



POLÍTICA FISCAL

**Rafael Fuster Tozer.
Abogado. Uría Menéndez**

1. INTRODUCCIÓN

En este capítulo se analizan las medidas que desde el punto de vista fiscal podrían adoptarse para impulsar el crecimiento económico, se destacan aquellos aspectos del ordenamiento jurídico-tributario que nos sitúan en desventaja respecto a otras economías con las que competimos y se plantean una serie de propuestas para eliminar estas «barreras fiscales» con la finalidad de atraer capitales a nuestro país y mejorar de la capacidad de nuestras empresas para competir globalmente.

Naturalmente, resultaría absurdo desconocer que la grave crisis económica a la que se enfrenta España desde el año 2008 condiciona fuertemente la política fiscal de los Gobiernos (tanto la del precedente como la del actual) y por tanto inevitablemente afecta al contenido y enfoque de este capítulo.

En este sentido, no puede orillarse el hecho de que los últimos años han resultado demoledores en términos de recaudación tributaria. La magnitud de este fenómeno se ilustra con algunos datos: en 2007, la recaudación por impuestos administrados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (excluyendo, pues, la recaudación de las haciendas forales y de las administraciones territoriales) alcanzó un record de 200,7 millardos. Dos años después, en 2009, había caído a 144 millardos –lo que en términos nominales igualaba la recaudación obtenida en 2004–; la salida de la primera recesión y las medidas tributarias adoptadas por el Gobierno en aquel entonces permitieron que la cifra se recuperase

hasta los 161,7 millardos en 2011. Sin embargo, a pesar de las medidas de aumentos de tipos impositivos y de bases tributarias adoptadas por el nuevo Gobierno, en 2012 las cifras de ingresos tributarios han retomado la senda descendente: a cierre de agosto pasado los ingresos alcanzaban un total de 99,6 millardos frente a los 104,5 del mismo mes del ejercicio precedente –un 4,6% menos–. Veremos si al cierre del ejercicio de subida del IVA desde septiembre y las restantes medidas recaudatorias adoptadas en el Real Decreto Ley 20/2012 consiguen invertir la tendencia.

Por otra parte, resulta indicativo comprobar la evolución en términos de capacidad recaudatoria de algunos de los principales impuestos en el período 2007-2011. Así, mientras que los ingresos por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se contrajeron desde 72,6 hasta 69,8 millardos (un 3,8%) y los provenientes del Impuesto sobre el Valor Añadido desde 55,8 hasta 49,3 (un 11,6%), los del Impuesto sobre Sociedades disminuyeron desde 44,8 hasta 16,6 millardos, lo que supone un descenso de recaudación del 63%. Dicho de otro modo: el Impuesto sobre Sociedades representó apenas el 10% del total de ingresos tributarios de 2011.

Lo que estos datos, unidos a los objetivos de déficit comprometidos con la Unión Europea, ponen de relieve es que el margen de maniobra de la política fiscal del Gobierno es reducidísimo. En efecto, puede tal vez discutirse la conveniencia, oportunidad y efectos de algunas de las medidas de aumentos de tipos y bases en los diferentes impuestos, pero es difícil abogar por



medidas que comporten sacrificios recaudatorios en esta coyuntura. Por otro lado, el margen de que disponen las Comunidades Autónomas y las corporaciones locales se antoja incluso más limitado en muchos casos. A la vista de todos está la situación financiera que atraviesan algunas Comunidades Autónomas pese a la reinstauración del Impuesto sobre el Patrimonio en la mayoría de ellas y a las diferentes medidas destinadas a incrementar los ingresos tributarios sobre los que tienen competencia.

Parece pues que, en la medida en que la política sea «el arte de lo posible», es difícil en este momento pedir a la política fiscal cosas que sencillamente, puedan implicar un descenso –aun temporal– de la recaudación ante la dictadura inmisericorde que imponen los exigentes objetivos de déficit fiscal para los próximos años. No obstante, no puede obviarse el hecho de que el drenaje de recursos sobre el sector privado que impone un aumento de la carga tributaria que soportan familias y empresas conduce en general a una peor y más ineficiente asignación de recursos, todo ello sin perjuicio, por supuesto, de la imprescindible función de redistribución de rentas y sostenimiento de gastos sociales de un sistema tributario moderno. En efecto, las subidas impositivas adoptadas pueden ayudar a lograr un aumento temporal en la recaudación, pero no actúan en favor del crecimiento económico a medio y largo plazo.

