es imprescindible transformar la AEAT, organismo encargado de la gestión integral del sistema tributario estatal y aduanero, cambiando su paradigma de gestión, reformando los procedimientos tributarios y también la estructura y métodos de trabajo de la AEAT, con el foco puesto en mejorar sus servicios y aumentar la recaudación, con una lucha más efectiva y eficiente contra el fraude fiscal en todas sus vertientes, para sostener la suficiencia financiera de nuestro Estado del Bienestar. Como se ha repetido tantas veces, y con acierto, “un sistema tributario vale, lo que la Administración tributaria encargado de aplicarlo”. En consecuencia, para disponer de un buen sistema tributario es imprescindible disponer de una Administración Tributaria que gestione eficaz y eficientemente tal sistema. Por lo tanto, ambas reformas (sistema tributario y Administración Tributaria) están indefectiblemente relacionadas entre sí, y deberían caminar en paralelo.

Mi propuesta es diseñar un modelo de gestión/aplicación de los tributos con una visión totalmente diferente al actual, basado en la autoliquidación por parte del contribuyente (núcleo básico del sistema) y en el control y la represión del incumplimiento (rigor sancionador y temor por parte del contribuyente) por parte de la AEAT, pasando a uno con mayor transparencia y colaboración entre la AEAT y el contribuyente, plasmado en unas relaciones más cooperativas entre AEAT y el contribuyente. Tal como recogen BARRILAO GONZÁLEZ y VILLAR RUBIO (2014)¹⁹⁹, refiriéndose al actual modelo de gestión tributaria “*este sistema supone que los contribuyentes obligados a declarar según la normativa de cada uno de los impuestos, deben determinar la deuda tributaria (autoliquidación), al mismo tiempo que presentan esta declaración acompañada de toda la información pertinente para la identificación del contribuyente y la comprobación del resultado de la liquidación a partir de los datos económicos y personales declarados*”. De esta forma se traslada al declarante todo el proceso, y se reduce el volumen de trabajo de la administración, que se reserva el control posterior.

La información en poder de la Administración Tributaria es uno de los pilares del sistema. Según la IHE²⁰⁰ hay que destacar que “*el sistema de información y asistencia al contribuyente en España desarrollado por la Agencia Tributaria es uno de los más avanzados y exitosos del mundo. Sin embargo, la complejidad normativa del sistema fiscal español es muy elevada. Esto hace que el número de regularizaciones, menores en cuantía e intensidad, p.ej. liquidaciones paralelas de*

¹⁹⁹ Barrilao González, P.E., y Villar Rubio, E. (2014). “La agencia tributaria sometida a análisis: consecuencias de su gestión”, en *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, nº164, pág. 117.

²⁰⁰ En su documento: Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado, IHE (2014): *Reforma fiscal española y “Agujeros Negros” del fraude. Propuestas y recomendaciones*.

los órganos de control, sea también muy elevado”. Una de las propuestas de la IHE²⁰¹ es “replantearse si tiene sentido en todos los tributos y en todos los procedimientos tributarios partir siempre del procedimiento de autoliquidación, pudiendo plantearse la posibilidad, con el oportuno análisis coste-beneficio, de que se amplíe el campo de los Acuerdos Previos y se reintroduzca la posibilidad de que la Administración tributaria liquide de oficio a partir de sus datos y de los declarados y aportados por los contribuyentes”. Apuntan un tema clave, la minoración de los costes de cumplimiento (presión fiscal indirecta), circunstancia que también mejoraría la recaudación y disminuiría el fraude fiscal.

La AEAT, actualmente es una organización eficaz, con profesionales preparados y dispone de sistemas tecnológicos avanzados (imprescindibles para el cruce de datos). Se trata de una pieza del sistema que funciona bien, pero por sí sola, no puede hacer funcionar el sistema, no es su responsabilidad, es de las autoridades fiscales (poder legislativo y ejecutivo, promulgar leyes y realizar una acertada política fiscal) y de los contribuyentes que cumplen con su deber de contribuir. Existen, como se aprecia, dos modelos de gestión tributaria, uno que se organizan con la idea del control (perseguir, amenazar), y otro desde la perspectiva de la confianza, en colaborar con el contribuyente, mediante el establecimiento de incentivos al cumplimiento voluntario (no forzoso), con el objetivo de reducir el número de infractores. La Hacienda de un país debe castigar a los que no cumplan y premiar a los que sí lo hacen, por su cumplimiento. El modelo vigente en España genera una desconfianza recíproca, y es una fuente posterior de muchos litigios, como ya se ha advertido anteriormente²⁰².

El cambio de paradigma, conforme a las reflexiones de IGLESIAS CAPELLANS (2014)²⁰³, ha de plasmarse en una Administración Tributaria “abierta, transparente, profesional, cercana, eficiente, con vocación de servicio (favorece la cooperación) y que se base en la cooperación público-privada”. Es imprescindible la “colaboración de la red de intermediarios fiscales” (asesores fiscales, expertos y demás actores) para conseguir un cambio de paradigma en la gestión del sistema tributario. Es indispensable transitar hacia un modelo de cooperación, basado en la

²⁰¹ Propuesta nº68. Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado, IHE (2014): *Reforma fiscal española y “Agujeros Negros” del fraude. Propuestas y recomendaciones.*

²⁰² Tan solo apuntar que esta conflictividad se refleja en los tiempos de resolución de los Tribunales Económicos-Administrativos (TEAC + TEAR). Según IHE, “se debería proceder a la reducción del número de instancias económico administrativas, así como a la mayor dotación de personal en número y retribución suficiente para ejercer su labor en plazo adecuado, la coordinación con los órganos administrativos liquidadores, la reducción de los plazos en la tramitación de la vía Contencioso Administrativa”. Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado, IHE (2014): *Reforma fiscal española y “Agujeros Negros” del fraude. Propuestas y recomendaciones.*

²⁰³ Extractos extraídos de la entrevista concedida en ocasión del programa de televisión Valor Afegit, de TV3, emitido el 8/10/2014. Disponible en: <<http://www.ccma.cat/tv3/alacarta/valor-afegit/valor-afegit-08102014/video/5271495/>> (consultado por última vez el 27 de enero de 2015). Además este profesional ahonda en esta cuestión y en las tratadas en este apartado en su libro: Iglesias Capellans, J. (2015): *Una hisenda a la catalana*. Barcelona: Angle Editorial.

confianza mutua entre los actores (el control total es una utopía y el control a posteriori característico de nuestro sistema se ha demostrado ineficiente), mediante la colaboración de la ciudadanía con la AEAT para atacar al fraude fiscal y la economía sumergida.

La mayoría de los aspectos traídos a colación en este análisis están en el centro del debate. Como ejemplo, RUIBAL PEREIRA (2015)²⁰⁴ afirma que *“las tecnologías de la información deben convertirse en el sistema neuronal de la Administración tributaria, para ofrecer nuevos medios de comunicación con los contribuyentes y una mayor y mejor captación de información”*. Entre las medidas que apunta para la reforma de la AEAT destacan: *“la cooperación entre Administración y contribuyente para lograr una mayor confianza mutua; la asistencia para el mejor cumplimiento de las obligaciones; la recepción de un mayor flujo de información tanto desde el punto de vista de la Administración tributaria como del contribuyente; políticas de transparencia, calidad y atención. Desde la perspectiva del servicio, las Administraciones tributarias deben mejorar la calidad de los servicios que ofrecen, disminuir el coste del incumplimiento, ampliar la cultura o conciencia fiscal y mejorar la percepción de su imagen”*. También apuesta por la *“evaluación de riesgos y el establecimiento de prioridades, realizando un análisis del comportamiento en cuanto a cumplimiento”*. Su modelo de cumplimiento se basa en *“el que decide no cumplir, usar la fuerza de la ley; el que no quiere cumplir, detectar y obligar a cumplir; el que intenta cumplir pero no siempre puede, prestarle la asistencia para cumplir; y finalmente el dispuesto a hacer lo correcto, facilitarle el cumplimiento”*. Volviendo a la cuestión de las TIC, incide en la *“adaptación al cambio tecnológico y en especial a la utilización de internet como instrumento de trabajo en los sistemas de control. Poner las TIC al servicio de la AEAT: la gestión telemática”*. Como conclusión manifiesta que *“la Administración tributaria debe recaudar los tributos buscando el mayor grado posible de cumplimiento voluntario y, para ello, debe utilizar dos vías complementarias. Por un lado, ofrecer un servicio de calidad a los contribuyentes para facilitarle el cumplimiento y, por otro lado, reforzar la lucha contra el fraude fiscal”*. El principal aspecto del cambio de paradigma, bajo mi punto de vista, pasa por tratar al contribuyente como un cliente, asemejado a un consumidor (pasar de tributar a contribuir), y como personas que contribuyen al sostenimiento de los gastos públicos, no como a potenciales defraudadores (esta es la tendencia de los países nórdicos).

En consonancia a lo expuesto, es preciso reformar el sistema de gestión tributaria, facilitando de forma plausible al contribuyente el cumplimiento voluntario y espontáneo de sus obligaciones fiscales, mediante el desarrollo de los servicios prestados al contribuyente, potenciando la tramitación y la asistencia electrónica/telemática. En este sentido resultaría apreciable la

²⁰⁴ Ruibal Pereira, L. (2010). “Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las administraciones tributarias en la lucha contra el fraude fiscal”, en *Crónica Tributaria*, nº 134, págs. 143, 145, 154, 157 y 175.

potenciación y agilización de las consultas tributarias²⁰⁵, herramienta que, en mi opinión, puede reducir la complejidad del sistema y fomentar el cumplimiento. La IHE²⁰⁶ también apuesta por esta medida, abogando por un *“reforzamiento de la doctrina administrativa, potenciando todavía más el papel de las consultas tributarias”*. Proponen la creación de un sistema de resolución en que la Dirección General de Tributos (órgano encargado de su resolución) cuente con la colaboración e intervención *“tanto de la AEAT como de los Tribunales Económico Administrativos, estableciendo entre todos ellos la interpretación de la norma, que pueda dar seguridad jurídica a los operadores tributarios”*. Esta *“interpretación auténtica vincularía los tres órganos administrativos anteriores”*. Si se consigue propiciar un mayor cumplimiento voluntario, los órganos de control se podrán dedicar de forma más exhaustiva al control y seguimiento de los contribuyentes que no cumplen, pudiendo dotar de mayores medios a la lucha contra el fraude fiscal, y en especial al fraude fiscal más complejo.

En relación a todo lo expuesto, en mi opinión, resulta imprescindible un aumento de los medios humanos de la AEAT, en especial, los destinados a la lucha contra el fraude fiscal. La AEAT se creó en el año 1992, y su plantilla, tal como muestran las cifras²⁰⁷ ha permanecido prácticamente invariable a través del tiempo. A 31 de diciembre de 2012²⁰⁸, el número de trabajadores de la AEAT ascendía a 26.962 efectivos. Los datos observados²⁰⁹ reflejan que la plantilla y los recursos de la AEAT están muy por debajo en comparación con los países de la UE, básicamente en ratio población/trabajadores Agencia Tributaria y en el ratio presupuesto Agencia Tributaria/PIB²¹⁰. A mi entender, es complicado sostener un sistema fiscal y obtener una recaudación semejante a la de los países de nuestro entorno como Francia, Alemania o Gran Bretaña, gastando en nuestra AEAT menos de la mitad de recursos que dichos países. En este sentido, la IHE²¹¹ ha puesto de manifiesto *“las deficientes condiciones en las que se desarrolla su trabajo, subrayando la inadecuada composición de los equipos y unidades de inspección, junto con la ausencia de personal administrativo en los mismos, que tiene como consecuencia que inspectores y subinspectores dediquen gran cantidad de tiempo a tareas administrativas y burocráticas, en detrimento del que tendrían que dedicar a las tareas de comprobación e investigación”*. Proponen

²⁰⁵ Reguladas en los artículos 88 y 89 de la LGT.

²⁰⁶ Propuesta 93. Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado, IHE (2014): *Reforma fiscal española y “Agujeros Negros” del fraude. Propuestas y recomendaciones*.

²⁰⁷ Para más información consultar el Anexo VI – Datos de la AEAT, tabla 1, de este trabajo.

²⁰⁸ Memoria de la Administración Tributaria 2012. Inspección General del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Últimos datos no oficiales hablan de 26.231 empleados en 2013, y las previsiones para el año 2015 apuntan que la plantilla alcanzara los 25.260 efectivos. Según el actual Ejecutivo, hasta ahora hubo una tasa de reposición del 10% que, para 2015, alcanzará el 50%. La tasa de reposición del 50% mitiga la pérdida de efectivos destinados a luchar contra la evasión tributaria.

²⁰⁹ Para más información consultar el Anexo VI – Datos de la AEAT, tabla 2, 3, 4 y 5, y gráfico 1, de este trabajo.

²¹⁰ PGE 2015: 1.379,75 millones de euros.

²¹¹ Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado, IHE (2014): *Reforma fiscal española y “Agujeros Negros” del fraude. Propuestas y recomendaciones*.

aumentar la plantilla en las siguientes cifras (con la vista puesta en la lucha contra el fraude fiscal): 600 inspectores; 3.000 técnicos; 1.000 agentes tributarios y 1.000 auxiliares administrativos. Sostienen que “*en estos años de crisis ha disminuido en casi 2000 efectivos, y, dado que en los próximos años se jubilan miles de empleados, en la década 2010-2020 habrá perdido más de una cuarta parte de su plantilla; es decir, más de 7.000 empleados*”. En mi opinión, la escasez de recursos y la presión por alcanzar los objetivos fijados llevan a los inspectores a centrarse en los colectivos más fáciles de controlar. Los órganos inspectores no tienen capacidad para comprobar e investigar a todos los contribuyentes, la selección de los contribuyentes a inspeccionar es una fase decisiva en el control tributario.

En mi opinión, en consonancia con el aumento de plantilla, es necesario aumentar los procesos de comprobación e inspección, para hacer aflorar más bases no declaradas, especialmente los dirigidos a las grandes fortunas, multinacionales y grandes grupos empresariales, sin dejar de comprobar e investigar al pequeño contribuyente. Se podría establecer un procedimiento o mecanismo específico para inspeccionar a las grandes empresas, que requieran un examen más exhaustivo y complejo (más medios y tiempo). También resulta imprescindible un aumento del personal administrativo, que cumplimente todas las aplicaciones informáticas y los trámites administrativos de los expedientes, así como el número de Técnicos e Inspectores. Se ha de tener presente que las bases de datos y el conjunto de información de la que dispone la AEAT, sólo proporcionan información que, previamente, se ha introducido en las mismas, procedente de los distintos operadores. La AEAT es referencia en la implantación de las TIC, aunque, bajo mi punto de vista, se puede incidir más aumentando la inversión en este tipo de tecnologías, básicamente en las herramientas informáticas de las que disponen los funcionarios de la AEAT en las tareas de gestión y de lucha contra el fraude. Para lograr obtener datos e información de los colectivos que no constan en dichas bases de datos y sobre los cuales no existen datos introducidos en el sistema informático (elemento clave en la gestión de cualquier sistema tributario es la información de la que se dispone en las bases de datos), se precisa la actuación investigadora y de comprobación, un control intensivo, en definitiva, “que los inspectores salgan a la calle”. Desde mi punto de vista, en consonancia a todo lo expuesto, es imperioso dotar de mayores medios legales, materiales y humanos (redimensión de la plantilla, al nivel de los países de nuestro entorno) a la AEAT, básicamente en la lucha contra el fraude fiscal y la economía sumergida. Es evidente que existe una correlación entre los recursos que se decidan a luchar contra el fraude, y los resultados que se obtienen.

