

PRINCIPIOS IMPOSITIVOS DE JUSTICIA Y EFICIENCIA EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA EN ESPAÑA: UNA RECONSIDERACIÓN

ZULEMA CALDERÓN CORREDOR

Profesora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Francisco de Vitoria

Revista Española de Derecho Financiero 159
Julio – Septiembre 2013
págs. 75 a 105

SUMARIO: INTRODUCCIÓN. 1. CONTEXTO TEMPORAL QUE ENMARCÓ LA APROBACIÓN CONSTITUCIONAL DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS: ALEJAMIENTO DE LA REALIDAD. 2. PRINCIPIO IMPOSITIVO DE JUSTICIA: PRINCIPALES ESCOLLOS. 2.1. *Ausencia de generalidad e igualdad*. 2.2. *Equívocada orientación de la progresividad*. 2.3. *Incoherencia en el tratamiento de la familia*. 2.3.1. La acumulación de rentas. 2.3.2. El tratamiento del mínimo personal y familiar. 2.4. *Negativa percepción social del sistema tributario*. 3. PRINCIPIO IMPOSITIVO DE EFICIENCIA ECONÓMICA: ÁREAS FUNDAMENTALES DE INCIDENCIA. 3.1. *Las rentas del ahorro en el IRPF*. 3.2. *Impuesto sobre Sociedades*. 4. APROXIMACIONES DE LA DOCTRINA CIENTÍFICA A LA RELACIÓN MANTENIDA ENTRE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA Y EFICIENCIA EN LOS TRIBUTOS. 4.1. *Justicia y eficiencia como principios en conflicto*. 4.2. *Cambio en la jerarquía de principios*. 4.3. *Compatibilidad entre los principios de justicia y eficiencia en los tributos*. 5. VISIÓN ACTUAL DEL MARCO CONSTITUCIONAL DE PRINCIPIOS: ALGUNAS CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

RESUMEN: En este trabajo se pretende analizar el estado actual de la cuestión en torno a los principios impositivos de justicia y eficiencia en el ámbito de la imposición sobre la renta en España. Con este objetivo se reflexiona acerca de su reconocimiento constitucional, los principales escollos de su proyección práctica, así como las distintas formas de entender la relación entre ambos principios. Para ello se adopta fundamen-

ABSTRACT: This study aims to analyse the present state of affairs regarding fair and efficient tax principles in the area of Spanish direct taxation. With this objective in mind, its recognition in the constitution, the main obstacles to its practical application, as well as the different ways in which the relationship between both principles are understood, are reflected on. This is done basically through the adoption of the

talmente la perspectiva de la doctrina científica manifestada al hilo de las distintas reformas fiscales habidas desde 1978. Finalmente se sacan algunas conclusiones relativas a las limitaciones de la redacción actual del artículo 31.1 de la Constitución Española y se apuntan posibles claves que den respuesta a las tensiones actualmente existentes entre los principios impositivos de justicia y eficiencia.

perspective of the scientific doctrine demonstrated throughout the different fiscal reforms undergone since 1978. Finally, conclusions regarding the limitations of the present version of Article 31.1 of the Spanish Constitution are reached and possible solutions in response to the current existing tensions between fair and efficient tax principles are put forward.

INTRODUCCIÓN

Los principios impositivos de justicia y eficiencia económica son dos elementos clave del «deber ser» de un sistema tributario cuya invocación en las reformas fiscales implantadas en España en las últimas décadas ha sido una constante. Inicialmente fueron el reparto equitativo de la carga fiscal, con igualdad, sobre todo conforme a la capacidad económica, y la búsqueda de un fin redistributivo de rentas, las notas más sobresalientes del *principio de justicia* que trató de inspirar la reforma fiscal de la democracia. Posteriormente se configuraron en España los contornos del *principio de eficiencia* que reflejó, no solo la preocupación por la posible interferencia impositiva en la correcta asignación de los recursos, sino también la posibilidad de utilizar el sistema fiscal para alcanzar otros fines y derechos constitucionalmente protegidos. Por su parte, las tendencias de coordinación y competencia fiscales en el ámbito internacional iban preparando el terreno para un proceso imparable de «re-pensamiento» del contenido otorgado a ambos principios, introduciendo con ello un nuevo planteamiento de la posición relativa ocupada por estos principios o la búsqueda de medidas que les permitieran avanzar en equilibrio.

En España, el marco de referencia obligado del *principio de justicia* se encuentra en los principios inspiradores del sistema tributario justo que establece la Constitución Española de 1978 en su artículo 31.1¹, en cuya redacción se trató de reflejar el profundo anhelo de justicia en el reparto de las cargas fiscales entonces presente en la sociedad española. Por su parte el principio impositivo de eficiencia, sin estar expresamente recogido en el marco constitucional², se

1. Art. 31.1 CE: «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio». En ese momento aunque sin rango constitucional resultaba de aplicación el enunciado de principios que desde 1963 contenía la Ley General Tributaria en su artículo 3º y según el cual: «La ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad». La redacción constitucional es muy similar a la contenida en el artículo 53 de la Constitución Italiana de 1947.
2. Puede entenderse que sí había una referencia sucinta al mismo en la redacción del artículo 4 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT 1963), entonces vigente, según el cual: «Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional».

ha ido abriendo camino en un proceso que ha acentuado los interrogantes no solo por su forma concreta de proyección sino también por la virtualidad y significado del principio de justicia. Así, en este dilatado proceso de implantación y desarrollo de la reforma fiscal de la democracia han sido muchas las visiones críticas que ambos principios acumulan en su haber, bien por su indeterminación y falta de operatividad, bien por haber decepcionado expectativas en su proyección práctica o porque en opinión de algunos fueron reconocidos sin un propósito real de que se realizaran. El contexto actual de crisis económica y de premura recaudatoria no favorece tampoco el esfuerzo doctrinal y la voluntad política por ahondar en sus limitaciones actuales y proponer vías posibles para su cabal proyección.

Siendo muchas las incertidumbres y preguntas que el descubrimiento de esta situación provoca, trataremos de apuntar algunas claves para hacer frente a los retos que plantean. En particular, analizaremos el contexto temporal en el que fueron enunciados constitucionalmente los principios de justicia y eficiencia para apuntar después las cuestiones más representativas de su devenir histórico. Este ejercicio, acompañado de una síntesis de las actitudes doctrinales en torno a la relación existente entre ambos principios, permitirá delimitar mejor su identidad y las posibles vías de proyección conjunta.

1. CONTEXTO TEMPORAL QUE ENMARCÓ LA APROBACIÓN CONSTITUCIONAL DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS: ALEJAMIENTO DE LA REALIDAD

Cuando los principios inspiradores del sistema tributario fueron recogidos en la Constitución Española de 1978 ya se encontraban lastrados por un desfase temporal entre el momento y las circunstancias en que fueron pensados y el momento en el que finalmente se plasmaron en el texto constitucional.

GARCÍA AÑOVEROS³ por ejemplo, al referirse a ellos reconoció que se trataba de unos criterios cuya vigencia comenzaba a flaquear en nuestro contexto político debido a causas tales como la crisis del petróleo, las exigencias de la competitividad internacional, la liberalización de las transacciones, y, singularmente, por la competitividad dentro de la CEE, cuya vinculación con la creciente libertad de las transacciones y los movimientos de capital era esencial.

Las anteriores reflexiones pueden encontrar una explicación en los antecedentes intelectuales de la reforma. Así, sus líneas básicas estaban recogidas en distintos informes preparatorios que habían sido gestados durante los primeros años setenta y que recogían ideas tributarias de los sesenta (antes, por tanto, de la primera crisis del petróleo)⁴. La influencia intelectual más intensa⁵ fueron

3. GARCÍA AÑOVEROS, J.: «Las reformas fiscales». *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 100, 1998, p. 522.
4. Los estudios y propuestas oficiales que precedieron a la reforma iniciada en 1977 y que analizan el orden fiscal precedente fueron entre otros el denominado «Libro Verde» o Informe sobre el sistema tributario español, elaborado por el IEF (1973) y el estudio publicado por el Ministerio de Hacienda en junio de 1976 titulado *Sistema tributario español: Criterios para su reforma*, conocido como «Libro Blanco» de la reforma tributaria.
5. GONZALO GONZALEZ, L.: «Hacia un nuevo sistema fiscal. Antecedentes y consecuentes

los *Principios de la imposición* de F. NEUMARK⁶ (1970), el Informe Carter⁷ canadiense (1962-1966) y el pensamiento del propio FUENTES QUINTANA. Las ideas tributarias predominantes afirmaban como principios preferentes del sistema fiscal, además del específicamente financiero de suficiencia, los vinculados con el fin «político social» o con el fin de equidad y justa distribución de la carga fiscal. Por ello, los llamados principios «político económicos» relacionados con la eficiencia o con el fin estabilizador de la política fiscal, quedaron en un segundo plano. Para algunos «la reforma nace, pues, condicionada por ideas y realidades pasadas»⁸.

En cuanto a su contenido, puede considerarse que la LGT 1963 presentaba en su artículo 3 un auténtico embrión de lo que posteriormente sería el enunciado constitucional de los principios tributarios. Paradójicamente, su referencia expresa a los tributos como «instrumentos de la política económica general» y medio para «atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales», no se incorporaron a nuestra Constitución.

En efecto, un principio que ya se vislumbraba como significativo en el entorno internacional y que estaba presente en aportaciones doctrinales cercanas, como es *el principio de eficiencia económica* en los tributos, no se recogió expresamente en el texto constitucional. A este respecto es clara la perplejidad de la doctrina⁹ así como su percepción de que la reforma fiscal que fue implantándose desde 1977 y que siguió al texto constitucional se asentó sobre unos conceptos y principios tributarios aquejados de un cierto desfase temporal.

Además, como ha apuntado algún buen conocedor de nuestra historia fiscal¹⁰, el impulso de las reformas fiscales en España ha obedecido más a la

de la reforma tributaria Fuentes Quintana-Fernández Ordóñez», *1900-2000 Historia de un esfuerzo colectivo. Cómo España superó el pesimismo y la pobreza*. Vol. II. Planeta. Madrid, 2000, p. 49.

6. NEUMARK, F: *Principios de la imposición*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1973.
7. *Informe Carter*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975.
8. ALBI IBÁÑEZ, E. «La reforma fiscal de la democracia». *Hacienda Pública Española*, Monografías, 1996, p. 282.
9. Entre otros pueden verse visiones críticas de esta realidad en: GARCÍA ANOVEROS, J.: «Las reformas», *ob. cit.* p. 522. Expresa su perplejidad al respecto afirmando: «Es curioso observar que la expresión "eficiencia económica", unida al sistema tributario, ni siquiera aparece en nuestra Constitución, como tampoco la idea de competitividad»; LAGARES CALVO, M.: «Una reforma a fondo del sistema fiscal español». *Papeles de Economía Española*, nº 69. 1996, p. 113; GONZALO GONZÁLEZ, L.: «Justicia y eficiencia impositivas en la Constitución de 1978», *Revista de las Facultades de Derecho y CC. EE. ICADE* nº 58. enero-abril 2003. p. 202: «La Constitución de 1978 se elabora, debate y promulga, precisamente, cuando el mundo occidental está cambiando el paradigma económico hasta entonces vigente y empieza a consolidarse otro que exige no sólo la reducción de la presión fiscal, sino la reforma de los impuestos en un sentido más neutral respecto de la asignación de los recursos y menos desalentador del ahorro y la inversión. (...) Si hasta entonces ha primado la búsqueda de la equidad en el reparto de la carga fiscal, a partir de ese momento tratará de conseguirse la máxima eficiencia del sistema impositivo, no siempre compatible con la estricta justicia distributiva en materia de impuestos».
10. FUENTES QUINTANA, E.: «Hacienda democrática y reforma fiscal. Notas para un balance de la reciente experiencia histórica española». *Las reformas tributarias en España*. Crí-

inquietud y oportunidad políticas que a fundadas razones económicas o a quejas reiteradas sobre las distorsiones derivadas de la imposición. Por ello, las motivaciones y demandas concretas que desde los principios impositivos de equidad o de eficiencia hubieran podido impulsar la redacción del marco tributario constitucional, se mantuvieron en un segundo plano. Todo ello nos permite afirmar que el marco constitucional de principios vio la luz con un cierto alejamiento respecto de la realidad económica y social en la que estaba llamado a proyectarse.