Es evidente que el crecimiento económico debe constituir uno de los objetivos fundamentales del Gobierno. También lo es que una economía sobreendeudada como la española requiere de un proceso de desapalancamiento que por definición resulta contractivo y dificulta la consecución de un objetivo de crecimiento. Además, en la medida en que ha existido una traslación de pasivo privado al sector público para preservar el funcionamiento de partes esenciales del sistema económico, también es preciso elevar el trasvase de recursos con los que hacer frente a tales pasivos desde el sector privado al público mediante el incremento de los ingresos públicos, lo que

resta capacidad de dinamismo económico a los agentes privados y al mismo tiempo al sector público, pues al margen del gasto social buena parte de los recursos deben destinarse al servicio de la deuda en lugar de a dinamizar la economía mediante nueva inversión. Por tanto, en la tesitura actual no resulta en absoluto sencillo poner el sistema tributario al servicio del crecimiento económico. Lo que, sin embargo, es seguro es que una estructura tributaria mal concebida obstaculizará y lastrará el crecimiento económico.

Por tanto, resulta fundamental tender hacia una estructura del sistema tributario tal que reduzca las ineficiencias, propicie una adecuada asignación de recursos y posibilite que se inicie cuanto antes un círculo virtuoso de suerte que el crecimiento económico se traduzca en aumentos de los ingresos públicos que permitan una ulterior relajación de la presión fiscal y que, a su vez, constituya un estímulo de crecimiento al dejar en manos de empresas y familias mayores recursos. Así, no es congruente que se adopten medidas fiscales contrarias al crecimiento económico con el argumento de la necesidad, por muy imperiosa que sea, de aumentar la recaudación. No es claro que un aumento de la recaudación conduzca al crecimiento económico, lo que sí es seguro es que el crecimiento económico conduce a un aumento de la recaudación. Por consiguiente, en la medida en que no es posible en estos momentos adoptar políticas de estímulo generales –reduciendo la carga tributaria de modo amplio– será preciso que las políticas de estímulo bien se dirijan a ámbitos o sectores específicos en los que el rédito social y el efecto estímulo en el medio plazo lo justifique, bien tengan un coste recaudatorio limitado. En todo caso, el objetivo de maximizar el potencial de crecimiento hace imprescindible que, además, la política fiscal se oriente a corregir las deficiencias estructurales del sistema, como la falta de neutralidad fiscal, el fraccionamiento del mercado, el aumento preocupante de los costes de transacción y la falta de seguridad jurídica en el ámbito tributario.

Cada una de estas ideas será desarrollada con mayor detalle a lo largo de las páginas que siguen y trataremos de centrarnos en aquellos elementos de nuestro ordenamiento jurídico-tributario que deben reformarse con objeto de, cuando no impulsar el crecimiento, al menos no impedirlo o retardarlo.

2. CRECIMIENTO ECONÓMICO Y POLÍTICA TRIBUTARIA

2.1. LA AMPLIACIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES

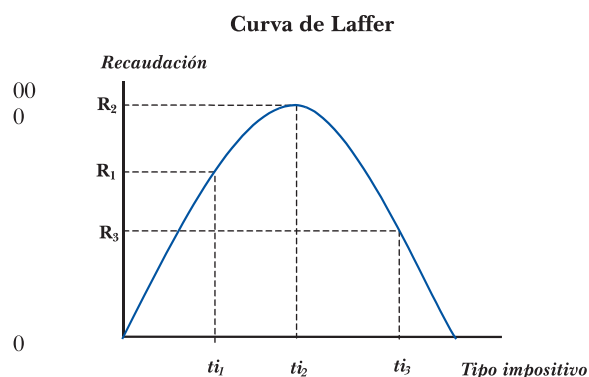
Como se ha señalado, la política fiscal está limitada, en su conjunto, por la necesidad de aumentar la recaudación tributaria con la finalidad de cumplir los objetivos de déficit. Esto no obstante, deben plantearse medidas singulares o concretas, que aun en detrimento de la recaudación a corto plazo, favorezcan el crecimiento económico, sobre todo si aceptamos la evidencia de que el crecimiento económico es una premisa esencial para aumentar la recaudación tributaria. En consecuencia, la política fiscal debe orientarse hacia la consecución de un incremento de las bases imponibles del sistema desde la generación de un mayor número de operaciones y de la atracción de nuevos operadores y capitales y no tanto en incrementar la recaudación a base de elevar la carga fiscal sobre cada una de las operaciones u operadores existentes en el mercado. El aumento de la carga fiscal sobre la actividad existente, en un contexto donde tal actividad tiende a contraerse por la concurrencia de otros factores, coadyuva a coartar la actividad y desincentiva la asunción de riesgo empresarial.