Así es, reducir el fraude en todas sus expresiones debe ser el principal objetivo de la nueva configuración de la AEAT. En este aspecto, también resulta imprescindible, a mi modo de ver, la mejora en el cruce de datos entre las distintas haciendas territoriales que existen en España. Esto se podría canalizar mediante el establecimiento de una plataforma electrónica conjunta para el

intercambio de información entre la AEAT, las haciendas autonómicas y las locales. Esto significaría la integración y coordinación de todas las administraciones tributarias (estatal, autonómica y local²¹²) en un único sistema informático o red (bases de datos integrada), con el objetivo de tener un mayor control y coordinación, y en consecuencia una actuación más eficaz en la lucha contra el fraude fiscal en todas sus vertientes. Asimismo, sería innecesario sumar a esta unión la TGSS, con la visión puesta en una cooperación estrecha, intensa y permanente entre la AEAT y la TGSS, que se reflejaría en una colaboración mayor en las actuaciones e intercambio de información entre la Inspección de Trabajo y la Inspección de Hacienda, para la lucha de forma más eficaz contra la economía sumergida. En mi opinión, la cooperación interadministrativa reduce la complejidad del sistema, aumenta la seguridad jurídica, y reduce los costes indirectos que soportan los contribuyentes.

Siguiendo con el planteamiento de la unión de las bases de datos y medios de las distintas administraciones, englobado dentro de la reforma conjunta del sistema tributario y la AEAT, se deberían unificar, o en menor medida alcanzar un grado mayor de coordinación y colaboración, entre los distintos órganos dedicados a la investigación y que luchan contra el fraude en España. Tales como, la Oficina Nacional de Investigación contra el Fraude (ONIF, Departamento de Inspección Financiera y Tributaria), el Servicio de Vigilancia Aduanera (SVA, Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales), la Inspección de Hacienda²¹³, el Departamento Central de Grandes Contribuyentes, el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias (SEPBLAC), las unidades especializadas de los distintos cuerpos de seguridad del estado (policía, guardia civil²¹⁴), como la Unidad central de Delincuencia Económica y Fiscal (UDEP), la fiscalía anticorrupción; entre otros. Incluso se podría pensar en la constitución de una policía fiscal/económica que dependa de la AEAT, a semejanza del SVA²¹⁵, ya que las investigaciones de los fraudes más graves y complejos requieren nuevas técnicas de investigación y detección para ser más eficaces en su erradicación. Para ello es preciso la utilización de técnicas propias de las investigaciones policiales, tales como la realización de actuaciones sin conocimiento del obligado tributario (actuaciones de incognito), el pago a confidentes, registros, vigilancia de las comunicaciones, interrogatorios; etc. La IHE²¹⁶ realiza

²¹² También entre la AEAT y las Diputaciones Forales.

²¹³ La función inspectora tiene como misión fundamental el control del fraude fiscal. La instrucción de los procedimientos inspectores se contempla fundamentalmente en los artículos 141 a 159 LGT, y en el Reglamento General de Gestión e Inspección (aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio).

²¹⁴ Departamento de Delincuencia Económica y Tecnológica de la Unidad Central Operativa, que incluye el Grupo de Delincuencia Económica, el Grupo de Delitos Urbanísticos y el Grupo de Delitos Telemáticos.

²¹⁵ El Servicio Vigilancia Aduanera, se configura como una policía económica de carácter peculiar. Van armados, y actúan también como policía judicial. Sus competencias abarcan el contrabando, el fraude fiscal, la economía sumergida, el blanqueo de capitales, las falsificaciones de marcas; entre otras.

²¹⁶ Propuesta 115 y 116. Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado, IHE (2014): *Reforma fiscal española y "Agujeros Negros" del fraude. Propuestas y recomendaciones.*

una propuesta en este sentido, manifestando que la *“Policía Fiscal actuaría como policía administrativa, apoyando las actuaciones administrativas de investigación, y como policía judicial, en la investigación penal de los delitos fiscales, de blanqueo de capitales, de contrabando, o de alzamiento de bienes, incluyendo también otros de índole económica como los de corrupción y urbanísticos”*. En mi opinión, resulta imprescindible, asimismo la especialización y mayor dotación de medios humanos y tecnológicos de la Fiscalía y de los Tribunales en relación con los delitos económicos (y la colaboración con la AEAT), y en especial en relación a los delitos contra la Hacienda Pública. La actual saturación de las causas de delito fiscal en los Juzgados de lo Penal, comporta dilaciones en los procesos, y conlleva unas mínimas posibilidades de cobro cuando recae la sentencia.

Otros problemas que padece la AEAT, conforme a lo que expone PELÁEZ MARTOS (2015)²¹⁷, *“El primero, la inestabilidad organizativa, con cuatro Directores en cinco años y las cascadas de ceses y nombramientos que ello provoca. El segundo problema, el inmovilismo para acometer las reformas necesarias, algunas de ellas anunciadas, pero que nunca se han llevado a cabo, como la necesidad de trasvasar efectivos de Gestión a Inspección, o la integración de los departamentos de Inspección y Aduanas, en la parte relativa a la comprobación del IVA y de los IIEE. El tercero, los criterios políticos en su funcionamiento, en los que siempre predomina una visión a corto plazo”*. Uno de los aspectos no resueltos de la AEAT, en mi opinión, es la influencia que puede practicar el ejecutivo de turno en los cargos de responsabilidad, que ponen en entredicho, en ciertas ocasiones, su actuación e independencia. Con el objetivo de atajar estas cuestiones, la IHE²¹⁸ pide el establecimiento de un marco jurídico propio, el llamado *“Estatuto Orgánico para la AEAT”*. Declaran que este *“garantizaría la independencia, la objetividad y aportaría seguridad y tranquilidad a la labor de sus funcionarios, muy especialmente de aquellos con responsabilidades de decisión”*. Como es sabido, los cargos directivos y de responsabilidad son los encargados de autorizar los casos que se investigan, en consecuencia, resulta imprescindible garantizar su total independencia e autonomía, y que accedan a sus puestos por concurso y no por libre designación. Los inspectores proponen: *“el nombramiento del Director General por el Parlamento, la duración del mandato no debería coincidir con las legislaturas. La necesidad de una planificación plurianual, y la revisión del sistema de objetivos. La autonomía financiera y presupuestaria de la AEAT”*. Creo que dichas medidas se dirigen en la buena dirección, y deberían ser implementadas en el plazo más breve posible.

²¹⁷ Peláez Martos, J.M. (02/03/2015). Urgen reformas profundas en la Agencia Tributaria. *El País*.

²¹⁸ Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado, IHE (2014): *Reforma fiscal española y “Agujeros Negros” del fraude. Propuestas y recomendaciones*; Otras propuestas que contiene el documento: *“el tiempo en los cargos directivos tendrían que limitarse temporalmente; habría que exigir requisitos mínimos a los candidatos para ocupar puestos de confianza; sería necesario motivar los ceses anticipados y adecuar eficazmente las funciones directivas y las técnicas”*.

4. Otras posibles medidas

a) Legalización de la prostitución y las drogas blandas

Otras de las medidas que están sobre la mesa son la legalización de la prostitución y las drogas blandas. El objetivo de estas medidas es incrementar la recaudación, aunque desde mi punto de vista, se antojan polémicas, pero a su vez necesarias para acabar con los problemas que acarrear ambas actividades (una ilegal y la otra ilegal). En última instancia servirían para dotar de más recursos a las arcas del estado (la última razón siempre es recaudatoria). Su regularización permitiría luchar mejor contra los efectos adversos que puedan generar dichas actividades, y obtener recursos de ellas que permitan compensar a la sociedad sus efectos negativos. Dichas propuestas parten de la base de que sendos fenómenos ya se contabilizan, a efectos estadísticos, en el PIB en virtud de la instauración de un nuevo sistema de contabilidad nacional, basado en los criterios del SEC-2010²¹⁹. Se podría afirmar que este es un primer paso, y que indefectiblemente debería culminar con su legalización (los Estados necesitan más ingresos, y esta es una vía para obtenerlos). La UE no entra en el debate de si procede legalizar las drogas y la prostitución, pero si exige que ambas actividades contabilicen y ensanchen el PIB, con la finalidad de tener una radiografía más ajustada a la realidad sobre el conjunto de la actividad económica. Las cifras de dichas actividades son difíciles de estimar, en mi opinión, sería conveniente realizar estudios profundos y pormenorizados sobre la realidad económica y social de los negocios de la droga y de la prostitución, para poder llevar a cabo políticas más eficaces, antes de abordar el debate público profundo sobre su legalización.

En lo que se refiere únicamente a la prostitución, países de nuestro entorno adoptan estrategias distintas. En los Países Bajos está legalizada, y en Suecia y Noruega se ha optado por establecer como delito la compra de servicios sexuales y no los servicios que prestan las personas que ejercen la prostitución. En España vivimos una situación de alegalidad. En el ámbito penal no está tipificado el comportamiento de la persona que ejerce la prostitución, pero si se tipifican las conductas de aprovechamiento o favorecimiento de la prostitución ajena, el proxenetismo, distinguiendo entre menores y mayores de edad (art. 187 y 188 CP). La reciente reforma parcial del Código Penal mediante la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica la

²¹⁹ Nuevo sistema europeo de cuentas en vigor desde el 01/09/2014, mediante el cual se tienen en cuenta actividades tales como el tráfico de drogas, el contrabando de tabaco, la prostitución, juego ilegal (además de modificación contables como que el gasto militar se pasa a inversión, o el I+D ya no es gasto sino inversión). Introducido por el Reglamento (UE) nº549/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de mayo de 2013, relativo al Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la Unión Europea. Concretamente en España, según las estimaciones llevadas a cabo por el INE, dichas actividades aportaron en 2013, 9.000 millones de euros al PIB, un 0,87% (tráfico de drogas 5.405 millones y prostitución 3.783 millones). Seguramente se ha producido una infraestimación de dichas actividades; España es el segundo país de Europa en consumo de drogas y prostitución, con arreglo a estos datos.

Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal²²⁰, vigente a partir del 1 de julio de 2015, modifica la redacción de los artículos 187 y 188 y establece la pena de prisión de 2 a 5 años (antes de 2 a 4 años). En el ámbito administrativo, en España se penaliza la solicitud o aceptación por el demandante de servicios sexuales retribuidos, tipificándola como infracción grave (multas de 600 a 30.000 euros), concretamente en el artículo 36 apartado 11 de la recién promulgada Ley Orgánica 4/2015, de 30 de marzo, de protección de la seguridad ciudadana²²¹.

En base a un informe de la Asociación Nacional de Empresarios de Locales de Alterne (Anela) de 2002, que estimaba entonces el peso del sector en 18.000 millones de euros anuales, el colectivo de inspectores IHE²²², calculan que la posible recaudación que se obtendría de esta actividad alcanzaría los 6.000 millones de euros. España, según Anela²²³, lidera el consumo europeo en prostitución, un negocio que incumbe entre 400.000 y 600.000 mujeres (de acuerdo con los cálculos, un 15% prostitución es voluntaria), gran parte de ellas obligadas por los proxenetas. En España existen aproximadamente 1.600 locales, y el negocio mueve 50 millones de euros al día. Creo que precisamos ser pragmáticos, y frente a un fenómeno que sin duda está presente en nuestro país, legalizarla pondría fin a las mafias que viven de ella (la mejor manera de luchar contra algo ilegal es legalizarlo, además, si resulta imposible prohibir, como es el caso, dicha actividad), y sería beneficioso para las mujeres obligadas a ejercerla, ya que tan sólo con un rendimiento fiscal (vía cotizaciones a la SS, IVA, IS; etc.) podrá incluirse a estas mujeres en programas de ayuda y protección social.

La frialdad de las cifras no nos debe apartar de la realidad del negocio de trata y explotación sexual. Se trata de un tema delicado, que afecta a la dignidad de la mujer y a su libertad sexual, y vas más allá de los derechos laborales adentrándose en los derechos humanos. En todo caso el objetivo sería legalizar la prostitución voluntaria (ejercida sin coacción, libremente y de manera no forzada), ya que el reconocimiento de derechos a quien ejerce la prostitución libre y voluntariamente es la mejor manera de luchar contra la explotación y proteger laboralmente a quienes la practican. Sin que ello suponga dejar de perseguir a las mafias y los proxenetas que obliguen a mujeres a prostituirse. En mi opinión, el consentimiento de la persona que ejerce la prostitución juega un papel decisivo, pues se garantiza de esta forma su dignidad y libertad sexual. Considero que es necesario favorecer el hecho de conceder a estas personas el estatus de trabajo

²²⁰ BOE núm. 77, de 31 de marzo de 2015, pág. 27061 a 27176.

²²¹ BOE núm. 77, de 31 de marzo de 2015, pág. 27216 a 27243.

²²² Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado, IHE (2014): *Reforma fiscal española y "Agujeros Negros" del fraude. Propuestas y recomendaciones.*

²²³ <<http://www.anela.es/>> (consultado por última vez el 16 de abril de 2015). Consultar también la web de Colectivo Hetaira, que defienden los derechos de las trabajadoras del sexo. <<http://www.colectivohetaira.org/web/index.php>> (consultado por última vez el 16 de abril de 2015). Estos dos organismos defienden la legalización de la prostitución voluntaria.

digno de protección jurídica, y con más razón si se tiene en consideración que si la reciben los empresarios de la industria sexual, y en concreto los propietarios de locales de alterne²²⁴.

Basta como ejemplo claro la reciente Sentencia del Juzgado de lo Social nº 10 de Barcelona, nº 50/2015, de 18 de Febrero de 2015, Recurso: 835/2013 (Ponente: Joan Agustí Maragall), aun no firme (susceptible ser recurrida frente al Tribunal Supremo), que reconoce derechos laborales de las mujeres que ejercen la prostitución en centros de masaje y otros locales, declarando que *“la relación existente entre la propietaria del local y las mujeres tiene un carácter laboral”*. En su FJ 3º, lo justifica alegando que *“Se trata, en definitiva, de una prestación voluntaria de servicios sexuales a los clientes de la empresaria demandada, en su local, por cuenta y bajo la dependencia y organización de la misma, a cambio de una retribución previamente convenida. La concurrencia de los rasgos esenciales de todo contrato laboral en la relación descrita resulta evidente y no admite mucha discusión: prestación voluntaria de servicios, retribución, dependencia y ajenidad en los frutos”*. En su sentencia también hace referencia a la doctrina sobre esta cuestión de la Sala Penal del Tribunal Supremo. Concretamente en su FJ 5º: *“La Sala de lo Penal del Tribunal Supremo asume, así, una interpretación restrictiva del delito de proxenetismo, con el argumento de que no cabe asociar la misma pena a los actos violentos e intimidatorios que a la acción de lucrarse o vivir a costa de la prostitución ajena. Solo estaría penalmente prohibido el proxenetismo en el marco de la prostitución forzada”*²²⁵.

En lo que atiene a la legalización de las drogas blandas, la cuestión provoca más controversia y es aún, si cabe, más compleja que la anterior. Tan sólo apuntar la tendencia iniciada por diversos Estados de los EEUU (como Ohio y Colorado) y países como Uruguay, en la legalización de la producción, distribución y venta de la marihuana. Los primeros datos constatan que han decrecido las detenciones y se ha obtenido una recaudación vía impuestos sobre la venta de dicha sustancia. Creo que resulta irremediable proceder a cambiar el paradigma de la guerra frente a la droga (que se ha demostrado ineficaz), legalizando las blandas, no así, las duras. En mi opinión, resulta utópico acabar con el tráfico mundial de drogas, así que debemos cambiar de estrategia en la *war on drugs*. En este sentido se expresa Comisión Global de Políticas sobre Drogas, en su informe *Asumiendo el control: Caminos hacia políticas de drogas eficaces*²²⁶. En él se aboga por *“La despenalización del consumo y posesión de drogas, ante el fracaso de las medidas prohibitivas y*

²²⁴ A mayor abundamiento sobre la cuestión: Gala Durán, C. (2007). “Una aproximación, desde la perspectiva jurídico-laboral, a la regulación de la prostitución”. VII Jornadas de Pensamiento Crítico, en *Página Abierta*, nº 191, 2008; juntamente con: Serrano Olivares, R. (2014). *La despenalización parcial del proxenetismo y sus paradojas*. Disponible en: <http://www.eldiario.es/catalunya/donesenxarxa/despenalizacion-parcial-proxenetisme-paradojas_6_330426979.html> (consultado por última vez el 16 de abril de 2015).

