



INFORME ESPAÑA 2023

**CÁTEDRA
JOSÉ MARÍA MARTÍN
PATINO DE LA CULTURA
DEL ENCUENTRO**



Servicio de Biblioteca. Universidad Pontificia Comillas de Madrid

INFORME España 2023 / Cátedra José María Martín Patino de la Cultura del Encuentro ; [coordinación y edición Agustín Blanco, Sebastián Mora y José Antonio López-Ruiz]. --

Madrid : Universidad Pontificia Comillas, Cátedra J.M. Martín Patino, 2023.

508 p.

En la portada: 30.

Es continuación de la colección CECS publicada por la Fundación Encuentro ISSN 1137-6228.

D.L. M 32106-2023. -- ISBN 978-84-7399-239-8

1. Democracia. 2. Situación social. 3. Inteligencia artificial. 4 . Educación sexual. 5. Formación profesional. 6. Cambios climáticos. 7. Estado social. 8. España. I. Blanco Martín, Agustín, editor literario. II. López-Ruiz, José Antonio (1968-), editor literario. III. Mora Rosado, Sebastián (1966-), editor literario.

Coordinación y edición: Agustín Blanco, Sebastián Mora
y José Antonio López-Ruiz

Edita: UNIVERSIDAD PONTIFICIA COMILLAS
Cátedra J. M. Martín Patino

ISBN: 978-84-7399-239-8

Depósito Legal: M-32106-2023

Imprenta Kadmos
Salamanca



Gracias a la Fundación Ramón Areces, la Cátedra José María Martín Patino de la Cultura del Encuentro elabora este informe. En él ofrecemos una interpretación global y comprensiva de la realidad social española, de las tendencias y procesos más relevantes y significativos del cambio.

El informe quiere contribuir a la formación de la autoconciencia colectiva, ser un punto de referencia para el debate público que ayude a compartir los principios básicos de los intereses generales.

ÍNDICE

PARTE PRIMERA: CONSIDERACIONES GENERALES RENDICIÓN DE CUENTAS Y DEMOCRACIA

Javier Pérez, Belén Agüero y Paola Cannata

1. ¿Cuál es la situación actual de la democracia?	13
1.1. Incertidumbre y crisis	13
1.2. Respuestas comunes para una profundización de la democracia y la participación	19
2. Marco teórico: La rendición de cuentas como un principio vertebrador de la recuperación de la legitimidad y la confianza en la democracia.....	24
2.1. La rendición de cuentas como parte del concepto de democracia...	24
2.2. La democracia monitorizada y su impacto en la revalorización de la rendición de cuentas.....	28
2.3. Abordaje teórico de la rendición de cuentas: definición, elementos claves y tipologías que facilitan su análisis	30
3. De la teoría a la realidad.....	41
3.1. Del dicho.....	41
3.2. ... al hecho.....	46
3.3. La rendición de cuentas desde una mirada crítica	50
3.4. Principales innovaciones en rendición de cuentas	53
4. Reflexiones para pensar un futuro incierto	61
Bibliografía	64

PARTE SEGUNDA: LA REVOLUCIÓN DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL

Sara Lumbreras y Alex Rayón

1. El nuevo pincel.....	73
2. ¿Dónde está la IA?.....	76
2.1. ¿Por qué hablamos ahora de IA?	78
2.2. Breve historia de la IA	81
2.3. La respuesta a la IA desde distintos sectores	82
2.4. El impacto laboral de la IA.....	85
2.5. Los nuevos modelos en la IA	87
2.6. Pero, ¿cómo funcionan exactamente estas tecnologías y por qué han aparecido justo ahora?	88
3. Dualidad físico-virtual	93
3.1. El metaverso: hacia una vida digital	95
3.2. La web 3.0: hacia una nueva arquitectura de la información global y conectada.....	99
3.3. Aplicaciones de la dualidad físico-virtual.....	100
3.4. <i>Blockchain</i> como sistema trazable y atribuible.....	101
3.5. NFT: los activos digitales únicos para resolver problemas de autoría	104
3.6. Lo que nos depare el futuro	106
4. Los problemas de la IA. ¿Qué amenazas nos trae?	107
4.1. Más allá de las IA generativas. La ética de la IA	110
4.2. ¿Son las IA generativas la prueba de que, dentro de poco, tendremos IA general y consciencia artificial?	115
Bibliografía	121

PARTE TERCERA: DESARROLLO E INTEGRACIÓN SOCIAL

Capítulo 1

LA FORMACIÓN PROFESIONAL REGLADA. EVOLUCIÓN Y PERSPECTIVAS DE FUTURO

Rafael Merino

1. Introducción.....	129
2. Evolución de la formación profesional.....	130
2.1. De la LGE a la LOMLOE: el difícil encaje de la FP en el sistema educativo	130
2.2. La integración de los subsistemas de FP: de la ley de FP del 2002 a la ley de FP del 2022	137
2.3. Evolución de la oferta y la demanda	140
2.4. La eficacia de la formación profesional.....	152
2.5. La FP y los itinerarios formativos.....	160
2.6. La inserción laboral	167
3. Los retos de la formación profesional	181
3.1. El dilema de la “dignificación” y de la equidad.....	181
3.2. La perspectiva de género	186
3.3. El abandono de la formación.....	189
3.4. El diseño curricular: generalista o especializado	192
3.5. La orientación (profesional).....	194
3.6. La planificación de la oferta.....	196
3.7. La <i>twin transition</i> y la formación profesional.....	198
4. Conclusiones.....	199
Bibliografía.....	202

Capítulo 2

LA EDUCACIÓN SEXUAL EN ESPAÑA: DE LAS LEYES A LAS AULAS

*María Lameiras Fernández, Yolanda Rodríguez Castro
y Rosana Martínez Román*

1. Sexualidad y estereotipos de género	209
1.1. Los estereotipos de género: la construcción social de la desigualdad entre mujeres y hombres.....	209
1.2. Estereotipos de género en el ámbito de la sexualidad: el doble estándar sexual.....	211
2. Radiografía de la sexualidad de la juventud en España	214
2.1. Las prácticas heterosexuales en jóvenes españoles	214
2.2. Uso de métodos anticonceptivos/preventivos y riesgos asociados....	218
2.3. La violencia sexual contra mujeres y niñas.....	224
3. La promoción de la salud sexual y reproductiva: la educación sexual	232
3.1. La (des)educación sexual y el papel de la pornografía.....	232
3.2. Modelos de educación sexual: la Educación Sexual Integral	238
3.3. Evaluación de programas de educación sexual	241
3.4. Marco legislativo de la educación sexual en España	245
3.5. Obstáculos y retos de la educación sexual en España	249
4. Conclusiones.....	252
Bibliografía.....	254

Capítulo 3

EL ESTADO DE BIENESTAR Y SU FINANCIACIÓN EN LA TERCERA DÉCADA DEL SIGLO XXI

Jesús Ruiz-Huerta y Javier Loscos

1. Introducción.....	271
2. El Estado de bienestar en la encrucijada.....	272
2.1. Aproximación conceptual.....	272
2.2. Las crisis del Estado de bienestar	274
2.3. Un Estado de bienestar descentralizado	278
3. La financiación del Estado de bienestar	279
3.1. Rasgos del sistema fiscal español en un contexto comparado	279
3.2. Un sistema fiscal europeo y descentralizado. Notas sobre la conexión con Europa y la financiación autonómica	291
3.3. La financiación extraordinaria y la necesaria consolidación.....	292
3.4. El Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria: una apuesta para el futuro.....	295
4. Notas sobre la política fiscal del Gobierno	309
5. Consideraciones finales.....	313
Bibliografía	318

Capítulo 4

LAS PERSONAS SIN HOGAR EN ESPAÑA: EL ALOJAMIENTO Y LA VIVIENDA COMO DERECHO SOCIAL

Pedro José Cabrera Cabrera

1. Introducción.....	323
2. ¿De qué hablamos?	326
3. ¿Quiénes y cuántos son?.....	335
3.1. Razones que llevan al sinhogarismo.....	343
3.2. Extranjeros.....	346
3.3. Formación y trabajo	348
3.4. Situación económica	353
3.5. Salud.....	359
3.6. Vínculos familiares y sociales	367
3.7. Igualdad, no discriminación y relación con la justicia.....	373
3.8. Utilización de los servicios sociales.....	378
3.9. La fracción más problemática	384
4. Algunas reflexiones y sugerencias finales	386
Bibliografía.....	393

Capítulo 5

LA TRANSICIÓN NECESARIA EN LA GESTIÓN DE LA SALUD: DE LA GESTIÓN DE PERSONAS A LA GESTIÓN DE POBLACIONES

Ángel Asúnsolo del Barco

1. Introducción.....	397
2. Recordando a Geoffrey Rose	403
2.1. Determinantes de la salud	409
3. La salud pública, un concepto esquivo.....	412
3.1. Definición de salud	412
4. Valores y valoraciones de la salud.....	420

4.1. Indicadores sanitarios	422
4.2. Indicadores de gasto sanitario	425
5. Modelos de gestión actuales. La desconexión entre lo individual y lo comunitario	429
5.1. Integración de niveles asistenciales	430
5.2. Integración del sistema asistencial y salud pública	432
5.3. Integración del sistema sanitario y sociosanitario	433
6. Conclusiones. La salud como bien común	435
Bibliografía	439

PARTE CUARTA: REDES Y TERRITORIO

Capítulo 6

LA ADAPTACIÓN AL CAMBIO CLIMÁTICO: LOS RECURSOS HÍDRICOS EN ESPAÑA. UN RETO SOCIAL, ECONÓMICO Y TERRITORIAL ANTE UN ESCENARIO ACELERADO DE CAMBIO

Alberto Garrido y Luis Garrote

1. Introducción al problema y objetivos del capítulo	445
2. Balances hídricos: recursos disponibles y demandas	449
2.1. Análisis de los recursos hídricos	449
3. Proyecciones climáticas e impactos sobre los balances hídricos	465
3.1. Análisis de los cambios observados	465
3.2. Escenarios de cambio climático	467
3.3. Impacto sobre los balances hídricos	471
3.4. Consecuencias y escenarios de futuro	473
4. Implicaciones sociales, económicas y ambientales	475
4.1. El concepto de escenario	476
4.2. Escala temporal y geográfica	477
4.3. Los procesos endógenos	478
4.4. Los efectos indirectos	479
4.5. Traducción de los escenarios al estado ecológico de los ríos	481
4.6. Traducción de los escenarios al futuro en el ámbito social y económico	481
4.7. Inundaciones	481
4.8. ¿Hablamos de sequías o de escasez de agua?	482
4.9. Impactos socioeconómicos de las sequías	484
4.10. Grandes cambios en la agricultura de regadío en España en los últimos 18 años	488
5. Estrategias de adaptación al cambio climático	492
6. Conclusiones	500
Bibliografía	504
Anexo I. Nivel de confianza sobre las proyecciones de cambio climático y sus impactos	507
Anexo II. Literal del Art. 19 del Título V de la Ley 7/2021	508

Capítulo 3
EL ESTADO DE BIENESTAR Y SU
FINANCIACIÓN EN LA TERCERA
DÉCADA DEL SIGLO XXI

Jesús Ruiz-Huerta
Universidad Rey Juan Carlos – Fundación Alternativas

Javier Loscos
Universidad Complutense-ICJC

1. Introducción

En el *Informe España 2015* de la Fundación Encuentro aludíamos a la preocupación de esta por las cuestiones relacionadas con el Estado de bienestar (EB): “Ya en su primer Informe sobre la Realidad Social en España (1994), la Fundación se refería a la indignación moral de la sociedad española ante las desigualdades, a la vez que proclamaba que las críticas al Estado de Bienestar no autorizaban a decretar sin más su muerte” (Ayala y Ruiz-Huerta, 2015, p. 251). Desde entonces, a lo largo de las publicaciones anuales del *Informe España*, múltiples artículos han centrado su atención en los problemas de desigualdad y en el funcionamiento de las políticas públicas, para intentar explicar los retos y dificultades a los que se enfrentaba la sociedad española respecto al objetivo de garantizar el bienestar de su ciudadanía.

Casi 30 años después, las preguntas sobre el EB, sus problemas y su evolución se mantienen, aunque con características diferentes a las que se daban al final del siglo pasado. Desde entonces, ya integrados en la Unión Europea, la economía española, como el resto de las economías, tuvo que hacer frente a la denominada “Gran Recesión” al final de la primera década del siglo actual y, posteriormente, a los efectos generados por la COVID-19, así como a las consecuencias del aumento de los costes de las materias primas y el regreso de la inflación, incentivados por la invasión rusa de Ucrania.

La cuestión que interesa destacar aquí es si se han producido cambios significativos en cuanto a la dimensión y la estructura interna del EB, poniendo especial atención en las cuestiones de su financiación, es decir, el funcionamiento del sistema tributario y la evolución del endeudamiento público. Se trata, por tanto, de analizar los datos e intentar evaluar los efectos de las últimas crisis, así como de ofrecer información sobre las propuestas de reforma y cambio que se han efectuado en el contexto de las crisis, y los programas europeos puestos en marcha para afrontarlas.

El trabajo se inicia con unas reflexiones sobre los contenidos básicos del EB y el análisis de las prestaciones y servicios públicos. ¿Qué ha pasado con la dimensión del sector público? ¿Ha disminuido su tamaño? ¿Se ha

mantenido? Y ¿qué se puede decir de los servicios y prestaciones del sector público? ¿Cuáles son los gastos principales?

En la segunda parte el foco de atención se sitúa sobre los ingresos públicos, poniendo un especial énfasis en la financiación del EB. ¿Son suficientes los ingresos públicos que financian el EB? ¿Qué podemos decir de la necesaria reforma fiscal? ¿Qué propone el *Libro Blanco* presentado en 2022? ¿Qué políticas fiscales ha aplicado el Gobierno?

En la parte final se ofrecen algunas consideraciones sobre la situación actual y las perspectivas de futuro del EB.

2. El Estado de bienestar en la encrucijada

2.1. Aproximación conceptual

La función básica del Estado de bienestar, según las definiciones clásicas, era conseguir sociedades en las que se alcanzara la plena ocupación de los factores productivos, se asegurase a los ciudadanos el acceso universal a un conjunto de servicios sociales básicos y se les garantizara una seguridad económica mínima en su ciclo vital. Esta es la versión tradicional, vinculada a la idea de que el bienestar de los ciudadanos estaba asociado, sobre todo, al objetivo de garantizar la seguridad frente a los riesgos principales que se plantean en el mundo actual (desempleo, recursos mínimos para sobrevivir, cobertura de necesidades educativas, sanitarias, de acceso a la vivienda y de cuidados, etc.), con un objetivo implícito de limitar el alcance de la pobreza y la desigualdad entre los ciudadanos¹.

A la vista de los datos de la economía española, aún se puede decir que estamos lejos de los objetivos clásicos del EB, especialmente si tenemos en cuenta los índices de desempleo. Según los datos ajustados que publica Eurostat (2023a), España tenía en 2022 una tasa de desempleo del 12,9% de la población activa, el porcentaje más elevado de la Unión Europea, a pesar de la continuada disminución de dicha tasa a lo largo de los últimos años². Además, los datos de desigualdad y pobreza son especialmente elevados en

¹ Sobre el modelo del Estado de bienestar, su evolución y vigencia pueden consultarse –en una trayectoria tan amplia como meritoria– los trabajos de Muñoz de Bustillo (1989, 2000, 2019). Sobre sus principales políticas, en perspectiva comparada, cfr. del Pino y Rubio (2016), de próxima reedición.

² Las cifras llegaron a superar el 26% en 2013. Al final de 2022 se alcanzó la cifra mayor de afiliados a la Seguridad Social (20.159.317). Los buenos resultados obtenidos en el mercado de trabajo deben relacionarse con el crecimiento de la actividad económica, la reforma laboral y otras normas de mejora de la situación de los trabajadores y de protección a las empresas, puestas en marcha por el Gobierno.

España respecto a otros países europeos, como ponen de manifiesto recientes publicaciones, como Ayala et al. (2022) o la Fundación Alternativas (2022).

Por otro lado, son múltiples los problemas que afectan a los servicios públicos básicos e incluso, a pesar de las medidas tomadas por el Gobierno, subsisten importantes deficiencias de nuestro sistema de prestaciones económicas. Si a esas dificultades añadimos las cuestiones relacionadas con el encarecimiento de la energía y los productos alimenticios en un contexto de inflación, el deterioro del medio ambiente y las crisis climáticas, o la incertidumbre que plantea la guerra en Ucrania, difícilmente se puede defender que la sociedad española vive en un marco de bienestar efectivo³.

A pesar de los problemas y las dificultades mencionadas, las encuestas disponibles muestran una actitud muy mayoritaria de la población española a favor de los servicios más representativos del Estado de bienestar. Así, por ejemplo, Calzada et. al. (2022) señalan que “la ciudadanía muestra un importante y sostenido apoyo al gasto público en sanidad, pensiones, educación y desempleo” (p. 159). El resultado procede de la explotación de las encuestas del CIS desde 1985, que confirma que alrededor de un 60% de la población (con porcentajes superiores en los años de crisis) entendía que los recursos destinados a educación, sanidad o pensiones eran pocos, aun cuando se hubiera producido un claro aumento del gasto en esos ámbitos⁴.

Resulta interesante comprobar cómo los porcentajes de apoyo a estas políticas son similares si se tienen en cuenta las preferencias de los votantes del PP o del PSOE, lo que parece indicar un apoyo extendido a un cierto tamaño del EB en España, próximo al existente en otros países europeos. No obstante, esa posición respecto al tamaño y extensión del EB no se mantiene cuando se pregunta por temas más concretos como la asistencia de los hijos a las escuelas privadas, la valoración de la presencia de alumnos inmigrantes en la escuela, la gestión de la sanidad o la preferencia por los centros públicos en casos de partos o enfermedades graves⁵.

En todo caso, un concepto de EB aceptable en el momento actual debe tener en cuenta otros elementos no incluidos en las versiones clásicas o tradicionales del mismo. Como se señalaba en el informe de la Comisión

³ La medición rigurosa del bienestar de la población constituye un problema complejo, que plantea importantes desafíos. Desde hace muchos años, se han propuesto diversos indicadores alternativos al PIB para intentar medir el bienestar. Por citar algunos ejemplos destacados, y próximos en el tiempo, en 2014 se publicó la primera versión del Social Progress Index (SPI), de Social Progress Imperative (2022), y en 2020 el PNUD (2020) propuso el IDH ajustado por las presiones planetarias (IDHP). Puede encontrarse un buen resumen de estas iniciativas en PNUD (2020), pp. 267-268.

⁴ Según el mismo trabajo, en todo el período analizado, como máximo, sólo un 6% de la población habría contestado que los recursos dedicados a estas actividades eran demasiados.

⁵ Cfr. Calzada et. al. (2022), p. 160.

presidencial francesa sobre la Medición del Desarrollo Económico y del Progreso Social (Stiglitz, Sen y Fitoussi, 2009), una visión actual del bienestar debe tener en cuenta (y medir adecuadamente) tanto el bienestar material (renta, riqueza, etc.) como su distribución, así como las condiciones de vida (educación, salud, relaciones sociales...) y la sostenibilidad ambiental ⁶.