No pueden, por lo tanto, abandonarse las políticas activas orientadas hacia la ampliación de las bases imponibles y la afloración de las que existen y permanecen ocultas. Así, el esfuerzo debe ser bifronte: por una parte incentivar que aparezcan nuevas empresas y que las

existentes realicen más operaciones, ayudar a la inversión y actividad de las empresas nacionales fuera de España y atraer inversiones y capital humano desde el exterior; por otra, combatir la economía sumergida y el fraude fiscal, reprimiendo por un lado con energía las conductas fraudulentas y al mismo tiempo estableciendo mecanismos que favorezcan el cumplimiento voluntario y espontáneo de las obligaciones tributarias.

La orientación de la política fiscal hacia la adopción de medidas de subidas impositivas, bien sea incrementando los tipos de los tributos ya existentes, bien estableciendo nuevos gravámenes no sólo tiene un recorrido limitado en términos de recaudación, sino que puede disminuir el número de operadores y operaciones del sistema como consecuencia de una reducción de la utilidad marginal del esfuerzo tal y como explica la curva Laffer.

Como es sabido, la curva de Laffer representa la relación entre los ingresos fiscales y los tipos impositivos. Según esta función, si el tipo impositivo es cero, los ingresos impositivos también lo serán; si los tipos impositivos son del 100% los ingresos fiscales también serán cero. Entre estos dos puntos extremos los ingresos, función del tipo de gravamen, en un primer momento aumentarán para a continuación disminuir hasta llegar a cero. Siguiendo esta teoría, el incremento de los tipos impositivos (a partir de cierto grado de gravamen) no conduce a un aumento de la recaudación fiscal.





En efecto, tal como describe la gráfica, a partir de un tipo impositivo t_1 el aumento de recaudación es menos que proporcional al aumento de tipos y a partir de un nivel de tipo t_2 , cualquier aumento del tipo impositivo implicaría un descenso en la recaudación. Lo que esta tesis propugna es que existe un punto a partir del cual proporciona más utilidad el fraude o el ocio, que la inversión o el trabajo. Es crítico no llegar a un nivel impositivo tal que se desincentive el trabajo o la asunción de riesgo empresarial.

2.2. POLÍTICAS DE IMPULSO SECTORIAL

Obviamente existe capacidad para adoptar desde la política fiscal medidas sectoriales que ayuden a dinamizar la economía; no cabe duda que la clave de tales medidas es que demuestren tener carácter multiplicador: esto es, que cada euro de sacrificio recaudatorio se traduzca en más de un euro de retorno, bien por recaudación de otros impuestos, bien por la generación de efectos benéficos de otra índole sobre la economía.

Un buen ejemplo lo constituyen los diferentes programas que han existido de apoyo al sector del automóvil en España; el sector representa de forma directa o indirecta entre un 6 y un 10% del PIB y proporciona casi el 9% del empleo. Es por tanto un sector estratégico para la economía española, intensivo en empleo y capital y orientado en buena medida hacia la exportación. El diseño de programas de apoyo al sector desde la política fiscal –como los de ayuda a la compra-venta de vehículos nuevos– genera rentabilidad fiscal fácilmente mesurable, pues el sacrificio recaudatorio en términos de reducción del Impuesto sobre Matriculación por cada operación se compensa más que proporcionalmente con el incremento de ventas que se propicia. En efecto, cada automóvil vendido comporta ingresos tributarios por Impuesto sobre Matriculación, por Impuesto sobre el Valor Añadido y por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica; al tiempo, la renovación del parque de automó-

viles tiene claras externalidades en la economía: incremento de la eficiencia energética, reducción de la emisión de contaminantes y mejora de la seguridad vial. Justamente terminando de escribir estas líneas se ha anunciado que los Presupuestos Generales del Estado para 2013 contendrán un programa de esta índole para tratar de contener la brutal caída de las ventas de automóviles durante 2012, que se prevé puedan no alcanzar las 700.000 unidades al cierre del ejercicio, apenas algunas más que en 1986 y que comparan con las más de 1.600.000 que se vendieron en cada uno de los años 2005 a 2007. Sea bienvenido este programa¹.