²²⁵ Para más información sobre la doctrina del TS sobre esta cuestión consultar las SSTS, Sala de lo Penal, 425/2009, de 14 de abril; 152/2008, de 8 de abril; 651/2006, de 5 de junio.

²²⁶ Global commission on drug policy. United Nations (ONU). Disponible en: <<http://www.gcdpsummary2014.com/bienvenidos/#foreword-from-the-chair-es>> (consultado por última vez el 17 de abril de 2015).

punitivas, y una regulación responsable de las sustancias psicoactivas. Reorientar las políticas sobre drogas, entendiendo la cuestión como un problema de salud pública, y asumir el fracaso de las medidas represivas. Apoyar y promover las diversas experiencias sobre regulación legal del consumo de drogas, empezando por el cannabis (...)". Veremos en el futuro el recorrido que tienen estas propuestas, y si se implementan en algún país de nuestro entorno. Creo que la regularización de ambas actividades debe pivotar sobre la base de que se llevaría a cabo con la finalidad de incrementar los recursos públicos con los tributos procedentes de dichas actividades.

b) Construir una verdadera conciencia fiscal en España

Sin duda, esta cuestión se antoja vital para poder aumentar la recaudación, y en consonancia los servicios y la calidad del Estado del Bienestar. La construcción de una conciencia fiscal en España resulta ineludible e improrrogable. Dicha acción se engloba en el objetivo de promover una mayor cultura económica, tributaria y en su caso financiera del conjunto de la población. Sin duda, resulta imprescindible que la acción de la administración se base en la ejemplaridad y la transparencia en la gestión de los recursos públicos, antes de exigir nada a los ciudadanos. Ya lo dijo ALBERT EINSTEIN: "*dar ejemplo no es la principal manera de influir en los demás, es la única*". Desde mi punto de vista, los fenómenos del fraude fiscal, la baja moralidad fiscal, la corrupción y la economía sumergida, van de la mano. Si mis impuestos no van a parar donde han de ir, y observo día a día las corruptelas de la inmensa mayoría de la clase política, tengo incentivos para no cumplir con mis obligaciones tributarias e incumplir el deber cívico de contribuir. Es evidente que, sin una mejora sustancial del comportamiento y transparencia de las instituciones públicas (de la clase política) y un ataque directo a la corrupción, será imposible exigir a los ciudadanos que cumplan escrupulosamente con sus obligaciones tributarias²²⁷. En este sentido, creo que la ciudadanía también tendría derecho a conocer el grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias de las empresas²²⁸, con el objetivo de que en sus decisiones de consumo tuvieran en cuenta dichas cuestiones (comprar o adquirir productos y servicios a aquellos que sabemos que cumplen íntegramente con el pago de impuestos y contribuyen al sostenimiento de los gastos públicos).

²²⁷ En referencia a la ejemplaridad para poder exigir los contribuyentes, merece ser citado el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público (BOE núm. 78, de 31 de marzo de 2012, pág. 26860 a 26875), por el cual se realizó la denostada amnistía fiscal, o en términos técnicos la declaración tributaria especial. A parte de la polémica que género y de la injusticia intrínseca de la misma, debido a que contribuyentes con dinero negro o evadido podían regularizar su situación pagando un tipo del 10%, la amnistía no alcanzó su objetivo recaudatorio (recaudó 1.200 millones de euros frente a los 2.500 millones previstos).

²²⁸ Concepto de Responsabilidad Social Corporativa o Empresarial.

En mi opinión, se deben pagar impuestos por convicción, ética y moral, e incidir en mayor medida, en el reproche y la reprobación social de aquellos que no contribuyen en la medida que les corresponde, al sostenimiento de los gastos públicos. El problema, desde mi perspectiva, es de base, de la educación que reciben nuestros jóvenes. Es una cuestión de educación fiscal. Se precisa, bajo mi punto de vista la puesta en marcha inmediata de la educación cívico-tributaria, para promover la consciencia fiscal, la cultura de lo público, y ser conscientes de la correspondencia entre ingresos y gastos públicos, con el objetivo de inculcar el cumplimiento de deberes sociales como el pago de los impuestos (y demás tributos, y cotizaciones sociales) a los más jóvenes, que serán los futuros contribuyentes.

Destaca en este sentido el portal de educación cívico-tributaria creado por la AEAT²²⁹, que podría complementarse con que inspectores y demás trabajadores de la AEAT acudan a las escuelas para explicar cómo funciona el Estado, qué inversiones y gastos tienen que acometerse, y cómo se sufragan. En esta línea se expresa BRAÑA PINO (2014)²³⁰ propugnando una *“reforma educativa y un cambio de la opinión pública sobre los impuestos”*. Incide en que *“en la escuela se enseñe que los impuestos son el precio de los servicios públicos y que cumplen también una función redistributiva, pero sobre todo son una condición necesaria de la ciudadanía en las sociedades capitalistas en que vivimos. Y como complemento para los adultos, sería bueno incluir información en la declaración del IRPF sobre las principales partidas de gasto público en términos de la clasificación funcional en los últimos cinco años”*. Para el conjunto de la población que no se encuentra en edad escolar, es necesario promover todo tipo de actuaciones de concienciación, como campañas publicitarias en las que se informe sobre el destino de los impuestos (ya se ha llevado a cabo, concretamente en el modelo 100 del IRPF de 2014, bajo el título *“Información al contribuyente del destino de sus impuestos”*²³¹), sobre la correlación entre lo que pagamos en forma de tributos y lo que recibimos en contraprestación a través de los servicios públicos, sobre el coste real de los servicios públicos y sobre los efectos nocivos del fraude fiscal y la economía sumergida.

²²⁹ Disponible en: <http://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/HomeEducacion_es_ES.html> (consultado por última vez el 25 de marzo de 2015).

²³⁰ Presentación del Profesor Javier Braña: *Reforma fiscal y gasto público. ¿Cómo reequilibrar ventajas y sacrificios de la crisis?*; basado en: Braña, F.J., Alonso, N., Cruzado, C., Díaz de Sarraalde, S., Mollinedo, J.M. (2014): *¿Qué hacemos con los impuestos?* Madrid: Ediciones Akal.

²³¹ Esta información se introdujo en cumplimiento de lo dispuesto en la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno (BOE núm. 295, de 10 de diciembre de 2013, páginas 97922 a 97952).

Conclusiones

Si bien este trabajo pone el foco principalmente en incrementar los ingresos públicos, y en concreto los tributarios, también, como ya se ha ido apuntado a lo largo del estudio, con el objetivo de garantizar la sostenibilidad del Estado del Bienestar, no es menos importante aclarar que en la vertiente del gasto, debe primar la eficacia y conveniencia de cada partida, de cada inversión (transparencia y rendición de cuentas), que forma parte del gasto público, con la finalidad de que los ciudadanos adquieran el convencimiento de la adecuación y justicia del gasto público. En definitiva proceder a un mayor control y fiscalización del gasto público, estableciendo mecanismos de control eficientes que impidan gastos superfluos e improductivos de la administración y que dificulten la corrupción de las instituciones y partidos políticos. En mi opinión, es necesario potenciar las actuaciones y poderes de instituciones fiscalizadoras del gasto público y de la gestión económica del Estado, analizando la legalidad, la eficacia y eficiencia del gasto público²³².

Resulta patente la insuficiencia de recursos públicos para cubrir con suficiencia el gasto social. No se puede pretender disponer de un Estado del Bienestar nórdico con el sistema impositivo de países como España. El objetivo, bajo mi punto de vista, debe configurarse en disponer de una sanidad potente (gratuita e universal) y una educación que garantice el futuro laboral de nuestro jóvenes, así como el pago de pensiones suficientes y justas para nuestros jubilados, juntamente con el desarrollo del cuarto pilar del Estado del Bienestar, centrado en asistir a las personas y familias con dependientes a cargo de toda clase, y en cubrir las necesidades mínimas de la población. Para llevar a cabo dichas tareas, resulta imprescindible, desde mi óptica, que la ciudadanía esté dispuesta a contribuir más y mejor (de manera más justa, equitativa y progresiva).

Nuestro sistema tributario precisa una reforma, cuya finalidad última debe ser recaudar el máximo número de ingresos para, en primer término, mantener el gasto público actual y asegurar la suficiencia de los ingresos públicos y la estabilidad de los mismos, sin olvidar la posibilidad de que a medio y largo plazo se aumente la recaudación para garantizar un mayor número de prestaciones en el seno del Estado del Bienestar. El mayor peso impositivo en España recae sobre la clase media, lo que, bajo mi punto de vista, no es justo y exige revisar quién paga y en qué proporción. El reparto actual en España de la carga tributaria, en mi opinión, no es equitativo, ya que las rentas del trabajo que perciben los asalariados, generalmente la clase media y baja, aportan la mayor parte de la recaudación vía impuestos (ya sea con impuestos propiamente dichos como

²³² Instituciones como la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIREF), creada por la Ley Orgánica 6/2013, de 14 de noviembre, de creación de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (BOE núm. 274, de 15 de noviembre de 2013, pág. 91298 a 91310); y El Tribunal de Cuentas, junto con el la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE). Análisis de la legalidad, control de la eficacia y eficiencia del gasto.

el impuesto sobre la renta, o mediante las cotizaciones a la Seguridad Social) y soportan una factura tributaria mayor que el patrimonio o el consumo.

Desde mi perspectiva, en términos generales, el sistema tributario español no obedece a los principios constitucionales recogidos en el artículo 31.1 de la CE²³³, también reflejados en el artículo 3 de la LGT, que lo configuran. Dicho sistema resulta insuficiente (no cumple el principio suficiencia), ineficiente (con un alto nivel de economía sumergida y de fraude fiscal, que provoca el incumplimiento del principio de generalidad) así como injusto e inequitativo (no cumple con la progresividad del sistema ni con el principio de capacidad económica), y además provoca inseguridad jurídica y una alta conflictividad (litigiosidad). Diseñar un sistema tributario no resulta sencillo ni fácil, pero en mi opinión, los impuestos, en el grado que sea posible, deberían trasladar mayor carga fiscal hacia la riqueza, el patrimonio y las rentas del capital, así como gravar de forma efectiva los beneficios empresariales generados en cada jurisdicción fiscal.

Como se ha podido apreciar, es preciso poner un énfasis especial, si queremos mantener nuestro Estado del Bienestar, y como rasgo característico de nuestro sistema, en atacar el elevado nivel de fraude fiscal y economía sumergida existente en nuestro Estado, haciendo aflorar los agujeros fiscales existentes. La existencia de economía sumergida en torno al 20-25% del PIB es incompatible con los principios de generalidad y justicia que se propugnan de nuestro sistema tributario. Las principales causas, a mi modo de ver, del fraude, en general, son: la crisis económica y el incremento del paro (factores coyunturales), el nivel de presión fiscal, la complejidad del sistema tributario, la falta de ejemplaridad pública y privada, la picaresca, la posibilidad de que la conducta quede impune, la baja moral/consciencia fiscal existente en la sociedad española, la ineficacia por parte de la AEAT en la lucha contra el fraude para reducirlo sustancialmente, y el sistema sancionador (administrativo y penal). Bajo mi punto de vista, debemos dejar un poco de lado la visión puramente represora y negativa de la lucha contra el fraude fiscal, apostando por una visión proactiva, de coste-beneficio, de prevención y evitación del mismo antes de que se produzca. En este punto es vital la concienciación de la ciudadanía sobre la necesidad de pagar impuestos y los efectos sociales negativos del fraude en la financiación de los servicios públicos (consciencia/moral fiscal).

Asimismo, resulta imperioso eliminar los resquicios legales de los impuestos que facilitan que los contribuyentes defrauden y eludan el pago de los tributos. Como se ha podido apreciar a lo largo de este trabajo, las rentas del capital y empresariales no se encuentran con barreras legales a sus conductas de reducción, de la ya de por si pequeña, carga fiscal que soportan. Las grandes fortunas

²³³ Según el Art 31.1 CE: *“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”*.

y empresas de mayor tamaño disponen de más recursos para planificar, y más posibilidades de influir en las leyes tributarias. Por lo que se refiere al fraude y la planificación fiscal agresiva internacional hay que tener en consideración ciertos condicionantes a nivel internacional, como la no armonización y falta de coordinación y cooperación total de las distintas jurisdicciones fiscales, las lagunas normativas, la competencia fiscal entre países, junto con el rol de los paraísos fiscales; entre otros. La cooperación en el marco internacional para combatir la elusión fiscal, se antoja esencial e imprescindible para superar la fragmentación de las soberanías tributarias, mediante el intercambio automático de información tributaria y financiera, y la asistencia mutua²³⁴ entre Administraciones Tributarias.

Para luchar y hacer aflorar el fraude existente en todas sus vertientes, es ineludible incrementar los medios de toda clase con los que cuenta la AEAT. Como se ha observado, dicha institución, aunque es puntera en tecnología y en gestión de información, está dotada de menos personal que el resto de haciendas europeas, lo que provoca que no pueda gestionar eficaz y eficientemente el sistema tributario. La falta de personal condiciona su actividad en un aspecto fundamental, ya que se centra básicamente en comprobar y no en investigar, en controlar más a asalariados que a los empresarios, a pymes más que a grandes empresas. Se precisan, bajo mi punto de vista, mayores medios legales, personales, materiales y tecnológicos en todas las áreas de la AEAT, para acercar las cifras de personal a los de nuestros vecinos europeos, y de esta forma incrementar sustancialmente la recaudación por el afloramiento de agujeros fiscales que lastran las cuentas públicas, que resultan, bajo mi punto de vista, la única vía plausible a corto plazo para aumentar los ingresos públicos.

Sería indispensable que la reforma de la AEAT y del sistema de gestión tributaria se produzca en paralelo a la reforma del sistema tributario. En este sentido creo que se deben potenciar de forma plausible las iniciativas que incentivan y fomentan el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales por parte del obligado tributario, como pueden ser la simplificación del sistema tributario y de los procedimientos para la satisfacción de los tributos, que conlleve el fácil cumplimiento y gestión de las obligaciones tributarias, así como establecer unas relaciones de mayor colaboración y cooperación entre AEAT y los contribuyentes, y de forma análoga con el resto de actores y operadores que participan y forman parte del conjunto del sistema tributario.

²³⁴ Asistencia mutua en la recaudación, introducida por la Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas (DOUE, de 31 de marzo de 2010, serie L, pág. 84/1 a 84/12), que se transpuso en España mediante la modificaciones de ciertos preceptos de la LGT (art. 177 bis y ss.) destinadas a mejorar la cooperación y colaboración entre países para el cobro de las deudas tributarias.

Por último, todas las propuestas y medidas que se tomen en el futuro para incrementar los recursos públicos, para financiar de forma suficiente los servicios que presta el Estado, deben ser acordes con el modelo de Estado de Bienestar del que los ciudadanos decidan dotarse en los años venideros (mediante el voto expresado en las urnas), teniendo en consideración los importantes desafíos, presentes y futuros, citados a lo largo de este trabajo, a los que se enfrenta nuestro modelo de sociedad y de bienestar social. Bajo mi punto de vista, el Estado social resulta imprescindible, y la única vía plausible, para redistribuir la renta y la riqueza, para, con ello, mantener la cohesión social en la sociedad española.