2.2. Las crisis del Estado de bienestar

Como explicábamos en 2015, más allá de los problemas económicos asociados a la Gran Recesión, que dieron lugar a políticas de austeridad y, en consecuencia, a una serie de rebajas de los gastos públicos (también los sociales), la crisis del EB se viene planteando desde tiempo atrás, ante los problemas que se iban generando y que ponían el acento en el freno al crecimiento de la producción y el empleo que podría implicar una elevada intervención pública, especialmente en el contexto de una economía global; o en que la provisión universal pública de servicios como la sanidad o la educación pudieran dar lugar al encarecimiento de los costes y el aumento ineficiente del gasto público; o, también, que el Estado de bienestar, en lugar de incrementar el bienestar, generase desincentivos al trabajo y al ahorro e, indirectamente, dependencia y desempleo (Ayala y Ruiz-Huerta, 2015: 256).

Desde otro punto de vista, se ha argumentado, en defensa del Estado de bienestar, que los mecanismos de protección social han permitido incrementar la productividad de los trabajadores, al estimular inversiones en formación y reciclaje, aumentando el capital humano y la seguridad laboral. Además, los sistemas de protección social han permitido garantizar algunas prestaciones no cubiertas por el sector privado –como los seguros de desempleo, enfermedad o maternidad– y el gasto en servicios sociales, además de facilitar las actuaciones compensadoras y contracíclicas en el ámbito de la estabilización, lo que puede estimular la inversión, la movilidad y la asunción de riesgos por parte de agentes económicos. Adicionalmente, la financiación de estos gastos a través de un sistema tributario razonablemente eficiente puede ayudar a mejorar la distribución de la renta y limitar la desigualdad y la pobreza (Ayala y Ruiz-Huerta, 2015; Garfinkel et al., 2006)⁷.

Los problemas surgidos con la Gran Recesión y las políticas aplicadas para solventarlos, basadas en criterios de austeridad y contracción,

⁶ Como es bien conocido, el objetivo de ese Informe era revisar el concepto del PIB como expresión tradicional del crecimiento y argumento esencial para medir el grado de bienestar social en cada país.

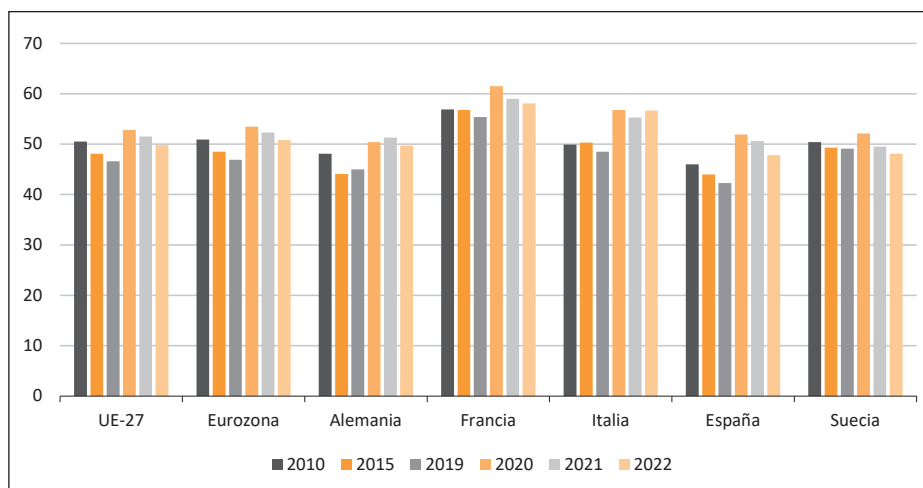
⁷ La valoración positiva de los servicios y prestaciones públicos no debe impedir reconocer el papel complementario (y, en ocasiones, sustitutivo) de la intervención privada, como ocurre con el desarrollo y extensión de los seguros privados de salud o de instituciones privadas en el campo de la educación, que juegan un papel relevante en la mayor parte de los países europeos y, singularmente, en España.

provocaron una cierta disminución de los gastos públicos (y de la ratio GP/PIB)⁸ como reflejan las primeras columnas del gráfico 1. En 2020, la situación excepcional vivida en todo el mundo con la pandemia provocó una clara elevación del indicador del gasto, que se mantuvo durante los años posteriores registrados.

En conjunto, no parece que la importancia del gasto público y del funcionamiento del EB hayan disminuido de forma sensible. Los datos de Eurostat recogidos en el gráfico 1 muestran que en la Unión Europea el volumen medio de gastos de los Gobiernos que la integran apenas ha variado entre 2010 y 2022, situándose en el entorno del 50% del PIB.

El gráfico 1 incluye también datos de los últimos años, en los que se han producido diferentes *shocks* con consecuencias económicas, como la pandemia, la invasión de Ucrania, el aumento de los costes de la energía y el fuerte incremento de la inflación. La gravedad de la crisis sanitaria y los negativos efectos sobrevenidos implicaron una fuerte intervención del sector público en todos los países y particularmente en la Unión Europea, en donde la ratio subió más de 6 puntos del PIB (del 46,6% al 52,8%) y en España, donde se produjo un aumento de 9,6 puntos de PIB (del 42,3% al 51,9%).

Gráfico 1 – Evolución del gasto público en la UE. 2010-2022. En porcentaje del PIB



Fuente: Elaboración propia a partir de Eurostat (2023b).

⁸ Conviene no olvidar que el indicador GP/PIB está compuesto por dos variables, por lo que los cambios observados pueden deberse a la evolución particular de cada una de ellas. Así, por ejemplo, la evolución de 2010 a 2015 parece obedecer a los resultados de las políticas de reducción de gastos, en tanto que, probablemente, la caída del indicador en 2019 puede explicarse por el crecimiento del PIB (al aumentar el denominador del índice).

Respecto a la composición del gasto, la clasificación COFOG nos permite analizar la evolución de los gastos sociales –los más representativos del EB– a lo largo de los últimos años⁹.

En el gráfico 2 se recoge la información disponible en la base de datos de Eurostat sobre los gastos de naturaleza social incluidos en la clasificación COFOG, añadiendo también el componente de educación, en una serie de países de la UE, así como los valores medios de la UE-27 y de la eurozona¹⁰. La información corresponde al último dato incluido en dicha base de datos, es decir, 2021.

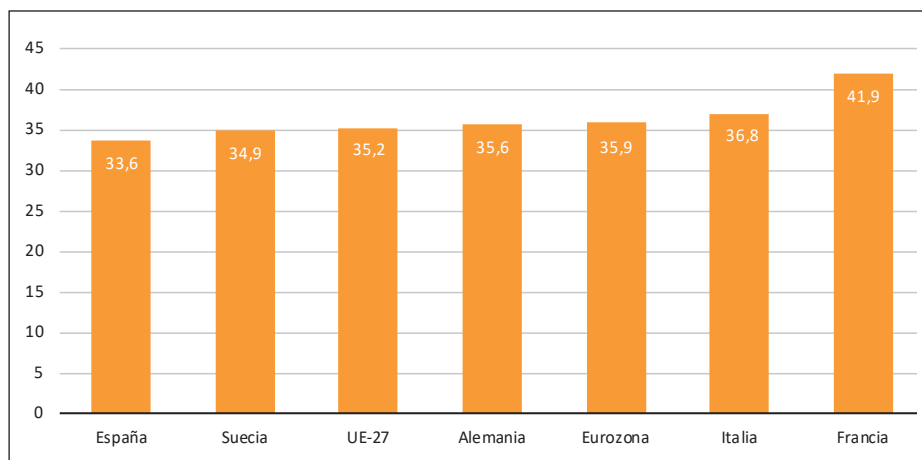
Como se puede comprobar, el gasto social es el componente fundamental de los presupuestos de los países de la Unión Europea, aunque haya diferencias relevantes entre países. Como se recoge en el gráfico 2, sólo Suecia y España tienen ratios inferiores a las medias europeas entre los países seleccionados. No obstante, como puede verificarse en el gráfico 3, a lo largo de los últimos años se ha producido un proceso de convergencia de los datos españoles respecto a las medias europeas¹¹.

El desglose de los gastos incluido en el gráfico nos permite saber que los mayores aumentos de gastos que explican el efecto de convergencia se producen sobre todo en el ámbito de la protección social, con un incremento de casi tres puntos y medio del PIB y, con menor intensidad, en sanidad. Detrás de estos datos están el crecimiento de las pensiones y de otros instrumentos de garantía de ingresos, como el Ingreso Mínimo Vital (IMV).

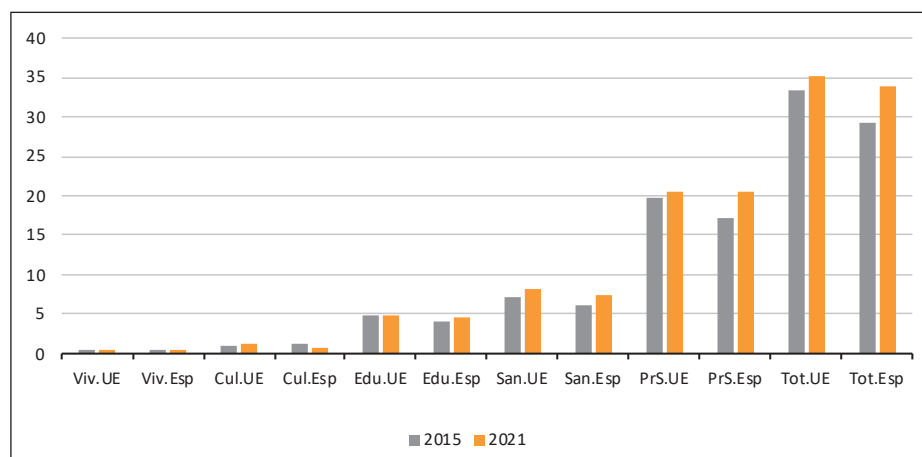
⁹ Otros gastos que no se consideran “sociales” también han sufrido cambios en los años recientes. Tal sería el caso de los gastos económicos o, desde otras perspectivas, los de defensa y los destinados a la protección del medio ambiente. La clasificación COFOG es una metodología publicada por Naciones Unidas que clasifica el gasto del sector Administraciones Públicas calculado según la metodología de la Contabilidad Nacional y de sus subsectores, conforme a la finalidad que persiguen los diferentes gastos. En la Unión Europea se registran en las operaciones establecidas en el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la Unión Europea (SEC 2010), aprobado en 2013. Para una información adicional ver IGAE (2023b).

¹⁰ Los otros gastos recogidos, además de Educación, son Sanidad, Protección Social, Vivienda y Servicios Comunitarios, y Recreación, Cultura y Religión.

¹¹ Los años escogidos coinciden con dos de las observaciones incluidas en el gráfico anterior, y corresponden, el primero, al comienzo de la recuperación de los años de la crisis anterior; por su parte, 2021 es el último dato incorporado a la base de datos de Eurostat, pero además recoge los efectos de la pandemia y de las primeras tensiones en los precios de la energía.

Gráfico 2 – Gasto social en la UE. 2021. En porcentaje del PIB

Fuente: Elaboración propia a partir de Eurostat (2023c).

Gráfico 3 – Evolución de los gastos sociales en la UE. 2015-2021. En porcentaje del PIB

Fuente: Elaboración propia a partir de Eurostat (2023c).

2.3. Un Estado de bienestar descentralizado

En el caso español, la descentralización es un elemento clave para hablar del EB. El modelo establecido en la Constitución para el Estado de las Autonomías, tras los años transcurridos desde la culminación del proceso de traspaso de competencias, determina que los servicios públicos fundamentales (sanidad, educación y servicios sociales) estén en manos de las comunidades autónomas, que son las encargadas de gestionarlos y financiarlos en sus presupuestos, sin perjuicio de las competencias básicas y de coordinación que corresponden a la Hacienda central.

Más allá de la discusión sobre las ventajas e inconvenientes de la descentralización de estos servicios, por motivos de equidad y eficiencia, sería necesario analizar los problemas que se producen en relación con los mismos e intentar diseñar las reformas necesarias. Se trata de un conjunto de cuestiones que excede el marco de este trabajo, aunque, de forma sintética, convendría recordar algunos elementos básicos de las tareas pendientes en ese ámbito:

- Por un lado, como es bien sabido, existen problemas serios que afectan a la disponibilidad de recursos para atender los servicios básicos del EB. Las demandas ciudadanas de más y mejores servicios de sanidad, educación, atención a la dependencia y cuidados se extienden por todo el país y plantean problemas de suficiencia a los Gobiernos autonómicos concernidos.
- Más allá del endeudamiento general del país (una ratio por encima del 100% del PIB), existe un nivel de endeudamiento especialmente elevado en algunas comunidades (singularmente, las integradas en el Arco Mediterráneo). Los instrumentos empleados por el Gobierno central para aliviar los problemas de endeudamiento de las comunidades, que han contribuido al mantenimiento de su liquidez en una coyuntura difícil, plantean sin embargo un riesgo potencial de dependencia respecto a la Hacienda central¹².
- Las insuficiencias y defectos de asignación han vuelto a poner sobre la mesa la cuestión del reparto de competencias entre niveles de gobierno y, en algunos casos, propuestas de recentralización de algunas competencias. Aunque entendemos que se trata de una cuestión delicada y muy vinculada a las posiciones ideológicas, consideramos que la recentralización es muy poco viable y, por otro lado, estimamos mejor, en un planteamiento de inspiración federal, que se ponga el énfasis en el perfeccionamiento de los sistemas de coordinación y en el fortalecimiento de las instituciones responsables de los mismos.

¹² Sobre la cuestión del endeudamiento autonómico, cfr. Loscos et al. (2022, 2023).

- El grado de privatización de los servicios públicos fundamentales es diverso entre comunidades, aunque se observa una cierta correlación entre las comunidades con un mayor grado e importancia del proceso privatizador y un alineamiento ideológico menos proclive a la iniciativa pública.

- El crecimiento de los procesos de privatización puede implicar un riesgo serio para el mantenimiento del EB, al incrementarse la desigualdad y la segmentación social entre quienes utilizan servicios públicos y quienes no. Las “salidas” de los colectivos de rentas medias y altas del uso de los servicios públicos, además de profundizar en la brecha social, suele conllevar un progresivo deterioro de los mismos. Creemos que no puede funcionar bien un EB en el que los colectivos con más recursos no participan en la utilización y disfrute de los servicios públicos.

- Por último, en lista no exhaustiva, el sistema de financiación autonómico, aprobado en 2009 y pendiente de revisión desde 2014, plantea algunos problemas que convendría abordar, como las anomalías que subsisten en el sistema de nivelación, las cuestiones de endeudamiento a que hemos aludido, la necesidad de evaluar el ejercicio de los instrumentos de autonomía financiera (capacidad normativa sobre algunos tributos o la gestión de los mismos) o de garantizar mejor la solidaridad interterritorial.

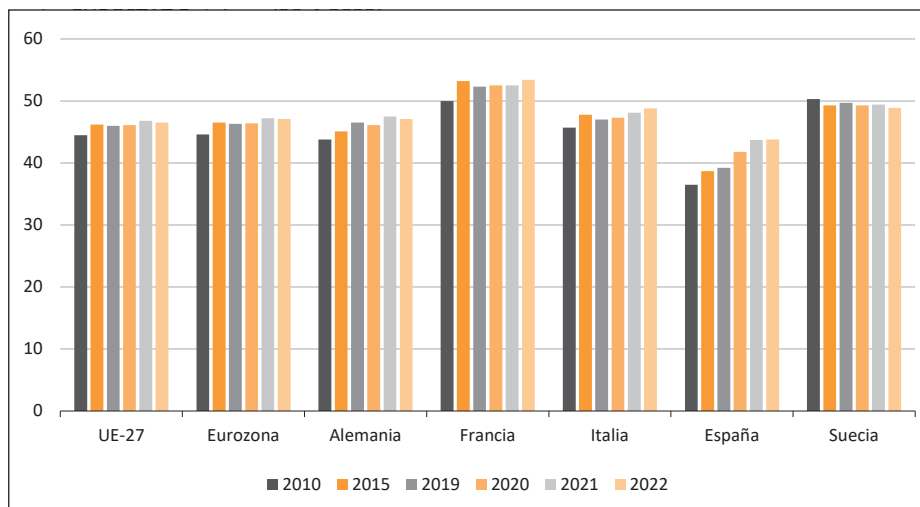
3. La financiación del Estado de bienestar

3.1. Rasgos del sistema fiscal español en un contexto comparado

La financiación del EB es un elemento básico al servicio de las decisiones que toman los representantes políticos en el Parlamento. En el entorno institucional español, dentro de la eurozona, estas decisiones están condicionadas por la necesidad de garantizar el cumplimiento de las reglas –nacionales y europeas– que limitan el endeudamiento y aseguran el cumplimiento del principio de estabilidad.

Es importante recordar que la obtención de ingresos públicos, especialmente a través de los impuestos, se relaciona estrechamente con los gastos a los que van destinados. Como se señala en el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* (CPE-LBRT, 2022), “la finalidad de un sistema tributario es financiar el gasto público, algo que en España deben contribuir ‘todos’, si bien ‘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’ (art. 31.1 CE)” (CPE-LBRT, 2022, p. 65).

Gráfico 4 – Evolución de los ingresos públicos en la UE. 2010-2022. En porcentaje del PIB

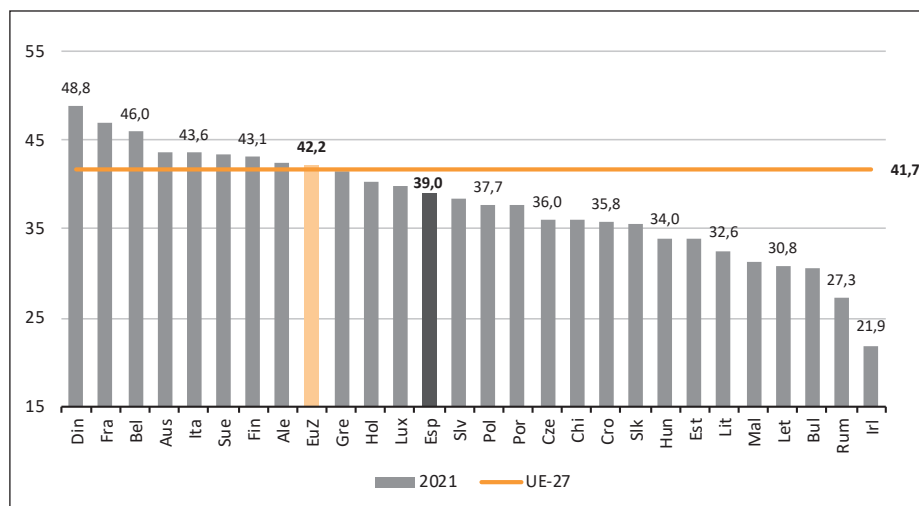


Fuente: Elaboración propia a partir de Eurostat (2023d).