Otro ejemplo de política fiscal dirigida a un determinado sector lo constituyó el régimen especial aplicable a la adquisición y financiación de buques, que supuso un claro incentivo para la actividad de los astilleros españoles e hizo posible competir con otros países, como los del sudeste asiático. Desgraciadamente, este régimen fue declarado ayuda de estado, incompatible con las normas de la Unión Europea y en consecuencia ya no está vigente; sin embargo sería deseable instaurar algún régimen alternativo y general que sin violar la normativa comunitaria pudiese contribuir al sostenimiento de la actividad en un sector industrial tan relevante históricamente para el país. Es fundamental que el régimen que en su caso se apruebe sea estable y otorgue seguridad jurídica a los agentes implicados.

El proyecto de ley de presupuestos para 2013 recién aprobado por el Consejo de Ministros, reduce el montante de las ayudas directas al sector turístico un 25%. Es claro que la actividad turística constituye otro de los pilares de la economía española² y, singularmente, uno de los que más capacidad de generación de empleo y de resistencia frente a la crisis económica ha acreditado. El incremento del Impuesto sobre el

¹ Datos publicados por la Asociación Española de Fabricantes de Automóviles y Camiones.

² La contribución del sector turístico alcanzó en 2010 un 10,2% del PIB, según el Instituto Nacional de Estadística.

Valor añadido y el simultáneo descenso de las ayudas públicas directas pueden hacer que se resienta el sector en términos de competitividad y capacidad de atracción de la demanda extranjera –que hasta ahora ha capeado bien la situación–, por lo que resultaría muy conveniente establecer mecanismos de incentivo a la actividad en el ámbito de los impuestos directos que compensen el impacto de la mayor imposición indirecta.

2.3. INTERNACIONALIZACIÓN DE LAS EMPRESAS

La política fiscal debe contribuir también al proceso de internacionalización de las empresas españolas. La realidad es que buena parte de la cuenta de resultados de las empresas que conforman el IBEX-35 depende de su actividad en el exterior; no pocas de ellas han adquirido un grado de excelencia en sus respectivos sectores que las coloca entre las más competitivas del mundo y en pie de igualdad con algunas de las más importantes empresas europeas, asiáticas y americanas. De hecho, es la primera vez que España afronta la crudeza de una crisis económica con la fortaleza que brinda disponer de grandes empresas fuertemente internacionalizadas. La realidad era muy distinta en la crisis de 1993. Además, la búsqueda de mercados en el exterior para las exportaciones españolas se ha convertido en una de las salidas casi obligadas para muchas empresas –no necesariamente las más grandes–, ante la debilidad de la demanda interna. De hecho, el incremento sostenido de las exportaciones durante los últimos años ha sido una de las pocas variables positivas y que ha aportado puntos de crecimiento a la economía española (en 2011 las exportaciones ya habían crecido casi un 10% respecto del nivel previo a la crisis en términos reales).

Ahora bien, este es uno de esos ámbitos en el que la política fiscal ha sido acertada durante la última década. Es de justicia reconocer la panoplia de medidas de carácter fiscal que, fundamental-

mente concentradas en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, han permitido apoyar con decisión el proceso de internacionalización de las empresas. Quizá lo más significativo haya sido la adopción en nuestro sistema del método de exención como mecanismo de eliminación de la doble imposición en el Impuesto sobre Sociedades. De este modo, las rentas que obtienen las sociedades españolas como consecuencia de su inversión en el capital de filiales o en la constitución de establecimientos permanentes en el exterior gozan de exención en el momento de su repatriación a España o cuando se transmita la participación en la sociedad extranjera; con ello se evita que exista doble imposición sobre el beneficio obtenido en el extranjero en atención al hecho de que los beneficios generados en el exterior con cargo a los que se satisfacen esas rentas habrán satisfecho el impuesto sobre los beneficios correspondiente en el país de la fuente. Es ésta una medida de gran calado, que supuso un cambio significativo respecto de la tradicional aplicación del método de deducción ordinaria o crédito de impuesto, y que reduce el coste fiscal medio de la inversión en el exterior y facilita la neutralidad fiscal respecto de la repatriación de capitales hacia España y en los flujos entre las sociedades del grupo.