Bibliografía Consultada

Bibliografía

Barrilao González, P.E., y Villar Rubio, E. (2014). “La agencia tributaria sometida a análisis: consecuencias de su gestión”, en *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, nº164, pág. 115-125.

Borredo Moro, C. (2014). “Los nuevos nichos tributarios en tiempos de crisis. La crisis como oportunidad para la justicia”, en Malvárez Pascual, L. y Ramírez Gómez, S., *Fiscalidad en tiempos de crisis*. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, pág. 141-170.

Braña, F.J., Alonso, N., Cruzado, C., Díaz de Sarralde, S., Mollinedo, J.M. (2014): *¿Qué hacemos con los impuestos? (Que hacemos por una fiscalidad justa y suficiente que acabe con el fraude y la elusión en el pago de los impuestos)*. Madrid: Ediciones Akal.

Cals Güell, J. (2013): *Los intereses del futuro. Pensamiento económico en un cambio de época*. Barcelona: RBA Libros.

Carreras Manero, O.B. (2012). “Las cláusulas de regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal en el delito contra la hacienda pública”, en *Civitas. Revista española de derecho financiero*, nº 155, pág. 41-74.

Casanovas López, G. (2012). “Repensar el estado de bienestar: la sostenibilidad del bienestar intergeneracional en España y la OCDE”, en *Ekonomiaz*, nº81, *Estado de bienestar y gobierno multinivel*, pág. 16-37.

Cayón Galiardo, A. (2014). “La reforma fiscal para la crisis: sus formas y su contenido”, en Malvárez Pascual, L. y Ramírez Gómez, S., *Fiscalidad en tiempos de crisis*. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, pág. 117-140.

Cencerrado Millán, E. (2014). “Medidas adoptadas en el Impuesto sobre Sociedades ante la crisis económica”, en Malvárez Pascual, L. y Ramírez Gómez, S., *Fiscalidad en tiempos de crisis*. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, pág. 273-302.

Cordón Ezquerro, T. (2013). “La planificación fiscal agresiva y la estrategia de la Comisión UE para combatirla”, en *Crónica Tributaria. Boletín de Actualidad 7/2013*, pág. 2-10.

Cordón Ezquerro, T. (2014). “Lucha y plan de actuaciones contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (OCDE)”, en *Crónica Tributaria. Boletín de Actualidad 2/2014*, pág. 21-28.

De la Hucha Celador, F. (2012). “La reforma del artículo 135 de la Constitución: Estabilidad Presupuestaria y deuda pública”, en *Civitas. Revista española de derecho financiero*, nº 153, pág. 21-48.

De la Torre Díaz, F. (2014): *¿Hacienda somos todos? Impuestos y Fraude en España*. Madrid: Editorial Debate.

Esteve Carbonell, V., Garcés Ferrer, J., Sánchez García, J. (2013): *La Fiscalidad del Bienestar. Medidas para recuperar el compromiso de las clases medias en España*. Valencia: Tirant lo Blanch.

Fernández Amor, J.A. (2013). “Examen de la declaración de bienes sitos en el extranjero a través de los principios jurídicos de las obligaciones tributarias formales”, en *Crónica tributaria. Boletín de actualidad 1/2013*, pág. 3-19.

Fernández Junquera, M. (2012). “Defraudación fiscal, blanqueo de capitales y regularización fiscal”, en *Civitas. Revista española de derecho financiero*, nº 155, pág. 21-39.

Fontana y Lázaro, J. (2013): *El futuro es un país extraño*. Barcelona: Ediciones Pasado&Presente.

Gala Durán, C. (2007). “Una aproximación, desde la perspectiva jurídico-laboral, a la regulación de la prostitución”, en *Página Abierta*, nº 191.

García Berro, F. (2014). “Reflexiones sobre la reforma del IRPF a propósito de las últimas medidas en materia de ganancias patrimoniales y beneficios fiscales”, en Malvárez Pascual, L. y Ramírez Gómez, S., *Fiscalidad en tiempos de crisis*. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, pág. 251-272.

García Calvente, Y. y Ruiz Garijo, M. (2014). “La necesidad de un derecho financiero social como respuesta a la crisis financiera”, en Adame Martínez, F. y Ramos Prieto, J., *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, pág. 2957-2989.

García-Torres Fernández, M.J. (2014). “Fiscalidad de la financiación empresarial como instrumento de reactivación económica: claves, novedades y propuestas”, en Malvárez Pascual, L. y Ramírez Gómez, S., *Fiscalidad en tiempos de crisis*. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, pág. 303-324.

Garzón Espinosa, A. (2011). “Paraísos fiscales en la globalización financiera”, en *Historia actual online*, nº 26, pág. 141-153.

González-Cuéllar Serrano, M.L. (2010). “La conciliación y la mediación en el Derecho tributario”, en González-Cuéllar Serrano, N., Sanz Hermida, A.M., Ortiz Pradillo, J.C., *Mediación: un método ? de conflictos: estudio interdisciplinar*. Madrid: Editorial Colex, pág. 205-226.

González-Cuéllar Serrano, M.L. (2010). “La posibilidad de incorporar la mediación como forma de terminación convencional de los procedimientos tributarios”, en Arrieta Martínez de Pisón, J., Collado Yurrita, M.A., Zornoza Pérez, J.J., *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez. Volumen 2*. Madrid: Editorial Aranzadi, pág. 259-280.

Grau Ruiz, M.A. (2013). “Una medida todavía insuficientemente explorada en la lucha contra el fraude fiscal en su dimensión internacional: la transparencia en el cumplimiento de obligaciones tributarias a través de la responsabilidad social empresarial”, en *Crónica tributaria. Boletín Actualidad 1/2013*, pág. 33-41.

Herrera Molina, P.M. (2012). “El nuevo régimen de la regularización tributaria penal en la ley general tributaria y su relación con la amnistía fiscal”, en *Crónica tributaria. Boletín actualidad 3/2012*, pág. 17-26.

Iglesias Capellas, J. (2015): *Una hisenda a la catalana*. Barcelona: Angle.

Jiménez Fernández, A. y Martínez-Martínez Valle, R. (2013): *La economía sumergida en España*. Documento de Trabajo nº 4. Fundación de Estudios Financieros.

Leandro Serrano, M. (2014). “Radiografía actual del fraude fiscal en España”, en Malvárez Pascual, L. y Ramírez Gómez, S., *Fiscalidad en tiempos de crisis*. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi., pág. 415-442.

López Díaz, A. (2014). “Crisis económica y desajuste de las cuentas públicas: la necesidad de un mayor espacio fiscal”, en Malvárez Pascual, L. y Ramírez Gómez, S., *Fiscalidad en tiempos de crisis*. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, pág. 19-38.

López Díaz, A. (2013). “La formulación constitucional de la estabilidad presupuestaria en España”, en *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, nº157, pág. 27-72.

López del Paso, R. (2013). “La economía sumergida en España”, en *Revista Extoikos*, nº 10, pág. 63-66.

Losada Trabada, A. (2013): *Piratas de lo público*. Barcelona: Deusto S.A. Ediciones.

Losada Trabada, A. (2015): *Los ricos vamos ganando. Señores contra ciudadanos en la España neofeudal*. Barcelona: Deusto S.A. Ediciones.

Malvárez Pascual, L. (2014). “Estudio de las reformas introducidas por la Ley 7/2012 para mejorar la eficacia de los procedimientos tributarios en la lucha contra el fraude en la fase recaudatoria”, en Malvárez Pascual, L. y Ramírez Gómez, S., *Fiscalidad en tiempos de crisis*. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, pág. 443-476.

Martín Delgado, J.M. (2010): *Derecho Financiero y Derechos Fundamentales*. Málaga: Servicio de Publicaciones y Divulgación Científica de la Universidad de Málaga.

Martín Queralt, J. (2014). “La prescripción del delito fiscal y su interrupción. Una apostilla sobre el poder bautismal del Derecho Tributario”, en *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, nº 162, pág. 11-28.

Mazzucato, M. (2014): *El estado emprendedor*. Barcelona: RBA libros.

Moreno Valero, P.A. (2011). “El fraude en el IVA y sus desencadenantes”, en *Crónica Tributaria*, núm. 139/2011, pág. 165-178.

Navarro, V. (2005): *El Estado de Bienestar en España. La situación social en España*. Madrid: UPF, Fundación Francisco Largo Caballero y Biblioteca Nueva.

Navarro, V. y Torres López, J. (2012): *Los amos del mundo. Las armas del terrorismo financiero*. Barcelona: Espasa Libros.

Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado, IHE (2014): *Reforma fiscal española y “agujeros negros” del fraude. Propuestas y recomendaciones*. Madrid: IHE.

Pita Grandal, A.M. (2014). “El sistema tributario y la crisis económica. La necesidad de un cambio de paradigmas”, en Adame Martínez, F. y Ramos Prieto, J., *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, pág. 3163-3196.

Rodríguez Prieto, R., y Flores Anarte, L. (2014). “¿Fin del Estado Social?: Un análisis de la constitucionalización del principio de estabilidad presupuestaria”, en Adame Martínez, F. y Ramos Prieto, J.: *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, pág. 3197-3220.

Ruesga, S. y Carbajo, D. (2013). “El “tax gap” en España, definición, estimaciones y medidas dinámicas para su reducción”.

Ruibal Pereira, L. (2010). “Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las administraciones tributarias en la lucha contra el fraude fiscal”, en *Crónica Tributaria*, nº 134, pág. 143-178.

Ruiz Hidalgo, C. (2014). “Análisis de algunas de las medidas orientadas a luchar contra la evasión y elusión fiscal en la Ley 7/2012, de 29 de octubre”, en Malvárez Pascual, L. y Ramírez Gómez, S., *Fiscalidad en tiempos de crisis*. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, pág. 477-494.

Santiso, J. (2015): *España 3.0: necesitamos resetear el país*. Barcelona: Deusto S.A. Ediciones.

Sanz Clavijo, A. (2014). “Crisis económica y (errática) regulación del IRPF”, en Malvárez Pascual, L. y Ramírez Gómez, S., *Fiscalidad en tiempos de crisis*. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, pág. 199-219.

Sardà, J., Gestha. Técnicos del Ministerio de Hacienda (2014): *La economía sumergida pasa factura. El avance del fraude en España durante la crisis*. Madrid: Ministerio de Hacienda.

Serrano Antón, F. (2014). “El programa BEPS: la OCDE contra la erosión de bases imponibles y la traslación de beneficios en el marco internacional”, en Malvárez Pascual, L. y Ramírez Gómez, S., *Fiscalidad en tiempos de crisis*. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, pág. 495-522.

Velasco, R. (2014): *Salvad la industria española: desafíos actuales y reformas pendientes*. Madrid: Asociación los Libros de la Cataracta.

Zucman, G. (2014): *La riqueza oculta de las naciones*. Barcelona: Pasado&Presente.

Bibliografía Web

Agencia Estatal de Administración Tributaria. <http://www.agenciatributaria.es/>.

Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal. <http://www.airef.es/>.

Banco de España. <http://www.bde.es/bde/es/>.

Boletín Oficial del Estado. <http://www.boe.es/>.

Cinco Días. <http://cincodias.com/>.

Comisión Europea. http://ec.europa.eu/index_es.htm.

Congreso de los Diputados. <http://www.congreso.es/portal/page/portal/Congreso/Congreso>.

Diario Expansión. <http://www.expansion.com/>.

Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya. <http://dogc.gencat.cat/ca/>.

Diario Oficial de la Unión Europea. <http://eur-lex.europa.eu/oj/direct-access.html?locale=es>.

El País. <http://elpais.com/>.

Eurostat. <http://ec.europa.eu/eurostat>.

Internal Revenue Service. <http://www.irs.gov/>.

Instituto Nacional de Estadística. <http://www.ine.es/>.

Fiscal-Impuestos, Centro de Estudios Financieros. <http://www.fiscal-impuestos.com/>.

Generalitat de Catalunya. <http://web.gencat.cat/ca/inici/>.

La Moncloa. <http://www.lamoncloa.gob.es/Paginas/index.aspx>.

La Vanguardia. <http://www.lavanguardia.com/index.html>.

Ministerio Economía y Competitividad. <http://www.mineco.gob.es/>.

Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. <http://www.minhap.gob.es/ca-ES/Paginas/Home.aspx>.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. <http://www.oecd.org/>.

Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado (IHE). <http://www.inspectoresdehacienda.org/>.

Project Syndicate. <http://www.project-syndicate.org/>.

Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda. <http://www.gestha.es/>.

Televisió de Catalunya. Valor afegit. <http://www.ccma.cat/tv3/valor-afegit/>.

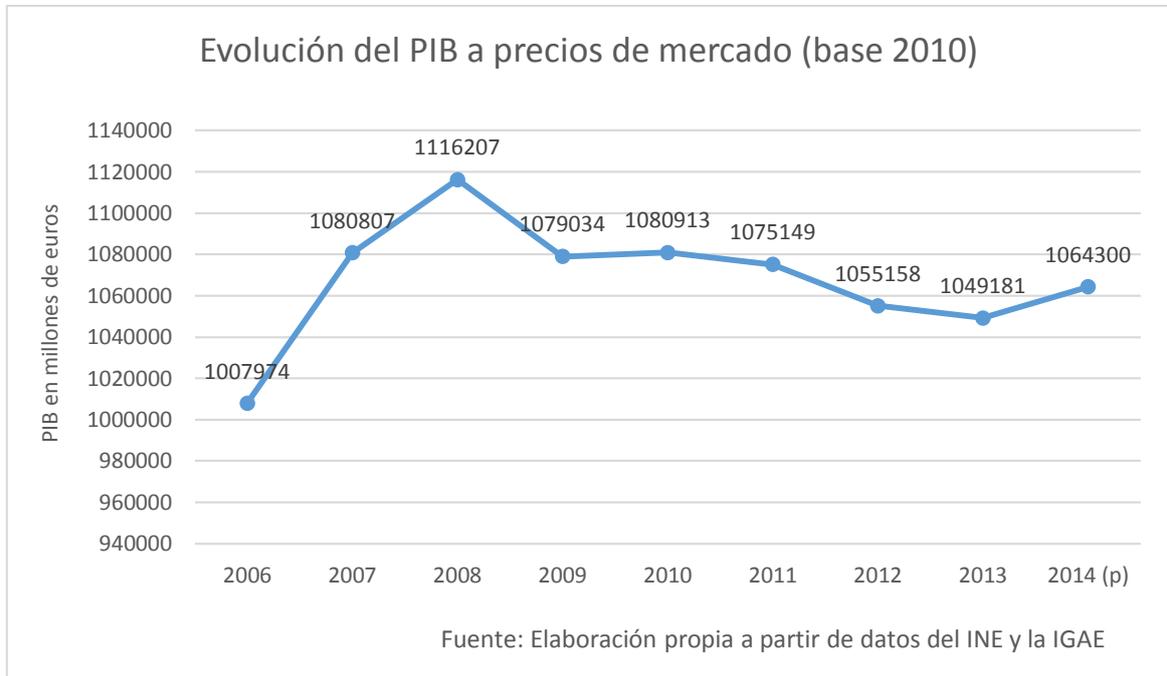
Tribunal de Cuentas. <http://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/es/>.