El gráfico 4 ofrece una primera perspectiva de los recursos con los que se financian los servicios y prestaciones del EB. Los datos de los países y territorios, coincidentes con los de los gráficos anteriores, ponen de manifiesto, ahora desde la otra parte del presupuesto, la importancia de los ingresos obtenidos en todos los países en el período de tiempo observado. Los ingresos medios de los países que integran la Unión Europea se elevan a una cuantía equivalente al 46% del PIB entre 2010 y 2022. Puede comprobarse asimismo que la recaudación de ingresos públicos en España muestra también la existencia de un cierto proceso de convergencia con los valores medios de la UE. Los datos registrados por Eurostat daban un porcentaje del 43,8% en 2022, aún por debajo de la media de la UE-27 (46,5%) y lejos de los valores de otros países como Italia, Suecia o, singularmente, Francia (53,4%).

El gráfico 5 recoge los datos de presión fiscal comparada en la UE en el año 2021. A diferencia del concepto manejado en el párrafo anterior, el indicador de presión fiscal incluye sólo los ingresos procedentes de los impuestos. A pesar del proceso de convergencia al que se hacía mención anteriormente, el dato de España (39%) aún estaba casi tres puntos por debajo de la media de la UE-27 (41,7%)¹³.

¹³ Los datos oficiales que ofrecemos han sido objeto de controversia, en la medida en que algunos autores han denunciado que se pueden estar produciendo problemas de infravaloración del PIB en España, que afectarían a estos agregados, cuyo crecimiento estaría por debajo de lo que indican las cifras publicadas. Cfr. Artola y Melis (2022, 2023), Melis y Artola (2022a, 2022b y 2023) y Naredo (2023).

Gráfico 5 – Presión fiscal¹⁴ comparada en la UE. 2021. En porcentaje del PIB

Fuente: Elaboración propia a partir de Eurostat (2023e).

Si comparamos los datos de los gráficos 4 y 5, podemos apreciar que los ingresos no impositivos (obtenidos de la diferencia entre los ingresos totales recogidos en el gráfico 4 y los de carácter impositivo, incluidos en el gráfico 5) se elevaban a 5,1 puntos del PIB en 2021 en la UE-27 y a 5 en la eurozona. Sólo España, en la muestra de países, estaba por debajo de esas cifras, mientras que los países que tenían los porcentajes más elevados eran Suecia (7,7 puntos) e Italia (6,4)¹⁵.

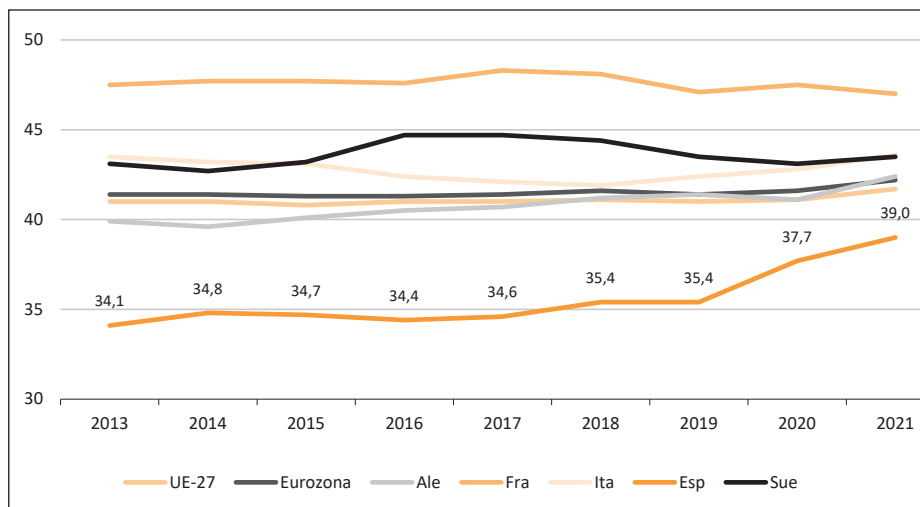
El proceso de convergencia mencionado puede comprobarse en el gráfico 6, en el que se recoge información sobre la evolución del indicador de presión fiscal en los últimos 10 años¹⁶.

¹⁴ Los ingresos impositivos incluyen la recaudación derivada los impuestos sobre la producción e importaciones, los impuestos corrientes sobre la renta y el patrimonio, los impuestos sobre el capital, así como las contribuciones sociales efectivas obligatorias: "Total receipts from taxes and social contributions (including imputed social contributions) after deduction of amounts assessed but unlikely to be collected [D2_D5_D91_D61_M_D995]".

¹⁵ Los ingresos públicos no impositivos incluyen tasas y precios públicos, ingresos procedentes de subsidios y transferencias, rentas de la propiedad en manos de las Administraciones Públicas y los ingresos y transferencias de capital recibidos.

¹⁶ En la información obtenida de la base de datos de Eurostat (abril 2023) no aparecían aún, en la mayor parte de los países, los datos correspondientes a 2022.

Gráfico 6 – Evolución de la presión fiscal en la UE. 2013-2021. En porcentaje del PIB



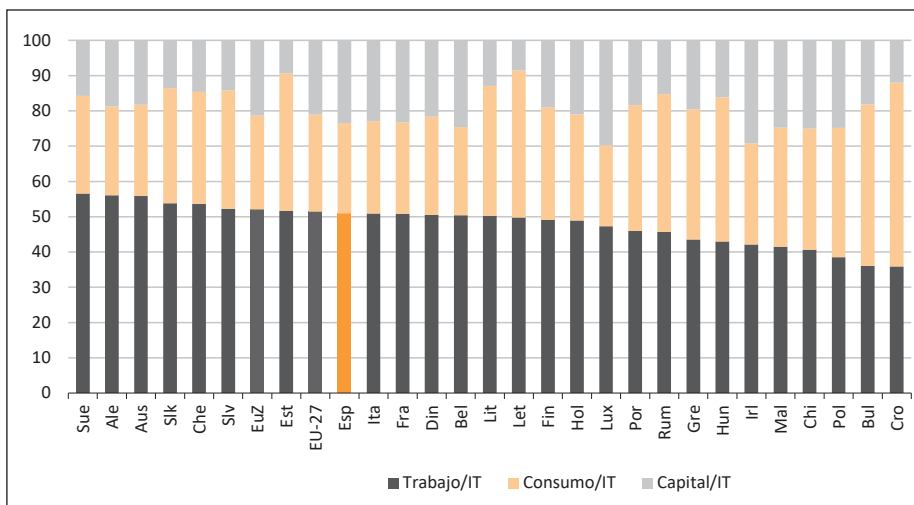
Fuente: Elaboración propia a partir de Eurostat (2023e).

En general, los datos del gráfico 6 muestran una clara estabilidad, especialmente respecto a los datos medios, en Alemania y Francia, y algo más de movimiento en los casos de Italia y Suecia. Sólo España, esencialmente desde 2019, pone de manifiesto un cambio significativo de la presión fiscal, que refleja una aproximación relativa a las medias comunitarias¹⁷.

Uno de los problemas de los sistemas tributarios actuales es su gran dependencia de los impuestos sobre el trabajo. Así queda reflejado en el gráfico 7, según el cual el 51,4% de los impuestos totales, como valor medio de la UE en 2021, eran tributos sobre el trabajo, mientras que los impuestos sobre el consumo representaban el 27,5% y los que gravan el capital el 21,1%. Aunque el dato de España sobre el peso de los impuestos sobre el trabajo es similar al de la media comunitaria (50,9%), la proporción de impuestos sobre el consumo es menor (25,6%) y mayor la correspondiente a impuestos sobre el capital (23,5%).

¹⁷ El aumento de los indicadores de presión fiscal se produce a partir de la pandemia, cuando se hace necesario financiar los importantes crecimientos de los gastos necesarios para hacer frente a los efectos generados por la enfermedad (aunque, como hemos indicado, puede existir también un problema de infravaloración de las cifras del PIB). En períodos anteriores, el volumen de impuestos con relación al PIB mantuvo una clara estabilidad. Así se deduce de la serie recogida en el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* (CPE-LBRT, 2022, p. 69), entre 1995 y 2019, donde se confirma la estabilidad del mencionado indicador; a salvo de la disminución observada entre 2007 y 2009, como expresión de los efectos de la Gran Recesión sobre las cuentas públicas.

Gráfico 7 – Estructura de la imposición según bases imponibles en la UE. 2021. En porcentaje sobre los ingresos totales

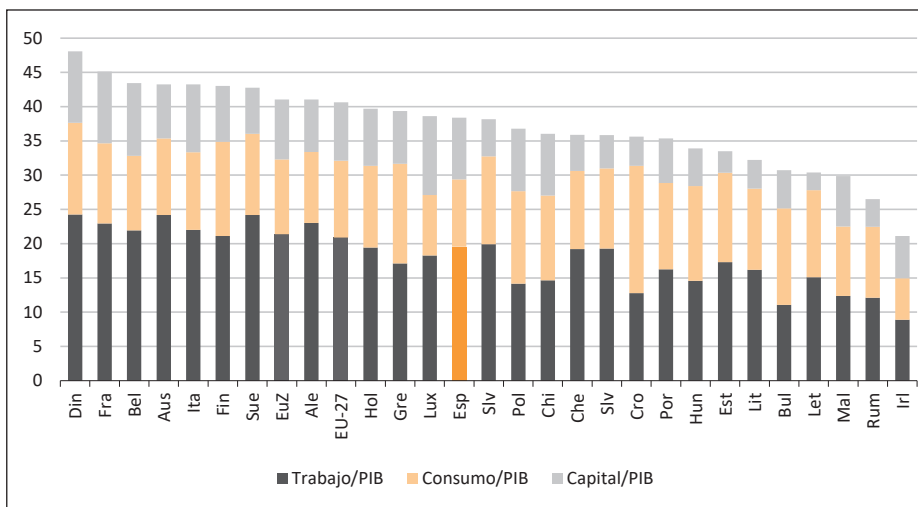


Fuente: European Commission (2022a, 2022b).

La medida de la misma información en función del PIB presenta algunos matices de interés. Los datos recogidos en el gráfico 8, correspondientes a 2021, muestran un diferencial negativo de España respecto a la media de la UE-27 en el peso de los impuestos sobre el consumo de 1,4 puntos del PIB, diferencia que disminuye hasta 1,1 puntos si la comparación se hace con la eurozona. La distancia negativa es similar (1,4 puntos) si nos referimos a los impuestos sobre el trabajo y la comparación se efectúa con la UE-27, mientras que crece a casi 2 puntos si la referencia es la eurozona. Por el contrario, los datos ponen de manifiesto un porcentaje mayor en España de la imposición sobre las rentas de capital (9%) con relación a las medias de UE-27 (8,5%) y la EA-19 (8,8%)¹⁸.

¹⁸ Según la metodología de Eurostat, los impuestos sobre las rentas de capital incluyen los tributos sobre las rentas empresariales y del capital (incluyendo la parte de la imposición personal que se paga sobre los dividendos, intereses y plusvalías), las rentas de los autónomos y sus cotizaciones sociales, el impuesto sobre sociedades y el componente de personas jurídicas que corresponde al impuesto sobre no residentes, así como los impuestos sobre loterías y juegos. Por otra parte, en el mismo concepto se integra también la imposición sobre la riqueza, que incluye un gran número de figuras tributarias (entre otras, el impuesto sobre Patrimonio, el de Sucesiones y Donaciones, o Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados) y buena parte de la imposición local (IVITNU, IBI, sobre Vehículos, así como diversas tasas, contribuciones especiales y cánones).

Gráfico 8 – Estructura de la imposición según bases imponibles en la UE. 2021. En porcentaje del PIB



Fuente: European Commission (2022a, 2022b).

La información contenida en la base de datos de Eurostat permite también conocer la estructura tributaria desde la perspectiva de las principales figuras tributarias, distinguiendo entre impuestos directos, indirectos y cotizaciones sociales. Según el informe *Taxation Trends* de 2022 (European Commission, 2022a), y como se recoge en el gráfico 9, los impuestos directos representaban en 2021 en España un porcentaje del 12,4% el PIB, por debajo de la media europea (13,6%) y a cierta distancia de los países nórdicos¹⁹ y de los continentales más similares en tamaño (Italia, Alemania o Francia)²⁰.

Por otro lado, el gráfico 10, que muestra la evolución de los impuestos directos con relación al PIB entre los años 2009 y 2021, pone de manifiesto un moderado aumento de la ratio en todos los países incluidos (en valor medio, se produce un aumento de 1,5 puntos porcentuales) y especialmente en el caso de España, cuya ratio pasa de 9,5% a 12,4%, es decir, 2,9 puntos, casi el doble de la media europea.

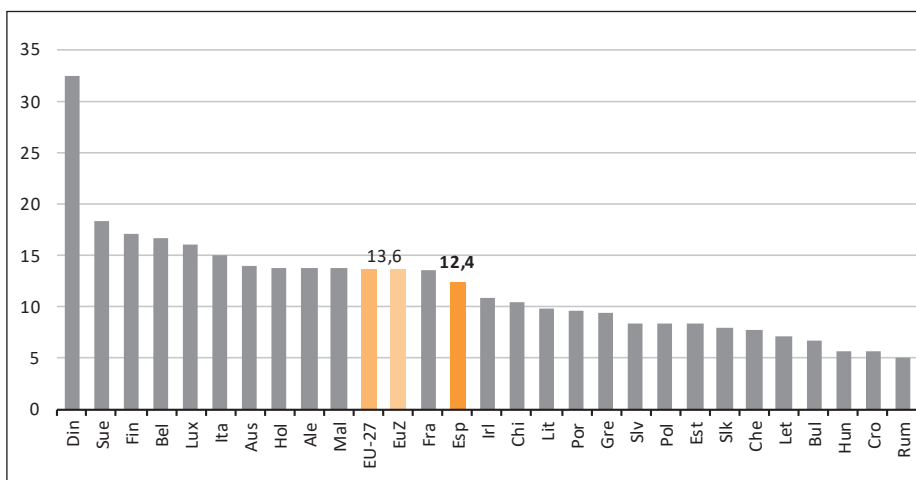
No obstante, como puede comprobarse en el gráfico, el crecimiento de la ratio y buena parte de la convergencia con las medias europeas se producen singularmente en el último período, es decir, entre 2019 y 2021, como consecuencia del afloramiento de la economía oculta, las medidas

¹⁹ Dejando a un lado el caso de Dinamarca, país en el que las pensiones se financian con impuestos directos.

²⁰ El limitado desarrollo de la imposición directa entre los países del este de Europa debe relacionarse con el escaso desarrollo de la imposición sobre la renta o el establecimiento de impuestos lineales en diversos países de la Unión Europea.

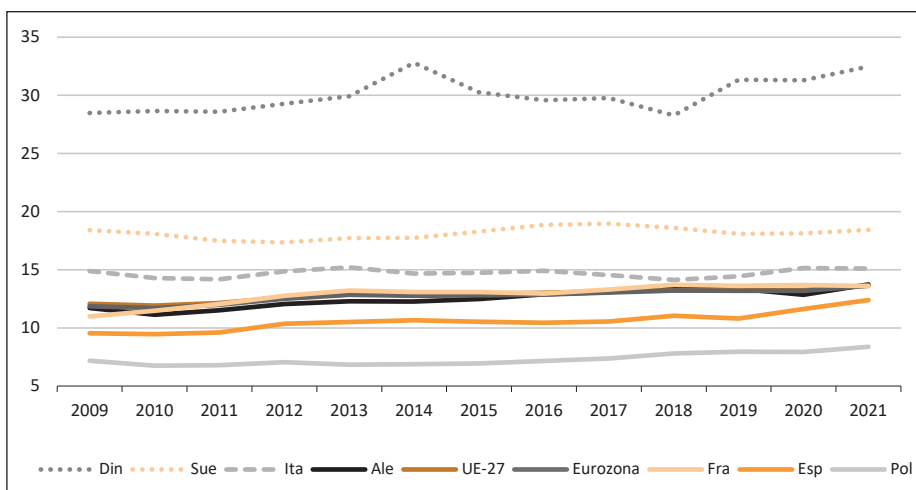
tomadas tras la pandemia y el impacto inflacionario sobre las cifras de recaudación²¹.

Gráfico 9 – Imposición directa en la UE. 2021. En porcentaje del PIB



Fuente: European Commission (2022a, 2022b).

Gráfico 10 – Evolución de la imposición directa en la UE. 2009-2021. En porcentaje del PIB

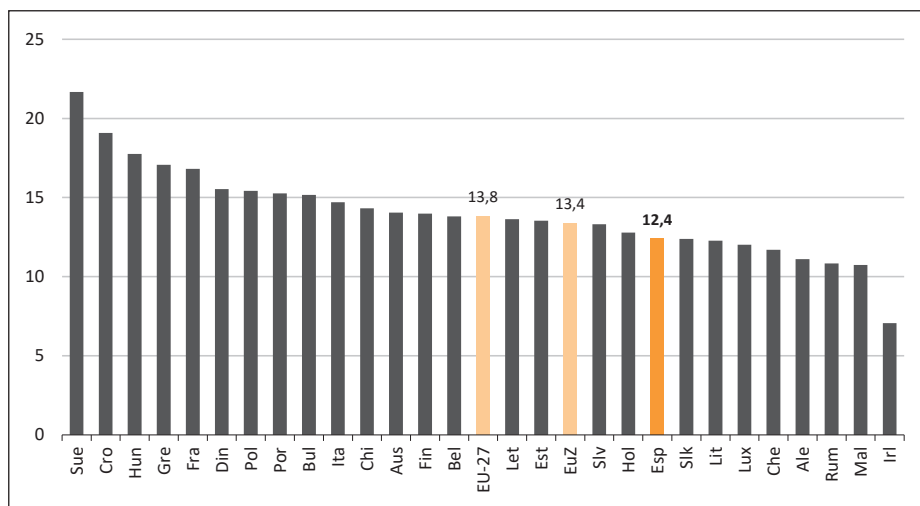


Fuente: European Commission (2022a, 2022b).

²¹ Para una perspectiva más crítica, cfr. Naredo (2023), que cuestiona el peso que se atribuye al afloramiento de la economía sumergida y considera que nos hallamos ante un problema de infraestimación del PIB por parte de las instituciones responsables de su medida, en línea con los trabajos de Francisco Melis y Miguel Artola que hemos mencionado.

Los gráficos 11 y 12 sintetizan la información sobre la importancia y la evolución de los impuestos indirectos en Europa. En el año 2021, los porcentajes eran similares a los correspondientes a los impuestos directos: 13,8% en la UE y 13,4% en la eurozona, con un país, Suecia, claramente destacado. También en España la ratio era semejante a la de la imposición directa, aunque en la ordenación de los países por el nivel de las ratios, mientras en la directa España ocupaba el 12º lugar, en el caso de la imposición indirecta era el 19º.