Siempre es posible pedir más, pero respecto de esta materia lo que procede encarecer es que se mantenga esta política y que no se caiga en la tentación de retornar al modelo anterior al socaire del coste recaudatorio que comporta. En efecto, la vuelta al mecanismo de deducción puede resultar tentadora desde la perspectiva de la Hacienda pública al contemplar cómo los beneficios obtenidos por los grupos españoles en el exterior quedan excluidos de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades mientras que el beneficio obtenido en territorio nacional (y con él la cuota del impuesto) mengua. Sin embargo, la adopción del mecanismo de deducción no sólo perjudicaría el atractivo de la inversión en el exterior en el momento en que resulta más necesaria, sino que a buen seguro supondría un importante freno a la repatriación de rentas y capitales hacia España, pues generaría un



incentivo perverso para mantener tales rentas remansadas en las compañías filiales en el exterior con objeto de evitar la tributación adicional que en el momento de la repatriación se produciría.

También es muy importante perseverar en la atinada política de continua e intensa ampliación de la red española de Convenios para evitar la Doble Imposición con terceros países. Es encomiable el esfuerzo hecho en esta materia durante los últimos quince años periodo en el cual han entrado en vigor 51 nuevos Convenios (sin contar aquellos que han sido renegociados, como recientemente ha ocurrido con uno de los más relevantes, el suscrito con EE.UU.). En particular, destaca España por ser el país desarrollado con más Convenios concluidos con países iberoamericanos. No son pocas las inversiones canalizadas a través de nuestro país para aprovechar dicha red, que constituye una ventaja competitiva de primer orden. Debe perseverarse en esta política pues queda mucho por hacer. No sólo desde la perspectiva de la conclusión de nuevos convenios o la renegociación y puesta al día de algunos de los más antiguos, sino también desde la del uso efectivo de los procedimientos amistosos previstos en los propios convenios para integrar las lagunas jurídicas que se detecten o dirimir las diferencias de interpretación que en no pocas ocasiones se presentan.

2.4. ATRACCIÓN DE INVERSIONES Y DE CAPITAL HUMANO

Por otro lado, para atraer inversiones hacia España es necesario que desde el exterior se identifiquen ventajas comparativas y competitivas en España. Desde el punto de vista tributario estas ventajas pueden lograrse por distintas vías, entre otras, dotando al sistema de seguridad jurídica (aspecto desarrollado más adelante) y ofreciendo una estructura tributaria que, si no ventajosa, al menos se perciba competitiva.

En este sentido, por ejemplo, los datos de la AEAT respecto del Impuesto sobre Sociedades, según los cuales en el ejercicio 2011 el tipo

medio satisfecho por las sociedades españolas ascendía al 19,4% de la base imponible y al 11,6% del beneficio³, sugieren que podría plantearse una reforma del Impuesto sobre Sociedades que, manteniendo su potencia recaudatoria, ofrezca un tipo nominal más atractivo. Es decir, es preferible en términos de atracción de inversiones un tipo nominal bajo que uno más alto con diversidad de deducciones y bonificaciones. En esta línea, el exdirector de la Dirección General de Tributos Jesús Gascón señalaba en relación al Impuesto sobre Sociedades que *«es mejor tener un impuesto de estructura sencilla con tipos bajos que uno muy complicado con infinidad de excepciones a la regla general que, por muy bien que se definan, siempre constituirán un foco permanente de inseguridad jurídica»*⁴.

Junto a la atracción de inversiones empresariales exteriores debe fomentarse la atracción de capital humano desde el extranjero. Es cierto que la atracción de talento sigue fomentándose (aunque de forma mucho más limitada desde 2009) a través del régimen fiscal de los «impatriados» regulado en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que permite que durante el periodo en el que se efectúe su cambio de residencia y los cinco años siguientes un asalariado venido del exterior tribute como si fuese un no residente respecto de sus rentas españolas y no deba tributar respecto de las rentas obtenidas en el exterior. Sin embargo, España podría ser una potencia (de hecho lo es a pesar de la fiscalidad), en la atracción de personas de clase media alta ya jubilados y con un cierto capital acumulado que deseen establecerse en un país con buen clima y calidad de vida; también en la atracción de personas adineradas o de emprendedores que piensen en llevar desde España el control de sus negocios. Pues bien, la mera existencia de un Impuesto sobre el Patrimonio –que no existe en la mayor parte de los países de nuestro entorno– resulta disuasoria para que estas personas adquieran residencia fiscal en España.