2. PRINCIPIO IMPOSITIVO DE JUSTICIA: PRINCIPALES ESCOLLOS

A continuación se examinan tres áreas del fenómeno tributario en general y de la fiscalidad directa en particular que permiten mostrar algunas notas significativas del estado histórico y actual de la cuestión que nos ocupa en torno al principio de justicia.

2.1. AUSENCIA DE GENERALIDAD E IGUALDAD

Fue la ausencia de equidad por falta de generalidad en la imposición sobre la renta entonces vigente (estrechez de base y alto nivel de evasión), una de las razones que mejor explica el hecho de que la reforma fiscal de la democracia pusiera su acento en la equidad¹¹. No obstante, si bien la elección de los principios a los que debería obedecer el reparto de la carga fiscal ha sido valorada positivamente, no ocurre lo mismo con su traducción normativa y su aplicación por parte de los contribuyentes.

Distintos balances realizados con ocasión de la ambiciosa reforma fiscal puesta en marcha en 1977 así lo demuestran. FUENTES QUINTANA¹², por ejemplo, aun reconociendo que se encuentra inacabada, no duda en afirmar el estado «crítico» de la misma tan solo unos años después de su lanzamiento. Pocos años más tarde califica al IRPF (1987) surgido de aquella reforma como un impuesto «complejo, ineficiente e injusto»¹³.

Así, la mejora de la equidad en el reparto de la carga debida a la personalización de los impuestos directos, convivió con una patente falta de generalidad y de igualdad¹⁴, y en este caso, no solo entre distintas fuentes de renta sino

tica. Barcelona. 1990. p. 455. Originalmente publicado en *Historia económica y pensamiento social*. Gonzalo ANES, Luis Ángel ROJO y Pedro TEDDE. Eds. Alianza Universidad. Madrid. 1983.

11. ALBI IBÁÑEZ, E.: *Impuesto sobre la renta y equidad: el caso español*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1975. p. 110.

12. FUENTES QUINTANA, E.: «Hacienda democrática y ...». *Op. cit.*, pp. 455.

13. FUENTES QUINTANA, E.: «El impuesto lineal: una opción fiscal diferente». *Las reformas tributarias en España*. Crítica. Barcelona, 1990, p. 557.

14. FUENTES QUINTANA, E.: «Hacienda democrática y reforma fiscal ...». *Op. cit.*, pp. 451-503.

entre rentas sometidas a distintos métodos de estimación¹⁵. La proliferación de rentas exentas de gravamen ha sido asimismo considerada como una fuente de excepciones al principio de capacidad económica cuya gravedad e injusticia se vieron incrementadas por el carácter progresivo de la tarifa. El origen y justificación de cada una de estas situaciones arroja en muchos casos un juicio negativo respecto del principio constitucional pudiendo afirmarse que se trata de una cuestión que no está resuelta de forma definitiva¹⁶.

El proceso de descentralización territorial y normativo en materia fiscal vivido en España así como nuestra incorporación a la Unión Europea ha dado entrada a nuevos supuestos de ausencia de igualdad tanto en su faceta positiva¹⁷ (gravamen distinto de capacidades económicas iguales) como en su faceta negativa¹⁸ o de respeto al *principio de no discriminación* por razón de la nacionalidad.

En nuestra opinión, el principio de igualdad en el ámbito tributario se encuentra afectado por una serie de circunstancias que demandan una mayor reflexión sobre los fines del actual sistema tributario y su jerarquía. Más adelante trataremos de concretar este punto.

2.2. EQUIVOCADA ORIENTACIÓN DE LA PROGRESIVIDAD

La trayectoria del principio de progresividad¹⁹ vinculado constitucionalmente con el principio de equidad en los tributos, ha estado acompañada de una serie de circunstancias que ha llevado a cuestionar a buena parte de la doctrina tanto su significado como sus frutos.

15. Un análisis de las causas del diferente trato normativo de los distintos tipos de renta, su consideración por el Tribunal Constitucional y las claves de su posible juicio constitucional negativo puede verse en TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Principios jurídico-fiscales de la reforma del Impuesto sobre la Renta*. Documento 15/01. IEF, Madrid, 2001. pp. 15 y ss.
16. Algunas sentencias del TC justificando diferencia de trato por motivo de naturaleza de la renta (146/1994 de 9 de mayo y 214/1994 de 14 de julio) o por requerir mayor protección (214/1994 de 14 de julio).
17. Pronunciamientos del TC sobre esta cuestión, entre otras muchas: STC 96/1984, de 19 de octubre; STC 159/1990, de 18 de octubre; STC 186/1993, de 7 de junio; STS 96/2002, de 25 de abril y STC 247/2007, de 12 de diciembre.
18. Así, y como quiera que ni el artículo 18 del Tratado de Funcionamiento de la UE (antiguo art. 12) ni el artículo 110 (antiguo art. 90) explicitan el contenido de un principio pendiente también de desarrollo por la vía de la armonización fiscal directa, ha sido el Tribunal de Justicia de la UE el encargado de señalar, directa o indirectamente, las posibles áreas de conflicto de nuestra legislación con el citado principio. No obstante, la resistencia de nuestros tribunales a plantear cuestiones prejudiciales como vía de denuncia de los particulares, ha restado presión al legislador español permitiendo su falta de respuesta ante pronunciamientos similares respecto de terceros Estados o ante invitaciones expresas de armonización por parte de la Comisión. También puede verse: BARREIRO CARRIL, M^a C.: «Incidencia del principio comunitario de no discriminación y de las libertades fundamentales en el Ordenamiento tributario interno de los Estados miembros de la UE». *Documentos* 2/09, pp. 81-89.
19. Art. 31.1 de la Constitución Española y art. 3.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria (en adelante, LGT 2003) (también recogido en anteriores redacciones).

Posiblemente fuera el profundo anhelo de equidad en el reparto de las cargas tributarias, la idealización de los principios de justicia tributaria constitucionalmente reconocidos, las expectativas generadas en torno al sistema fiscal democrático, o las necesidades recaudatorias, las razones que explicaron una proyección de la progresividad en España que, en nuestra opinión, no ha considerado de forma suficiente distintas realidades intensamente vinculadas con ella. Así por ejemplo, en un análisis de nuestra Constitución desde una perspectiva de política económica, se afirmó en 1990: «Es interesante notar que el mandato constitucional de que el sistema impositivo sea progresivo va contra la tendencia existente actualmente en el mundo occidental de reducir significativamente el recurso a la progresividad impositiva»²⁰. Por otro lado, los índices de fraude y ocultación de bases existentes, la heterogeneidad en la valoración de distintos tipos de rentas, la inflación, la proliferación de nichos fiscales o tratamientos preferenciales, las distorsiones derivadas del impuesto y la paulatina segmentación de la base imponible en el IRPF, han sido realidades que hubieran requerido de un planteamiento más global y realista del principio de progresividad. Es decir, hubiera sido necesaria una interpretación del principio más consciente de la realidad social y económica destinado a recibirlo y menos condicionada por el efecto político e ideológico de los elevados tipos marginales a través de los que se diseñó su proyección.

Así, las cuestiones que habían de ser resueltas a corto plazo y con carácter previo a cualquier planteamiento sobre la progresividad a aplicar, la base impositiva y al grado de evasión fiscal²¹, no fueron objeto de la atención y tratamiento que hubieran requerido. Por ello, la convivencia de una fuerte progresividad con la evidente falta de generalidad que caracterizaba al sistema y los fuertes índices de inflación generó una desproporción en el reparto de la carga tributaria en la imposición directa en contra de las rentas del trabajo y de los tramos de rentas medios y medios-altos (efecto distorsionador de la inflación-progresividad en frío)²². No es de extrañar que los efectos de la misma en términos de recaudación y elevación del impuesto hayan sido calificados como la

20. BRENNAN, G.; CASAS PARDO, J.: «La constitución española a la luz de la economía política de las constituciones». *Hacienda Pública Española*, nº 116, 1990, p. 60.
21. ALBI IBÁÑEZ, E.: *Impuesto sobre la renta y op. cit.*, p. 80. «Los problemas acuciantes del sistema español de imposición personal que deben ser resueltos a corto plazo se refieren fundamentalmente a la base impositiva y al grado de evasión fiscal. Estos problemas han de ser resueltos antes de que surja la pregunta acerca del grado deseado de progresividad, ya que cualquier consideración de este último tema, sin haber resuelto los problemas básicos, es simplemente nominal e inefectiva». Cuestión también prevista en el llamado *Libro Blanco*: AA. VV.: *Sistema tributario español. Criterios para su reforma*. Ministerio de Hacienda. Madrid, junio de 1976, p. 76.
22. Entre los trabajos que abordan estas cuestiones puede verse: FUENTES QUINTANA, E.: «El impuesto lineal ...», *op. cit.*, p. 551; GONZÁLEZ-PÁRAMO M., J. M.; RODRÍGUEZ O., J. A., RUBIO G., J. J.: «El impuesto sobre la renta de las personas físicas: notas para un balance». *Papeles de Economía Española*, núms. 30-31, 1987, pp. 108-137; VALLE, VIC-TORIO: «La hacienda pública de la democracia española. Principales rasgos». *Papeles de Economía Española*, nº 68, 1996, pp. 2-9.

reforma silenciosa y permanente y la manera más ingeniosa de hacer frente al fuerte crecimiento del gasto público de aquellos años²³.

Si bien fue el nivel de fraude lo que primero motivó una visión crítica del principio de progresividad por falta de generalidad, más adelante sería la paulatina dualización del IRPF por falta de igualdad la que suscitará un juicio negativo respecto de la equidad²⁴. Esta «dualidad» en el tratamiento de las rentas ha ido extendiendo al tratamiento de algunos contribuyentes por IRPF cuyas rentas no estaban sometidas al principio de progresividad en virtud de regímenes especiales como el aplicable a los trabajadores fronterizos²⁵ o desde 2004 a los residentes desplazados a territorio español²⁶. La «rectificación» de este último régimen en 2009 mediante la calificada como «Ley Beckham» (Ley 29/2009 de PGE) no fue más que la confirmación de que la citada «dualidad» de tratamientos en este ámbito había llegado demasiado lejos.

Al negativo juicio en términos de equidad que ha recibido la orientación del principio de progresividad adoptado en nuestro país se le ha unido un juicio también negativo en términos de eficiencia. Así, los efectos distorsionadores asociados al incremento de los tipos impositivos²⁷, la necesidad de vincular el principio de progresividad a objetivos más globales de empleo y crecimiento²⁸ así como a la protección de otros bienes constitucionalmente protegidos²⁹, han sido temas recurrentes en la doctrina española.

23. GARCÍA AÑOVEROS, J.: «Las reformas fiscales». *op. cit.*, p. 524.

24. GARCÍA AÑOVEROS, J.: «La reforma del impuesto sobre la renta». *Claves de Razón Práctica*, nº 82. 1998. pp. 7 y ss. Los rendimientos del capital mobiliario han ido evitando el gravamen del impuesto personal mediante estructuras de favorable tributación (instituciones de inversión colectiva), llegándose en su opinión a una realidad «un poco monstruosa», con un impuesto que presume de fuerte progresividad pero solo aplicada a una parte de las rentas. «La lógica de la progresividad como aportadora de equidad ha desaparecido de este impuesto fragmentado». «En las circunstancias actuales del impuesto del IRPF, los tipos altos son un espejismo para mantener contentos a los más, sin fruto para nadie. Y menos que para nadie para la equidad basada en la capacidad económica y en la progresividad». Si existen razones económicas imperiosas que obligan a un tratamiento diferenciado de una parte de las rentas (del capital mobiliario y ganancias patrimoniales) el impuesto será menos injusto con una reducción de las tarifas.

25. Régimen recogido en los convenios para evitar la doble imposición firmados con Francia y Portugal el 10 de octubre de 1995 y el 26 de octubre de 1993 respectivamente.

26. En aquel momento por aplicación del art. 9.5 del Real Decreto legislativo 3/2004 del texto refundido del IRPF y actualmente por aplicación del art. 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del IRPF. Ambos artículos junto con su desarrollo reglamentario han regulado sucesivamente el régimen especial aplicable a trabajadores desplazados a territorio español, régimen que en definitiva permite a estos contribuyentes la aplicación de la normativa regulada en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No residentes.