Gráfico 11 – Imposición indirecta en la UE. 2021. En porcentaje del PIB

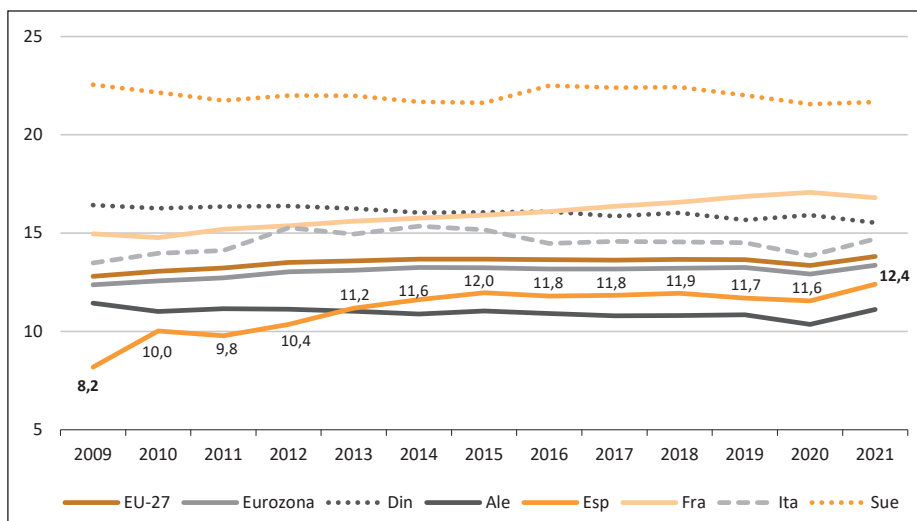


Fuente: European Commission (2022a, 2022b).

En el gráfico 12 llama la atención, frente a la estabilidad general del indicador en la mayoría de los países, el importante crecimiento en España (4,2 puntos en el período contemplado), con un ascenso significativo al principio y al final del período objeto de atención. Aparte de Suecia, algunos países del este de Europa (como Croacia, Hungría, Polonia o Bulgaria) y Dinamarca y Francia también muestran indicadores elevados, por encima del 15% en 2021 y, en general, manteniendo valores elevados a lo largo de los últimos años.

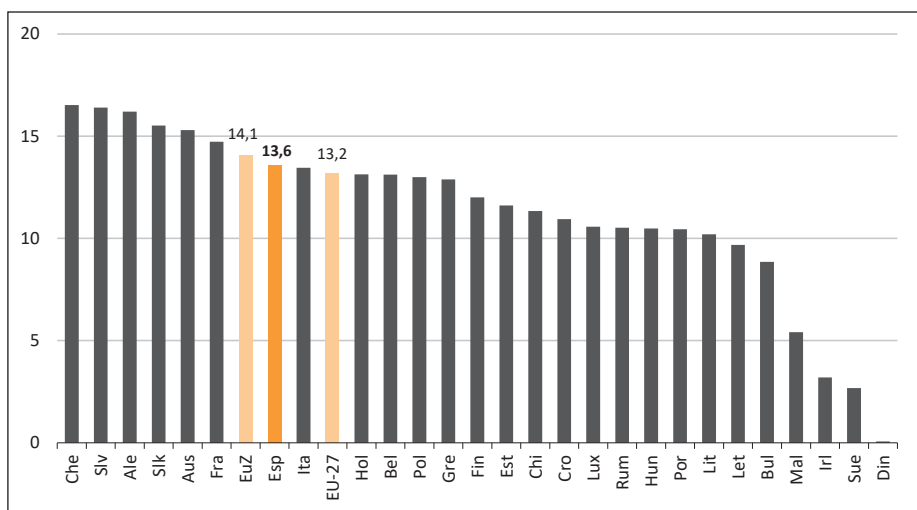
Los datos sobre cotizaciones sociales se recogen en los gráficos 13 y 14. Ahora el protagonismo corresponde a los grandes países del centro de Europa, especialmente Alemania y Francia, aunque también algunos países del este cuentan con ratios elevadas, como Chequia, Eslovenia o Eslovaquia. También España cuenta con una ratio elevada, por encima del valor medio de la UE, aunque no de la eurozona, y muy semejante a Italia.

Gráfico 12 – Evolución de la imposición indirecta en la UE y en España. 2009-2021. En porcentaje del PIB



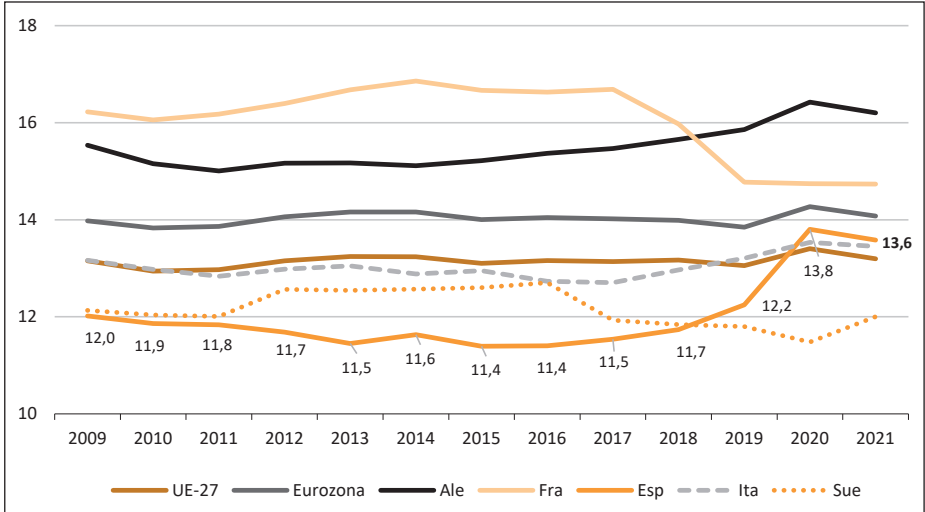
Fuente: European Commission (2022a, 2022b).

Gráfico 13 – Cotizaciones sociales en la UE. 2021. En porcentaje del PIB



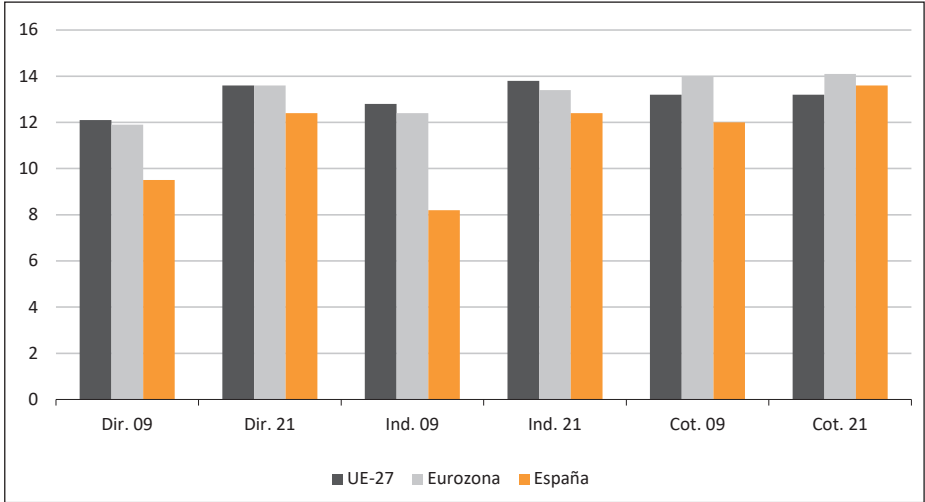
Fuente: European Commission (2022a, 2022b).

Gráfico 14 – Evolución de las cotizaciones sociales en la UE y en España. 2009-2021. En porcentaje del PIB



Fuente: European Commission (2022a, 2022b).

Gráfico 15 – Estructura de la imposición en la UE y en España en 2009 y 2021. En porcentaje del PIB



Fuente: European Commission (2022a, 2022b).

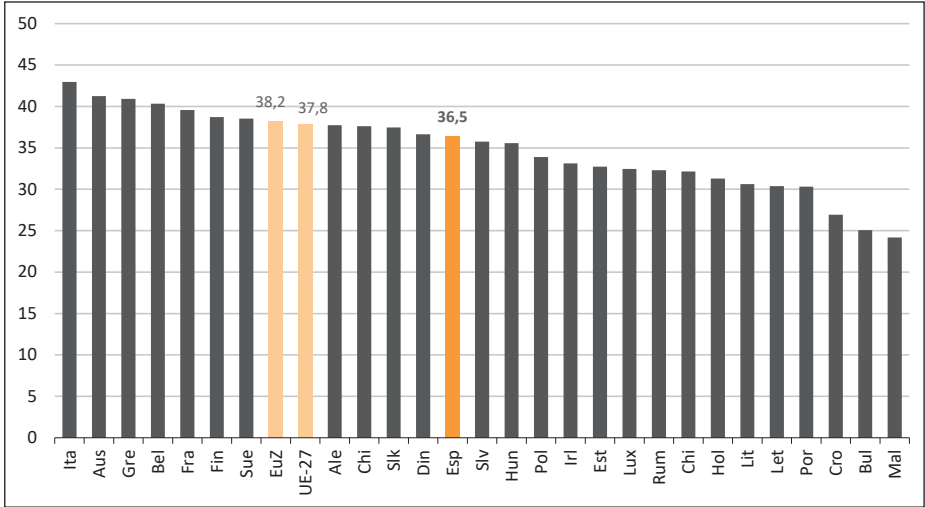
Respecto a la evolución a lo largo de la última década (gráfico 14), los datos muestran una cierta estabilidad, con algunos movimientos a la baja, como ocurre en el caso de Francia, y otros al alza, como en Alemania o España, país en el que se produjo una elevación significativa entre 2018 y 2020.

En el gráfico 15 se ofrece una comparación básica entre los tipos de impuestos en España y en los valores medios de la Unión Europea y la eurozona. No hay grandes diferencias entre los datos de 2009 y los de 2021 de la UE y de la eurozona. En el caso de España, se puede comprobar el proceso de convergencia respecto a las medias comunitarias. Había pocas diferencias en 2009 en la ratio de cotizaciones sociales respecto al PIB (apenas 2 puntos), pero, aun así, se puede comprobar un mayor acercamiento a los valores medios de la Unión, incluso sobrepasando al dato de la UE-27 (13,6% frente a 13,2%). Las diferencias eran mayores en términos de impuestos directos e indirectos. En el primer caso, una diferencia de casi 2 puntos y medio en imposición directa en 2009, que se reducen a 1,2 puntos en 2021. En el caso de la indirecta, la distancia era mayor; 4,2 puntos en 2009, por apenas un punto en 2021.

Como hemos visto, la situación es diferente cuando nos fijamos en nuestra posición relativa en el *ranking* de países. En cotizaciones/PIB España ocupa la séptima plaza, mientras que, como se adelantaba, es la decimosegunda en impuestos directos y la decimonovena en indirectos.

Una información complementaria se ofrece en el gráfico 16, que recoge los datos sobre los tipos implícitos sobre el trabajo. Como se explica en la publicación periódica *Taxation Trends* (European Commission, 2022a: 42-45), el tipo implícito sobre el trabajo contempla la relación entre la recaudación por rentas de trabajo y la información de la Contabilidad Nacional de las rentas del trabajo generadas en cada año. Como se comprueba en el gráfico, los tipos implícitos sobre el trabajo son elevados, lo que resulta consistente con la información anterior sobre el peso de los impuestos sobre el trabajo en la recaudación de los países de la UE. Por otra parte, los indicadores de España, junto con Grecia, Portugal y algunos países del este de Europa (como Polonia o Eslovaquia), han aumentado a lo largo de la última década, según se desprende de la información suministrada por la Dirección General de Impuestos y Aduanas de la UE.

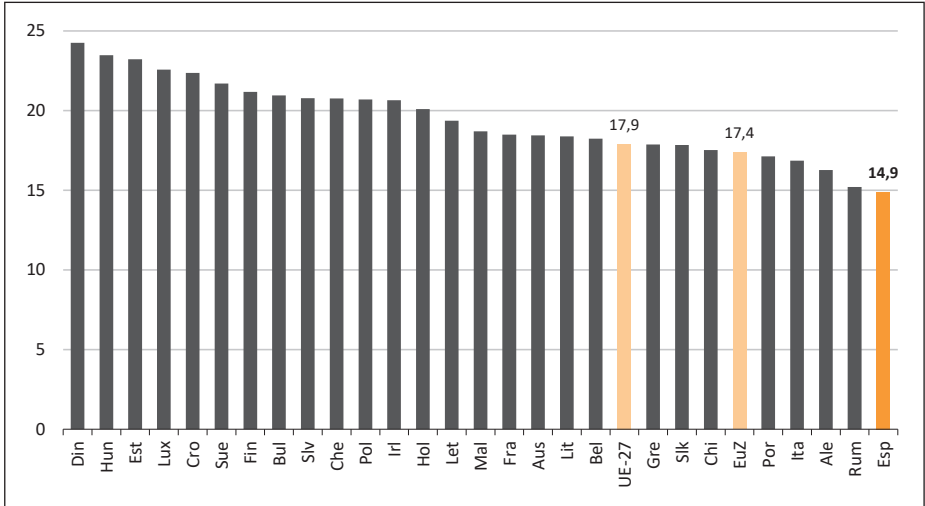
Gráfico 16 – Tipos implícitos sobre el trabajo en la UE. 2021. En porcentaje



Fuente: European Commission (2022a, 2022b).

En el gráfico 17 se recoge la información correspondiente a los tipos implícitos sobre el consumo, que se obtienen mediante la comparación entre la recaudación de impuestos sobre el consumo y los datos de Contabilidad Nacional del consumo de cada país.

Gráfico 17 – Tipos implícitos sobre el consumo en la UE. 2021. En porcentaje



Fuente: European Commission (2022a, 2022b).

Podemos comprobar que, en este caso, los tipos implícitos son sensiblemente inferiores a los correspondientes a las rentas de trabajo. Así, mientras que en el caso de las rentas de trabajo el tipo implícito de la UE-27 era del 37,8%, el referido al consumo, en el mismo año, era del 17,9%. Los países con tipos implícitos más elevados eran los nórdicos y la mayor parte de los países del este. Por el contrario, los miembros más grandes de la Unión tenían tipos implícitos más bajos y, entre ellos, España, en 2021, era el país de la UE-27 con el tipo implícito sobre el consumo más bajo.

3.2. Un sistema fiscal europeo y descentralizado. Notas sobre la conexión con Europa y la financiación autonómica

El proceso de integración europeo y la creciente globalización de la economía han puesto de manifiesto las limitaciones de los sistemas tributarios tradicionales. La armonización de la fiscalidad europea, especialmente en los ámbitos del IVA y, cada vez más, de la imposición societaria, son muestra de la creciente dependencia de las instituciones tributarias respecto a las decisiones tomadas en el exterior de cada país.

A lo largo del tiempo, el proceso de armonización fiscal se ha concentrado en la imposición indirecta, es decir, el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), los impuestos especiales de fabricación (IIEE), el Impuesto sobre las Primas de Seguros y algunos tributos relacionados con el medio ambiente. El énfasis del proceso armonizador sobre la imposición indirecta se justifica por el objetivo nuclear de la Unión Europea de asegurar el buen funcionamiento del mercado único europeo²². Por lo tanto, el margen de maniobra de los Gobiernos nacionales en cuanto a la reforma de la imposición indirecta se encuentra claramente limitado por las normas de armonización comunitarias.

El Tratado de Funcionamiento de la Unión no se refiere expresamente a la armonización de la imposición directa, pero, de algún modo, también alude de forma indirecta a la necesaria convergencia de los impuestos directos, al disponer que deben aproximarse las disposiciones de los Estados miembros que afecten al funcionamiento del Mercado Interior o que puedan generar distorsiones en la competencia²³. En esa dirección, deben

²² El artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de Unión Europea expresa la finalidad del esfuerzo armonizador de la imposición indirecta: "El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia".

²³ Mención recogida en el apartado 1 del artículo 114 del TFUE.

mencionarse, entre otras disposiciones, las directivas sobre el régimen fiscal común aplicable a las fusiones o las destinadas a combatir los comportamientos fraudulentos y elusores de los agentes económicos (ATAD)²⁴.

El proceso de globalización ha implicado, además, un creciente interés por la convergencia de los diversos sistemas tributarios en todos los países, como muestra la preocupación de la OCDE por facilitar una tributación justa y eficaz en el contexto internacional. Tal es el caso de los pilares I y II que proceden del Acuerdo OCDE-G20²⁵.

En suma, conviene no olvidar que, en el momento actual, no se puede llevar a cabo un proceso de reforma fiscal si no se tienen en cuenta los acuerdos y reglas de comportamiento tomados en el ámbito internacional, especialmente, en el período más reciente, respecto al Impuesto de Sociedades.

Por otro lado, desde una perspectiva interna, los procesos de reforma de los impuestos que integran el sistema tributario también vienen condicionados por el reparto de competencias entre los distintos niveles de gobierno que existen en España. Teniendo en cuenta la importante participación de las comunidades autónomas en las diversas figuras tributarias, no sólo en términos estrictamente económicos, de nuevo hay que decir que, como ha señalado la AIReF, es preciso contar con las comunidades autónomas para poner en marcha cualquier reforma tributaria²⁶.

3.3. La financiación extraordinaria y la necesaria consolidación

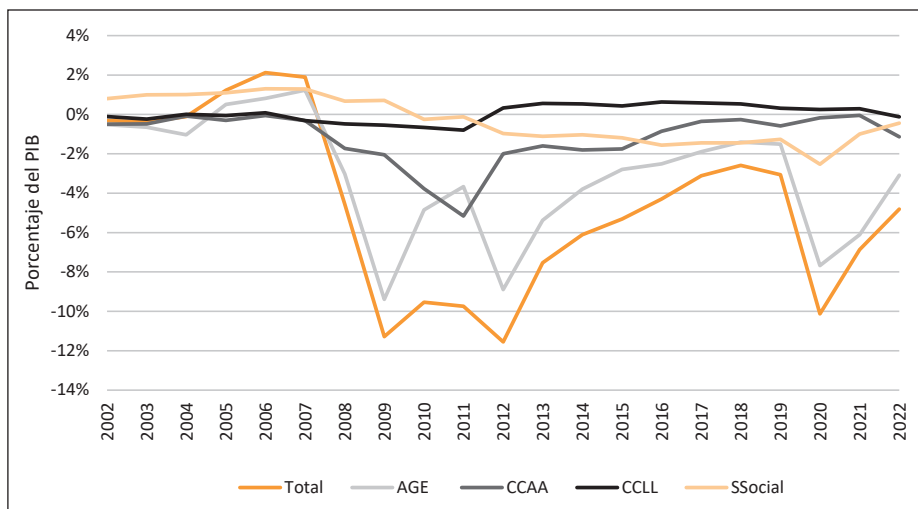
Antes de hablar de reformas tributarias, no obstante, es necesario tener en cuenta las cuestiones relacionadas con el déficit y endeudamiento de nuestras Administraciones Públicas. El creciente endeudamiento del sector público español viene de lejos y pone de manifiesto los problemas de insuficiencia del sistema tributario, es decir, la capacidad de financiar adecuadamente las necesidades de gastos públicos a partir de los ingresos ordinarios.