Anexo I

a) Situación económica

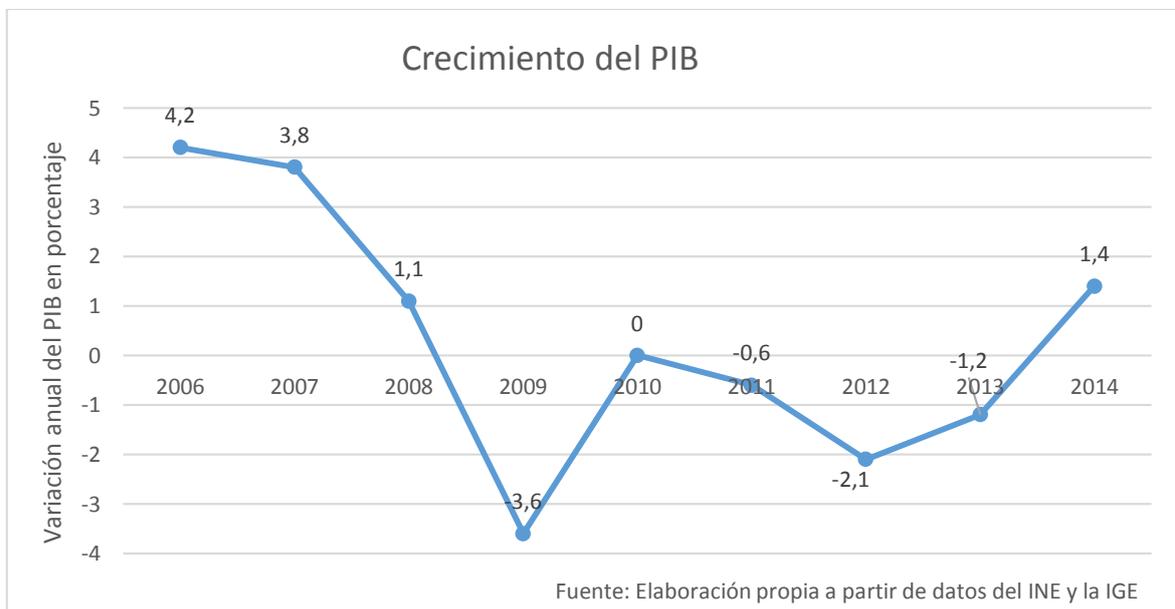
Las cifras de PIB nominal (después del cambio metodológico normativa contable SEC2010 de la UE), analizando la serie de 2006 a 2014, son:

Gráfico 1



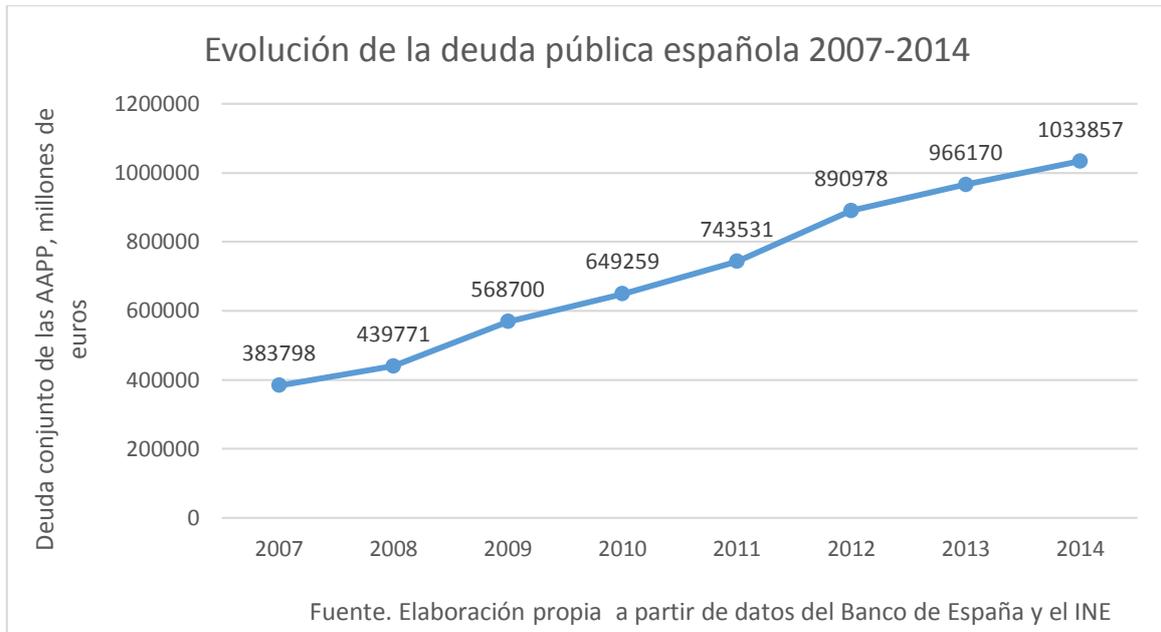
Por lo que atiene al porcentaje de crecimiento:

Gráfico 2



b) Deuda Pública

Gráfico 3



La deuda pública supone aproximadamente unos 1,03 billones de euros y la deuda privada alcanza los 1,78 billones de euros.

Del total de deuda, la deuda externa sube al montante de 1,7 billones de euros (causa y síntoma de nuestros problemas estructurales), y la interna a los 1,1 billones de euros.

La deuda privada se divide en deuda de las familias, 0,75 billones de euros, y deuda de las empresas que supera el billón de euros.

La deuda pública se distribuye de la siguiente forma: deuda del Estado 73,2%, de las CCAA el 22,9% (236.747 millones de euros, 58.436 millones de euros en 2007) y de los entes locales un 3,9%.

c) **Desigualdad**

Para apreciar este grave problema se debe prestar atención a los datos sobre la distribución de la riqueza o el avance de la pobreza infantil en España. Según diversos informes y estudios²³⁵, el 1% más rico de la población española concentra más riqueza que el 70% más pobre, lo que nos convierte en el segundo país más desigual de Europa (el 1% de la población española posee el 27% de la riqueza, y el 10% acapara el 55%). Las veinte familias más acaudalas de nuestro país poseen más riqueza que 9 millones de personas (el 20% más pobre). Además, la tasa de riesgo de pobreza de la UE-27 fue del 25,1% en 2012, en España fue del 28,2% (y en la población infantil del 33,8%; existe un 10% de pobreza infantil severa)²³⁶. España es el segundo miembro de la UE con el mayor índice de pobreza infantil superado solo por Rumanía.

A nivel global, el patrimonio acumulado por el 1% de los más ricos del planeta ultrapasará en 2016 el del 99% restante de la población. La participación en la riqueza mundial del 99% más pobre en 2014 fue del 52%, y la del 1% más rico el 48%. En consonancia, 70 millones de personas acumularán más posesiones y dinero que el resto de los 7.000 millones de habitantes del planeta.

Bajo mi punto de vista, la difusión de la educación y la inversión en el conocimiento, son probablemente los mecanismos más decisivos para la reducción de desigualdades, así como medidas fiscales redistributivas basadas en distribuir el esfuerzo fiscal de manera justa y equitativa, junto con poner freno a la evasión y la elusión fiscal que llevan a cabo las grandes empresas y los grandes patrimonios²³⁷.

²³⁵ Ver los siguientes informes: *Los niños de la recesión. El impacto de la crisis económica en el bienestar infantil en los países ricos*, Unicef 2014; Informe de Cáritas Europa 2014 sobre el impacto social de las medidas de austeridad aplicadas en los países más golpeados por la crisis; *Riqueza: tenerlo todo y querer aún más*, Oxfam International 2014; *Income inequality update. Rising inequality: youth and poor fall further behind* Insights from the OECD Income Distribution Database, June 2014.

²³⁶ Eurostat: <<http://ec.europa.eu/eurostat>> (consultado por última vez el 14 de marzo de 2015).

²³⁷ En este sentido: Piketty, T. (2014): *El Capital al Siglo XXI*. Barcelona: RBA; y Piketty, T. (2014): *L'Economia de les desigualtats*. Barcelona: Edicions 62. En ellos el economista francés afirma que “*nunca ha habido una riqueza privada tan grande en el último siglo*”, “*existen individuos tan ricos como países gracias herencias e inversiones especulativas*”. Sus argumentos se basan en estudios que constatan que “*el aumento de la desigualdad en gran parte se debe a la ecuación comprobada según la cual las rentas del capital siempre superan al crecimiento económico. Los patrimonios, inmobiliarios, industriales, bursátiles y financieros aumentan mucho más rápido (y los más altos, mucho más deprisa) que las otras rentas, basta con que dediquen un porcentaje al ahorro, para que se reproduzcan*”. La principal propuesta que realiza es hacer evolucionar el sistema fiscal (menos impuestos a los salarios y más a los patrimonios), aumentando los impuestos a los ricos, mediante un impuesto progresivo sobre la riqueza.

Anexo II

Presupuestos

Los PGE 2015 se construyen a partir de una previsión de crecimiento del PIB de un 2% (posible, gracias bajada petróleo y devaluación euro, que incluso llegue al 2,5% - 3%), también contemplan la creación de 600.000 de puestos de trabajo.

En primer lugar observaremos los ingresos:

Tabla 1

**PRESUPUESTO DE INGRESOS CONSOLIDADOS DEL ESTADO, ORGANISMOS
AUTÓNOMOS, SEGURIDAD SOCIAL Y OTROS ORGANISMOS**

millones de euros

| Capítulos | Presupuesto | | Presupuesto | | Δ (%) (2)/(1) |
|---|------------------------|--------------|------------------------|--------------|---------------------|
| | inicial 2014 (1) | (%) | inicial 2015 (2) | (%) | |
| I. Impuestos directos y cotizaciones sociales | 192.669,02 | 68,4 | 200.270,92 | 67,1 | 3,9 |
| II. Impuestos indirectos | 37.687,56 | 13,4 | 44.156,00 | 14,8 | 17,2 |
| III. Tasas y otros ingresos | 7.085,20 | 2,5 | 7.047,11 | 2,4 | -0,5 |
| IV. Transferencias corrientes | 16.031,88 | 5,7 | 16.356,65 | 5,5 | 2,0 |
| V. Ingresos patrimoniales | 9.876,57 | 3,5 | 8.689,50 | 2,9 | -12,0 |
| OPERACIONES CORRIENTES | 263.350,24 | 93,5 | 276.520,17 | 92,7 | 5,0 |
| VI. Enajenación inversiones reales | 470,94 | 0,2 | 294,26 | 0,1 | -37,5 |
| VII. Transferencias de capital | 2.328,94 | 0,8 | 2.925,72 | 1,0 | 25,6 |
| OPERACIONES DE CAPITAL | 2.799,88 | 1,0 | 3.219,98 | 1,1 | 15,0 |
| TOTAL OPERACIONES NO FINANCIERAS | 266.150,12 | 94,5 | 279.740,16 | 93,8 | 5,1 |
| VIII. Activos financieros | 15.528,29 | 5,5 | 18.577,36 | 6,2 | 19,6 |
| TOTAL PRESUPUESTO | 281.678,41 | 100,0 | 298.317,51 | 100,0 | 5,9 |

Fuente: Libro Amarillo Proyecto de Presupuestos Generales del Estado 2015

Como se observa los ingresos consolidados no financieros (incluyen el Estado, la Seguridad Social, los Organismos Autónomos, Agencias Estatales y Organismos Públicos) llegan a 279.740,16 millones de euros, el 5,1 % más. El grueso procede de la recaudación por impuestos y cotizaciones sociales: 244.426,92 millones de euros, un 3,9% más. Analizando las partidas de ingreso, se constata que la principal fuente de ingreso del estado en España, no es un impuesto, sino las cotizaciones a la Seguridad Social. Los ingresos tributarios (antes de la cesión a entes territoriales) asumen la cifra de 186.111 millones, el 5,4 % más, que se desglosan de la siguiente manera:

- Recaudación por IRPF: 72.957 millones de euros.
- Recaudación por IS: 23.577 millones de euros.
- Recaudación por IVA: 60.260 millones de euros.
- Ingresos por IIEE: 19.894 millones de euros. Por Hidrocarburos se recaudarán 10.695 millones de euros, mientras que por Labores de Tabaco se ingresarán 6.398 millones de euros.

- Recaudación por actuaciones de control de la AEAT: 9.314,22 millones de euros.
- El Estado dejará de ingresar por beneficios fiscales en 2015, 40.719,12 millones de euros.

Por lo que se refiere a los gastos:

Tabla 2

**PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO CONSOLIDADOS
ESTADO DE GASTOS**

millones de euros

| Capítulos | Presupuesto | | Presupuesto | | Δ (%) (2)/(1) |
|--|------------------------|--------------|------------------------|--------------|---------------------|
| | inicial 2014 (1) | (%) | inicial 2015 (2) | (%) | |
| I. Gastos de personal | 21.303,96 | 5,0 | 21.597,99 | 4,9 | 1,4 |
| II. Gastos corrientes en bienes y servicios | 7.619,35 | 1,8 | 7.858,57 | 1,8 | 3,1 |
| III. Gastos financieros | 36.661,80 | 8,7 | 35.560,08 | 8,1 | -3,0 |
| IV. Transferencias corrientes | 231.125,92 | 54,6 | 231.599,76 | 52,6 | 0,2 |
| OPERACIONES CORRIENTES | 296.711,03 | 70,1 | 296.616,40 | 67,4 | 0,0 |
| V. Fondo de contingencia y otros imprevistos | 2.665,95 | 0,6 | 2.616,20 | 0,6 | -1,9 |
| VI. Inversiones reales | 4.727,85 | 1,1 | 4.953,54 | 1,1 | 4,8 |
| VII. Transferencias de capital | 9.986,14 | 2,4 | 11.317,36 | 2,6 | 13,3 |
| OPERACIONES DE CAPITAL | 14.713,99 | 3,5 | 16.270,90 | 3,7 | 10,6 |
| TOTAL OPERACIONES NO FINANCIERAS | 314.090,97 | 74,2 | 315.503,50 | 71,7 | 0,4 |
| VIII. Activos financieros | 40.535,10 | 9,6 | 32.338,10 | 7,3 | -20,2 |
| IX. Pasivos financieros | 68.605,25 | 16,2 | 92.233,13 | 21,0 | 34,4 |
| TOTAL OPERACIONES FINANCIERAS | 109.140,36 | 25,8 | 124.571,24 | 28,3 | 14,1 |
| TOTAL PRESUPUESTO | 423.231,33 | 100,0 | 440.074,74 | 100,0 | 4,0 |

Fuente: Libro Amarillo Proyecto de Presupuestos Generales del Estado 2015.

Como se observa el presupuesto consolidado de gastos (que incluye la Administración General del Estado, la Seguridad Social, los Organismos Autónomos, la Agencias Estatales y otros Organismos Públicos) ascenderá en 2015 a 440.074,74 millones de euros. Del gasto consolidado un 53,9% corresponde a gasto social; un 32,7% a actuaciones de carácter general; el 8,7%, a actuaciones de carácter económico; y el 4,7% a servicios públicos básicos. El presupuesto consolidado de gastos no financieros es de 315.503,5 millones de euros. Las transferencias corrientes son el capítulo con mayor dotación, con un importe de 231.599,76 millones de euros, lo que representa el 52,6% del total de presupuesto consolidado. Aquí se incluyen, entre otras partidas, las aportaciones a las CCAA, a la UE, las subvenciones y otro tipo de ayudas.

El presupuesto de los ministerios alcanza los 34.526,2 millones de euros (sin tener en cuenta las aportaciones a la Seguridad Social, al Servicio Público de Empleo Estatal y a Fogasa; Ministerio de Empleo y Seguridad Social: 22.421,4 millones de euros; Gasto total en infraestructuras, incluye entes públicos y sociedades mercantiles estatales, ascenderá a los 9.469,3 millones de euros, inversiones reales 4.953,5 millones de euros; Política de I+D+i, 6.395,4 millones de euros;

Política de Justicia, 1.501,75 millones, insuficiente para modernizar, a través de la digitalización y de la dotación de mayores recursos técnicos, materiales y humanos, una justicia que se encuentra colapsada desde hace años)²³⁸.