27. FUENTES QUINTANA, E.: «Hacienda democrática y reforma ...». *op. cit.*, p. 492.

28. LAGARES CALVO, M.: «Esquema inicial para una reforma tributaria». *Papeles de Economía Española* nº 23. 1985. p. 310.

29. RODRÍGUEZ BEREIJO, Á. B.: «Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria». *Revista jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, nº 13. 2005. p. 242.

La reciente historia del principio de progresividad en España, sembrada de hondas aspiraciones de justicia en el reparto de las cargas tributarias, ha visto ensombrecidos sus frutos, en nuestra opinión, por las necesidades recaudatorias y una falta de visión más integradora de la realidad destinada a recibirlo. No extraña encontrar en la doctrina³⁰ posturas que, más allá de un planeamiento crítico, expresen una cierta desilusión frente a las expectativas suscitadas por el principio de progresividad. La progresividad, se afirma, como principio constitucional recogido en el artículo 31, principio del derecho positivo, y principio doctrinal, «debe ser objeto de revisión profunda en cuanto a su significado y definición, procedimiento de aplicación y medición. Solo con esa revisión el debate sobre la reforma de las rentas del ahorro será fructífera para la sociedad y la economía»³¹.

2.3. INCOHERENCIA EN EL TRATAMIENTO DE LA FAMILIA

Desde que en 1989 el Tribunal Constitucional (STC 45/1989, de 20 de febrero), considerara contrario a la Carta Magna el sistema de tributación familiar establecido en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre del Impuesto sobre la renta de las personas físicas (en adelante LIRPF de 1978), muchos han sido los pronunciamientos doctrinales y jurisprudenciales en torno al tratamiento fiscal de la renta familiar. Dos son las cuestiones fundamentales en torno a las que se han agrupado los mismos: el diseño de la unidad contribuyente y el tratamiento de la acumulación de rentas que esta elección lleva consigo y la cuantificación de su capacidad económica real. Ambas cuestiones, pese a su actualidad e interés, siguen sin ser abordadas por el legislador, en nuestra opinión, de manera satisfactoria.

2.3.1. La acumulación de rentas

Conforme a la doctrina, en la concreta configuración de la unidad tributaria familiar influyen distintos criterios³² que, aun siendo razonables, se enfrentan de forma inevitable y dificultan la adopción de una solución satisfactoria: imparcialidad «fiscal» ante la decisión de casarse o no o entre familias que perciban distintos tipos de rentas, ausencia de complejidad en la organización económica familiar por motivos fiscales, igualdad de gravamen ante capacidades

30. MAGRANER MORENO, F. J.; MARTÍN LÓPEZ, JORGE. «Impuestos progresivos y justicia fiscal: reflexiones en torno al principio constitucional de progresividad tributaria del artículo 31.1 de la Constitución española». *Presente y futuro de la Constitución Española de 1978*. Tirant lo Blanch, 2005, p. 457.

31. CORDÓN EZQUERRO, T.: «La imposición, la eficiencia y la equidad: una reflexión desde la perspectiva de la Unión Europea». *Información Comercial Española, ICE*. nº 835, 2007, p. 193.

32. Aunque existen muchos trabajos dedicados específicamente al tema pueden señalarse en concreto los siguientes: RUBIO GUERRERO, J. J.: «La unidad contribuyente y el IRPF: la realidad europea». *Papeles de trabajo*, nº 4/98. Instituto de Estudios Fiscales, 1998, p. 10; SOLER ROCH, M^a T.: «Subjetividad tributaria y capacidad económica en las personas integradas en unidades familiares». *Revista Española de Derecho Financiero*, nº66. Cívitas, 1990, pp. 193-220.

económicas iguales, transcendencia fiscal de las economías de escala derivadas de la convivencia e incidencia recaudatoria razonable derivada de la elección de la unidad contribuyente. Pues bien, a la luz de las críticas doctrinales recibidas, el tratamiento fiscal de la familia adoptado en España tras la Constitución de 1978, parcialmente modificado con posterioridad, no cumple de forma satisfactoria con ninguno de los criterios anteriores.

En España, la elección de la familia como unidad contribuyente en la LIRPF de 1978 y su tratamiento fiscal acumuló pronto fuertes críticas por falta de equidad y de eficiencia³³ respecto a los perceptores de rentas secundarios del mercado laboral. Esta situación fue consecuencia de la aplicación de tarifas fuertemente progresivas (más del 60% de marginal en el IRPF hasta 1987, 56% hasta 1998) a unas rentas familiares cuya acumulación se veía únicamente atenuada por una deducción por matrimonio (art. 29 de la LIRPF de 1978). La adopción posterior de distintos sistemas para atenuar el «efecto perverso» que la progresividad traía consigo (deducción polinómica primero, art. 29.B de la LIRPF de 1978 en su redacción dada por la Ley 48/1985, e introducción de la declaración individual después, consecuencia de la STC 45/1989 sobre el IRPF), no respondió a los retos que planteaba una unidad contribuyente con varios perceptores de rentas, gastos compartidos y cargas familiares indisponibles. A ello se unió un sistema de imputaciones de renta incongruente con el régimen civil del matrimonio que, por motivos recaudatorios,³⁴ mantuvo la inequidad del impuesto en este punto y justificó que el sistema resultante fuera calificado como una «grave burla del principio de capacidad económica»³⁵. La jurisprudencia constitucional³⁶ tampoco ha contribuido a producir un cambio en esta tendencia.

Esta situación no ha sido objeto de modificación legislativa pese a las numerosas reformas de calado que han acompañado al IRPF y pese a la variedad de sistemas que se han propuesto³⁷ para el tratamiento tributario de las peculia-

33. Las críticas doctrinales acerca de la falta de equidad y de eficiencia del sistema de tributación familiar adoptado en España desde 1978 pueden encontrarse en buena parte de la doctrina. Entre otros puede verse DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M.: «La unidad contribuyente del impuesto sobre la renta de las personas físicas en los países de la OCDE: neutralidad ante el matrimonio vs. Equidad». *Revista de derecho financiero y hacienda pública*, nº 37 (189), 1987, pp. 595-609; GONZÁLEZ-PÁRAMO M., J. M.; RODRÍGUEZ O., J. A., RUBIO, G., JUAN, J.: «El impuesto sobre la renta ...». *Op. cit.*, pp. 108-137; RUBIO GUERRERO, J. J.: «La protección de la familia en el sistema tributario español: análisis de la evolución normativa reciente en el ámbito estatal». *Cuadernos de información económica*, nº 180. 2004. pp. 14-22.
34. GARCÍA AÑOVEROS, J.: «La reforma del ...». *Op. cit.*, p. 11.
35. *Ibidem*.
36. El TC ha llevado a cabo un juicio de igualdad bastante amplio desestimando la vulneración del principio en materia de imputaciones de renta y distintas modalidades de tributación: rendimientos del capital y del trabajo (STC 146/1994, de 12 de mayo), imputación de rendimientos de actividades profesionales, parejas casadas versus parejas de hecho (SSTC 47/2001, de 15 de febrero; 212/2001, de 29 de octubre y 21/2001, de 29 de enero).
37. GARCÍA AÑOVEROS, J.: «La reforma del ...». *Op. cit.*, p. 11.

ridades derivadas de la vida familiar (promediación de la renta familiar en sus distintas variantes: «splitting», «quotient», o sistema de cociente familiar con deducción). La administración tributaria española, por razones recaudatorias, no ha optado por ningún sistema de promediación de las rentas familiares, lo cual constituye «un argumento con poder pero no con razón»³⁸. En las últimas reformas impositivas³⁹ han predominado las medidas dirigidas a contrarrestar la opacidad de las relaciones mercantiles entre familiares más que las destinadas a acomodar su carga fiscal a su capacidad económica real.

2.3.2. *El tratamiento del mínimo personal y familiar*

En segundo lugar se puede apuntar otra cuestión que, sin estar relacionada propiamente con la acumulación de rentas en la unidad familiar, sí constituye para parte de la doctrina una fuente de posible incongruencia en la valoración de la capacidad económica de la misma: la consideración del mínimo vital, también denominado desde la reforma de 1998, mínimo personal y familiar.

La exclusión de gravamen de un conjunto de rentas destinadas a satisfacer las necesidades básicas del contribuyente y su familia, ha estado generalmente admitida en nuestro IRPF. La cuestión que se plantea es por ello, no tanto su reconocimiento, cómo su concreta puesta en práctica.

Sin entrar en un detalle que no es necesario para apuntar la esencia de la cuestión debatida, en España, hasta el IRPF aprobado en 1998, el mecanismo utilizado para reconocer la existencia de cargas familiares y gastos destinados a necesidades básicas era básicamente la regulación de un determinado número de deducciones a restar de la cuota del impuesto⁴⁰. En 1998, con la introducción del concepto de «renta disponible» (art. 2.2 de la Ley 40/1998 de 9 de diciembre de Impuesto sobre la renta de las personas físicas, en adelante LIRPF de 1998), se eliminan la mayor parte de ellas y se introducen unas reducciones en la base del impuesto destinadas a someter a gravamen únicamente el exceso de renta sobre el mínimo vital (personal y familiar: artículo 40 de la LIRPF de 1998). La Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la renta de las personas físicas (en adelante LIRPF de 2006), arts. 56 y ss., vuelve al sistema anterior reconociendo dicho mínimo mediante la aplicación de una deducción en la cuota del impuesto.

Se trata esta de una cuestión que ha suscitado una polémica doctrinal entre los que concentran su atención en el efecto económico de cada tipo de medida y aquellos que defienden un tratamiento coherente con la verdadera naturaleza del llamado mínimo vital.

38. FUENTES QUINTANA, E.: «La imposición en los años 90». *Las reformas tributarias en España*. Crítica. Barcelona, 1990, p. 572. Originalmente publicado en *Revista de Economía*, nº 5, 1990, pp. 9-19.

39. IGLESIAS SUÁREZ, A.; LAGOS RODRÍGUEZ, M^a G.; GARCÍA NICOLÁS, C. y DEL ÁLAMO CERRILLO, R.: «Familia y Fiscalidad en España. Cuestiones Pendientes». *Documentos*, nº 17/2009. IEF Madrid, 2009, p. 30.

40. Nos referimos básicamente a la regulación contenida en los artículos 29 de la Ley 44/1978 de 8 de septiembre en sus diferentes redacciones y el 78 de la LIRPF de 1991.

Dentro de un primer grupo⁴¹ estarían los que defienden la articulación de este mínimo mediante una deducción a restar de la cuota del impuesto en la medida en que centran su atención en los distintos efectos económicos que se producen con ambos sistemas. Es decir, en presencia de una tarifa progresiva la reducción de las cargas familiares en la base supone un ahorro fiscal mayor cuanto más alto sea el tipo marginal soportado. Por ello entienden que como regla general toda deducción debe aplicarse preferentemente en la cuota, lo cual permite que el ahorro fiscal sea independiente del nivel de renta.

La consideración del mínimo vital mediante una reducción de la base imponible es, para un segundo grupo mayoritario de la doctrina con el que coincidimos⁴², la consecuencia natural de una mayor adaptación del IRPF al principio de capacidad económica. Es decir, se defiende que el impuesto debería eximir de tributación exclusivamente y en todo caso, la renta mínima considerada indispensable para el contribuyente y su familia. Por el contrario, reconocer el mínimo vital mediante una deducción de la cuota del impuesto, es como si se concediera una subvención o beneficio fiscal independiente de la capacidad económica.

La polémica doctrinal se extiende así hasta la propia naturaleza o significado del mínimo vital, hasta el punto de calificarse como tratamiento equitativo por un grupo lo que es calificado como «bofetada a la justicia» por el otro. En nuestra opinión, la traducción actual concreta del principio de equidad en la valoración de la capacidad económica familiar es fuente de incoherencias con la realidad humana y social a la que se encuentra referida. Esta cuestión, al menos en lo que respecta a la LIRPF de 2006, creemos que se sostiene más en motivaciones de carácter ideológico y político que en un verdadero conocimiento de la realidad económica familiar.