El gráfico 18 recoge la evolución del déficit de las Administraciones Públicas en España entre 2006 y 2022, medido con relación al PIB. El saldo sólo fue positivo en 2006 y 2007, al final del período de expansión y de la burbuja inmobiliaria previos a la crisis de 2008. A partir de entonces, el déficit es la norma, alcanzando los máximos valores en 2009 y 2012 (en torno

²⁴ *Anti-Avoidance Tax Directives*. Cfr. CPE-LBRT (2022), pp. 355-356.

²⁵ Cfr. CPE-LBRT (2022), pp. 353-360.

²⁶ La capacidad normativa de las comunidades sobre elementos de algunos tributos se extiende a los tributos cedidos tradicionales y el IRPF. Por otra parte, la afirmación recogida en el texto es la que justificó la invitación a las comunidades autónomas para que participaran en el proceso de elaboración del *Libro Blanco de la Reforma Tributaria*, como efectivamente hicieron.

Gráfico 18 – Saldos presupuestarios de las Administraciones Públicas en España. 2006-2022. En porcentaje del PIB

Fuente: Elaboración propia a partir de IGAE (2023a).

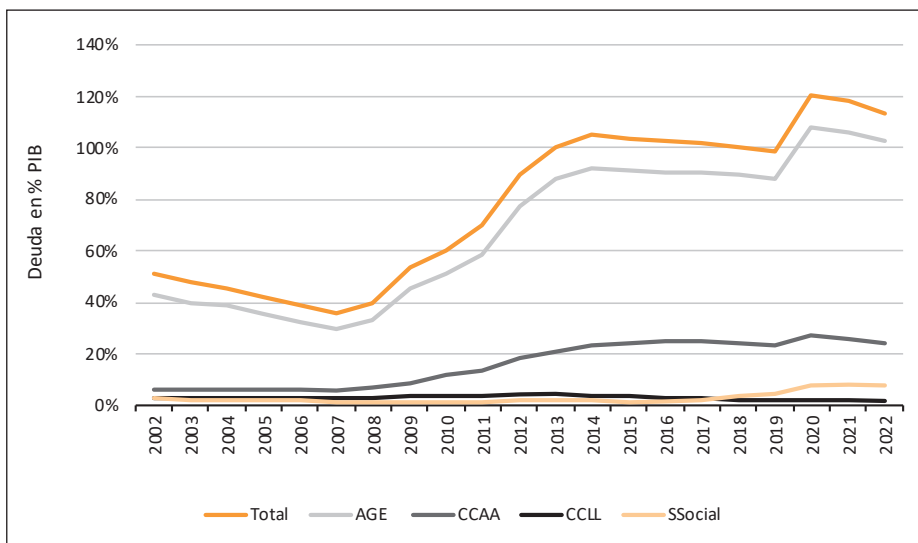
a 11,5% del PIB), los primeros años de la crisis, en los que las prestaciones de garantía de ingresos debieron crecer para afrontar la situación creada por la crisis y el enorme aumento de las cifras de paro.

Como es bien sabido, la crisis de la COVID-19 es la causante del nuevo y fuerte repunte del déficit en 2020 (hasta el 10,13% del PIB), por el compromiso de dar respuesta –en línea con los Gobiernos de nuestro espacio de referencia– a las necesidades de todo tipo, especialmente sanitarias, generadas por la crisis y sus efectos económicos sobrevenidos. Los procesos de recuperación económica a mediados de la década anterior y tras la pandemia, además de la ayuda procedente del programa Next Generation EU, explican la recuperación de los saldos, aunque, en la mayor parte del período contemplado, las cifras de déficit del sector público español se situaron por encima del 3%, límite establecido por los acuerdos de Maastricht. Además, el componente estructural del déficit ha tendido a aumentar a lo largo de los últimos años²⁷.

²⁷ Como es bien sabido, los límites establecidos en el Pacto de Estabilidad y Crecimiento fueron suspendidos por las instituciones europeas para poder hacer frente a los graves efectos económicos generados por la pandemia en 2020. A partir de la idea de que la crisis tendría un carácter temporal y que debían utilizarse todos los instrumentos necesarios para controlar sus efectos, la UE aprobó por primera vez la llamada “cláusula de salvaguarda” prevista para hacer frente a las situaciones económicas excepcionales producidas en los países de la Unión Europea. En consecuencia, se permitía que los Gobiernos de los países de la UE pudieran hacer uso de todos los recursos necesario para afrontar la emergencia.

El predominio claro de los déficits pone de manifiesto, por un lado, las limitaciones de los ingresos ordinarios para atender los gastos públicos; por otro, como queda reflejado en el gráfico 19, se observa el aumento del endeudamiento público entre 2008 y 2014 y, tras un período de estabilidad, el nuevo incremento producido en 2020²⁸.

Gráfico 19 – Deuda bruta de las Administraciones Públicas en España. 2006-2022. En porcentaje del PIB



Fuente: Elaboración propia a partir de Banco de España (2023).

En todo caso, desde el año 2010, el límite establecido por las reglas de Maastricht (60% del PIB) se vio claramente superado y, desde al menos 2013, la ratio se situó en el entorno del 100% del PIB, e incluso en el 120% en el año de la pandemia. Aunque en un gran número de países de la UE el déficit creció desde la crisis de 2008 –y en 2022 el valor medio de la UE-27 se elevaba al 84% del PIB–, la superación de la barrera del 100% del PIB sólo afectó a los países mediterráneos (Grecia, Italia, España, Portugal y Francia) y a Bélgica, lo que puede implicar un serio *handicap* en el caso de

²⁸ Un problema especial asociado al endeudamiento público, como se apuntaba anteriormente, es el crecimiento que se observa del endeudamiento de las comunidades autónomas (más de 300.000 M€ y una cuantía cercana al 25% de la deuda total de las Administraciones Públicas con relación al PIB) y en el de la Seguridad Social (8% de la deuda total respecto al PIB, es decir, más de 100.000 M€). Conviene recordar, además, que la deuda de algunas comunidades se canaliza a través del Estado, como consecuencia de los instrumentos empleados desde 2012 para aliviar los compromisos de las comunidades con proveedores y otros acreedores. En 2022, las comunidades de Cataluña, Valencia y Murcia tenían alrededor del 85% de su deuda total en manos de la Administración central.

recuperación de las reglas de Maastricht, una vez transcurrido el período de suspensión de estas a raíz de la pandemia.

La importancia de las ratios mencionadas justifica la creciente preocupación, en España y en Europa, por la cuantía de las cifras de déficit y deuda, la conveniencia de plantear un proceso progresivo de consolidación de las variables financieras del sector público y de poner en marcha dicho proceso²⁹. Se trata, en cualquier caso, de un argumento adicional a favor de una posible reforma del sistema tributario.

3.4. El Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria: una apuesta para el futuro

Uno de los hitos contemplados en el Componente 28 del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, aprobado en 2021, preveía la elaboración de un Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria, para cuya redacción la Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 12 de abril de 2021 creaba un Comité de Personas Expertas. Según la misma resolución, “el sistema tributario español requiere una reforma que, adecuándolo a la realidad económica del siglo XXI, permita hacerlo más equitativo, progresivo y justo”. También se señalaba que “se trata de sentar las bases para una reforma tributaria estructural a medio y largo plazo que modernice y aumente la eficiencia del sistema tributario de nuestro país”.

La tarea encomendada al Comité se concretaba en un doble objetivo: un diagnóstico general del sistema tributario y la elaboración de una serie de propuestas en áreas específicas: la imposición medioambiental, el Impuesto de Sociedades, la tributación de la economía digitalizada, la fiscalidad de las actividades económicas emergentes y la armonización de la tributación patrimonial. En relación con el diagnóstico general, la resolución citada pedía al Comité efectuar un “análisis en profundidad y coherente del sistema en su conjunto que facilite su modernización y adaptación al contexto actual”. Por otro lado, la Resolución proponía preparar un informe que sirviera como “fundamento de una reforma del sistema tributario para garantizar su sostenibilidad, reducir el déficit estructural y financiar el Estado de bienestar”.

Tras varios meses de trabajo, en el que se analizaron las propuestas y sugerencias recibidas de las comunidades autónomas y de diferentes actores relevantes de la sociedad civil (para lo que se abrieron los correspondientes

²⁹ Según recogían los medios de comunicación el pasado 25 de mayo, las autoridades de la Comisión Europea reclamaban a los países europeos “retirar las medidas extraordinarias y genéricas puestas en marcha por la subida de los precios energéticos”, o, más concretamente a España, “que empiece a quitar las ayudas menos focalizadas y que los ahorros se destinen a reducir el déficit público”. La cuantía estimada por Bruselas ascendía a 8.000 M€.

espacios de consulta), el Comité presentó su propuesta a principios de marzo de 2023³⁰.

El alcance de la reforma

Los objetivos esenciales del *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, como se mencionaba, se centraban en ofrecer una propuesta de reforma estructural a medio y largo plazo del sistema tributario español, para adaptarlo a la realidad del siglo XXI, que analizase el sistema en su conjunto, facilitando la coherencia interna de sus figuras, y garantizase su sostenibilidad, la reducción del déficit estructural y la financiación del Estado de bienestar.

No obstante, la petición de prestar una especial atención a algunas áreas específicas planteaba dudas sobre la extensión y profundidad del trabajo a realizar, que el Comité se vio obligado a interpretar, para ordenar y poner en marcha el trabajo. En ese sentido, se tomó la decisión de realizar un diagnóstico general del sistema tributario que incluyese una consideración especial de los grandes impuestos recaudatorios (IRPF e IVA) y de las cuestiones relacionadas con el fraude y la gestión de los tributos. Y, con la finalidad de diferenciar la parte inicial del diagnóstico de la destinada a las áreas específicas, para las que solicitaban propuestas concretas, se decidió, respecto al ámbito más general, hacer “recomendaciones de cambios” en lugar de propuestas.

Las propuestas del Comité parten de una primera reflexión sobre la reforma tributaria, que –como ya hemos indicado– es la estrecha conexión que mantienen los impuestos con los gastos públicos que se han de financiar. En realidad, los tributos se justifican básicamente por la necesidad de financiar los servicios y prestaciones públicos, de acuerdo con las decisiones tomadas en los parlamentos de los sistemas democráticos³¹.

No es necesario insistir en la necesidad de dar respuesta a las demandas de la ciudadanía (manifestadas a través de diversas vías, para extender derechos, aumentar los recursos destinados a cubrir las necesidades de gastos o mejorar la calidad de servicios y prestaciones) para resaltar la vinculación del diseño y la reforma de los sistemas tributarios con la calidad de las democracias y del Estado de bienestar. En general, en la UE-27 los países con un mayor nivel de ingresos públicos suelen tener un mayor desarrollo de los sistemas de bienestar: servicios de asistencia sanitaria y de salud pública con amplios medios e instrumentos de atención y prevención de enfermedades; sistemas educativos eficaces, con buenos resultados en

³⁰ El texto del Libro Blanco puede consultarse en CPE-LBRT (2022).

³¹ Así se expresa con claridad en las primeras páginas del Informe Mirrlees: “Los Estados modernos no podrían existir sin sistemas impositivos que recauden grandes cantidades de ingresos para sufragar los servicios públicos” (2010: 1).

las evaluaciones internacionales tipo PISA; *stocks* de viviendas sociales en manos de los Gobiernos municipales que estos pueden utilizar para proteger a los colectivos más vulnerables; relevancia de los sistemas de cuidados y atención a la dependencia, especialmente de las personas de mayor edad; o, entre otros muchos, instrumentos de garantía de ingresos eficaces y convenientemente evaluados.

En todo caso, como se defiende en el Libro Blanco, el objetivo de las mejores reformas no es proponer sectores públicos “grandes” sino, más bien, Administraciones “fuertes”, en el sentido de su capacidad y agilidad para adaptarse a las nuevas situaciones y responder adecuadamente a las demandas ciudadanas.

No hay que olvidar, sin embargo, que los sistemas tributarios existentes en todos los países no suelen ser sistemas “integrados y coherentes”. Como señalaba Julio Viñuela (2013), “los sistemas impositivos en el mundo real no son el resultado de un diseño ordenado e integral, sino de decisiones adoptadas por los gobiernos en momentos y circunstancias distintas para resolver problemas específicos, sin tomar en consideración los efectos que los cambios en una parte del sistema tienen sobre el conjunto”. En realidad, las propuestas de reformas no son sino esfuerzos para intentar poner orden en los sistemas tributarios existentes en función de un conjunto de principios básicos a los que tales sistemas deberían adaptarse³². La conjunción entre las perspectivas técnica y política no es fácil, en gran medida porque los objetivos y condicionantes de ambas no son los mismos.

El profesor Fuentes Quintana, hace casi 50 años, se refería a estos problemas en un artículo titulado “La ideología de la reforma tributaria silenciosa” dedicado a la memoria de Flores de Lemus, en el que señalaba que ese tipo de reforma era, sobre todo, “un método, un procedimiento para reformar y no un conjunto sugerido de reformas técnicas” (1976: 289). De ahí que en las propuestas del Libro Blanco se insistiera en la necesidad de su implantación –si así se decidiese por el Ejecutivo– con arreglo a principios de gradualidad y prudencia (especialmente en el contexto de situaciones de emergencia económica y social acumuladas en que se formularon).

Contenidos del diagnóstico del Libro Blanco

Como se avanzaba anteriormente, el Libro Blanco consagra su primer capítulo a explicar las características de la situación del sector público español, los retos que debe afrontar, los objetivos de la reforma y su diseño, así como el análisis de las bases de la recaudación, es decir, el IRPF, el IVA y la lucha contra el fraude.

³² La referencia obligada en este punto es el libro del profesor Neumark (1970), traducido y editado por el IEF en 1994.

Ya hemos explicado en una sección anterior los rasgos del sector público, tanto en su vertiente de gastos, como, sobre todo, en la de ingresos. Los retos principales que se presentan en el momento actual, relacionados con las consecuencias de la pandemia y la crisis posterior, tienen que ver con las limitaciones y carencias de algunos servicios, como la propia sanidad, y las intensas demandas de más y mejores servicios públicos, así como la necesidad de limitar el endeudamiento público y el déficit estructural. Otros importantes retos son el de intentar frenar el crecimiento de la desigualdad de los ingresos (personal, intergeneracional y de género), y, de forma más específica, los de afrontar de manera decidida las consecuencias más negativas de la globalización, aprovechar los cambios tecnológicos, incorporar el problema del cambio climático y el medio ambiente en el sistema tributario, y la adaptación de intervención pública ante el proceso de envejecimiento de la población.

Se trata, sin duda, de cuestiones que van más allá del ámbito tributario y que exigen reformas múltiples, especialmente en el campo de la regulación, pero que deben ser contempladas por el sistema impositivo y que justifican los principios impositivos que deben presidir cualquier proceso de reformas: la suficiencia de recursos, es decir, la disponibilidad de ingresos para atender adecuadamente las necesidades de gastos; la equidad, para poner coto a los problemas de desigualdad y asegurar un trato adecuado de los poderes públicos a los diversos colectivos; y, en esa dirección, defender la aplicación del principio de capacidad de pago y progresividad, como expresa el artículo 31.1 de la Constitución. Otros principios a tener en cuenta son el de neutralidad (evitar los excesos de intervenciones sesgadas por parte de los decisores políticos); flexibilidad (facilitar la acción compensadora del sector público en momentos de desequilibrios), sencillez (para evitar los costes de cumplimiento de las obligaciones fiscales), o, en lista incompleta, practicabilidad (el más conectado con las preocupaciones antes expuestas sobre la coherencia de las mejores técnicas y la viabilidad de su implementación por razones de orden político).

Respecto al diseño de las reformas, el Libro Blanco advierte de la necesidad de consolidar la recuperación económica tras la pandemia de la COVID-19 y las consecuencias de la invasión de Ucrania antes de poner en marcha las reformas. En todo caso, se recomienda la evaluación cuidadosa de los gastos a financiar, una razonada programación previa a la aplicación de las reformas y su implementación gradual. Por otro lado, se insiste en no perder de vista el vector territorial, es decir, el proceso de integración en el marco internacional y la mejora y adaptación de la descentralización del Estado. Respecto a las dudas o los temores asociados a los cambios, el Comité recuerda lo que sostenía el Informe Mirrlees (2010): “el cambio genera costes, pero también los genera mantener un sistema inadecuadamente diseñado”.

En apartados adicionales del Libro Blanco, se defiende, como criterio general, la necesidad de ampliar las bases de los diversos tributos para conseguir una mayor recaudación. Los excesos de exoneraciones, minoraciones impositivas o beneficios fiscales³³ deterioran gravemente el funcionamiento del sistema para obtener los ingresos necesarios. El profesor Rosen advertía que la reforma tributaria de 1986 en Estados Unidos había apostado por “limpiar” las bases impositivas, suprimiendo la mayor parte de los privilegios fiscales existentes. Sin embargo, pocos años después los gastos fiscales se habían recuperado, seguramente porque introducir tratamientos especiales en favor de algún colectivo resulta más fácil en el marco complejo de una ley presupuestaria.

En todo caso, un proceso serio de reforma exige acabar con los gastos tributarios ineficientes e inequitativos, así como reducir el desfase con la UE en la recaudación de los grandes tributos, como ocurre especialmente en el IVA.

El IVA es un impuesto regresivo en términos de renta. Aunque los tipos reducidos corrigen un poco esa regresividad, no la solucionan. No deja de ser llamativo que España ocupe el último lugar en la UE-27 en cuanto a los tipos implícitos sobre el consumo, incluso a pesar del crecimiento de la recaudación de esos tributos. La aplicación de tipos reducidos en el IVA beneficia a todos los consumidores, y se ha estimado que el 55% de los beneficios fiscales asociados a los tipos reducidos se concentran en las dos decilas superiores de la distribución de la renta en el caso español.

En realidad, el IVA es un impuesto esencialmente recaudatorio y, para atender mejor las políticas sociales, sería conveniente ampliar las bases para incrementar la recaudación. Aproximarnos a un modelo de IVA más moderno, que propone el establecimiento de un único tipo impositivo, inferior al tipo estándar actual, podría tener ventajas, siempre que se pudiera implementar de manera gradual y con los necesarios mecanismos de compensación para los sectores y colectivos afectados por los cambios, tal vez a través del impuesto sobre la renta.

Los análisis de los efectos redistributivos de los impuestos muestran de manera contundente que el único impuesto del sistema tributario español progresivo y con capacidad redistributiva es el IRPF (López Laborda et al., 2023). En consecuencia, además de las políticas de gastos con efectos correctores de la desigualdad o de la excesiva concentración de la riqueza y la pobreza, el IRPF puede jugar un papel complementario en este ámbito. En ese sentido, el Libro Blanco propone, además de la limitación de los beneficios fiscales y ajustar las tarifas actuales, extender las deducciones

³³ El profesor Fuentes también decía que “Siempre hay un motivo para crear un incentivo fiscal y nunca lo hay para suprimirlo”.

reembolsables actuales al colectivo de trabajadores con bajos salarios, especialmente a los que se sitúan por debajo del umbral de la pobreza³⁴, o a los hijos de las familias en situación de pobreza.