Tan solo hace una referencia al Presupuesto específico de la Seguridad Social para 2015, contenido en los PGE 2015, que alcanzará la cifra de 136.117 millones de euros. El gasto en pensiones contributivas y no contributivas ascenderá a 131.685,93 millones de euros (115.669,23 millones las contributivas)²³⁹. Los ingresos previstos cotizaciones sociales ascenderán hasta los 109.833,3 millones, con los que espera financiar el 80,7% del presupuesto de la Seguridad Social.

Las grandes cifras del Presupuesto de la Generalitat para 2015, basados en un crecimiento del 2,2% y en una tasa de paro del 17,9%, se resumen en unos gastos de 22.780 millones de euros (26.113 millones de euros en 2010), con unos ingresos que alcanzan los 18.542 millones de euros. A estos se les debe añadir 2.500 millones que es preciso sacarlos de ventas de activos, fondo de competitividad y fruto de la negociación con el estado, junto con 298 millones de euros, que dejan los ingresos en 21.340 millones de euros; con un déficit previsto de 1.440 millones de euros, un 0,7% del PIB, impuesto por estado (en 2014, compromiso del 1% y asciende al 2,54%²⁴⁰).

²³⁸ Para un mayor detalle consultar los Presupuestos Generales del Estado aprobados para 2015. <<http://www.sepg.pap.minhap.gob.es/Presup/PGE2015Ley/MaestroDocumentos/PGE-ROM/MnSerieRoja.htm>> (consultado por última vez el 6 de abril de 2015).

²³⁹ Sistema de Información Contable de la Seguridad Social y Presupuestos Generales del Estado 2015.

²⁴⁰ Datos provisionales sitúan la cifra entre el 2,13% y el 2,54% del PIB; <http://web.gencat.cat/ca/actualitat/detall/20150319_Tancament-del-Pressupost-de-la-Generalitat-de-Catalunya-de-lany-2014>. (consultado por última vez el 8 de mayo de 2015).

Anexo III

Recaudación

Tabla 1

| | IRPF | IS | IVA | IIEE | Otros ing. | Total |
|---------------------|--------|--------|--------|-----------------------|----------------------|---------|
| 1995 | 31.418 | 7.605 | 20.337 | 11.489 | 2.262 | 73.110 |
| 1996 | 31.674 | 8.287 | 21.784 | 12.344 | 2.026 | 76.115 |
| 1997 | 33.367 | 12.634 | 24.149 | 12.446 | 3.011 | 85.607 |
| 1998 | 34.087 | 13.977 | 26.242 | 14.372 | 2.919 | 91.597 |
| 1999 | 35.460 | 14.636 | 30.735 | 15.425 | 3.713 | 99.968 |
| 2000 | 36.766 | 17.207 | 33.389 | 16.056 | 4.346 | 107.764 |
| 2001 | 41.371 | 17.215 | 34.673 | 16.576 | 4.716 | 114.552 |
| 2002 | 44.344 | 21.437 | 36.913 | 16.150 | 4.299 | 123.144 |
| 2003 | 46.451 | 21.920 | 40.579 | 16.853 | 4.373 | 130.176 |
| 2004 | 47.722 | 26.020 | 44.507 | 17.514 | 5.090 | 140.854 |
| 2005 | 54.723 | 32.495 | 49.870 | 18.022 | 5.594 | 160.705 |
| 2006 | 62.813 | 37.208 | 54.652 | 18.602 | 6.105 | 179.380 |
| 2007 | 72.614 | 44.823 | 55.851 | 19.786 | 7.601 | 200.676 |
| 2008 | 71.341 | 27.301 | 48.021 | 19.570 | 7.220 | 173.453 |
| 2009 | 63.857 | 20.188 | 33.567 | 19.349 | 7.062 | 144.023 |
| 2010 | 66.977 | 16.198 | 49.086 | 19.806 | 7.469 | 159.536 |
| 2011 | 69.803 | 16.611 | 49.302 | 18.983 | 7.061 | 161.760 |
| 2012 | 70.619 | 21.435 | 50.464 | 18.209 | 7.840 | 168.567 |
| 2013 | 69.951 | 19.945 | 51.931 | 19.073 ²⁴¹ | 7.947 ²⁴² | 168.847 |
| 2014 ²⁴³ | 72.662 | 18.713 | 56.174 | 19.104 | 8.335 | 174.987 |
| 2015 ²⁴⁴ | 72.957 | 23.577 | 60.260 | 19.894 | 9.423 | 186.111 |

Fuente: elaboración propia a partir de datos procedentes de: Informe Anual de Recaudación Tributaria 2013, Informe Mensual de Recaudación Tributaria Diciembre 2014 y PGE 2015.

Tabla 2

| DESIGNACIÓN DE LOS INGRESOS | 2013 |
|---|------------|
| CAPÍTULO I - IMPUESTOS DIRECTOS | |
| Impuesto Renta de las Personas Físicas | 69.951.475 |
| - Retenciones de trabajo y activ. profesionales | 64.802.826 |
| - Sin CC.AA., S. S. y Adm. Central (*) | 46.064.990 |

²⁴¹ Alcohol y bebidas derivadas 716 millones de euros; Cerveza 275 millones; Productos intermedios 18 millones; Hidrocarburos 9.933 millones; Labores del tabaco 6.539 millones; Determinados medios de transporte/Carbón 147 millones; Electricidad 1.445 millones.

²⁴² Tasas y otros ingresos 2.073 millones de euros; Trafico exterior 1.311 millones; Impuesto primas de seguro 1.325 millones; Impuesto de la renta de no residentes (IRNR) 1.416 millones; Fiscalidad medioambiental 1.570 millones; Otros ingresos 252 millones.

²⁴³ Informe Mensual de Recaudación Tributaria Diciembre 2014. AEAT. Datos provisionales, definitivos disponibles en Junio de 2015.

²⁴⁴ Previsión contenida en los PGE 2015.

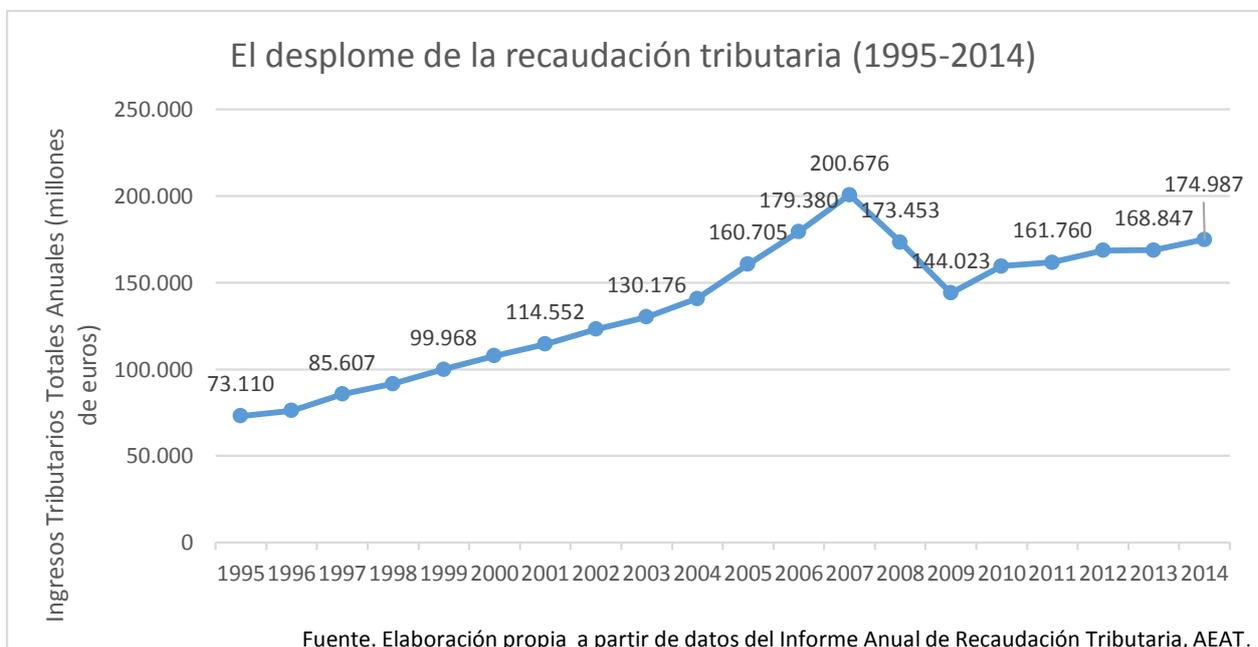
*El Estado del Bienestar:
Algunas propuestas de financiación.*

| | |
|---|-------------------|
| - Retenciones de arrendamientos | 1.940.499 |
| - Retenciones sobre Fondos de Inversión | 354.111 |
| - Retenciones de capital | 4.699.204 |
| - Gravamen sobre loterías | 266.504 |
| - Pagos fraccionados | 1.863.059 |
| - Cuota diferencial neta de IRPF | -3.726.792 |
| - Participación de las AA.TT. en IRPF | |
| - Asignación tributaria a la Iglesia Católica | -247.936 |
| | |
| Impuesto sobre Sociedades | 19.945.194 |
| - Retenciones de arrendamientos | 740.456 |
| - Retenciones sobre Fondos de Inversión | 150.655 |
| - Retenciones de capital | 1.951.749 |
| - Gravamen sobre loterías | 1.692 |
| - Gravamen esp. s/Dividendos | 9.005 |
| - Gravamen esp. s/revalorización de activos | 385.769 |
| - Pagos fraccionados | 16.296.438 |
| - Cuota diferencial neta de Sociedades | 409.430 |
| | |
| Impuesto sobre la Renta de no Residentes | 1.416.448 |
| - Retenciones y Pagos a cuenta | 1.549.765 |
| - Cuota diferencial | -133.317 |
| | |
| Declaración tributaria especial | -20 |
| Impuestos medioambientales | 1.569.840 |
| Impuesto sobre el Patrimonio | 23.228 |
| Resto Capítulo I | 143.469 |
| | |
| TOTAL CAPÍTULO I | 93.049.634 |
| <hr/> | |
| CAPÍTULO II - IMPUESTOS INDIRECTOS | |
| Impuesto sobre el Valor Añadido | 51.930.804 |
| - Importaciones | 9.382.495 |
| - Operaciones interiores | 42.548.309 |
| - Pyme | 15.371.523 |
| - Grandes Empresas | 27.758.950 |
| - Resto | -582.164 |
| - Participación de las AA.TT. en IVA | |
| | |
| Impuestos Especiales | 19.072.894 |
| - Alcohol y bebidas derivadas | 715.815 |
| - Cerveza | 274.833 |
| - Productos intermedios | 17.684 |
| - Hidrocarburos | 9.933.467 |
| - Labores del Tabaco | 6.539.478 |
| - Electricidad | 1.444.682 |

| | |
|--|------------------------|
| - Carbón | 147.642 |
| - Otros | -707 |
| - Participación de las AA.TT. en II.EE. | |
| Impuesto s/ Primas de Seguros | 1.325.234 |
| Tráfico exterior | 1.310.604 |
| - Tarifa Exterior Común | 1.270.859 |
| - Exacciones Agrícolas | 39.745 |
| Impuesto actividades juego. Estado | 74.482 |
| Cotización y Exacción Azúcar e Isoglucosa | 7.414 |
| Resto Capítulo II | 3.759 |
| TOTAL CAPÍTULO II | 73.725.191 |
| CAPÍTULO III - TASAS Y OTROS INGRESOS | |
| Tasa Radioeléctrica | 54.036 |
| Otras Tasas | 767.497 |
| Recargo de Apremio y Otros | 576.107 |
| Intereses de Demora | 479.122 |
| Sanciones Tributarias | 195.786 |
| TOTAL CAPÍTULO III | 2.072.548 |
| TOTAL GENERAL | 168.847.373 |

Fuente: Informe Anual de Recaudación Tributaria 2013.

Gráfico 1



Anexo IV

Reforma fiscal

La reforma del IRPF se plasma en la promulgación de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias²⁴⁵; junto con el Real Decreto 1003/2014, de 5 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de pagos a cuenta y deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo²⁴⁶.

| Base imponible | Tipo | |
|----------------------|------|------|
| | 2015 | 2016 |
| Hasta 12.450 | 20% | 19% |
| 12.450 - 20.200 | 25% | 24% |
| 20.200 - 35.200 | 31% | 30% |
| 35.200 - 60.000 | 39% | 37% |
| 60.000 - En adelante | 47% | 45% |

Los cambios son notables, se modifican tramos (se pasa de 7 a 5, artículos 63 a 66 y 75-76 Ley 35/2006²⁴⁷) aplicables a la renta general. Se rebajan en dos fases los tipos aplicables a la base imponible general, y se

incrementan los mínimos personales y familiares (artículos 57 a 61), así como las deducciones y reducciones (artículo 20). Los ingresos inferiores a 12.000 euros (de un solo pagador) no estarán obligados a presentar la declaración (artículo 96). Asimismo, se amplían los mínimos exentos por descendientes, se introducen tres impuestos negativos/beneficios fiscales que operarán de forma análoga a la deducción por maternidad, por importe de 1.200 euros anuales (acumulables para cada una de las situaciones familiares) y serán aplicables a las familias numerosas (tres o más hijos o con dos hijos y uno discapacitado) y las que tengan ascendientes o descendientes que sean

dependientes.

| Base imponible | Tipo | | | |
|----------------------|------|------|------|------|
| | 2011 | 2014 | 2015 | 2016 |
| Hasta 6.000 | 19% | 21% | 20% | 19% |
| 6.000 - 24.000 | 21% | 25% | 22% | 21% |
| 24.000-50.000 | 21% | 27% | 22% | 21% |
| 50.000 - En adelante | 21% | 27% | 24% | 23% |

Asimismo, se reduce el tipo impositivo aplicable a la base del ahorro (rentas del capital). Asimismo, se elimina la distinción por las

²⁴⁵ BOE Núm. 288, de 28 de noviembre de 2014, pág. 96860 a 96938.

²⁴⁶ BOE núm. 295, de 6 de diciembre de 2014, pág. 100630 a 100644.

²⁴⁷ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF. En 2015, el límite del tercer tramo y el inicio del cuarto será de 34.000 €, Disposición adicional 31ª, y en 35.200 € en 2016, conforme al artículo 63 de la Ley 35/2006.

plusvalías cosechadas en menos de un año, que tributaban al tipo marginal del contribuyente y pasarán a hacerlo a los tipos del ahorro. Se reduce el límite de aportación deducible a los planes de pensiones, que queda fijado en los 8.000 euros anuales, además se podrán rescatar cantidades correspondientes a planes de pensiones transcurridos 10 años (artículos 51 y 52). También destaca la desaparición de la exención de 1.500 euros para los dividendos. Se implantan medidas para favorecer el ahorro a largo plazo (letra ñ y v, artículo 7) mediante los planes individuales de ahorro sistemático (PIAS), o los denominados Plan Ahorro 5, conjuntamente con medidas como la exención de los rendimientos obtenidos por cuentas bancarias o seguros de vida (mantenidos durante un mínimo de 5 años y siempre que no se aporten más de 5.000 euros anuales), junto con la exención de las plusvalías generadas por mayores de 65 años si se transforman en renta vitalicia.