2.4. NEGATIVA PERCEPCIÓN SOCIAL DEL SISTEMA TRIBUTARIO

La búsqueda de equidad en el reparto de la carga fiscal que reflejó primero la redacción constitucional y más tarde la reforma fiscal que se fue implantando,

41. Entre los autores que apoyan esta forma de reconocer el mínimo vital están: GIMENO, J. A.: «La reforma del IRPF». *Cuadernos de información económica*, nº 186. 2005. p. 39; DÍAZ DE SARRALDE MÍGUEZ, S.: «La Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». *Información Comercial Española*, nº 835, 2007, pp. 197-220.
42. Pueden señalarse entre los autores que forman parte de este segundo grupo a: LAGARES CALVO, M.: especialmente en dos de sus trabajos «Una reforma a fondo ...». *Op. cit.*, p. 127 y «Una nueva reforma del IRPF». *Cuadernos de información económica*, nº 190, 2006, pp. 45-70. SIMÓN ACOSTA, E.: «La reforma del IRPF: una bofetada a la justicia». *Actualidad jurídica Aranzadi*, nº 705. 2006. p. 3. Contiene una dura crítica del nuevo tratamiento del mínimo personal y familiar contenido en la reforma del IRPF de 2006, ya aplicado con anterioridad a la reforma de 1998; GARCÍA AÑOVEROS, J.: «La reforma del ...». *Op. cit.*, Notas 3, 6 y 10. Valora positivamente la introducción del mínimo vital exento en el proyecto de reforma del IRPF de 1998; RUBIO GUERRERO, J. J.: «Balance y perspectivas reformadoras de la tributación personal en España». *Cuadernos de información económica*, nº 186, 2005, pp. 24-34; FERNÁNDEZ ORTE, J.: «El principio de capacidad económica y el nuevo IRPF». *Revista técnica tributaria*, nº 80, 2008, pp. 37-59.

también ponía de relieve la existencia de un sentimiento social generalizado de injusticia en el reparto de los impuestos⁴³.

Pues bien, los sondeos de opinión que periódicamente se han venido realizando sobre la percepción del sistema tributario han continuado reflejando un sentimiento generalizado de injusticia derivado sobre todo de su falta de generalidad. De hecho, de las distintas ediciones realizadas del barómetro fiscal el único factor por el que la ciudadanía reconocía la justicia del sistema fiscal es por la universalidad de las prestaciones y servicios públicos⁴⁴. El sentimiento de injusticia se analiza en estos trabajos no tanto por la forma de repartir los impuestos, sino en relación a la percepción social del fraude existente. La mayoría de los entrevistados en 2010 opinaba que el pago de los impuestos ha empeorado en la última década y que el fraude fiscal también se ha incrementado en ese periodo. Existe la idea profundamente arraigada en la ciudadanía española de que «mientras el cumplimiento fiscal de unos ciudadanos es cada vez más correcto, otros ciudadanos persisten en aprovechar cuantas oportunidades tienen a su alcance para defraudar»⁴⁵.

En relación a la carga fiscal en sí, la mayoría de los contribuyentes españoles opina que paga muchos impuestos (64% en 1996, 68,6% en 2000, 68,7 % en 2004, siendo la «presión fiscal excesiva» hasta 2010 citada como una causa del fraude existente aunque desde 2005 la opinión sobre la carga fiscal no se mide de forma directa)⁴⁶. Por su parte la falta de simplicidad del impuesto ha dificultado su aceptación y el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales extendiendo entre los contribuyentes un sentimiento de injusticia respecto del mismo⁴⁷.

3. PRINCIPIO IMPOSITIVO DE EFICIENCIA ECONÓMICA: ÁREAS FUNDAMENTALES DE INCIDENCIA

La doctrina española, a pesar de su falta de reconocimiento constitucional

-
43. El resultado de varios sondeos de opinión realizados en 1971 y 1974-75 fue recogido por el llamado Libro Blanco como un motivo más para colocar a la equidad como objetivo central de la futura reforma fiscal. AA. VV. *Sistema tributario español. Criterios para su reforma. op. cit.*, p. 76. También, un reciente trabajo del IEF recopila los distintos estudios existentes habidos al respecto. ALVIRA MARTÍN, F.; DELGADO LOBO, M. L.; GARCÍA LÓPEZ, JOSÉ Y GOENAGA RUIZ DE ZUAZU, M.: «La opinión fiscal en la España pre-democrática» *Documentos*, nº 10/11, IEF Madrid. 2011.
 44. AA. VV.: «Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2010». *Documentos*, nº 9/11. Instituto de Estudios Fiscales, 2011, Madrid. p. 20.
 45. *Ibidem.*, p. 75.
 46. SÁEZ LOZANO, J. L.: «Actitudes de los españoles hacia la hacienda pública». *Papeles de trabajo del IEF, serie economía*, nº 22. IEF, 2006, pp. 27-28. Desde el 2005, el análisis de las opiniones y actitudes de los españoles adopta otra estructura y no analiza directamente opiniones frente a la carga fiscal en sí sino que más bien analiza opiniones respecto a la relación entre impuestos y oferta pública de bienes y servicios y respecto del «comportamiento del contribuyente».
 47. FUENTES QUINTANA, E.: «El impuesto lineal ...». *Op. cit.*, p. 554.

explícito, se ha referido repetidamente al principio de eficiencia económica en el ámbito tributario. La mayoría de las veces estas referencias se encuentran a propósito del balance de algún impuesto o con ocasión de un movimiento de reforma del mismo. Las cuestiones que han sido analizadas a propósito de la eficiencia están referidas a casos en los que un impuesto, de una manera o de otra, modificaba el comportamiento que los contribuyentes hubieran tenido ante su ausencia. Esta influencia o distorsión es valorada negativamente en cuanto que se traduce en un peor aprovechamiento de recursos o en la obtención de un resultado menor, es decir, se obtiene un resultado no eficiente en términos económicos «paretianos»⁴⁸. Por su parte el Tribunal Constitucional también se ha referido a una posible función extrafiscal del tributo y a su utilización como herramienta de objetivos de carácter económico (SSTC 37/1987, de 26 de marzo; 164/1995, de 13 de noviembre; 46/2000, de 17 de febrero 289/2000, de 30 de noviembre; 62/2001, de 1 de marzo).

Por su intensidad y continuidad en el tiempo, y más especialmente por la relevancia que les otorga la internacionalización de la economía, pueden señalarse dos áreas de particular interés en la doctrina científica en cuanto al análisis del principio de eficiencia se refiere: la tributación del ahorro en el IRPF⁴⁹ y el Impuesto sobre Sociedades⁵⁰.

3.1. LAS RENTAS DEL AHORRO EN EL IRPF

El tratamiento fiscal de las rentas procedentes del ahorro familiar, rendimientos del capital y plusvalías básicamente, desde el punto de inflexión que

48. La idea de eficiencia en el sentido que le otorgó el economista italiano V. PARETO (1848-1923) es el concepto que más ha trascendido en lo que actualmente muchos están pensando cuando se refieran a la eficiencia impositiva. La definición de «eficiencia en sentido de Pareto» se encuentra referida a situaciones de distribución (asignaciones de bienes) o a situaciones de producción (asignaciones de factores productivos) que tienen la propiedad de que no es posible mejorar el bienestar de nadie (en las primeras) sin disminuir el bienestar de un tercero o no es posible aumentar la cantidad producida de un bien (en las segundas) sin reducir la de otro.
49. Las aportaciones doctrinales sobre esta cuestión son muy abundantes. Entre otros pueden citarse los siguientes trabajos: MONTORO ROMERO, C.: «Fiscalidad y ahorro en la economía española: el papel del IRPF». *Hacienda pública española*, Monografía. 1991, 205-210; VALLE, V.: «Ahorro y fiscalidad en la economía española». *Papeles de economía española*, nº 41. 1991. pp. 161-169; GONZÁLEZ PÁRAMO, J. M. y BÁDENES PLÁ, N.: «Los impuestos y las decisiones de ahorro e inversión en las familias: un análisis comparado de la fiscalidad efectiva sobre los activos financieros y reales en España». *Estudios de la Fundación*, nº 8. 2000; DOMÍNGUEZ BARRERO, F.: «La fiscalidad del ahorro en la nueva Ley del IRPF: ¿un paso hacia la neutralidad?». *Hacienda Pública Española*, nº 149. 1999. pp. 115-135.
50. Las valoraciones doctrinales acerca del principio de eficiencia en el ámbito empresarial son muy abundantes y no se refieren únicamente al Impuesto sobre Sociedades. Una muestra de la creciente sensibilidad que suscita esta cuestión ante los frecuentes cambios normativos puede verse en LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: «Consideraciones sobre neutralidad fiscal en el ámbito empresarial». *Estudios Financieros*, nº 262, 2005. pp. 103-140.

supuso la LIRPF de 1978, ha experimentado continuas tensiones reformadoras justificadas en gran parte por razones de eficiencia económica⁵¹. La búsqueda de neutralidad ha partido de la consideración de que la composición del ahorro es sensible a las diferencias en el tratamiento fiscal. Este proceso ha estado acompañado de interrogantes y sentidas reacciones doctrinales contrarias a la desmembración de la base imponible habida cuenta del significado que se le otorgó en términos de equidad al carácter sintético del impuesto personal nacido en 1978.

Si bien se ha reconocido que las plusvalías en particular habían gozado de una situación de favor que sacrificaba la justicia a la conveniencia de la política económica, la LIRPF de 1978, basándose en el pensamiento hacendístico más general sobre la justicia en la imposición de la renta, sometió a los incrementos patrimoniales a un «tratamiento de extremado rigor conceptual»⁵². A la elegante sencillez del modelo se le ha rendido repetido homenaje cuando de modificarlo se trataba, aunque al mismo tiempo se insinuaba que tal perfección alejaba al impuesto de la realidad social. La integración total de las plusvalías en la base imponible y la consideración separada de las minusvalías desde la reforma introducida por la Ley 48/1985 produjo un desequilibrio en el sistema, tratamiento que carecía además de paralelo en el Derecho comparado. En otros Estados las plusvalías se estaban sometiendo a un tipo proporcional o solo las realizadas a corto plazo se integraban con el resto de las rentas⁵³.

Las propuestas de reforma fiscal que se han ido sucediendo desde entonces han roto con la imposición sintética mediante la aplicación de múltiples tratamientos diferenciados para las rentas de capital⁵⁴. No obstante, esta diferencia-

51. T. CORDÓN EZQUERRO reconoce que la reforma en la tributación de las rentas del capital es uno de los temas con mayor transcendencia e incidencia en los procesos de reforma habidos en el seno de las OCDE en las últimas décadas. En este proceso los distintos gobiernos han tratado de encontrar un equilibrio entre principios impositivos aplicables al IRPF como la progresividad y la equidad y la cuestión de la eficiencia económica del mercado de factores. Véase CORDÓN EZQUERRO, T.: «La tributación de la renta del ahorro en el IRPF: gravamen dual y propuesta de reforma». *Carta Tributaria*, Monografía, n° 9. 2006. pp. 3-22.
52. Los incrementos y disminuciones patrimoniales (sin corrección monetaria, introducida posteriormente en 1981) quedaban integrados sin restricción con el resto de las rentas en la base imponible. Ver PALAO TABOADA, C.: «La reforma de la tributación de los incrementos patrimoniales en el impuesto sobre la renta». *Papeles de Economía Española*, n° 30-31. 1987. p. 200.
53. PALAO TABOADA, C.: «La reforma de la tributación ...». *op. cit.*, pp. 201 y ss.
54. Básicamente el proceso lo continuó la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF que ahondó en las distinciones entre distintos fuentes de renta y antigüedad-incrementos de patrimonio y rendimientos del capital mobiliario, el Real Decreto-Ley 7/1996 introdujo importantes modificaciones para los incrementos de patrimonio, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre del IRPF consolidó ese cambio y diversificó la valoración de rentas de fuentes y antigüedades distintas, la LIRPF de 2006 «dualizó» la base imponible desgajando los rendimientos del capital mobiliario. Las reformas que se anuncian parece que volverán a modificar el régimen de las rentas del capital, incluyendo los incrementos patrimoniales. De nuevo, razones de índole recaudatoria, y no de racionalidad fiscal, parecen estar detrás de tales reformas.

ción no siempre ha respondido a criterios de eficiencia estricta sino a la acumulación en el tiempo de normas con condicionantes muy diversos. La existencia de otros objetivos en la política tributaria (progresividad, corrección de fallos de mercado) y las presión derivada de las clientelas políticas o grupos de interés han sido algunos de los condicionantes que pueden explicar la diferenciación fiscal existente entre las rentas del ahorro⁵⁵.