También se recomienda desde el Libro Blanco mejorar la eficiencia y neutralidad de los grandes impuestos, generalizar la estimación directa en el IRPF³⁵ y someter a una evaluación permanente, controlada y efectiva a los beneficios fiscales que se mantienen en dicho impuesto. En relación con los comportamientos fraudulentos, el Libro Blanco resume, de forma clara, los efectos perniciosos que genera: “El fraude y la elusión fiscal reducen los recursos para la financiación de las políticas públicas, generan un efecto redistributivo negativo y un sentimiento de agravio comparativo entre los que cumplen con sus obligaciones, implican competencia desleal, incentivan una deficiente asignación de recursos y la deslegitimación de las instituciones” (CPE-LBRT, 2022, p. 194).

Y, tomando como punto de referencia la Ley 11/2012 de prevención y lucha contra el fraude fiscal, el Libro Blanco recomienda, entre otros aspectos, la medición rigurosa, sistemática y periódica del fraude y la elusión; la creación de una unidad permanente de análisis del cumplimiento tributario (en línea con la propuesta de la citada Ley 11/2021); el reforzamiento de los recursos humanos y materiales de la Administración Tributaria; las necesarias mejoras de las estrategias de información, comunicación y educación tributaria y, en general, de la relación de la Administración Tributaria con los contribuyentes; la intensificación de las medidas destinadas a limitar la litigiosidad tributaria y los plazos de resolución de controversias; o el reforzamiento de la estrategia y actuación coordinada de la AEAT con las Agencias tributarias autonómicas.

Los temas específicos

Como se explicaba en la introducción del Libro Blanco, la Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda, además del diagnóstico general que acabamos de comentar, proponía al Comité una serie de temas específicos, de evidente actualidad, para que fueran objeto de análisis pormenorizado y de propuestas concretas de reformas, que se resumen a continuación.

³⁴ Ver, especialmente, el sistema estadounidense del EITC, y, en esa línea, el trabajo de Paniagua (2015) sobre los “in work benefits”.

³⁵ El sistema de *estimación directa* es una forma de declarar el impuesto personal sobre la renta a partir de los ingresos anuales reales del sujeto pasivo, es decir, la base imponible del impuesto se determina por la diferencia entre sus ingresos totales y los gastos que pueda deducirse. La estimación directa puede ser normal o simplificada (esta última, destinada a facilitar el pago del impuesto a los colectivos con especiales dificultades para el registro de sus operaciones). Por su parte, en el caso de la estimación objetiva (o por módulos), el rendimiento y la base imponible se determinan en función de signos, índices o módulos, que pueden no guardar una relación clara con los rendimientos efectivos del declarante.

A) La imposición medioambiental

Una de las características distintivas del sistema fiscal español es el reducido peso de los impuestos medioambientales y su compleja y asistemática regulación actual. Desde principios del siglo XXI, diversas instituciones internacionales, comisiones de expertos y múltiples estudios académicos han reiterado la necesidad de resolver las deficiencias cuantitativas y cualitativas en el uso de estas figuras impositivas en España. No obstante, la fiscalidad medioambiental española ha permanecido ajena a la importancia del problema y a los desarrollos observados en otros Estados del entorno (UE-27), así como a la preocupante evolución de los problemas medioambientales en diversas áreas.

Los tributos medioambientales se conciben como instrumentos orientados a hacer efectivo el principio de que “quien contamina, paga” (artículo 192 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea) y, al incorporar la variable medioambiental en los precios de bienes y servicios, facilitan el funcionamiento de los mercados, haciendo posible una toma de decisiones más eficiente por parte de los agentes económicos.

En el Libro Blanco se insiste en la necesidad de incorporar la imposición medioambiental en el sistema español como un instrumento esencial para conseguir el cumplimiento de los compromisos asumidos por el Estado español, y casi siempre retrasados en su aplicación. Como se expresaba en dicho documento, el cumplimiento de los objetivos medioambientales es “un reto para la humanidad y un compromiso para España”, singularmente grave, ante los grandes retrasos del país respecto a los compromisos asumidos³⁶.

Es preciso estudiar, en el contexto de las políticas medioambientales, quiénes son los responsables de los daños ambientales, dónde y cuándo realizan sus actividades generadoras de externalidades y cómo deben limitarse o corregirse los efectos causados. En esa dirección, el Libro Blanco ofrece un completo trabajo sobre las alternativas disponibles de imposición ambiental, con un conjunto de simulaciones y análisis sobre los efectos esperables y, en su caso, las compensaciones requeridas en favor de los colectivos y sectores perjudicados.

No obstante, el cumplimiento de los compromisos y la apuesta para asegurar una transición justa a través del desarrollo de instrumentos tributarios hace imprescindible una adecuada programación, el gradualismo en su aplicación, la necesidad de compensar a los colectivos perjudicados

³⁶ En las páginas 225 y 226 del Libro Blanco se recoge la Tabla II.1 destinada a especificar los “Compromisos medioambientales de España y su situación actual”. En ella se pueden comprobar los incumplimientos mencionados en el texto.

por los cambios en la imposición, así como la garantía de protección de la competitividad en los sectores afectados.

Las propuestas recogidas en el Libro Blanco (que se resumen en el cuadro 1) se refieren a cuatro ámbitos principales de actuación:

Cuadro 1 – Propuestas del Libro Blanco para una reforma fiscal medioambiental

OBJETIVO 1: FAVORECER LA ELECTRIFICACIÓN SOSTENIBLE
<i>Propuesta 1:</i> Supresión del Impuesto sobre el valor de la producción eléctrica.
<i>Propuesta 2:</i> Medidas para mejorar el diseño y la efectividad de impuestos autonómicos con efectos sobre el sector eléctrico.
<i>Propuesta 3:</i> Modificaciones en el Impuesto Especial sobre la Electricidad para promover la electrificación y la eficiencia energética.
OBJETIVO 2: MEDIDAS DIRIGIDAS A FOMENTAR UN MODELO DE MOVILIDAD COMPATIBLE CON LOS OBJETIVOS DE LA TRANSICIÓN ECOLÓGICA
<i>Propuesta 4:</i> Tributación de combustibles de aviación, marítimos y agrarios.
<i>Propuesta 5:</i> Igualación de la fiscalidad de diésel y gasolina de automoción.
<i>Propuesta 6:</i> Aumento general de la fiscalidad de hidrocarburos.
<i>Propuesta 7:</i> Modificación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte para favorecer una flota de vehículos sostenible.
<i>Propuesta 8:</i> Configurar el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica para penalizar a las tecnologías más contaminantes.
<i>Propuesta 9:</i> Creación de un tributo municipal sobre la congestión en determinadas ciudades.
<i>Propuesta 10:</i> Consideración de mecanismos tributarios para el pago por uso de determinadas infraestructuras viarias.
<i>Propuesta 11:</i> Creación de un impuesto sobre los billetes de avión.
OBJETIVO 3: MEDIDAS QUE CONTRIBUYEN A LOS OBJETIVOS DE LA ECONOMÍA CIRCULAR
<i>Propuesta 12:</i> Intensificación y extensión de los tributos de la Ley de Residuos y Suelos Contaminados.
<i>Propuesta 13:</i> Reformulación de la tributación municipal de residuos para vincularla al sistema de pagos por generación.
<i>Propuesta 14:</i> Creación de un impuesto sobre extracción de áridos.
<i>Propuesta 15:</i> Creación de un impuesto sobre fertilizantes nitrogenados.
<i>Propuesta 16:</i> Extender y armonizar la fiscalidad sobre ciertas emisiones de grandes instalaciones industriales y ganaderas.
OBJETIVO 4: MEDIDAS PARA LA INCORPORACIÓN DE COSTES MEDIOAMBIENTALES ASOCIADOS AL USO DEL AGUA
<i>Propuesta 17:</i> Introducción de medidas de coordinación y cooperación para mejorar el diseño y efectividad de los impuestos autonómicos sobre los daños medioambientales a las aguas.
<i>Propuesta 18:</i> Reforma de los tributos asociados a cobertura de costes de infraestructuras hidráulicas.
<i>Propuesta 19:</i> Creación de un tributo sobre la extracción de recursos hídricos.

Fuente: Elaboración propia a partir de CPE-LBRT (2022).

- El primero, asegurar una *electrificación sostenible* mediante una serie de medidas destinadas a ordenar la tributación en el sector de la energía eléctrica y garantizar al máximo la eficiencia energética, incluyendo algunas reflexiones sobre la energía de origen nuclear. Es obvio que la guerra de Ucrania y las sanciones aplicadas por la UE contra Rusia y su suministro de materias primas generaron claras repercusiones sobre los precios, lo que ha impedido poner en marcha algunas de las propuestas planteadas.

- Un segundo conjunto de medidas se dirige a fomentar un *sistema de movilidad compatible con los objetivos de la transición ecológica*. La finalidad, en este caso, es conseguir un modelo de movilidad más eficiente a través de la aplicación de diversas figuras tributarias que afectan a los combustibles empleados en las distintas modalidades de transporte, la revisión de los impuestos que afectan en la actualidad al transporte, así como invitar a la reflexión sobre el uso de los vehículos, la congestión urbana y las infraestructuras viarias.

- El tercer ámbito objeto de especial atención se refiere al *desarrollo de la economía circular*, un nuevo modelo de producción y consumo alternativo al predominante en nuestras sociedades, que implica una utilización más racional de los recursos disponibles y una estrategia que pretende minorar el empleo descontrolado de los bienes y servicios y el despilfarro. Como se recoge en el cuadro 1, las propuestas incluyen diversas medidas que afectan a la gestión de los residuos, el tratamiento de suelos contaminados y la extracción de áridos, la imposición sobre fertilizantes o las emisiones de grandes instalaciones industriales y ganaderas.

- El cuarto y último campo de actuación alude a los problemas relacionados con la *gestión del uso del agua*, la incorporación de costes medioambientales asociados a los limitados recursos hídricos de España, con la formulación de algunas propuestas orientadas a mejorar el consumo del agua, revisar y coordinar los vigentes impuestos autonómicos y regular adecuadamente las infraestructuras hidráulicas y la extracción de recursos hídricos.

B) *La imposición societaria*

El segundo objeto de análisis específico es el Impuesto de Sociedades, que grava los beneficios de las empresas, una figura complementaria de la imposición personal. Aunque este impuesto, tanto en España como en la práctica totalidad de los países europeos, no tiene la capacidad recaudatoria del IRPF o el IVA, es una pieza importante de cualquier sistema tributario actual, a pesar de las dificultades generadas desde la extensión de la globalización económica. En realidad, como se señala en el Libro Blanco, ningún Estado de nuestro entorno tiene libertad para regular de manera integral la

imposición societaria sin tener en cuenta los acuerdos de tributación internacional que libremente ha suscrito. En consecuencia, el futuro del Impuesto de Sociedades está estrechamente vinculado al Derecho de la Unión Europea, así como a las iniciativas y a las propuestas de coordinación internacional que en estos momentos se están discutiendo en la UE o en foros como el de la OCDE-G20.

Más allá de la caída de la recaudación que tuvo lugar a partir de la crisis económica de 2008, el mantenimiento de esta figura debe hacer frente a algunos retos relevantes: por un lado, la heterogeneidad de las empresas españolas, en términos de dimensión y de capacidad económica; por otro, desde una perspectiva tributaria, su uso, con excesiva frecuencia, como instrumento de elusión; y, en general, los problemas de eficiencia y crecimiento en un contexto de economías abiertas e internacionalizadas, que exige, cada vez en mayor medida, el planteamiento de reformas de carácter global.

Entre las propuestas contenidas en el Libro Blanco deben mencionarse la aplicación de medidas dirigidas a evitar la elusión nacional e internacional, introduciendo mecanismos para controlar que las rentas del trabajo y el capital no se refugien en una estructura societaria para eludir la imposición progresiva sobre la renta personal. Entre otras medidas, ello exigiría una clara limitación de la deducibilidad fiscal de los gastos personales no afectos a la actividad económica, así como la aplicación de normas antiabuso eficaces.

En una dirección paralela, sería necesario examinar y valorar aquellas iniciativas a escala internacional que tienen como objetivo evitar los efectos de un proceso generalizado de competencia fiscal a la baja, cuando no de ocultamiento y evasión de rentas, así como las que se dirigen a corregir las deficiencias del sistema tributario internacional, que facilitan la localización de bases gravables en jurisdicciones de menor tributación sin que exista un desplazamiento de la actividad real.

Por lo que se refiere a la regulación de los elementos del tributo, el Libro Blanco propone mejorar la coherencia interna del mismo y reducir las distorsiones, entre otras cuestiones, simplificando el sistema de ajuste a la capacidad económica, con un tratamiento adecuado de las rentas procedentes del exterior como mecanismo de corrección de la doble imposición internacional; ensanchar la base imponible mediante la supresión de minoraciones no justificadas y la evaluación permanente de los beneficios fiscales, asegurando en todo caso una adecuada regulación de los incentivos a la I+D+i como mecanismo clave de expansión y crecimiento de las empresas; diseño de reglas de amortización para favorecer la inversión y como instrumento adicional para contribuir a la transición energética y la sostenibilidad medioambiental; corregir el sesgo al endeudamiento de las

empresas, introduciendo medidas con el fin de reducir en términos relativos el tratamiento preferencial de la financiación externa frente al capital propio de las entidades³⁷; y, por último, eliminar el IAE, para simplificar el sistema y reducir los costes de gestión tributarios y empresariales³⁸.

C) Economía digitalizada y actividades emergentes

El Libro Blanco presenta en un mismo capítulo las cuestiones relacionadas con dos de las demandas concretas que se recogían en la resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda: la economía digitalizada y las actividades emergentes. En realidad, como se afirma en el texto, la economía en su conjunto es ya una economía digital: representa el 8% del consumo total y el 10% de las importaciones, y presenta un déficit exterior del 2,5% del PIB. El comercio electrónico, los servicios de *streaming*, el juego *online*, el almacenamiento y *software* en “la nube”, la publicidad digital, las diferentes manifestaciones de la economía colaborativa (arrendamiento de inmuebles, transporte compartido, segunda mano, *delivery*, microfinanciación, etc.) y la presencia creciente de los criptoactivos muestran el crecimiento imparable de estos fenómenos. Su creciente importancia económica y su relevancia para el futuro de nuestra economía hacen necesario nivelar su gravamen y fomentar la innovación. La nivelación del gravamen a nivel internacional y el fomento de la innovación son vías esenciales para preservar el desarrollo de estas actividades y la capacidad de la Administración Tributaria española para la recaudación de impuestos.

En relación con la innovación, el emprendimiento y las actividades emergentes, el panorama español muestra importantes carencias en términos de iniciativa emprendedora y los problemas que enfrentan las nuevas empresas son, con frecuencia, difícilmente resolubles, lo que se refleja en su alto grado de mortalidad.

Los retos que debe afrontar el Estado con relación a la economía digital son, por una parte, garantizar la competencia en igualdad de condiciones entre las empresas residentes y las no residentes, la defensa de la soberanía

³⁷ La aplicación del Impuesto de Sociedades, al permitir la deducibilidad de los gastos financieros de las empresas, afecta a la estructura financiera de las mismas, en perjuicio de la financiación con fondos propios que, en la arquitectura actual del impuesto, no goza de tal deducibilidad. Ese sesgo tiende a incrementar el endeudamiento de las empresas y su mayor fragilidad en situaciones de crisis económicas posibles. Por eso, el Informe Mirrlees proponía un mecanismo de compensación proponiendo una reducción en la base por el coste de oportunidad del capital propio, la llamada deducción ACE (*Allowance for Corporate Equity*), que fue objeto de atención en el Libro Blanco (p. 427 y ss).

³⁸ El diseño de este impuesto es muy arcaico, genera muchas complicaciones en la gestión y tiene una excesiva incidencia en las decisiones de localización e inversión de las entidades.

fiscal del país y, en el segundo de los ámbitos, el fomento de la innovación y el emprendimiento.

Las principales propuestas de nivelación de la tributación de las actividades digitales se refieren al comercio electrónico transfronterizo, los modelos de negocio digitales por empresas no residentes que rentabilizan los datos de los usuarios locales o el tratamiento de los criptoactivos, tokens e ICOs. Entre las propuestas de reforma del Libro Blanco se encuentran medidas anti-elusión de los criterios de residencia y establecimiento permanente; la tributación de servicios digitales por el concepto de canon; la iniciativa de aplicación de un gravamen coordinado a nivel europeo tanto en imposición indirecta como directa, en especial de sectores como el *streaming* o el juego *online*; el análisis de la mejora de la tributación de los envíos; las obligaciones de información o retención de las plataformas intermediarias; o el perfeccionamiento de la normativa en materia de criptoactivos.

Por lo que se refiere a las propuestas de fomento del emprendimiento, la innovación y las actividades emergentes, los objetivos básicos son la reducción de la complejidad y la incertidumbre (ventanilla única tributaria electrónica; mejora de los sistemas de consultas; clarificación normativa en la economía colaborativa; *sandbox*³⁹ tributario; umbral o franquicia en IVA –3.000 euros– y tributación simplificada coordinada en IRPF; exención de operaciones de reducida cuantía en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales), el fomento del emprendimiento y la innovación (evaluación de los incentivos a la inversión y fomento de la microfinanciación; mejora en el tratamiento de las opciones sobre acciones y *patent box*⁴⁰; libertad de amortización, plena compensación de pérdidas y monetización de deducciones I+D+i para las empresas emergentes) y la aplicación de medidas tributarias complementarias (en ámbitos como el teletrabajo, los trabajadores impatriados o los creadores de contenido digital).

³⁹ El término *sandbox* (cajón de arena) alude al juego de los niños en un lugar seguro y controlado. Es un tipo de instrumento que permite la realización controlada y delimitada de pruebas, bajo la supervisión de las autoridades competentes, para analizar, por ejemplo, la viabilidad de nuevos modelos de negocio, la utilización de nuevas tecnologías o, en el ámbito tributario, los efectos derivados de una eventual aplicación de diversos cambios impositivos que podrían afectar a emprendedores o nuevas iniciativas empresariales.

⁴⁰ El *patent box* es un incentivo fiscal creado en 2008 en España. Se trata de un régimen tributario especial cuyo objetivo era favorecer la innovación empresarial, que permite reducir en la base imponible del Impuesto de Sociedades hasta un 60% de las rentas derivadas de la cesión del derecho de uso o explotación de determinados activos intangibles, incluso cuando se efectúa a favor de sociedades vinculadas o del mismo grupo fiscal. Entre tales activos, la norma que establece la regulación incluye a las patentes, modelos de utilidad, dibujos y modelos legalmente protegidos y *software* avanzado registrado. A pesar del interés del incentivo, no parece haberse extendido demasiado en España, en parte como consecuencia de los numerosos cambios en su regulación desde su creación.

D) La imposición patrimonial

El análisis de los impuestos sobre la riqueza es el último de los temas propuestos por el Gobierno para un examen específico. En este capítulo, después de efectuar un análisis estadístico exhaustivo, el Libro Blanco expone el crecimiento de la concentración de la riqueza producido en las últimas décadas en Europa, y singularmente en España. Antes de examinar con detenimiento las dos principales figuras existentes en nuestro país (el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), se efectúa una explicación sobre los motivos a favor y en contra de este tipo de tributos.