Por lo que se refiere a la vivienda, se procede la supresión de los coeficientes de actualización del valor de adquisición de los inmuebles (que ajustan el valor de las ganancias a la inflación), y la limitación en la aplicación de coeficientes de abatimiento (beneficios para plusvalías patrimoniales de un bien adquirido antes de 1995). Destacar que se producen cambios importantes en el alquiler, se elimina la deducción para inquilinos por alquiler de vivienda habitual, para alquileres contratados a partir de enero de 2015 (los anteriores la mantendrán). Por el contrario, se amplía al 60% la reducción por alquiler de vivienda para el arrendador. Destacar también que la reducción por rentas irregulares disminuye del 40% al 30% (artículos 18, 26 y 32). Por lo que se refiere propiamente a las indemnizaciones por despido, estas tributarán en la parte que supere los 180.000 euros (letra e artículo 7). En lo que se refiere a autónomos y actividades profesionales (artículos 99 a 101), se produce una reducción de las retenciones aplicadas a la facturación de estos trabajadores. La retención que le practicarán será del 19% en 2015, y el 18% en 2016, en vez del 21% anterior. El tipo de retención del autónomo profesional con rentas inferiores a 15.000 euros anuales será del 15%. Se mantiene el tipo de gravamen reducido del 15% para empresas de nueva creación, incluido en la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización²⁴⁸. Igualmente, destaca la tan reclamada, introducción de una simplificación del Régimen de Estimación Objetiva (módulos) y la rebaja sustancial del umbral de exclusión (límites para tributar en módulos, artículo 31), de 450.000 a 150.000 euros de ingresos, y de 300.000 a 150.000 euros de gastos (umbral de exclusión para actividades agrícolas y ganaderas a 250.000 euros). Se excluyen las actividades que facturen menos de un 50% a personas físicas.

Recordar que las CCAA disponen de competencia normativa para modificar la escala autonómica del impuesto (tiene cedida el 50% de la recaudación). La mayoría de CCAA han rebajado en consonancia sus tramos autonómicos (nuevo frente de competencia fiscal, el tipo mínimo del

²⁴⁸ BOE núm. 233, de 28 de septiembre de 2013, pág. 78787 a 78882.

IRPF oscilara entre el 19,5% y el 22%, y el máximo entre el 44,5% y el 49%). No es el caso de Catalunya, donde los tramos no varían, y el marginal es el más alto de España, existiendo 10 tramos en la escala autonómica. Esto hace que la progresividad, básicamente de las rentas altas, está mejor distribuida en Catalunya.

Por lo que atiende a la reforma del IS, es la única figura tributaria cuyo texto legislativo se ha reformado completamente, mediante la promulgación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades²⁴⁹. La principal novedad es la bajada de tipos, junto con la implementación de medidas para fomentar la competitividad de las empresas y la simplificación de deducciones, además de aumentar la base imponible del impuesto para acercar el tipo efectivo al tipo nominal. Para las empresas en general, se modifica el tipo general, que pasará del 30% actual al 28% en 2015, y al 25% en 2016 (Entidades de crédito y Entidades dedicadas a exploración, investigación y explotación de yacimientos de hidrocarburos y otras, mantienen su tipo en el 30%). Destaca la creación de una deducción de reserva de capitalización (minoración del 10% de la base imponible por incremento de fondos propios, artículo 25) que sustituye las de reinversión de beneficios extraordinarios y de inversión de beneficios. La intención es potenciar la capitalización empresarial, y aumentar la financiación propia (autofinanciación), mediante el incremento del patrimonio neto, con el objetivo de disminuir el nivel de endeudamiento empresarial.

En lo que se refiere a las Pymes, no ven reducido su tipo nominal (25%), pero se crean nuevos tipos de beneficios mediante los cuales podrán reducir su tipo. La primera, una nueva reserva de nivelación (para compensar futuras pérdidas en un plazo de cinco años, artículo 105) y una reserva de capitalización del 10% del beneficio con un límite de 1 millón de euros. La aplicación de ambas reservas permitirá bajar el tipo efectivo a las pymes al 20,25%. Las empresas de nueva creación tributarán al 15% en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, excepto si tienen derecho a un tipo inferior. Se elimina la aplicación tipo reducido sociedades con beneficio inferior a 300.000€, y para empresas de reducida dimensión y microempresas desaparece el tipo reducido del 20%, tributarán al 25% en 2016. Destacar que las sociedades civiles con objeto mercantil pasan a tributar por IS (Disposición Transitoria 34^a). En adición, se introduce un nuevo régimen compensación pérdidas sin límite temporal (será del 70%, artículo 26). Con el objetivo del ensanchamiento bases imponibles, se suprimen determinados incentivos fiscales, así como se elimina la deducibilidad de las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, del intangible (incluyendo el fondo de comercio) y de las inversiones inmobiliarias (artículos 15 y 16). Se mantiene el límite a la deducibilidad de los gastos financieros. Asimismo se mejoran los incentivos fiscales para las empresas que inviertan en I+D+i (artículo

²⁴⁹ BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014, pág. 96939 a 97097.

35). El reglamento que desarrolla la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades²⁵⁰, aún no se ha promulgado, de momento disponemos del *Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el texto del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*²⁵¹.

Por lo referente a la reforma IVA, tan solo se han producido pequeñas modificaciones mediante la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras²⁵². Se regulan nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo, junto con adaptaciones a la normativa comunitaria. Por ejemplo subirán al tipo general del 21% los productos intermedios de elaboración de medicamentos, los equipos médicos, los aparatos, instrumental sanitario y productos farmacéuticos.

Destaca que a partir de 2017²⁵³, la AEAT aplicara un nuevo sistema de gestión del IVA basado en la información en tiempo real de las transacciones comerciales, para las grandes empresas, las compañías inscritas en la devolución mensual del IVA y los grupos societarios a efectos de IVA. Se hará mediante la implementación del sistema SII (suministro inmediato de información), en virtud del cual estarán obligadas a remitir el detalle de las facturas que emiten y reciben en un plazo de cuatro días hábiles (en contraprestación no será necesario que presenten los modelos 340 de libros registro, el 347 de las operaciones con terceros y el 390 de resumen anual). Los libros-registro de facturas (emitidas y recibidas) se gestionarán a través de la sede electrónica de la AEAT. Con la información recibida, la AEAT podrá elaborar los datos fiscales del contribuyente a efectos del IVA, facilitando la declaración del impuesto al contribuyente.

²⁵⁰ BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014, pág. 96939 a 97097.

²⁵¹ <http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/Tributarios/Proyecto_o_RD_Reglamento_Sociedades.PDF> (consultado por última vez el 27 de abril de 2015).

²⁵² BOE Núm. 288, de 28 de noviembre de 2014, pág. 97098 a 97160.

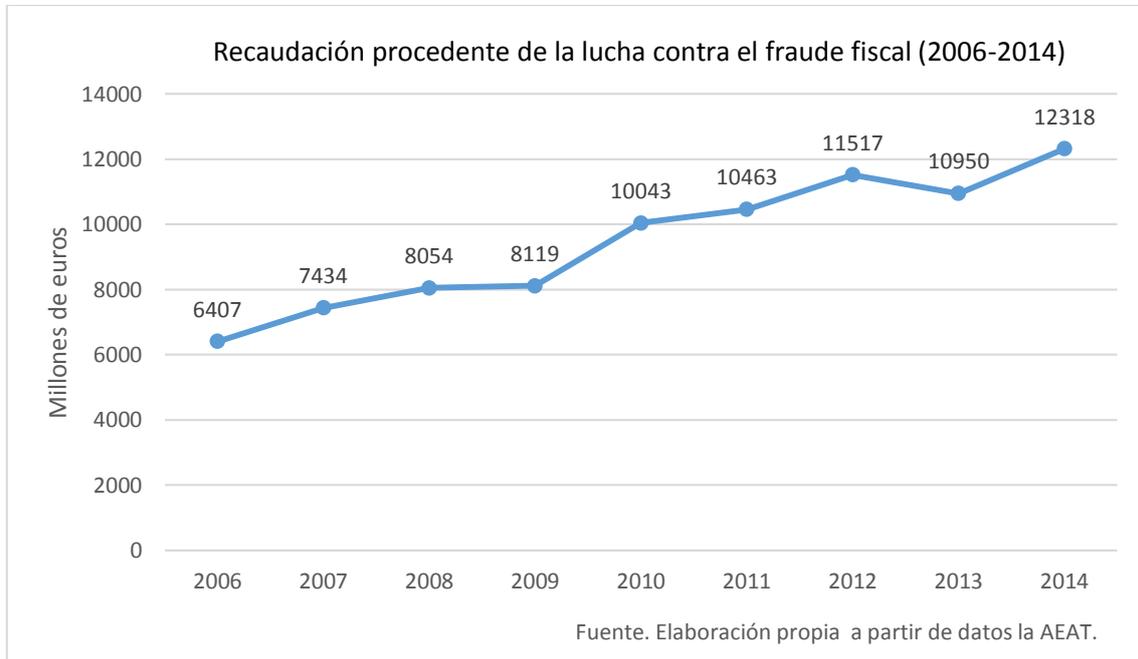
²⁵³ Anteproyecto de ley de modificación parcial de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; <<http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/Tributarios/Anteproyecto%20LGT.pdf>> (consultado por última vez el 8 de abril de 2015).

Anexo V

a) Fraude fiscal

La cifra obtenida en la recaudación procedente de la lucha contra el fraude fiscal, en 2014, fue de 12.318 millones de euros²⁵⁴. Por lo que atiende a la evolución de dicha cifra:

Gráfico 1



La definición legal paraíso fiscal en España se plasma desde 1991 en una lista cerrada de países que se consideran como tal. El reciente Informe Dirección General de Tributos, de fecha 23 de diciembre de 2014, estudia la vigencia de la lista actual de paraísos fiscales aprobada por el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, con las exclusiones derivadas de la aplicación de la modificación introducida por el Real Decreto 116/2003, de 31 de enero, respecto a la entrada en vigor de la disposición final segunda de la Ley 26/2014 que modifica la Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, vigente desde 1 de enero de 2015. Establece que la actualización de la lista no será automática y deberá realizarse de manera expresa. Además se corrige la lista oficial de 48 paraísos, establecida anteriormente, debido a la firma de Convenios para Evitar la Doble Imposición y acuerdos que han suscrito los 15 territorios que han perdido la consideración de paraíso: Andorra, Antillas

²⁵⁴ Disponible en: <http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Sala_de_Prensa/19_02_2015_NP_Resultados_2014_Presentacion.pdf> (consultado por última vez el 26 de abril de 2015).

Neerlandesas, Aruba, Chipre, Emiratos Árabes Unidos, Hong-Kong, Bahamas, Barbados, Jamaica, Malta, Trinidad y Tobago, Luxemburgo, Panamá, San Marino y Singapur. Los 33 paraísos fiscales que todavía existen para España son: República de Dominica, Islas Turks y Caicos, Granada, República de Vanuatu, Fiji, Islas Vírgenes Británicas, Emirato del Estado de Bahrein, Islas de Guernesey y de Jersey (Islas del Canal), Islas Vírgenes de EEUU de América, Sultanato de Brunei, Reino Hachemita de Jordania, República Libanesa, Islas Malvinas, República de Liberia, Gibraltar, Isla de Man, Principado de Liechtenstein, Islas Marianas, Anguilla, Mauricio, Macao, Antigua y Barbuda, Montserrat, Principado de Mónaco, República de Naurú, Sultanato de Omán, Islas Salomón, Bermuda, San Vicente y las Granadinas, Islas Caimanes, Santa Lucía, República de Seychelles, Islas Cook.

Las directrices de la AEAT para 2015 en la lucha contra el fraude fiscal, se plasman en la Resolución de 9 de marzo de 2015, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2015²⁵⁵. Destacan iniciativas dirigidas a la lucha contra la economía sumergida (sector turístico; cerco al software de doble uso²⁵⁶); la investigación de patrimonios en el exterior (información del modelo 720); la ocultación de patrimonios en el exterior; la planificación fiscal internacional; la economía digital; inspecciones a profesionales que utilizan sociedades instrumentales para no tributar; el fraude organizado en tramas de IVA; control sobre el régimen de módulos, las grandes empresas, fundaciones y entidades sin ánimo de lucro. También destacan acciones para atajar el fraude observado en la fase de recaudación, con un mayor control de la utilización de la figura del aplazamiento o fraccionamiento de deudas.

La Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude²⁵⁷. Esta introdujo la disposición adicional 18ª en la LGT, por la que se estableció la obligación de informar sobre los bienes y derechos (cuentas corrientes, seguros, valores, inmuebles y otros derechos valorados en más de 50.000 euros) situados en el extranjero de los cuales se sea titular, mediante la presentación del Modelo 720²⁵⁸.

²⁵⁵ BOE núm. 60, de 11 de marzo de 2015, pág. 22344 a 22358.

²⁵⁶ Herramientas informáticas que posibilitan la ocultación de ventas y la manipulación de la contabilidad.

²⁵⁷ BOE núm. 261, de 30 de octubre de 2012, pág. 76259 a 76289.

²⁵⁸ El Modelo 720, según datos del Ministerio de Hacienda, ha sido presentado por cerca de 197.000 contribuyentes, poniendo en conocimiento de al AEAT unos 124.500 millones de euros. De los aproximadamente 88.000 millones de euros aflorados en 2013, 14.600 millones correspondían a cuentas corrientes; 17.000 millones a instrumentos de inversión colectiva; 2.400 millones a seguros y productos similares; 45.000 millones correspondían a otros valores de inversión como acciones y 9.000 millones de euros en inmuebles. La Comisión Europea advirtió la posible obertura de un expediente a España por esta declaración, en "EU Pilot 5652/13/TAXU", ya que considera que la norma infringe el Derecho comunitario

En lo referente al delito de fraude fiscal. La Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y a la Seguridad Social²⁵⁹. Esta modifico los artículos 305, 306 (fraudes comunitarios), 307 (delitos contra la Seguridad Social), 308 (fraude subvenciones), 310 bis (penalidad de las personas jurídicas), e introdujo los nuevos 305 bis, y los 307 bis y ter (delitos contra la Seguridad Social). Concretamente el delito fiscal cometido por una persona física se recoge en el artículo 305 CP, el 305 bis contempla el tipo agravado de este, el 310 bis recoge el delito de fraude fiscal cometido por una persona jurídica (junto art. 31 CP), y finalmente el artículo 310 contempla el delito contable (compatible con el delito fiscal). Los otros delitos contemplados en el título decimocuarto son contra la Hacienda Pública, pero no tributarios.

b) Economía sumergida

Uno de los estudios más destacados y con mayor prestigio fue que llevo a cabo por SARDÀ PONS²⁶⁰, utilizando el método MIMIC. Según este, el tamaño de la economía sumergida en España alcanzó los 253.135 millones de euros, un 24,6% del PIB en 2012 (aumento en unos 60.000 millones de euros entre 2008 (193.626 millones de euros, 17,8% del PIB) y 2012. Nos encontramos en volúmenes similares a los de Grecia, Irlanda, Italia o Portugal (se sitúan entre el 20 y el 30%) y muy lejos de Austria, Holanda o Suiza, que cuentan con los niveles por debajo del 10%. Alemania, Francia o Reino Unido, alcanzan tasas de economía sumergida del 13.1%, 10,8% y 10,1%, respectivamente. Destaca también que en el este europeo, países como Bulgaria, Croacia, Lituania y Estonia alcanzan el 30%.