Las fundamentales líneas de reforma que se han propuesto desde la perspectiva de la eficiencia es un tratamiento menos gravoso y más homogéneo del ahorro⁵⁶, esto es, menores tipos impositivos aplicables y menos discriminación por sus fuentes y por su forma de materialización.

Así, aunque la Ley del 18/1991, de 6 de junio del Impuesto sobre la renta de las personas físicas (en adelante LIRPF de 1991) otorgó a los incrementos patrimoniales un tratamiento diferenciado mediante la introducción de coeficientes reductores según su antigüedad, fueron los Reales Decretos Leyes 7 y 8/1996, de 7 de junio y poco después la LIRPF de 1998 los que sacaron de la base imponible general a la mayor parte de los incrementos patrimoniales para concederles un tratamiento fiscal preferente.

Por su parte, aunque la LIRPF de 1998 ha sido positivamente valorada⁵⁷ desde la perspectiva general del principio de eficiencia o de la neutralidad impositiva, también se ha afirmado que en este aspecto sus avances en relación a la tributación del ahorro han sido más bien modestos⁵⁸.

La última reforma importante del IRPF, aprobada por la LIRPF de 2006, se sitúa en un contexto de competencia fiscal internacional muy intensa que ha acentuado la búsqueda de un trato de favor para las rentas del ahorro. Ello, unido a la demanda de una mayor homogeneidad en su tratamiento, se ha

-
55. La doctrina reconoce esta variedad en las motivaciones que efectivamente explican este proceso de reforma fiscal. Entre otros puede verse: PICOS, F. y GAGO, A.: «El impuesto dual: argumentos teóricos e implicaciones de política fiscal». *Hacienda pública española*, nº 171. 2004. pp. 124-125. CORDÓN EZQUERRO, T.: «La tributación de las rentas de capital en el IRPF: gravamen dual o único». *Documentos*, nº 30/05, Instituto de Estudios Fiscales, 2005. p. 23. En su opinión las discriminaciones fiscales no justificadas y los continuos cambios en la normativa fiscal fomentan la ineficiencia de los mercados. Son entonces los operadores ineficientes los que «absorben» la ventaja fiscal existente produciéndose con ello la inmovilidad de las inversiones por motivos fiscales.
56. Entre otros puede verse GARCÍA AÑOVEROS, J.: «La reforma del ...». *op. cit.*, p. 9.
57. Entre las valoraciones positivas puede verse GARCÍA AÑOVEROS, J.: «La reforma del ...». *op. cit.*, pp. 5-12. En el mismo sentido puede verse de RUBIO GUERRERO, J. J.: «La Hacienda Pública Española en el tránsito al siglo XXI». *Hacienda Pública Española*, Monográfico. 2002. pp. 301 y ss.
58. Por su parte entre las valoraciones más críticas acerca de los avances en materia de eficiencia en el tratamiento del ahorro son de interés los trabajos de GONZÁLEZ PÁRAMO, J. M.; BÁDENES PLÁ, N.: «Fiscalidad efectiva de los productos de ahorro-previsión en España». *Hacienda Pública Española*, nº extra 2000. pp. 251-278.; SANZ SANZ, J. F., GONZÁLEZ PÁRAMO, J. M., BÁDENES PLÁ, N.: «La reforma del IRPF: oferta de trabajo y ahorro». *Hacienda pública española*, nº extra 2001. pp. 119-144. DOMÍNGUEZ BARRERO, F.: «La fiscalidad del ahorro ...». *op. cit.*, pp. 134-135.

traducido en la aprobación de un IRPF que se asemeja a los modelos duales tempranamente implantados por los países escandinavos. No obstante, no parece que pueda concluirse que la neutralidad de las distintas fuentes de renta del ahorro haya resultado mejorada en todos los casos⁵⁹. Se ha afirmado asimismo que el gravamen separado de las rentas del capital mobiliario respecto de las del trabajo constituye una vuelta al modelo analítico de impuesto abandonado por España en 1978, un retroceso que no encuentra apoyo tampoco en las tendencias de reforma en países de nuestro entorno⁶⁰.

A finales de 2011 (Real Decreto Ley 20/2011) y con efectos en el IRPF del 2012 y del 2013, el Gobierno ha aprobado una subida de los tipos impositivos aplicables a los rendimientos del capital mobiliario y a las ganancias patrimoniales, incremento que oscila entre un 2% (hasta 6.000 euros) y un 6% (para importes superiores a 24.000 euros). Para 2013 se ha anunciado además recientemente la aprobación de un nuevo incremento en el gravamen, esta vez únicamente para las ganancias patrimoniales con una antigüedad inferior a un año. Ambas modificaciones del régimen de tributación del ahorro establecido por la LIRPF de 2006 responden más a motivos recaudatorios que a una reforma racional del sistema vigente.

En nuestra opinión los motivos de eficiencia que han impulsado un tratamiento diferenciado del ahorro terminan siempre por ser cuestionados desde el punto de vista de la equidad. No parece que actualmente se acuda a ningún criterio, bien o fin superior que armonice ambos principios o justifique el tratamiento diferenciado de las rentas más allá de la conveniencia o de la propia eficiencia económica.

3.2. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Se ha señalado al principio de eficiencia⁶¹ como el criterio básico para juzgar la bondad o maldad del Impuesto sobre Sociedades en la medida en que el principio de equidad solo tiene sentido aplicado en el ámbito personal. Desde

59. Entre los trabajos que entran a valorar el IRPF aprobado en 2006 desde el punto de vista de la eficiencia pueden señalarse: DOMÍNGUEZ BARRERO, F.: «Neutralidad e incentivos de las inversiones financieras en el nuevo IRPF». *Documentos de trabajo FUNCAS*, nº 312. 2007.; ORTIZ CALLE, E.: «La "dualización" del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: concepción sintética del gravamen versus impuesto dual». *Crónica Tributaria*, nº 129. 2008. pp. 141-174; DÍAZ DE SARRALDE MÍGUEZ, S.: «La Reforma del Impuesto ...». *op. cit.*, pp. 197-220.

60. LAGARES CALVO, M.: «Una nueva reforma del IRPF». *op. cit.*, 48-49.

61. ZUBIRI, I.: «La justificación y los efectos económicos del Impuesto sobre Sociedades». *Ekonomiaz. Revista vasca de economía*, nº 38. 1997. pp. 136 y ss. Si bien ZUBIRI destaca la cuestión de la eficiencia en el Impuesto, también incluye algunas reflexiones sobre el principio de generalidad en el mismo en la medida en que la falta de este principio también afecta negativamente a su neutralidad. Señala así un periodo de expansión durante los años 80 que se vio interrumpido en los 90. Analizando los datos correspondientes a 1992 concluye que no se trata de un impuesto general sobre la renta de las empresas sino «un impuesto sobre algunas rentas de las empresas más grandes» (pp. 129-131).

el punto de vista empresarial también se reconoce que «la neutralidad impositiva debería presidir el fenómeno fiscal, de manera que no sea el factor tributario el que determine la forma de organización a elegir por el empresario, sino que tal opción venga determinada por otros factores intrínsecos a la empresa, como su volumen, tipo de actividad o dimensión del mercado en el que opere»⁶². En particular hay tres cuestiones en torno al citado impuesto que han recibido especial atención: su neutralidad ante la asignación de recursos y la política financiera de las empresas, su influencia en la asignación internacional de capital y sus efectos respecto de la competitividad. Este último además juega un papel especialmente relevante en contextos de crisis como el actual⁶³.

La neutralidad en la asignación de recursos desde la perspectiva del Impuesto sobre Sociedades ha sido interpretada como no interferencia en la asignación de capital entre sectores, en las decisiones económicas o financieras de las empresas y como gravamen únicamente de los beneficios reales. Pues bien, conforme a los anteriores criterios el IS español se ha valorado negativamente⁶⁴ en la medida en que provoca efectos distorsionadores en la asignación de capital⁶⁵, en las decisiones financieras, en las de inversión⁶⁶ y en las de producción de las empresas y no trata adecuadamente la inflación (amortizaciones e intereses).

Desde el punto de vista de la asignación internacional de capitales se ha

-
62. LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: «Consideraciones sobre ...». *op. cit.*, p. 107.
63. PAREDES GÓMEZ, R.: «Reflexiones sobre la reforma del Impuesto sobre Sociedades en tiempos de crisis». *Crónica Tributaria*, nº 142. 2012. pp. 106 y 107.
64. El Impuesto grava de forma diferente distintos sectores, distintos tamaños de empresas y distintas empresas, no solo por existencia de tipos nominales diferentes –actualmente hay más de quince regímenes especiales distintos– sino por la distinta aplicación de deducciones y mecanismos de valoración (provisiones) que permiten en algunos casos reducir la tributación. Las decisiones de financiación también se ven afectadas al someterse a un mejor trato al endeudamiento frente a la reinversión de los beneficios no distribuidos o a las ampliaciones de capital. La limitación existente a la compensación de pérdidas provoca que el gravamen recaiga sobre cuantías que se alejan bastante de la definición de beneficios. ZUBIRI, I.: «La justificación y ...». *op. cit.*, pp. 136 y ss.
65. El diferente régimen fiscal aplicable al empresario individual y al societario ha sido objeto de análisis desde el punto de vista de la neutralidad impositiva. Las conclusiones alcanzadas por la doctrina acerca de la influencia del fenómeno tributario en la forma jurídica adoptada no son unánimes. Pueden verse entre otros los trabajos de SANZ SANZ, J. E.; et al.: «El impuesto sobre sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas». *Documentos 22/04*. Instituto de Estudios Fiscales. pp. 1-30; F. DOMÍNGUEZ BARRERO Et. Alt.: en «¿Afectan el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades a la elección de la forma de la empresa?». *Hacienda pública española*, nº 174. 2005. pp. 55-86; Algunas propuestas de reforma para la armonización de los regímenes de tributación son las contenidas en el trabajo de R. CALLE SAIZ: «Competitividad y tributación directa empresarial: dos opciones que se deben considerar». *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, nº 1-2. 2002. pp. 49-60.
66. Uno de los trabajos que aporta evidencias empíricas que apuntan, en términos globales, a la falta de neutralidad del Impuesto de Sociedades en las decisiones de inversión empresarial es el de ROMERO JORDÁN, D.: «Tipo medio efectivo y neutralidad impositiva: comentarios y evidencia para el caso español». *Revista asturiana de economía* nº 26, 2003. pp. 167-186.

señalado⁶⁷ que en un mercado único con libertad de movimientos de capitales debe someterse a revisión la eficiencia de un impuesto respecto a su mercado nacional al tener que analizar obligatoriamente su posición relativa respecto de otros Estados miembros de la Unión Europea⁶⁸. Con respecto a esta cuestión, y entendiendo la competitividad como la capacidad de las empresas para defender sus mercados interiores y ganar parte de los exteriores, las empresas españolas han mostrado una competitividad muy limitada en el ámbito de la UE⁶⁹. Ante esta cuestión hay autores que entienden que la relación entre tributación y competitividad es difusa y otros para los que un mayor tipo efectivo del impuesto mengua la competitividad de las entidades residentes en ese Estado.

Las propuestas doctrinales de reforma del Impuesto que se han ido sucediendo señalan como puntos fundamentales de cambio aquellos que merecen una valoración negativa respecto de la neutralidad en sus distintas dimensiones, interna e internacional. Una valoración doctrinal positiva⁷⁰ fue la que recibió la reforma introducida por la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades al permitir el acercamiento entre la realidad fiscal y la contable, la reducción de elementos monetarios de la base y la inclusión de nuevas actualizaciones en el precio de adquisición para el cálculo de variaciones patrimoniales.