La defensa básica de estos impuestos, además de intentar limitar la excesiva concentración de la riqueza, se fundamenta en su papel como complemento del IRPF, mecanismo de control de los activos generadores de ingresos y refuerzo de la progresividad del sistema tributario.

Los impuestos existentes en España pertenecen, en términos de recaudación, gestión y una parte de su regulación, a las comunidades autónomas, aunque el Libro Blanco recuerda que se trata de impuestos estatales, de modo que su eventual supresión no puede ser decidida por las comunidades autónomas. No obstante, el Comité estima que, aunque se puede defender el mantenimiento de las dos figuras, es necesario reformarlas para lograr un diseño moderno y eficiente, en línea con las recomendaciones de organismos internacionales (OCDE, 2018; FMI, 2021).

Las propuestas que se ofrecen tienen la finalidad de corregir las principales distorsiones que generan ambos impuestos. En el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio, se propone mantenerlo, con las reformas necesarias para corregir los problemas detectados, entre los que pueden destacarse: la posible deslocalización de las bases, como consecuencia de la competencia a la baja de tipos impositivos, con el objetivo de estimular la entrada de activos procedentes de otros territorios y evitar el movimiento de las bases propias; los sistemas de valoración de los bienes, siempre motivo de controversias y polémicas⁴¹; el mantenimiento del límite conjunto IRPF/IP, aunque sometido a periódicas evaluaciones para evitar la pérdida de progresividad que genera y, tal vez, la modificación del porcentaje máximo aplicado a la base imponible en el IRPF; así como la revisión del mínimo exento, las exenciones y los tipos aplicados, para suavizar el efecto del gravamen y ajustarlo a las experiencias internacionales.

⁴¹ La aplicación del valor de referencia, como consecuencia de la Ley 11/2021, ha implicado un cambio significativo en este ámbito.

En línea con las recomendaciones del FMI o la OCDE, se defiende el mantenimiento de algún tipo de imposición sobre la riqueza, por razones de equidad⁴², aunque se señala que tal imposición pueda articularse a través de diversas figuras tributarias. Las dos posibles opciones para gravar la riqueza son hacerlo en el marco del impuesto sobre la renta mediante distintas fórmulas, o bien mediante la aplicación de impuestos reales sobre algunos elementos patrimoniales o sobre todo el patrimonio, como sucede en la regulación actual.

En relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Libro Blanco estudia las características y principales magnitudes del tributo en el marco de los sistemas comparados y las recomendaciones de la OCDE en su informe sobre esta figura tributaria en 2018. También se examinan sus problemas principales en el sistema español. Entre otras propuestas se sugiere el mantenimiento del tributo, la evaluación rigurosa y periódica del beneficio a la sucesión de la empresa familiar, así como la reducción por transmisión de la vivienda habitual. Se propone además la supresión de algunas reducciones y la aplicación de tarifas diferenciadas según grado de parentesco, con tipos inferiores a los actuales, o la supresión de los coeficientes multiplicadores.

El informe analiza también el problema de las competencias atribuidas a las comunidades autónomas, cuyo ejercicio plantea el riesgo de que, mediante el cambio normativo de los elementos del tributo, podría llegarse a su supresión *de facto*. Para hacer frente a este problema, el Libro Blanco ofrece cuatro alternativas de “armonización” que podrían evitar la desaparición de esta figura como consecuencia de la competencia fiscal a la baja.

En esa dirección, el Libro Blanco propone intentar determinar un equilibrio entre el respeto al principio de autonomía de los Gobiernos autonómicos, el cumplimiento adecuado de los principios básicos de equidad y eficiencia en el funcionamiento de los dos tributos y el combate a la competencia fiscal perjudicial, en línea con lo que se discute en Europa a propósito de la imposición societaria y la competencia a la baja que se estaría produciendo en la actualidad y que ha llevado a la necesidad de aplicar algún tipo de solución de carácter general.

⁴² Pero también, ante la necesidad de apoyo público a la recuperación económica tras la pandemia, en un contexto de especial incertidumbre, para no hacer recaer la totalidad del esfuerzo sobre las bases de renta y consumo, lo que podría reducir la eficacia de las medidas de estímulo implementadas.

4. Notas sobre la política fiscal del Gobierno

Como se señalaba con anterioridad, los sistemas fiscales son el resultado de las políticas aplicadas por los Gobiernos en diversas circunstancias para atender problemas concretos. Y, en cierto modo, esa perspectiva encaja con las propuestas de reformas silenciosas a las que aludía Fuentes Quintana en su valoración del trabajo continuado de Flores de Lemus en el Ministerio de Hacienda español⁴³.

Desde el año 2020, el Gobierno tuvo que tomar múltiples medidas de política económica para hacer frente, primero, a las consecuencias de la COVID-19 y, posteriormente, a la crisis provocada por la invasión de Ucrania, el aumento de los costes de la energía y las tensiones inflacionistas ulteriores. Las políticas del Gobierno se alineaban con las estrategias adoptadas en otros países y –de manera destacada y sin precedentes– también en la UE. La estrategia de respuesta a la crisis ha sido, sin duda, muy diferente a las políticas de austeridad mayoritariamente aplicadas para afrontar la Gran Recesión de 2008.

Con la finalidad de abordar los problemas derivados de la pandemia, en el ámbito tributario se decidió pronto aprobar una disminución del tipo del IVA de los productos empleados para hacer frente a la enfermedad –con el objetivo de facilitar el combate a la pandemia por parte del sector sanitario y de los ciudadanos–, una serie de ajustes a la baja en relación con el sistema de estimación objetiva y los módulos –en el IRPF y en el IVA–, o la deducibilidad de pérdidas por deterioro y saldos de dudoso cobro –de nuevo en el caso del IRPF y del Impuesto de Sociedades–, con la finalidad de proteger la actividad empresarial.

Desde la aprobación de los presupuestos de 2021, es decir, cinco meses antes del comienzo de los trabajos del Libro Blanco, el Gobierno puso en marcha múltiples medidas de política fiscal, registradas en las leyes de presupuestos de 2021, 2022 y 2023, así como en algunas normas específicas de carácter tributario. Como se señala en el Preámbulo de la Ley 38/2022, “se ha evidenciado que la inflación constituye el principal riesgo para la economía europea y también para la española. La invasión de Ucrania, unida a los problemas de oferta y de suministro derivados de la pandemia, ha provocado una espiral de precios cuya persistencia ha obligado a revisar a la baja las previsiones macroeconómicas para 2022 y 2023”⁴⁴. Algunas de las

⁴³ Flores desarrolló sus tareas en el Ministerio de Hacienda entre 1905 y 1936, sirviendo a más de 40 ministros de Hacienda. Según Fuentes Quintana, Flores tuvo el mérito de anticiparse en las formas de reformar “de manera silenciosa, con las modificaciones impuestas por las mudanzas del tiempo”.

⁴⁴ Ley 38/2022, Preámbulo, p. 4. En dicho Preámbulo, el argumento principal utilizado por el Ejecutivo para defender las medidas era la contribución al necesario Pacto de Rentas

medidas más significativas tomadas en dicho período⁴⁵ podrían ordenarse como se expone a continuación.

En primer lugar, diversas decisiones orientadas a incrementar la progresividad del IRPF y de la imposición sobre el beneficio de las empresas. Así, el tipo máximo de las bases general y del ahorro del Impuesto sobre la Renta fue elevado en los presupuestos de 2021, y volvió a aumentarse en la base del ahorro (por encima de los 200.000 euros) en la ley de presupuestos de 2023. Otras medidas en la misma dirección se orientaron a limitar la reducción de aportaciones al sistema de previsión social (presupuestos de 2021 y 2022)⁴⁶, a proteger las rentas del trabajo mediante el aumento de la reducción por ese tipo de rendimientos contemplada por el impuesto, y a minorar la carga tributaria de los rendimientos empresariales o de autónomos, tanto en estimación directa, como en objetiva (presupuestos de 2023).

Por lo que respecta a la imposición sobre el patrimonio, además de confirmar el impuesto actual, con un mínimo exento mayor y un tipo del 3,5% (presupuestos de 2021), la Ley 38/2022 introduce el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas como un mecanismo orientado a evitar los efectos negativos de la competencia fiscal a la baja de la imposición patrimonial y, en la práctica, la desaparición del Impuesto sobre el Patrimonio Neto⁴⁷.

En relación con la imposición de sociedades⁴⁸, en las leyes de presupuestos de los tres años se incluyeron medidas sobre los tipos impositivos (tipo mínimo del 15% en sociedades con cifra de negocios superior a 20 millones de euros en la ley de presupuestos de 2022 y tipo reducido para

entre la parte social y la empresarial, además de la participación del propio sector público en una situación tan delicada como la vivida.

⁴⁵ Nos referimos únicamente a las medidas de carácter tributario. Como es obvio, estas medidas se han complementado con otras en los ámbitos regulatorios y del gasto público (incluyendo transferencias y apoyos financieros a los sectores más afectados por las crisis).

⁴⁶ Justificadas en su momento como vía para complementar el sistema público de pensiones, aunque, debido a su diseño, implicaban un beneficio limitado a los sectores de rentas más elevadas, dada su capacidad de ahorro.

⁴⁷ Según expresa la sección V^a del Preámbulo de dicha ley, el tributo “se configura como un impuesto complementario del Impuesto sobre el Patrimonio, de carácter estatal, no susceptible de cesión a las Comunidades Autónomas (CC.AA.), para gravar con una cuota adicional los patrimonios de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 de euros”. Y su finalidad, tal como se recoge en el mismo Preámbulo, es doble: recaudatoria y armonizadora: “con el objetivo de disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas CC.AA., especialmente para que la carga tributaria de los contribuyentes residentes en aquellas CC.AA. que han desfiscalizado total o parcialmente el Impuesto sobre el Patrimonio no difiera sustancialmente de la de los contribuyentes de las CC.AA. en las que no se ha optado por reducir la tributación por dicho impuesto”.

⁴⁸ Hay que recordar que en los presupuestos de 2020 se incorporaron al sistema tributario los impuestos sobre transacciones financieras y sobre determinados servicios digitales, a la espera de la eventual creación de tales figuras en la Unión Europea.

micropymes en 2023); creación de nuevos gravámenes temporales energético y bancario⁴⁹ y limitación de la compensación de pérdidas en grupos de sociedades (Ley 38/2022); o los trabajos y avances en la aplicación de los Pilares I y II contemplados en el Acuerdo OCDE-G20 del Marco inclusivo en BEPS⁵⁰.

Respecto a otras figuras tributarias, en el caso del IVA deben mencionarse la subida del tipo aplicado a las ventas de bebidas azucaradas y edulcoradas (presupuestos de 2021) y la aplicación de un tipo reducido para los productos de higiene femenina y los anticonceptivos (presupuestos de 2023). Por otro lado, la Ley 7/2022 recoge la incorporación de nuevas figuras tributarias, como el impuesto especial sobre los productos de plástico de un solo uso y el impuesto sobre eliminación de residuos. Además, para limitar la subida de precios, el Gobierno procedió a suprimir el impuesto sobre la producción de la energía eléctrica para el período 2021-2023 y a reducir el tipo del IVA en electricidad y gas, así como en el impuesto especial sobre la electricidad y, posteriormente, por motivos diferentes, a rebajar también el IVA en alimentación.

Por último, además de diversas disposiciones sobre administración tributaria, el Parlamento aprobó la Ley 11/2021 (de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal), que fue mencionada en una sección anterior de este trabajo. Uno de los aspectos más relevantes de dicha norma fue la introducción del *valor de referencia* como instrumento esencial para facilitar el conocimiento del valor de los bienes patrimoniales, de especial transcendencia tributaria en el ámbito de los bienes inmuebles.

A pesar de las diferencias y posibles contradicciones entre los contenidos y propuestas de un informe sobre la reforma tributaria, de carácter general, y las medidas de política tributaria tomadas por el Gobierno a lo largo de los últimos años, creemos que hay puntos de conexión que deben ser tenidos en cuenta. Desde nuestro punto de vista, hay una parte de los contenidos del Libro Blanco que están recogidos en algunas de las medidas del Gobierno y otros que, seguramente, podrían proponerse y ponerse en marcha, incluso en el contexto de polarización política actual.

⁴⁹ Se trata de figuras que gravan los llamados *windfall benefits*, según el término empleado en Europa. Con esta expresión nos referimos a los beneficios extraordinarios que obtienen algunas empresas como consecuencia de algún *shock* o factor extraordinario de carácter global y que genera especiales ventajas para las mismas. El 18 de mayo de 2022, el Vicepresidente Ejecutivo de la Comisión Europea y la Comisaria de Energía, K. Simson, en su explicación del Plan RepowerEU, aludieron a este tipo de impuestos. En palabras de la Comisaria, “estamos proponiendo medidas a corto plazo que los Estados miembros pueden tomar para hacer frente a los precios inusualmente altos, desde gravar las ganancias extraordinarias hasta utilizar precios regulados para más consumidores”.

⁵⁰ El acrónimo BEPS (*Base Erosión and Profit Shifting*) se refiere al programa de la OCDE destinado a evitar la creciente erosión de la base imponible de la imposición societaria, como consecuencia de la traslación de beneficios a los países de menor tributación.

En el Libro Blanco se pone énfasis en un ambicioso desarrollo de la imposición medioambiental, justificado por el evidente riesgo climático actual y por la necesidad de atender a los compromisos internacionales asumidos por España. La política de tributación medioambiental del Gobierno ha comenzado a configurarse en el ámbito de la economía circular y, levemente, en el de la electrificación⁵¹. Por el contrario, sólo indirectamente se ha tocado el sector de la movilidad sostenible o el relacionado con la gestión de los recursos hídricos del país.

Aunque se han introducido algunas medidas para estimular el crecimiento de las empresas emergentes o el desarrollo de las *startups*, hay múltiples sugerencias y propuestas en el Libro Blanco que podrían ser implementadas con un coste limitado; y algo similar podría decirse de la tributación de la economía digitalizada. El esfuerzo de nivelación que se propugna podría ser objeto de una estrategia de implementación en el medio plazo.

Tal vez merecerían también una mayor exploración las posibilidades de la extensión de los créditos reembolsables en el IRPF, para aumentar su capacidad redistributiva. Se trata de una cuestión que, a nuestro juicio, puede tener un importante recorrido a lo largo de los próximos años. También hay un camino por recorrer en la reforma de la imposición sobre sociedades, tal y como se plantea en el capítulo 3 del Libro Blanco, además de la recomendación a participar activamente en las propuestas de reformas en curso (especialmente durante el período de Presidencia de España en la UE) o reformar en profundidad los incentivos al I+D+i, en el proceso de armonización del impuesto sobre sociedades. O proponer una revisión en profundidad de las distintas manifestaciones de la imposición sobre la riqueza y su armonización en el marco de las comunidades autónomas, para intentar aprobar una reforma en profundidad de esta.

Por último, en lista no cerrada, aprovechar la situación actual para impulsar la lucha contra el fraude fiscal y la elusión, en el marco de las preocupaciones de la Unión Europea en este campo⁵² y del apoyo ciudadano para combatir los comportamientos irregulares y corruptos por parte de empresas y de individuos.

⁵¹ Nos referimos, de forma particular, a la supresión del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, que se proponía en el LB. La disminución de tipos en electricidad y gas o en el impuesto especial sobre la electricidad, justificado desde la perspectiva del intenso crecimiento de los costes de la energía, son, sin embargo, medidas opuestas a la filosofía del LB, con relación a la imposición medioambiental y el peso de los beneficios fiscales en el IVA.

⁵² Recordar las múltiples directivas de la Unión Europea en materia de lucha con el fraude (Directivas ATAD- *Anti Tax Avoidance Directives*), o las normas destinadas a la coordinación y colaboración entre las administraciones tributarias de los distintos países, las Directivas DAC (*Directives on Administrative Cooperation*).

En síntesis, sería conveniente hacer una interpretación integrada entre un informe de carácter general sobre la reforma tributaria y las políticas de reforma aplicadas por los Gobiernos. Aplicado a la realidad española, las ideas clave podrían exponerse del siguiente modo: i) la mayor parte de las medidas de política coyuntural encajan o no van en contra de las propuestas del LB (aunque, lógicamente, no todas: ello no contradice al LB, que expresamente recomienda gradualidad y atención a la coyuntura de urgencia, y se plantea como un ejercicio para el medio o largo plazo); ii) algunas de las medidas del LB son susceptibles, incluso en un horizonte de gradualidad, de implementación relativamente “rápida” en la próxima legislatura, si hubiese voluntad política y consenso; iii) lógicamente, las propuestas del LB se integran en una dimensión de reflexión técnica, y no existe la “obligación” de que quienes deciden en democracia deban seguirlas, si no las comparten (aunque sería de desear que –en tal hipótesis– pudiesen ofrecer alternativas adecuadamente fundamentadas); y iv) un posible valor añadido de la elaboración de un LB es su contribución pedagógica para ayudar a explicar temas complejos y controvertidos y a incrementar la cultura tributaria de los ciudadanos.

A nuestro juicio, ambos tipos de actividad son compatibles. No se debe descalificar el trabajo realizado por especialistas en beneficio de la sociedad y de la toma de decisiones políticas (“guardar el informe en un cajón”), sino asumirlo en una dimensión lógica, e intentar estudiar y proponer vías de encaje y desarrollo de las ideas contenidas en el informe. En todo caso, además de la invitación a la lectura sosegada del Libro Blanco, debemos recordar la importancia de este tipo de trabajos, como una muestra más de la evaluación de las políticas públicas, requisito *sine qua non* para programar y llevar a cabo políticas públicas verdaderamente transformadoras. El sistema tributario (como el del gasto público) debe ser objeto de evaluación permanente. No se puede pretender hacer una reforma global en un momento temporal concreto, sino, más bien, pensar en “procesos de reforma” que, naturalmente, pueden (o deberían) ser planificados con objetivos, propuestas y calendarios adecuados.

5. Consideraciones finales

1. El Estado de bienestar, según una mayoría de los ciudadanos, aún se valora positivamente, aunque debe hacer frente a importantes problemas. En general, los países europeos son sociedades envejecidas, lo que implica un importante peso de los costes de las pensiones, los gastos de dependencia y los crecientes gastos sanitarios que de tal situación se derivan. También es necesario tener en cuenta el empeoramiento de la situación de la población joven. La brecha generacional se ha ampliado, lo que conlleva la necesidad

de prever la cobertura de los costes presentes y futuros relacionados con la situación de los jóvenes. Aunque, según muestran las encuestas, los ciudadanos no quieren prescindir de servicios y prestaciones básicas, las deficiencias de cantidad y calidad de estos, la presión de las demandas y la insuficiencia de recursos ha ido en paralelo al aumento de las privatizaciones de los servicios públicos. A su vez, el abandono de los servicios públicos por parte de un sector creciente de las clases medias ha intensificado el deterioro de estos. El mantenimiento del Estado de bienestar hace imprescindible que la mayor parte de sus ciudadanos utilicen los servicios públicos que se financian con sus impuestos.