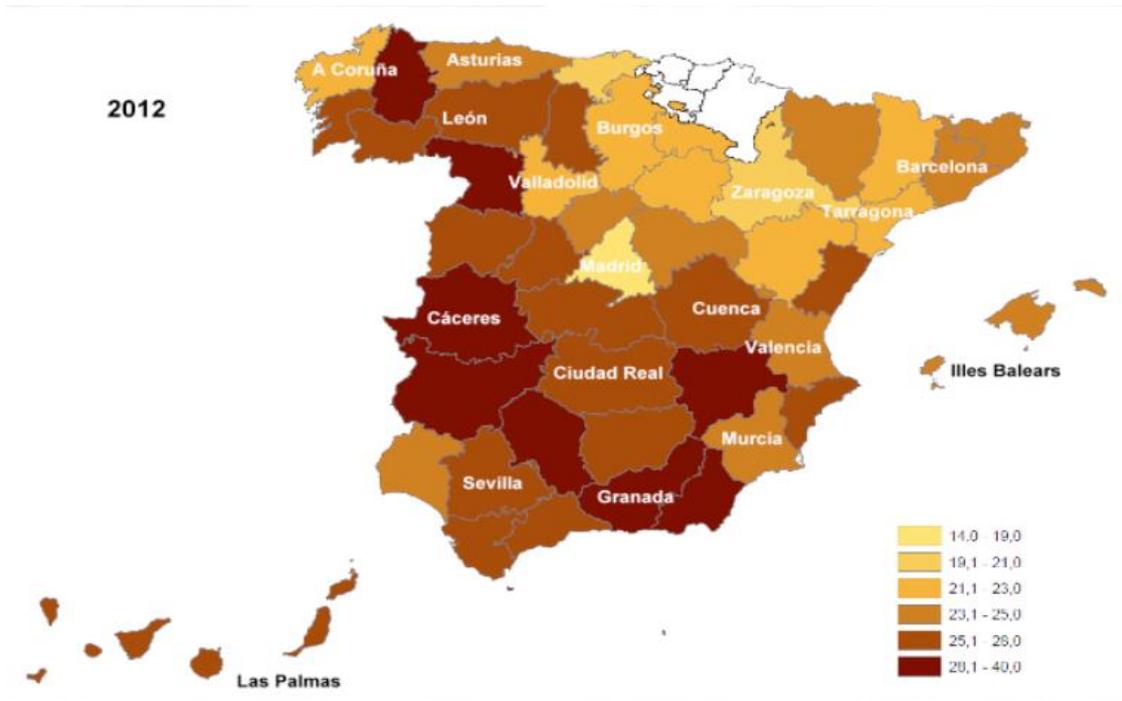
Destaca el autor que la presión fiscal no es un hecho determinante, ya que, *“países como Austria, Dinamarca, Finlandia, Francia y Suecia disponen de niveles de presión fiscal muy elevados (42,7%, 48,1%, 43,1%, 41,6% y 46,9%), pero tienen una economía sumergida significativamente inferior a la media (9,7%, 17,7%, 17,7%, 15,0%, 18,8%) respectivamente”*. En lo referente a la distribución territorial del fenómeno en España, el autor concluye que la *“economía sumergida aumenta con especial intensidad en las CCAA más afectadas por el desempleo: Andalucía, Canarias, Extremadura y Castilla-La Mancha”*.

en dos aspectos: el régimen sancionador y la imprescriptibilidad. Veremos el recorrido que tendrá el expediente.

²⁵⁹ BOE núm. 312, de 28 de diciembre de 2012, páginas 88050 a 88063.

²⁶⁰ Sardà, J., Gestha. Técnicos del Ministerio de Hacienda (2014): *La economía sumergida pasa factura. El avance del fraude en España durante la crisis*. Madrid: Ministerio de Hacienda.

La distribución territorial de la economía sumergida según este estudio, es la siguiente:



c) **Elusión fiscal**

Acuerdo multilateral de Intercambio Automático de Información. A partir de 2017: Alemania, Argentina, Barbados, Bélgica, Bulgaria, Chipre, Colombia, Corea, Croacia, Dinamarca, Eslovaquia, Eslovenia, España, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, India, Irlanda, Islandia, Italia, Letonia, Liechtenstein, Lituania, Luxemburgo, Malta, Mauricio, México, Noruega, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Rumanía, San Marino, Seychelles, Sudáfrica, Suecia, Trinidad y Tobago, Curaçao, Groenlandia, Islas Feroe, las Dependencias de la Corona del Reino Unido de Guernesey, Isla de Man y Jersey, y los Territorios Británicos de Ultramar de Anguila, Bermuda, Gibraltar, Islas Caimán, Islas Turcas y Caicos, Islas Vírgenes Británicas y Montserrat. Barbados, Bulgaria, India, Seychelles, Trinidad y Tobago y Groenlandia, no firmaron el acuerdo pero se han comprometido a intercambiar información desde el 2017. En Austria y Aruba el intercambio se iniciaría en 2018. Existen ausencias notables como las de Suiza, Andorra, Panamá y una veintena de paraísos fiscales (como Bahrein o Islas Cook).

El reglamento que desarrolla la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades²⁶¹, aún no se ha promulgado, de momento disponemos del *Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el texto del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*²⁶². En el destaca una medida de gran importancia para luchar contra la planificación fiscal agresiva que llevan a cabo las multinacionales (foco en operaciones vinculadas y traslado de beneficios a países de menor tributación), con el objetivo de conocer la atribución mundial de las rentas, la actividad económica y los impuestos pagados en cada territorio. Se trata del llamado “informe país por país o *country by country report* de la OCDE”. Las empresas que tengan su sede fiscal en España y facturen más de 750 millones estarán obligadas a detallar toda su contabilidad a la AEAT y a informar sobre sus operaciones país por país. En concreto deberán detallar los ingresos brutos del grupo, resultados antes y después de impuestos, retenciones, cifra de capital y fondos propios, plantilla media, activos materiales e inversión inmobiliaria, entre otros. En el caso de filiales y entidades dependientes de multinacionales no residentes, si el país en el que está la matriz no da información, la AEAT se reserva, a partir de 2018, el poder ejecutivo de requerir directamente la información a la filial que opera en España.

²⁶¹ BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014, pág. 96939 a 97097.

²⁶²

<http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/Tributarios/Proyecto_RD_Reglamento_Sociedades.PDF> (consultado por última vez el 27 de abril de 2015).

Anexo VI

Datos de la AEAT

Tabla 1

PERSONAL DE LA AGENCIA TRIBUTARIA. SITUACIÓN A 31-12-12

| Áreas | Servicios Periféricos | | | Servicios Centrales | | | Total AEAT |
|----------------------|-----------------------|--------------|---------------|---------------------|------------|--------------|---------------|
| | Funcionarios | Laborales | Total | Funcionarios | Laborales | Total | |
| ÁREA ADUANAS | 3.263 | 117 | 3.380 | 514 | 35 | 549 | 3.929 |
| ÁREA GESTIÓN | 7.008 | 66 | 7.074 | 182 | 83 | 265 | 7.339 |
| ÁREA INFORMÁTICA | 1.414 | 56 | 1.470 | 629 | 70 | 699 | 2.169 |
| ÁREA INSPECCIÓN | 4.191 | 23 | 4.214 | 949 | 9 | 958 | 5.172 |
| ÁREA RECAUDACIÓN | 4.119 | 246 | 4.365 | 165 | 4 | 169 | 4.534 |
| RESTO | 2.017 | 926 | 2.943 | 817 | 59 | 876 | 3.819 |
| TOTAL GENERAL | 22.012 | 1.434 | 23.446 | 3.256 | 260 | 3.516 | 26.962 |

Fuente: Memoria de la Administración Tributaria. 2012. Inspección General del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Pág. 364.

En 1996 contaba con un total de 27.513 efectivos; en el año 2000, con 27.611; en 2008, con 27.951 (máximo); y en 2011, 27.613.

A 31 de diciembre de 2012²⁶³, el número de trabajadores de la AEAT ascendía a 26.962 (23.446 servicios periféricos y 3.516 servicios centrales), desagregados por áreas funcionales y atendiendo a su condición de personal funcionario o laboral.

El total de la AEAT se distribuye: Aduanas 3.929, Gestión 7.339, Informática 2.169, Inspección 5.172, Recaudación 4.534, resto 3.819. De ellos, 1.694 son personal laboral y 25.268 son funcionarios (grupo A1 2.419, inspectores, grupo A2 7.942, técnicos).

²⁶³ Memoria de la Administración Tributaria 2012. Inspección General del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Últimos datos no oficiales hablan de 26.231 empleados en 2013, y las previsiones para el año 2015 apuntan que la plantilla alcanzara los 25.260 efectivos. Según el actual Ejecutivo, hasta ahora hubo una tasa de reposición del 10% que, para 2015, alcanzará el 50%. La tasa de reposición del 50% mitiga la pérdida de efectivos destinados a luchar contra la evasión tributaria.

DE LA TORRE DÍAZ (2014)²⁶⁴ nos aporta diversos datos para el análisis comparativo de los recursos de los que disponen las distintas Agencias Tributarias de nuestro entorno (tener en cuenta que la Administración Tributaria Italiana tiene menos funciones y que en España y Países Bajos la Administración Tributaria incluye Aduanas):

Tabla 2. Costes administrativos totales de la administración fiscal (millones de euros)

| | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 |
|---------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Francia | 4.513 € | 4.468 € | 4.463 € | 4.468 € | 4.513 € |
| Alemania | 6.817 € | 6.914 € | 6.973 € | 7.279 € | 7.360 € |
| Italia | 4.573 € | 3.028 € | 3.114 € | 2.870 € | 2.744 € |
| Países Bajos | 2.237 € | 2.074 € | 2.091 € | 2.069 € | 1.984 € |
| España | 1.323 € | 1.418 € | 1.405 € | 1.410 € | 1.387 € |
| Reino Unido | 4.773 £ | 4.073 £ | 4.068 £ | 3.937 £ | 3.600 £ |

Fuente: Elaboración propia a partir de: De la Torre Díaz, F. (2014): *¿Hacienda somos todos? Impuestos y Fraude en España*. Madrid: Editorial Debate, pág. 220, basados en datos procedentes de *Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*.

Tabla 3. Costes salariales totales (en millones de euros)

| | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 |
|---------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Francia | 3.571 € | 3.633 € | 3.619 € | 3.640 € | 3.645 € |
| Alemania | 5.676 € | 5.787 € | 5.740 € | 5.917 € | 6.006 € |
| Italia | 3.178 € | 1.712 € | 1.756 € | 1.286 € | 1.261 € |
| Países Bajos | 1.431 € | 1.359 € | 1.403 € | 1.460 € | 1.428 € |
| España | 888 € | 971 € | 1.027 € | 1.011 € | 1.001 € |
| Reino Unido | 2.923 £ | 2.396 £ | 2.245 £ | 2.140 £ | 3.600 £ |

Fuente: Elaboración propia a partir de: De la Torre Díaz, F. (2014): *¿Hacienda somos todos? Impuestos y Fraude en España*. Madrid: Editorial Debate, pág. 221, basados en datos procedentes de *Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*.

²⁶⁴ De la Torre Díaz, F. (2014): *¿Hacienda somos todos? Impuestos y Fraude en España*. Madrid: Editorial Debate, págs. 220 y 221. Los datos provienen de la OCDE, suministrados por las propias agencias tributarias. Datos procedentes de: *Tax Administration 2013. Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*.

Tabla 4 (datos 2011)

| | Total de personal en todas las funciones | Personal impuestos y gastos administrativos generales | % personal impuestos y gastos administrativos generales | Nº ciudadanos por cada empleado dedicado a impuestos y gastos generales | Trabajadores por cada empleado dedicado a impuestos y gastos generales |
|---------------------|--|---|---|---|--|
| Francia | 117.650 | 69.650 | 59,2 | 942 | 409 |
| Alemania | 110.515 | 110.515 | 100 | 740 | 381 |
| Italia | 32.619 | 32.619 | 100 | 1.849 | 767 |
| Países Bajos | 29.410 | 23.014 | 78,3 | 722 | 381 |
| España | 27.613 | 23.556 | 85,3 | 1.958 | 976 |
| Reino Unido | 66.466 | 66.466 | 100 | 929 | 474 |

Fuente: Elaboración propia a partir de: De la Torre Díaz, F. (2014): *¿Hacienda somos todos? Impuestos y Fraude en España*. Madrid: Editorial Debate, pág. 220, basados en datos procedentes de Tax Administration 2013: *Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*.

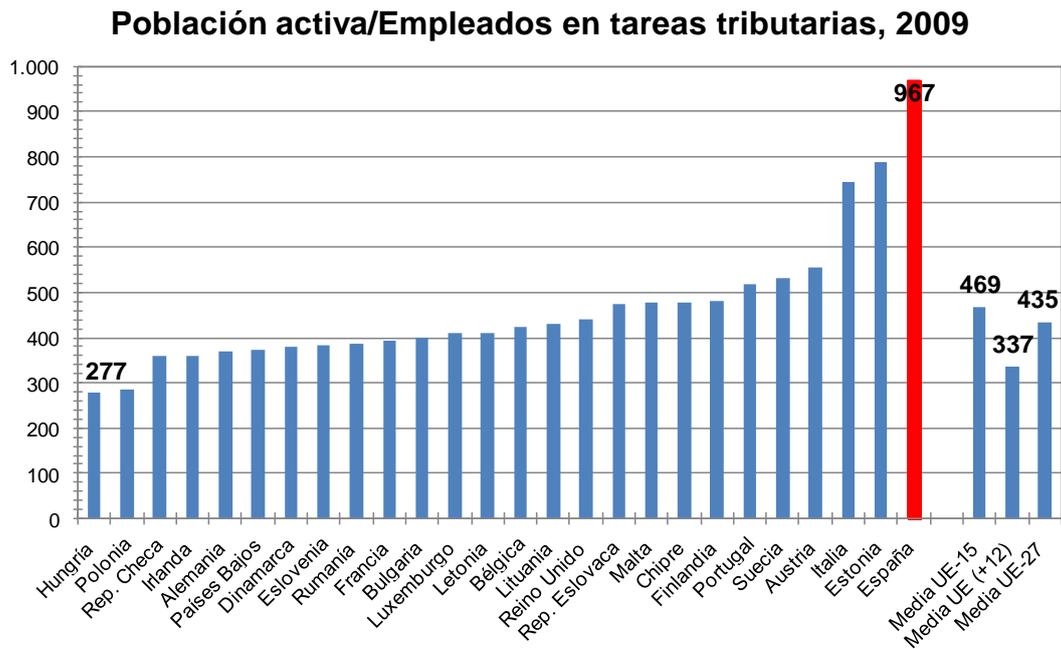
Tabla 5. Gasto presupuestario en Administración Fiscal²⁶⁵, en % PIB

| | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 |
|---------------------|-------|-------|-------|-------|-------|
| Francia | 0,451 | 0,428 | 0,414 | 0,388 | 0,392 |
| Alemania | 0,298 | 0,294 | 0,281 | 0,279 | 0,291 |
| Italia | - | - | - | 0,241 | 0,248 |
| Países Bajos | 0,523 | 0,516 | 0,500 | 0,483 | 0,506 |
| España | - | 0,132 | 0,128 | 0,130 | 0,134 |
| Reino Unido | 0,340 | 0,351 | 0,346 | 0,281 | 0,280 |

Fuente: Elaboración propia a partir de datos procedentes de: *Soluciones ante la caída de la Recaudación fiscal: modificaciones en el modelo de ingresos y lucha contra el fraude*. Julio Ransés Pérez Boga.

²⁶⁵ Datos procedentes de: *Soluciones ante la caída de la Recaudación fiscal: modificaciones en el modelo de ingresos y lucha contra el fraude*. XIII Encuentros Tributarios (IHE). Madrid, 16 de mayo de 2013. Julio Ransés Pérez Boga.

Gráfico 1



Fuente: J. Onrubia. IEB, octubre 2012 y elaboración propia²⁶⁶

²⁶⁶ Presentación del Profesor Javier Braña: *Reforma fiscal y gasto público. ¿Cómo reequilibrar ventajas y sacrificios de la crisis?*; basado en: Braña, F.J., Alonso, N., Cruzado, C., Díaz de Sarralde, S., Mollinedo, J.M. (2014): *¿Qué hacemos con los impuestos?* Madrid: Ediciones Akal.