Durante la década de 2000 las propuestas de revisión del IS «tradicional» continúan dirigidas a aproximar los criterios de valoración fiscal y mercantil (fondo de comercio, provisión de insolvencias, compensación de bases imponibles negativas, operaciones de reestructuración empresarial, eliminación de exenciones e incentivos fiscales), otras directamente a fomentar la competitividad (I+D, internacionalización-tratamiento de dividendos, PYMES, plusvalías empresariales reinvertidas, procesos de capitalización física-humana, grupos de sociedades) y también se menciona la conveniencia de considerar otros procesos

-
67. Las distorsiones que se pueden provocar sobre la movilidad del factor capital como consecuencia de los distintos sistemas de Impuesto sobre Sociedades dependen básicamente de la posibilidad de traslación del impuesto a los precios. Suponiendo que no se traslada a los precios, un gravamen mayor sobre la renta de las sociedades por parte de un estado puede originar una disminución de la oferta de capital en el mismo por la desviación de inversiones que se produce con destino a otros estados. Si el impuesto se traslada a los precios de los bienes la distorsión se producirá en los intercambios internacionales y distorsionará la concurrencia como ocurre en el caso de los impuestos indirectos. Véase CORDÓN EZQUERRO, T. «La imposición, la eficiencia ...». *op. cit.*, pp. 174-185.
68. La ampliación de la Unión Europea de 1 de mayo de 2004 con la incorporación a la misma de 10 nuevos países ha suscitado nuevos análisis que sugieren una significativa vinculación entre los flujos de capital internacionales y el diseño de los sistemas fiscales nacionales. A este respecto es de interés el trabajo de SANZ SANZ, J. F.; et alt.: «El impuesto sobre sociedades ...». *op. cit.*, pp. 1-30; T. CORDÓN EZQUERRO insiste también sobre esta cuestión en «La imposición, la eficiencia y la equidad ...». *op. cit.*, pp. 184 y ss.
69. Z., I.: «La justificación y ...». *op. cit.*, p. 138 y ss.
70. Entre otros: LAGARES CALVO, M.: «Una reforma a fondo ...». *op. cit.*, pp. 129 y ss.; LAGOS RODRÍGUEZ, M^a G. : «El principio de neutralidad en el nuevo impuesto sobre sociedades». *Crónica tributaria* n^o 82-83, 1997. pp. 111-153.

de reforma desarrollados en la UE⁷¹. Una segunda tendencia⁷² consiste en la elaboración de una serie de estudios para la propuesta de nuevas estructuras liquidatorias alternativas al IS tradicional, dirigidas a mejorar su eficiencia y en particular la eficiencia en la elección de la forma de financiación empresarial. No obstante, las incertidumbres que acompaña a estos nuevos modelos, sus impactos recaudatorios y el contexto actual de crisis permiten presumir la dificultad para su implantación a corto plazo.

En nuestra opinión, la conclusión⁷³ que se deriva del estudio de las distorsiones provocadas por el IS (en las decisiones de financiación empresarial, en las decisiones de tributar por IRPF o por IS, en la inversión, en la localización espacial y la transferencia de beneficios) es que el Impuesto sobre Sociedades tal y como se concibe actualmente (no solo el español) plantea retos importantes no solo en las áreas ya mencionadas sino ante la conveniencia de armonizar la determinación de la base imponible a nivel europeo.

4. APROXIMACIONES DE LA DOCTRINA CIENTÍFICA A LA RELACIÓN MANTENIDA ENTRE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA Y EFICIENCIA EN LOS TRIBUTOS

La aproximación doctrinal a la relación mantenida en España por los principios impositivos de justicia y eficiencia cuenta con ámbitos comunes pero no convergen en una única dirección. Con el fin de ilustrar esta realidad y apuntar conclusiones de interés se exponen a continuación una muestra de las distintas posturas doctrinales existentes así como las cuestiones que las han provocado.

4.1. JUSTICIA Y EFICIENCIA COMO PRINCIPIOS EN CONFLICTO

Dentro de un primer grupo y a pesar de la falta de reconocimiento constitucional expreso del *principio de eficiencia*, se encuentran quienes entienden que tanto la eficiencia económica en la asignación de los recursos como el respeto a otros derechos constitucionalmente protegidos podían entrar en colisión con los principios tributarios de justicia enunciados en el art. 31.1 del texto constitucional⁷⁴.

En particular, ha sido la tributación personal del ahorro una de las cuestiones que más reflexiones ha suscitado en torno a la situación conflictiva de los

71. RUBIO GUERRERO, J. J.: «La Hacienda Pública ...». *op. cit.*, pp. 305 y ss. No obstante, algunas de las tendencias iniciadas en este sentido no parecen estar consolidadas en lo que a los recientes Reales Decreto-Ley se refiere: Real Decreto-Ley 12/2012 y Real Decreto-Ley 20/2012 (limitación de la deducibilidad del fondo de comercio, limitación en la compensación de bases imponibles negativas para grandes empresas y de la amortización del fondo de comercio y de determinados activos intangibles y gravamen especial para determinadas rentas de fuente extranjera).

72. Una interesante síntesis de los distintos sistemas alternativos al IS tradicional pueden verse en PAREDES GÓMEZ, R.: «Reflexiones sobre la reforma ...». *op. cit.*, p. 107.

73. ALBI IBÁÑEZ, E.: «Impuesto sobre sociedades ...». *op. cit.*, pp. 29-31.

74. MARTÍN DELGADO, J. M.: «Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978». *Hacienda Pública Española*, nº 60. Madrid. 1979. p. 83.

principios de justicia y eficiencia. Hay quien ha llegado a referirse al IRPF previo a la reforma de 1998 (LIRPF de 1991) como a un «notorio portador de injusticia»⁷⁵ al aplicar una progresividad rigurosa a porciones de la renta global dejando fuera de su base una parte importante de los rendimientos del capital mobiliario y de las plusvalías. En el mismo sentido una reflexión en torno al mandato constitucional del artículo 40.1 en relación al fomento de una distribución de la renta más equitativa reconoce que «la dualidad del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con un tratamiento más favorable para las rentas del ahorro (más propias de las personas con alta capacidad económica) parece contraria a la exigencia constitucional citada de una renta personal más equitativa»⁷⁶. La jurisprudencia constitucional⁷⁷ en este punto ha reconocido al legislador un amplio margen de libertad normativa.

Por otro lado el análisis de las exenciones con fines extrafiscales (de incentivo y estímulo económico) en relación con el principio de generalidad ha puesto también de manifiesto este conflicto de principios a pesar de que se ha reconocido que «el desarrollo económico y la redistribución de la renta constituyen innegablemente imperativos de justicia, con los que aparentemente, la justicia tributaria puede entrar en colisión»⁷⁸. El fomento de una tasa significativa de crecimiento económico desde una economía abierta al exterior, se acepta con generalidad como objetivo. Sin embargo, no existe armonía entre las propuestas para lograrlo, siendo el conflicto entre eficiencia y equidad el centro del debate⁷⁹.

Por su parte, y respecto a los efectos de la globalización y de la competencia fiscal internacional, se reconoce que «existen manifestaciones de la capacidad económica que los Estados se ven obligados a dejar sin imposición, lo que hace (...) que se erosionen o dañen de forma ostensible los principios de igualdad, generalidad y capacidad económica, lo que nos induce a cuestionar la justicia del sistema tributario»⁸⁰.

4.2. CAMBIO EN LA JERARQUÍA DE PRINCIPIOS

Dentro de un segundo grupo de autores se reconoce un cambio en los

-
75. GARCÍA AÑOVAROS, J.: «Las reformas fiscales». *op. cit.*, pp. 528. En su opinión el motivo de todo ello está en la integración europea y en la imposible vuelta a un impuesto como el de 1978 con fuerte progresividad sobre activos financieros actualmente móviles.
76. CALVO ORTEGA, R. «Reflexiones sobre los principios rectores de la política social y económica en la Constitución». *Anales de la Real Academia de jurisprudencia y legislación*, nº 37. 2007. p. 631.
77. Esta postura puede apreciarse en entre otras en: STC 146/1994, de 12 de mayo, STC 46/2000, de 17 de febrero o ATC 245/2009, FJ 4º, de 29 de septiembre).
78. SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª edición, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1993. pp. 105-109.
79. ALBI IBÁÑEZ, E.: «La reforma fiscal ...». *op. cit.*, p. 295.
80. CRUZ PADIAL, I.: «Globalización económica: sinónimo de desnaturalización tributaria», *Crónica Tributaria*, nº 109, 2003. pp. 59-77.

valores que rompe con una tradición consolidada en materia de equilibrio entre el principio de justicia y el de eficiencia. Si primero se buscaba evitar que impuestos supuestamente equitativos influyeran en exceso sobre la eficiencia del sistema, ahora la tendencia es buscar impuestos neutrales que no se alejen demasiado de las valoraciones compartidas sobre la justicia.

Se trata en definitiva de trabajos⁸¹ que reconocen una alteración de los principios impositivos imperantes en favor de una mayor neutralidad o eficiencia económica. Otros autores lo expresan admitiendo la necesidad de una reinterpretación de los principios impositivos clásicos como por ejemplo la transformación de la capacidad de pago hacia un principio de *capacidad económica gravable*⁸² o reconociendo su preocupación por el hecho de que en el contexto actual la eficiencia sea el nuevo nombre de la equidad⁸³.

Frente a esta tendencia de reconocimiento e implícita aceptación del cambio en la jerarquía de los principios existe una postura doctrinal crítica más minoritaria preocupada por los efectos de tal tendencia no solo para el sistema impositivo sino también para el propio Derecho Tributario⁸⁴. Identifican en ello un desplazamiento de criterios y motivaciones de carácter estrictamente fiscal por otros como los de *practicabilidad* o *eficiencia económica* que pueden estar conduciendo a una *juridificación de la realidad económica* como efecto del proceso de globalización⁸⁵.

Aunque con cierto retraso respecto del contexto internacional, esta tendencia de cambio en la vigencia y jerarquía entre los principios ha sido trasladada también por la doctrina a la propuesta y análisis de los modelos de reforma fiscal en España, especialmente desde finales de la década de los 90. Son muchos los trabajos⁸⁶ que han reflejado esta realidad, poniendo énfasis en objetivos de

-
81. Entre otros puede verse: VALLE, V.: «Una nota sobre los principios impositivos en perspectiva histórica», *Papeles de Economía Española* n° 87, 2001. p. 53; J. J. RUBIO en su trabajo «Balance y perspectivas ...». *op. cit.*, pp. 24-34; CORONA, J. F. «Transformación y modernización de los sistemas fiscales en los últimos 25 años». *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, 2004 (2 y 3), p. 239.
 82. Con arreglo al cuál un impuesto sólo puede exigirse si la recaudación obtenida del mismo es superior a la distorsión que tal impuesto ocasiona en la economía. Véase BRACEWELL-MILNESH, B. «Economic Taxable Capacity», *Intertax*, vol. 29, n° 4, p. 1 citado por CAAMAÑO ANIDO, M. A. y CALDERÓN CARRERO, J. M. «Globalización económica y poder tributario: ¿hacia un nuevo Derecho Tributario?». *Revista española de Derecho Financiero*, n° 114, p. 270.
 83. GONZALO GONZÁLEZ, L.: *Sistema impositivo español. Estatal, autonómico y local*. Dykinson, Madrid. 2007. p. 116.
 84. CAAMAÑO ANIDO, M. A. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Globalización económica y ...?». *op. cit.*, p. 247.
 85. CRUZ PADIAL, I.: «Globalización económica: sinónimo de desnaturalización tributaria», *Crónica Tributaria*, n° 109, 2003. pp. 65 y ss.
 86. Entre otros: LAGARES CALVO, M.: «Una reforma a fondo ...». *op. cit.*, pp. 110-119; CALLE SAIZ, R.: «La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas desde el punto de vista comparado: algunos argumentos explicativos». *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, n° 2-3. 1998. p. 111.

eficiencia en un impuesto como el IRPF que se consideró entonces excesivamente escorado desde 1977 hacia la equidad.

Se pone así el acento en el equilibrio entre principios, en particular, entre los principios de neutralidad, de equidad, de gestión administrativa eficiente, de flexibilidad y de suficiencia recaudatoria. Este nuevo equilibrio es el resultado de una afirmación de los principios de eficiencia, sencillez y equidad horizontal (inclusión de bases imponibles no gravadas hasta el momento) que está viendo ampliados ya sus efectos en las reformas implantadas en el recién comenzado siglo XXI⁸⁷.

4.3. COMPATIBILIDAD ENTRE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA Y EFICIENCIA EN LOS TRIBUTOS

Dentro de un tercer grupo doctrinal puede identificarse una perspectiva, especialmente en el área de propuestas de reforma del IRPF, en la que los principios tributarios de equidad y eficiencia no solo aparecen conjuntamente entre los objetivos, sino que cuentan con obstáculos y vías de proyección comunes.