2. El aumento de las privatizaciones y la apuesta, por parte de algunos colectivos, por “Estados mínimos”, en el contexto del abandono o las deficiencias de los servicios públicos, el deterioro de estos y el crecimiento de las brechas sociales actuales, hacen cada vez más posible la segmentación y un previsible crecimiento de los problemas de inestabilidad social. Si esta dinámica se mantuviera en el tiempo, podría implicar una vuelta al pasado y a sectores públicos reducidos, reguladores y paternalistas, con crecientes problemas de inseguridad e inestabilidad social.

3. La desigualdad de renta y riqueza, así como las cifras de pobreza relativa y exclusión social son elevadas en España, según informan los indicadores convencionales, especialmente si nos comparamos con el resto de los países europeos. Una parte del aumento de la desigualdad procede de la distribución de rentas en el mercado, que tienden a ser cada vez más desiguales. Por otro lado, las estrategias de “recortes de impuestos” y las limitaciones de los gastos públicos han dado lugar a una pérdida del peso igualador de las políticas públicas. Para evitar la segmentación social es preciso disponer de recursos suficientes e introducir medidas regulatorias en los mercados, para revertir la tendencia al aumento de la desigualdad y la pobreza.

4. El volumen del Estado en términos de servicios y prestaciones determina las necesidades de su financiación. Hacen falta recursos para fortalecer el músculo del Estado. Los niveles actuales de presión fiscal parecen insuficientes para atender las demandas de gasto público y limitar el intenso aumento del endeudamiento público. La comparación con los datos de presión fiscal y con la cantidad y calidad de los servicios y prestaciones de otros países puede servir para valorar el alcance de las reformas que deberían implementarse.

5. El modelo de financiación general del Estado de bienestar a través del sistema tributario viene definido en el artículo 31 de la 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”. Es una buena recepción del principio de generalidad (“Todos”), del de capacidad económica y de los de equidad y progresividad. También, en el apartado 2 del mismo artículo, se nos recuerda qué hacer con el gasto público: “El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía”.

6. A pesar de los cambios de los años más recientes, objeto de discusión en la actualidad, el nivel de presión fiscal es inferior al de otros países de la Unión Europea, y es difícil evitar el aumento del endeudamiento si se pretende ofrecer un nivel de servicios similar al de los países de referencia. La evaluación sistemática e independiente de los gastos públicos (también de los gastos y beneficios fiscales), en todo caso, se ha convertido en una estrategia básica para defender y justificar los eventuales aumentos impositivos.

7. Una buena parte de las figuras básicas del sistema fiscal son susceptibles de mejoras en un contexto nuevo. Habría que estudiar la posibilidad de reducir el excesivo gravamen de las rentas del trabajo y potenciar la tributación de otras figuras con limitada capacidad de recaudación en la actualidad, como los tributos patrimoniales, así como abrir la tributación a nuevos objetos imposables, como la protección del medio ambiente y la economía descarbonizada, o los impuestos sobre la economía digital.

8. Algunas de las conclusiones básicas del Libro Blanco son la necesidad de abordar una reforma integral del sistema tributario, teniendo en cuenta las conexiones e interacciones de las distintas figuras, y asumiendo que es necesario fortalecer el área de ingresos y la capacidad de acción del Estado; por otro lado, debe ponerse el acento en la evaluación y revisión de las minoraciones, exenciones y bonificaciones que a lo largo del tiempo han erosionado las bases imposables de los tributos. En ese contexto, la evaluación de los gastos fiscales, como se señala en el punto 6, se ha convertido en una cuestión básica para emprender cualquier reforma.

9. Por lo que se refiere a los grandes tributos, el Libro Blanco recomienda potenciar la recaudación de los impuestos sobre el consumo para fortalecer los programas de gasto necesarios (el IVA español tiene el tipo implícito más bajo de la UE-27) y concentrar la acción redistributiva del sector público en el IRPF. Esta vía puede servir para contribuir a la “fiscalización” de las políticas sociales, posiblemente un camino que debería explorarse para futuras reformas. Se trata de compensar los efectos de la imposición medioambiental, o las consecuencias de eventuales reformas del IVA en favor de los colectivos más afectados por los cambios, asegurar la protección de las situaciones de pobreza infantil o estimular la incorporación de las

personas paradas al mercado de trabajo⁵³. Este tipo de actuaciones podría instrumentarse a través del sistema de los créditos o deducciones reembolsables⁵⁴ en el IRPF.

10. Respecto a la lucha contra el fraude y la elusión, a partir de la percepción social sobre estos fenómenos, que sigue siendo sorprendente y posiblemente sesgada, habría que potenciar y complementar las propuestas recogidas en la Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, insistiendo en la creación de una unidad permanente de supervisión y vigilancia de los comportamientos fraudulentos, el fortalecimiento de las agencias tributarias y de las tareas de apoyo de las mismas al cumplimiento tributario por parte de los contribuyentes.

11. Con relación a los temas específicos que debía analizar (y proponer alternativas) el Libro Blanco, de forma muy resumida, atribuye y justifica una gran importancia a la imposición medioambiental y a la necesidad de cumplir los compromisos del país respecto a la Agenda 20/30. Se propone reformar en profundidad el Impuesto de Sociedades y apoyar el proceso de armonización europeo y global de este impuesto, asumiendo los crecientes compromisos internacionales y la imposibilidad de reformar el sistema sin contar con los convenios y acuerdos internacionales; analizar en detalle la nueva situación que implica la economía digitalizada y la necesidad de nivelar el tratamiento fiscal entre la economía real y la digitalizada; estimular e integrar las diversas medidas que afectan a las empresas emergentes, facilitando al máximo sus tareas de gestión y su relación con la Administración tributaria; y revisar en profundidad los impuestos que afectan a la detentación o transmisión de la riqueza, en muchos aspectos hoy obsoletos, proponiendo diversas alternativas para evitar la competencia a la baja entre las comunidades en relación con estos tributos (en línea con la OCDE y el FMI), corregir la elevada desigualdad existente en términos de riqueza y generar recursos que complementen de forma efectiva la recaudación basada en la renta y el consumo.

12. Dada la intensidad del proceso de descentralización español y la participación de las comunidades en las principales figuras tributarias

⁵³ Sobre esta cuestión, entre otros, ver el trabajo de Paniagua (2015).

⁵⁴ Las deducciones son cantidades que minoran la cuota íntegra del impuesto personal sobre la renta para cumplir diversos objetivos de política fiscal. Las deducciones están sujetas a una serie de condiciones y, como regla general, no pueden superar la cuota íntegra, es decir, no pueden dar lugar a una cuota líquida negativa. No obstante, en los últimos años, se han introducido en el IRPF algunos supuestos de “deducciones reembolsables”. En realidad, se trata de ayudas que se otorgan a las familias a través del IRPF, con independencia del valor de la cuota íntegra, pudiéndose aplicar incluso para contribuyentes que, por su baja renta, no tienen que pagar ninguna cantidad de impuesto. En la normativa española, las familias pueden elegir entre cobrar por adelantado tales deducciones (recibiendo una transferencia mensual) o cobrarlas de una vez a través de la declaración del IRPF. Algunos ejemplos serían la deducción por maternidad, por familia numerosa o por personas a cargo con discapacidad.

del sistema fiscal español, los procesos de reformas deben ser también participados. No se puede hacer una reforma tributaria al margen de las comunidades autónomas. En esa dirección, como se recoge en las secciones anteriores, el Comité de expertos encargado de la elaboración del Libro Blanco invitó a los representantes de las distintas comunidades a que enviasen sus opiniones y sugerencias sobre el proceso de cambios que se estaba discutiendo. Todas las comunidades remitieron sus propuestas al Comité, que las valoró y las incluyó en diversas partes del documento final.

13. Como se menciona en los puntos anteriores, la creciente importancia de la evaluación de gastos e ingresos para justificar su mantenimiento a lo largo del tiempo es otro factor de gran importancia para poder justificar cualquier proceso de reforma. Además, la evaluación ha de ir acompañada de un sistema razonable de exigencia de responsabilidades. Por otra parte, un buen sistema de evaluación debe servir para estructurar y programar con antelación suficiente el proceso de reformas que, en todo caso, debe aplicarse con gradualismo y contando con el contexto y las restricciones existentes.

14. El Libro Blanco es un informe de carácter técnico que ofrece un diagnóstico general del sistema tributario español, sus deficiencias y las alternativas posibles para responder a los problemas principales. Su objetivo no era proponer una reforma fiscal concreta para aplicar en el corto plazo, por lo que no tiene por qué entrar en contradicción con las políticas aplicadas por el Gobierno a lo largo de los últimos años. Las propuestas generales de reformas se deben entender como amplias líneas de cambio que puedan abordar los problemas del sistema, los nuevos retos y las limitaciones marcadas por el contexto. Un Libro Blanco, como el que es objeto de atención en este trabajo, es un documento esencialmente técnico, que analiza los problemas del sistema tributario, ofrece diversos menús de alternativas para responder a los problemas planteados, propone su aplicación gradual y sometida a las restricciones de la coyuntura y se plantea como un documento abierto e implementable en el medio o largo plazo. Adicionalmente, puede aportar también una función pedagógica y de explicación de los temas complejos y controvertidos, tanto a los ciudadanos como a quienes deben tomar las decisiones. Por último, un informe de estas características debería procurar evitar los sesgos de carácter ideológico y conseguir el máximo consenso posible, con el objetivo de facilitar el logro de los cambios necesarios, tanto en el ámbito de los ingresos como en el de los gastos, para mejorar el bienestar de los contribuyentes, sean personas físicas o empresas.

Bibliografía

- Artola, M., & Melis, F. (2022, 11 de Diciembre). El problema está en el PIB que estima el INE. *El Diario*. https://www.eldiario.es/economia/problema-pib-estima-ine_129_9779383.html
- Artola, M., & Melis, F. (2023, 2 de Enero). El retorno del consumo privado (y cómo el INE lo dejó sin registrar)". *El Diario*. https://www.eldiario.es/economia/retorno-consumo-privado-ine-dejo-registrar_129_9838418.html
- Ayala, L. (coord.) et. al. (2022). *Desigualdad y Pacto Social*. Observatorio Social de la Fundación "La Caixa". <https://elobservatoriosocial.fundacionlacaixa.org/-/desigualdad-y-pacto-social> y https://elobservatoriosocial.fundacionlacaixa.org/documents/22890/548693/Desigualdad+y+pacto+social_ES_Julio2022.pdf/a641e5f2-6789-c143-0466-552df29ec0c1?t=1657627443892
- Ayala, L., & Ruiz-Huerta, J. (2015). Estado de Bienestar y Políticas Sociales: Tendencias y perspectivas. En *Informe España 2015* (pp. 249-279). Fundación Encuentro. <https://blogs.comillas.edu/informe-espana/wp-content/uploads/sites/93/2019/05/IE2015Cap10.pdf>
- Banco de España (2023). Deuda según el Protocolo de Déficit Excesivo (PDE) y activos financieros frente a Administraciones Públicas. Porcentajes del PIBpm (Cuadro 11.7 del BE). En *Deuda pública según el Protocolo de Déficit Excesivo. Administraciones Públicas*. <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/CDI/Paginas/SistemasFinanciacionDeuda/SistemasFinanciacionDeuda.aspx?report=383#-tabla122> y https://www.bde.es/webbde/es/estadis/infoest/temas/sb_deuaapp.html
- Calzada, I., Del Pino, E., & Jaime-Castillo, A. M. (2022). La sociedad española demanda mayor igualdad económica: Actitudes hacia la desigualdad y la redistribución". En Ayala et. al. (2022), pp. 149-164.
- CPE-LBRT [Comité de Personas Expertas para elaborar el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria] (2022). *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales. https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf
- Del Pino, E., & Rubio Lara, M. J. (dirs.) (2016). *Los Estados de Bienestar en la encrucijada: Políticas Sociales en perspectiva comparada*. (2ª ed. revisada y aumentada). Tecnos.
- European Commission [European Commission – D.G. for Taxation and Customs Union] (2022a). *Taxation trends in the European Union: 2022 edition*. Publications Office of the European Union. <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/f85da28f-f5be-11ec-b976-01aa75ed71a1/language-en> y <https://data.europa.eu/doi/10.2778/417176>.
- European Commission [European Commission – D.G. for Taxation and Customs Union] (2022b). *Data on Taxation trends (Data updated in March 2023 including tax revenue data up to 2021)*. https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/economic-analysis-taxation/data-taxation-trends_en
- Eurostat (2023a). Data browser: Unemployment by sex and age – annual data [UNE_RT_A]. https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/une_rt_a/default/table

- Eurostat (2023b). Data browser: Total general government expenditure [TEC00023]. <https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/TEC00023/default/table>
- Eurostat (2023c). Data browser: General government expenditure by function (COFOG) [GOV_10A_EXP]. https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/GOV_10A_EXP/default/table?category=gov.gov_gfs10.gov_10a
- Eurostat (2023d). Data browser: Total general government revenue [TEC00021]. https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/TEC00021/default/table?lang=en&category=gov.gov_gfs10.gov_10a
- Eurostat (2023e). Data browser: Main national accounts tax aggregates [GOV_10A_TAXAG]. https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/GOV_10A_TAXAG/default/table
- FMI [Fondo Monetario Internacional] (2021). *Fiscal Monitor: A Fair Shot*. <https://www.imf.org/es/Publications/FM/Issues/2021/03/29/fiscal-monitor-april-2021>.
- Fuentes Quintana, E. (1976): La ideología de la reforma tributaria silenciosa. *Hacienda Pública Española*, 42-43, pp. 105-144. Reimpreso en Comín Comín, F. (dir) (1990): *Las reformas tributarias en España* (pp. 286-352). Crítica.
- Garfinkel, I., Rainwater, L., & Smeeding, T. M. (2006). A re-examination of welfare states and inequality in rich nations: How in-kind transfers and indirect taxes change the story. *Journal of Policy Analysis and Management*, 25(4). <https://www.jstor.org/stable/30162767>
- IGAE [Intervención General de la Administración del Estado] (2023a). *Contabilidad nacional. Serie anual. Operaciones no financieras. Total sector Administraciones Públicas y sus subsectores*. <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/CDI/Paginas/centraldeinformacion.aspx> y <https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/es-ES/Contabilidad/ContabilidadNacional/Publicaciones/Paginas/ianofinancierasTotal.aspx>
- IGAE [Intervención General de la Administración del Estado] (2023b). *Contabilidad nacional. Informe anual: Clasificación funcional del gasto de las Administraciones Públicas (COFOG)*. <https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/es-ES/Contabilidad/ContabilidadNacional/Publicaciones/paginas/iacogof.aspx>
- López Laborda, J., Marín González, C., & y Onrubia Fernández, J. (2023). Observatorio sobre el reparto de los impuestos y las prestaciones monetarias entre los hogares españoles. Séptimo informe – 2019 y 2020. *Estudios sobre la Economía Española*. FEDEA. <https://documentos.fedea.net/pubs/eee/2023/eee2023-01.pdf>
- Loscós, J., Ruiz-Huerta, J., & Tránchez, J. M. (2022). Financiación autonómica: Fuerte apoyo financiero, a la espera del cambio. *Informe Comunidades Autónomas 2021*, pp. 421-463. IDP (Observatori de Dret Públic).
- Loscós, J., Ruiz-Huerta, J., & Tránchez, J. M. (2023). La financiación autonómica ante el cambio de ciclo”. *Informe Comunidades Autónomas 2022*. IDP (Observatori de Dret Públic) (en prensa)
- Martínez, R., & Ruiz-Huerta, J. (dirs.) (2022). *V Informe sobre la Desigualdad en España 2022: El impacto de la pandemia*. Fundación Alternativas (Laboratorio

- de Alternativas). https://fundacionalalternativas.org/wp-content/uploads/2023/02/informe_desigualdad_2022_web.pdf y <https://fundacionalalternativas.org/publicaciones/v-informe-sobre-la-desigualdad-en-espana-2022/>
- Melis, F., & Artola, M. (2022a, 18 de Diciembre). Los datos de rentas demuestran los errores del INE en el cálculo del PIB. *elDiario.es*. https://www.eldiario.es/economia/datos-rentas-demuestran-errores-ine-calculo-pib_129_9796059.html
- Melis, F., & Artola, M. (2022b, 26 de Diciembre). La recuperación en la construcción y los servicios que el INE no recogió”. *elDiario.es*. https://www.eldiario.es/economia/recuperacion-construccion-servicios-ine-no-recogio_129_9817608.html
- Melis, Francisco y Artola, Miguel (2023, 26 de Junio). La subestimación del PIB en 2021: 35.000 millones que distorsionan esta legislatura. *elDiario.es*. https://www.eldiario.es/economia/subestimacion-pib-2021-35-000-millones-distorsionan-legislatura_129_10320695.html
- Mirrlees, J. A. (dir.) (2010). *Diseño de un sistema tributario óptimo*. Informe Mirrlees. Editorial Universitaria Ramón Areces.
- Muñoz de Bustillo Llorente, R. (comp.) (1989). *Crisis y futuro del Estado del Bienestar*. Alianza Universidad.
- Muñoz de Bustillo Llorente, R. (ed.) (2000). *El Estado del Bienestar en el cambio de siglo*. Alianza.
- Muñoz de Bustillo Llorente, R. (2019). *Mitos y realidades del Estado del Bienestar*. Alianza.
- Naredo, J. M. (2023, 14 de Enero). Las señales equivocadas de un PIB erróneo. *El Confidencial*. https://blogs.elconfidencial.com/espana/tribuna/2023-01-14/las-senales-equivocadas-de-un-pib-erroneo_3557282/
- Neumark, F. (1970). *Principios de la imposición*. Instituto de Estudios Fiscales, 1994.
- OCDE (2018). *The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD*. Tax Policy Studies 26. <https://doi.org/10.1787/9789264290303-en>,
- Paniagua San Martín, M. M. (2015). *Incentivos y redistribución en las políticas in-work: Un análisis de microsimulación para España* (Tesis doctoral no publicada). Universidad Rey Juan Carlos. Resumen accesible en internet: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/tesis?codigo=112539>
- PNUD [Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo] (2020). *La próxima frontera: El desarrollo humano y el Antropoceno – Informe sobre Desarrollo Humano 2020*. <https://hdr.undp.org/system/files/documents/global-report-document/hdr2020spinformesobredesarrollohumano2020pdf.pdf>
- Social Progress Imperative (2022). Framework. En *Social Progress Imperative*. <https://www.socialprogress.org/framework-0/>
- Stiglitz, J. E., Sen, A.; & Fitoussi, J. P. (2009). *Report by the Commission on the Measurement of Economic Performance and Social Progress*. Commission on the Measurement of Economic Performance and Social Progress. <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/8131721/8131772/Stiglitz-Sen-Fitoussi-Commission-report.pdf> (Versión en español: *Medir nuestras vidas: Las limitaciones del PIB como indicador de progreso*. RBA. 2013).
- Viñuela Díaz, J. (2013). Introducción. En Mirrlees (2010), pp. XXIII-LXII.