Así por ejemplo algunas de las propuestas doctrinales de reforma previas a la LIRPF de 1998 se dirigen a una mayor neutralidad fiscal, a un menor dirigismo económico por parte del Estado, a una menor interferencia en la toma de decisiones. Entre otras cosas se propone la reducción de los beneficios fiscales, de los tipos impositivos marginales y con ello, un menor nivel de fraude y una ampliación de las bases imponibles manteniendo niveles recaudatorios. Este conjunto de medidas hacen posible unir eficiencia y equidad, especialmente la horizontal⁸⁸.

En el mismo sentido GARCÍA AÑOVEROS⁸⁹, a principio de 1998 y antes de la reforma que ya se estaba gestando, encuentra razones tanto de equidad como de eficiencia para acometer una profunda reforma del IRPF⁹⁰. También se admite la necesidad de objetivos recaudatorios concretos que son compatibles con «las exigencias a que obliga la eficiencia y el servicio a unos objetivos asequibles

87. Sobre las tendencias de reforma fiscal más recientes ver GAGO RODRÍGUEZ, A. y PICOS, F. «Tendencias en las reformas fiscales ante la globalización», en CASTELLS, A. y DURÁN, J. M^a. (Coord): *Las nuevas fronteras del sector público ante la globalización*, editorial Marcial Pons, Madrid, 2004, pp. 23-47.

88. ALBI IBÁÑEZ, E.. «La reforma fiscal ...». *op. cit.*, p. 294.

89. GARCÍA AÑOVEROS, J.: «La reforma del ...». *op. cit.*, p. 9.

90. M. LAGARES y F. CASTELLANO analizan las causas que permiten considerar a la reforma del IRPF de 1998-2002 como un punto de inflexión. En este cambio de orientación en el IRPF influyeron notablemente las nuevas circunstancias económicas, especialmente la globalización y el lugar más relevante que ocupa el criterio de eficiencia. (p. 6). Véase LAGARES CALVO, M.; CASTELLANO REAL, F: «25 años de IRPF». *Papeles de Economía Española*, nº 100. 2004. pp. 2-16. No obstante, aunque las ganancias experimentadas tras la reforma en materia de eficiencia y equidad han sido reconocidas se han seguido señalando áreas importante susceptibles de mejora tanto por motivos de equidad como de eficiencia. Véase GONZALO GONZÁLEZ, L.: *Sistema impositivo español*. *op. cit.*, p. 115.

de equidad y redistribución»⁹¹. En algunas propuestas de reforma los principios de eficiencia y equidad no aparecen abiertamente enfrentados, al menos de forma explícita. Así, las propuestas para el IRPF por ejemplo parecen dirigirse tanto hacia una distribución equitativa de la carga tributaria (mejor valoración de los rendimientos imponibles-reducción en la ocultación de bases, homogeneidad en el trato fiscal de rendimientos netos de distinta naturaleza, única base de imposición, desaparición de tratamientos preferenciales, mantenimiento de la progresividad real) como a atender al mismo tiempo las exigencias derivadas de la eficiencia (paulatina exención de la renta destinada al ahorro, equiparación entre los rendimientos procedentes del capital, tarifas más reducidas y más lineales). Se justifica incluso que medidas como la linealización de las tarifas o la reducción de los marginales máximos puedan tener efectos positivos tanto en materia de eficiencia como de justicia en la distribución de la carga impositiva⁹².

Para concluir y desde una perspectiva similar, se ha propuesto⁹³ un planteamiento para el que los principios de eficiencia y de equidad no solo son simultáneamente posibles sino que están interrelacionados y son necesarios en el diseño del sistema impositivo. El camino que se presenta como clave desde el actual estado de la cuestión es el de la transparencia. Cuanto mayor es la transparencia (baja corrupción, actuación pública acorde a la oferta electoral, impuestos claros de fácil aplicación y gestión, coherentes y estables, reducidos costes de cumplimiento) mayor será la eficiencia de la actividad pública y mayor será la equidad conseguida a través de la misma. «Como no puede haber a largo plazo equidad sin eficiencia, el diseño de las políticas tributarias debe buscar un equilibrio permanente entre las reglas económicas y políticas»⁹⁴.

En nuestra opinión, este reconocimiento doctrinal de una necesaria conciliación entre eficiencia y equidad tributarias y de sus posibles vías de proyección, pone de manifiesto la transcendencia tributaria de bienes sociales y económicos (¿bien común?) y realidades políticas (¿una nueva teoría del Estado?) que pueden aportar soluciones para resolver su situación tradicional de conflicto.

5. VISIÓN ACTUAL DEL MARCO CONSTITUCIONAL DE PRINCIPIOS: ALGUNAS CONCLUSIONES

Según se desprende de lo analizado con anterioridad, los principios tributarios recogidos por la CE son considerados por la doctrina científica desde un punto de vista crítico, tanto desde su análisis teórico como desde las conclusiones que se derivan de su proyección histórica.

91. LAGARES CALVO, M.: «Una reforma a fondo ...». *op. cit.*, p. 123.

92. LAGARES CALVO, M.: «Reformas pendientes en el sistema fiscal español». *Papeles de Economía Española*, nº 87. 2001. pp. 81-82.

93. CORDÓN EZQUERRO, T.: «La imposición, la eficiencia y la equidad ...». *op. cit.*, pp. 173-176.

94. *Ibidem*, p. 196.

Asimismo, la vaguedad e indeterminación en la concretización de los principios tributarios efectuada por el Tribunal Constitucional ha hecho de ellos conceptos de contenido aleatorio e impredecible lo que les convierte en conceptos inservibles e inoperantes jurídicamente⁹⁵. Se llega a afirmar incluso que su reconocimiento constitucional es escasamente operativo no solo por su indeterminación o falta de clarificación jurisprudencial, sino porque fueron reconocidos sin la verdadera intención de que se realizaran⁹⁶.

También se ha reconocido⁹⁷ que la redacción del artículo 31.1 de la CE, heredera de la línea de pensamiento desarrollada por hacendistas de formación económica, emplea un lenguaje técnico que no es fácilmente interpretable en el sentido de que sea posible una recepción de dichos principios en el derecho positivo. De hecho, se ha señalado también cómo el Tribunal Constitucional⁹⁸ ha adoptado una postura pragmática y de ponderación técnica y jurídica respecto de los principios contenidos en el art. 31.1. Así, estos principios quedan convertidos en «criterios orientadores de un pensamiento tópico», por ser comúnmente aceptados pese a su vaguedad y por haber permitido al pensamiento hacendístico construir sobre ellos sistemas impositivos lo más racional y menos arbitrarios posibles habida cuenta de las múltiples funciones y exigencias con las que tienen que convivir. Se afirma asimismo que los principios contenidos en el art. 31.1 no son técnicamente unívocos, sino indeterminados, por lo que tampoco puede una solución particular de técnica fiscal ser juzgada unívocamente respecto de los mismos. De hecho, en el Derecho Tributario Constitucional es muy difícil garantizar legislativamente un sistema tributario justo porque, en el mejor de los casos, las leyes tributarias son éticamente indefinidas, imprecisas y opacas.

Desde un análisis histórico en torno a la virtualidad del artículo 31.1 de la CE se afirma que «la realidad del sistema tributario y de los principios constitucionales que lo informan se ve hoy fuertemente erosionada en sus presupuestos

95. RODRÍGUEZ BEREJO, A. *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia*. Marcial Pons. Madrid. 2011. p. 19. El autor reconoce que a la luz de la jurisprudencia constitucional «es posible que nuestro Tribunal Constitucional no haya colmado las aspiraciones depositadas en el texto constitucional para este sector del ordenamiento jurídico». p. 18.
96. YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: «Artículo 31.1 de la Constitución Española. Veinte años después». *Revista de Hacienda Local*. Sep-Dic, 1998. pp. 514-515.
97. PÉREZ DE AYALA, J. L.: «La imprecisión jurisprudencial sobre la naturaleza jurídica de los principios del artículo 31.1 de la Constitución española. Sus consecuencias». *Anales de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación* nº 37. 2007. pp. 513-548. El autor ya ha manifestado con ocasión de otros trabajos su inquietud respecto de la aplicación de los fundamentos éticos de la obligación tributaria en la escolástica a los sistemas fiscales modernos. No obstante, es en este cuando manifiesta de forma mucho más tajante esta postura, dejando, en nuestra opinión, un rastro de escepticismo cuando de juzgar el artículo 31.1 en términos de justicia se trata.
98. En relación a la libertad del legislador para combinar las exigencias de los principios impositivos con otros principios constitucionales, pueden verse: las SSTC 221/1992, de 11 de diciembre; 146/1994, de 12 de mayo; 164/1995, de 13 de noviembre; 96/2002, de 25 de abril.

teóricos y en sus criterios estructurales debido a fenómenos derivados de la globalización de la economía»⁹⁹. Este proceso de crisis manifiesta una evolución en los presupuestos científicos e ideológicos de los preceptos constitucionales y cuenta con manifestaciones concretas que reducen la personalización de la carga impositiva. Por su parte GARCÍA AÑOEROS¹⁰⁰ llega a firmar: «El ideal de equidad de la reforma de 1978 ha desaparecido...Algunos de los ideales (o ideas) de la Reforma iniciada en 1978 han sido sustituidos y no se pueden reconquistar».

Así, observando los motivos, propuestas de reforma, críticas y opiniones doctrinales recogidas más arriba en relación a cómo se han desarrollado los principios impositivos de equidad y eficiencia económica recogidos en la Constitución Española, puede afirmarse, en nuestra opinión, lo siguiente:

- La proyección práctica del principio de justicia en los tributos no ha estado a la altura de la honda y sentida aspiración social que reflejó el texto constitucional cuando se aprobó en 1978.
- El principio de eficiencia económica en los tributos, aun sin estar expresamente reconocido en la CE, estuvo siempre presente en las aportaciones doctrinales que se sucedieron al hilo de las distintas reformas fiscales.
- La relación entre los principios de justicia y eficiencia ha sido definida por la doctrina científica desde puntos de vista que acentúan cuestiones distintas. Así, pueden encontrarse aportaciones que ponen especial énfasis en señalar el conflicto entre ambos principios, o que identifican un cambio en la jerarquía existente entre ellos.
- No obstante lo anterior, tanto el principio de justicia como el de eficiencia en los tributos se encuentran invocados en la mayoría de las demandas de reforma fiscal que se han propuesto desde la doctrina.
- Algunas de las reformas fiscales impulsadas desde el principio de eficiencia económica en los tributos han abierto nuevos cauces de proyección al principio de justicia.

Partiendo de las conclusiones anteriores apuntamos la convicción de que actualmente el marco constitucional cuenta con significativas limitaciones para iluminar y orientar el contenido, interpretación y relación de los principios impositivos de justicia y eficiencia en España.

En nuestra opinión ambos principios deberían estar expresamente recogidos en el texto constitucional por atender a fines de carácter social y económico que resultan irrenunciables dentro del bien común al que se dirige el sistema impositivo. Un reconocimiento más expreso de este bien común y la apertura de vías posibles para su control jurisdiccional supondría un avance en términos de unidad, coherencia y justicia del sistema tributario. Asimismo creemos que debería ser este bien común y no tanto la redistribución de la renta, la capacidad

99. RODRÍGUEZ BEREJO, Á. B.: «Breve reflexión sobre ...». *op. cit.*, p. 247. Por su parte, E.UE ORTIZ CALLE analiza los argumentos que están detrás del cambio de paradigma que representa la LIRPF de 2006 así como los problemas constitucionales que de ello pueden derivarse. Ver, «La "dualización" del Impuesto ...». *op. cit.*, pp. 141-174.

100. En «Las reformas ...» *ob. cit.* p. 531.

económica (como manifestaciones de la justicia), la eficiencia en la asignación de bienes o factores o la protección de otros bienes constitucionalmente protegidos (como manifestaciones de la eficiencia) el que aporte un sustrato teórico común o un fin al que ambos se encuentren ordenados y que permita superar sus conflictos y darles cabal proyección. La abultada lista de fines a los que actualmente atiende el Derecho Tributario, motivo de división social y de tensiones entre los principios impositivos, debería ser objeto de revisión a la luz del fin al que se ordena el sistema tributario y de los propios fines del Estado en la realización de ese bien común.

BIBLIOGRAFÍA

AA. VV.: *Sistema tributario español. Criterios para su reforma*. Ministerio de Hacienda. Madrid, junio de 1976.

– «Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2010». *Documentos*, nº 9/11. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.

ALBI IBÁÑEZ, E.: *Impuesto sobre la renta y equidad: el caso español*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1975.

– «La reforma fiscal de la democracia». *Hacienda Pública Española*, Monografías. 1996.pp. 281-295.

ALVIRA MARTÍN, F.; DELGADO LOBO, M. L.; GARCÍA LÓPEZ, J. y GOENAGA RUIZ DE ZUAZU, M.: «La opinión fiscal en la España pre-democrática» *Documentos*, nº 10/11, IEF Madrid. 2011.

BARREIRO CARRIL, M^a .: «Incidencia del principio comunitario de no discriminación y de las libertades fundamentales en el Ordenamiento tributario interno de los Estados miembros de la UE». *Documentos* 2/09.

BRENNAN, G.; CASAS PARDO, J.: «La constitución española a la luz de la economía política de las constituciones». *Hacienda Pública Española*, nº 116. 1990. pp. 53-68.

CAAMAÑO ANIDO, M. A. y CALDERÓN CARRERO, J. M. «Globalización económica y poder tributario: ¿hacia un nuevo Derecho Tributario?». *Revista española de Derecho Financiero*, nº 114, 2002, pp. 266-285.

CALLE SAIZ, R.: «La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas desde el punto de vista comparado: algunos argumentos explicativos». *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, nº 2-3. 1998. pp. 107-119.

– «Competitividad y tributación directa empresarial: dos opciones que se deben considerar». *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, nº 1-2. 2002. pp. 49-60.

CALVO ORTEGA, R.: «Reflexiones sobre los principios rectores de la política social y económica en la Constitución». *Anales de la Real Academia de jurisprudencia y legislación*, nº 37. 2007. pp. 615-652.

CORDÓN EZQUERRO, T.: «La tributación de las rentas de capital en el IRPF:

gravamen dual o único». *Documentos*, nº 30/05, Instituto de Estudios Fiscales, 2005.

– «La tributación de la renta del ahorro en el IRPF: gravamen dual y propuesta de reforma». *Carta Tributaria*, Monografía, nº 9. 2006. pp. 3-22.

– «La imposición, la eficiencia y la equidad: una reflexión desde la perspectiva de la Unión Europea». *Información Comercial Española, ICE*. nº 835. 2007. pp. 173-196.

CORONA, J. F.: «Transformación y modernización de los sistemas fiscales en los últimos 25 años». *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, 2004 (2 y 3), pp. 233-248.

CRUZ PADIAL, I.: «Globalización económica: sinónimo de desnaturalización tributaria», *Crónica Tributaria*, nº 109, 2003. pp. 59-77.

DÍAZ DE SARRALDE MÍGUEZ, S.: «La Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». *Información Comercial Española*, nº 835. 2007. pp. 197-220.

DOMÍNGUEZ BARRERO, F.: «La fiscalidad del ahorro en la nueva Ley del IRPF: ¿un paso hacia la neutralidad?». *Hacienda Pública Española*, nº 149. 1999. pp. 115-135.

– «Neutralidad e incentivos de las inversiones financieras en el nuevo IRPF». *Documentos de trabajo FUNCAS*, nº 312. 2007

DOMÍNGUEZ BARRERO, F.: et. Alt.: en «¿Afectan el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades a la elección de la forma de la empresa?». *Hacienda pública española*, nº 174. 2005. pp. 55-86.

DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M.: «La unidad contribuyente del impuesto sobre la renta de las personas físicas en los países de la OCDE: neutralidad ante el matrimonio vs. Equidad». *Revista de derecho financiero y hacienda pública*, nº 37 (189). 1987. pp. 595-609.

FERNÁNDEZ ORTE, J.: «El principio de capacidad económica y el nuevo IRPF». *Revista técnica tributaria*, nº80. 2008. pp. 37-59.

FUENTES QUINTANA, E.: «Hacienda democrática y reforma fiscal. Notas para un balance de la reciente experiencia histórica española». *Las reformas tributarias en España*. Crítica. Barcelona. 1990. pp. 451-503.

– «El impuesto lineal: una opción fiscal diferente». *Las reformas tributarias en España*. Crítica. Barcelona. 1990. pp. 504-557.

– «La imposición en los años 90». *Las reformas tributarias en España*. Crítica. Barcelona, 1990. pp. 558-577.

GAGO RODRÍGUEZ, A. y PICOS, F.: «Tendencias en las reformas fiscales ante la globalización», en CASTELLS, A. y DURÁN, J. M^a. (Coord): *Las nuevas fronteras del sector público ante la globalización*, editorial Marcial Pons, Madrid, 2004.

GARCÍA AÑOVEROS, J.: «Las reformas fiscales». *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 100. 1998. pp. 511-532.

– «La reforma del impuesto sobre la renta». *Claves de Razón Práctica*, nº 82. pp. 5-12.

GIMENO, J. A.: «La reforma del IRPF». *Cuadernos de información económica*, nº 186. 2005. 1998. pp. 35-43.

GONZÁLEZ-PÁRAMO, J. M.; RODRÍGUEZ O., J. A., RUBIO G., J. J.: «El impuesto sobre la renta de las personas físicas: notas para un balance». *Papeles de Economía Española*, nºs 30-31. 1987. pp. 108-137.

GONZÁLEZ PÁRAMO, J. M. y BÁDENES PLÁ, N.: «Los impuestos y las decisiones de ahorro e inversión en las familias: un análisis comparado de la fiscalidad efectiva sobre los activos financieros y reales en España». *Estudios de la Fundación*, nº 8. 2000.

– «Fiscalidad efectiva de los productos de ahorro-previsión en España». *Hacienda Pública Española*, nº extra 2000. pp. 251-278.

GONZALO GONZÁLEZ, L.: «Hacia un nuevo sistema fiscal. Antecedentes y consecuentes de la reforma tributaria Fuentes Quintana-Fernández Ordóñez». *1900-2000 Historia de un esfuerzo colectivo. Cómo España superó el pesimismo y la pobreza*. Vol. II. Planeta. Madrid. 2000.

– «Justicia y eficiencia impositivas en la Constitución de 1978», *Revista de las Facultades de Derecho y CC. EE. ICADE* nº 58. En-abril 2003. pp. 201-213.

GONZALO GONZÁLEZ, L.: *Sistema impositivo español. Estatal, autonómico y local*. Dykinson, Madrid. 2007.

IGLESIAS SUÁREZ, A.; LAGOS RODRÍGUEZ, M^a G.; GARCÍA NICOLÁS, C. y DEL ÁLAMO CERRILLO, R.: «Familia y Fiscalidad en España. Cuestiones Pendientes». *Documentos*, nº 17/2009. IEF Madrid. 2009.

LAGARES CALVO, M.: «Esquema inicial para una reforma tributaria». *Papeles de Economía Española*, nº 23. 1985. pp. 308-322.

– «Una reforma a fondo del sistema fiscal español». *Papeles de Economía Española*, nº 69. 1996. pp. 110-143.

– «Reformas pendientes en el sistema fiscal español». *Papeles de Economía Española*, nº 87. 2001. pp. 68-89.

– «Una nueva reforma del IRPF». *Cuadernos de información económica*, nº 190. 2006. pp. 45-70.

LAGARES CALVO, M.; CASTELLANO REAL, F.: «25 años de IRPF». *Papeles de Economía Española*, nº 100. 2004. pp. 2-16.

LAGOS RODRÍGUEZ, M^a G.: «El principio de neutralidad en el nuevo impuesto sobre sociedades». *Crónica tributaria* nº 82-83, 1997. pp. 111-153.

LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: «Consideraciones sobre neutralidad fiscal en el ámbito empresarial». *Estudios Financieros*, nº 262, 2005. pp. 103-140.

MAGRANER MORENO, F. J.; MARTÍN LÓPEZ, J.. «Impuestos progresivos y justicia fiscal: reflexiones en torno al principio constitucional de progresividad tributaria del artículo 31.1 de la Constitución española». *Presente y futuro de la Constitución Española de 1978*. Tirant lo Blanch. 2005.

MARTÍN DELGADO, J. M.: «Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978». *Hacienda Pública Española*, nº 60. Madrid. 1979.

MONTORO ROMERO, C.: «Fiscalidad y ahorro en la economía española: el papel del IRPF». *Hacienda pública española*, Monografía. 1991. pp. 205-210.

ORTIZ CALLE, E.: «La "dualización" del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: concepción sintética del gravamen versus impuesto dual». *Crónica Tributaria*, nº 129. 2008. pp. 141-174.

PALAO TABOADA, C.: «La reforma de la tributación de los incrementos patrimoniales en el impuesto sobre la renta». *Papeles de Economía Española*, nº 30-31. 1987. pp. 200-202.

PAREDES GÓMEZ, R.: «Reflexiones sobre la reforma del Impuesto sobre Sociedades en tiempos de crisis». *Crónica Tributaria*, nº 142. 2012. pp. 95-112.

PÉREZ DE AYALA, J. L.: «La imprecisión jurisprudencial sobre la naturaleza jurídica de los principios del artículo 31.1 de la Constitución española. Sus consecuencias». *Anales de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*, nº 37. 2007. pp. 513-548.

PICOS, F y GAGO, A.: «El impuesto dual: argumentos teóricos e implicaciones de política fiscal». *Hacienda pública española*, nº 171. 2004. pp. 103-130.

RODRÍGUEZ BEREIJO, Á. B.: «Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria». *Revista jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, nº 13. 2005. pp. 235-352.

– *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia*. Marcial Pons. Madrid. 2011.

ROMERO JORDÁN, D.: «Tipo medio efectivo y neutralidad impositiva: comentarios y evidencia para el caso español». *Revista asturiana de economía* nº 26, 2003. pp. 167-186.

RUBIO GUERRERO, J. J.: «La unidad contribuyente y el IRPF: la realidad europea». *Papeles de trabajo*, nº 4/98. Instituto de Estudios Fiscales.

– «La Hacienda Pública Española en el tránsito al siglo XXI». *Hacienda Pública Española*, Monográfico. 2002. pp. 289-310.

– «La protección de la familia en el sistema tributario español: análisis de la evolución normativa reciente en el ámbito estatal». *Cuadernos de información económica*, nº 180. 2004. pp. 14-22.

– «Balance y perspectivas reformadoras de la tributación personal en España». *Cuadernos de información económica*, nº 186. 2005. pp. 24-34.

SÁEZ LOZANO, J. L.: «Actitudes de los españoles hacia la hacienda pública». *Papeles de trabajo del IEF, serie economía*, nº 22. IEF. 2006.

SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª edición, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1993.

SANZ SANZ, J. F., GONZÁLEZ PÁRAMO, J. M., BÁDENES PLÁ, N.: «La reforma del IRPF: oferta de trabajo y ahorro». *Hacienda pública española*, nº extra 2001. pp. 119-144.

SANZ SANZ, J. F.; et alt.: «El impuesto sobre sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas». *Documentos*, nº 22/04. Instituto de Estudios Fiscales.

SIMÓN ACOSTA, E.: «La reforma del IRPF: una bofetada a la justicia». *Actualidad jurídica Aranzadi*, nº 705. 2006.p. 3.

SOLER ROCH, Mª T.: «Subjetividad tributaria y capacidad económica en las personas integradas en unidades familiares». *Revista Española de Derecho Financiero*, nº66. Cívitas. 1990. pp. 193-220.

TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Principios jurídico-fiscales de la reforma del Impuesto sobre la Renta*. Documento 15/01. IEF, Madrid, 2001.

VALLE, V.: «Ahorro y fiscalidad en la economía española». *Papeles de economía española*, nº 41. 1991. pp. 161-169.

VALLE, V.: «La hacienda pública de la democracia española. Principales rasgos». *Papeles de Economía Española*, nº 68. 1996. pp. 2-9.

– «Una nota sobre los principios impositivos en perspectiva histórica», *Papeles de Economía Española* nº 87, 2001.pp. 44-57.

YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: «Artículo 31.1 de la Constitución Española. Veinte años después». *Revista de Hacienda Local*. Sep-Dic, 1998.pp. 467-515.

ZUBIRI ORIA, I. «La justificación y los efectos económicos del Impuesto sobre Sociedades». *Ekonomiaz. Revista vasca de economía*, nº 38. 1997. pp. 122-145.