³ Datos de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria publicados en el informe estadístico del ejercicio 2011.

⁴ Número 05 de la revista Valores publicada en julio de 2009.

ña o abocan a muchos a no declarar en España su patrimonio –y, por extensión, rentas– exterior. Es una lástima no explotar del todo mediante una adecuada política fiscal el potencial de nuestro país como centro de atracción de personas que pueden aportar recursos. Esto es algo que tanto el Reino Unido como Suiza han explotado durante largo tiempo con éxitos indiscutibles.

2.5. APOYO A LA INNOVACIÓN, LA CIENCIA Y LA CULTURA. EL MODELO ECONÓMICO

La necesidad del cambio de modelo económico en España se proclama de forma generalizada tanto por economistas como por miembros de los distintos partidos políticos y desde la sociedad civil. Existe un consenso sobre que el modelo económico debe orientarse hacia actividades con mayor productividad, que aporten más valor añadido, que aprovechen las nuevas tecnologías y que se basen en el conocimiento. El crecimiento económico del futuro, depende en buena parte de este nuevo modelo.

Sin perjuicio de que el impulso de este cambio de modelo debe ser global y que requiere de reformas de calado e iniciativas desde muy diversos ámbitos de nuestro sistema político y social –para empezar, en el sistema educativo–, es innegable que también pueden realizarse esfuerzos desde la política fiscal.

El apoyo a la investigación y desarrollo e innovación tecnológica se ha concretado –desde el punto de vista tributario– con distintas medidas como la deducibilidad fiscal del deterioro de valor de activos intangibles⁵, la amortización libre de activos vinculados a I+D+i⁶ o la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (deducción por I+D+i)⁷.

⁵ Artículo 12.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁶ Establecida en el artículo 11.2.d de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁷ Regulada en el artículo 35 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

A pesar de este esfuerzo, la inversión española en I+D+i apenas supone un 1,38% del PIB, y de ésta el sector público aporta un 0,76% del total, lo que nos sitúa por debajo de media de la Unión Europea que invierte un 2,0% de su PIB en I+D+i y muy por debajo de los países de la UE que más invierten como Finlandia (3,8%), Dinamarca (3,08%) o Alemania (2,8%).

Si el fomento del I+D+i es fundamental para el cambio de modelo económico, parece primordial preservar y potenciar estos beneficios fiscales ya que el sacrificio recaudatorio que comporte generará un efecto multiplicador en forma de crecimiento económico futuro.

Si partimos del hecho de que las actividades de I+D+i son por definición inversiones costosas y que no siempre producen beneficios para el empresario en el corto plazo, los incentivos fiscales (interesa ahora centrarnos en la deducción por I+D+i, al ser el incentivo más relevante) pueden llegar a ser un poderoso instrumento de política fiscal y financiera, siendo incluso determinantes para la viabilidad de una inversión. Esto se constata dado su impacto sobre el Valor Actual Neto de un proyecto inversión (el VAN es uno de los criterios de valoración financiera más utilizado, basado en el descuento de flujos futuros). A priori, un empresario estará dispuesto a realizar una inversión si su VAN es positivo y la descartará en caso contrario.

El efecto de la deducción por I+D+i en el Impuesto sobre Sociedades implica una menor salida de recursos para la empresa, es decir, un menor coste de la inversión y, por tanto, un mayor VAN. Especialmente relevantes son aquellos casos en los que el VAN de una inversión es negativo, pero se torna positivo al considerar en el cálculo la deducción fiscal, pues en estos casos los incentivos fiscales son la llave que permite que se acometan proyectos que de otro modo se abandonarían.

En definitiva, si asumimos como imprescindible para el crecimiento económico el fomento de las inversiones en I+D+i, no es coherente reducir el ámbito de aplicación de los incentivos fis-

cales orientados a ellas. Es obligado reconocer que la deducción por I+D+i no se ha visto tan mermada como el resto de deducciones por inversión en el Impuesto sobre Sociedades (en la mayoría de los casos la reducción de sus porcentajes ha supuesto su desaparición). Sin embargo, el Real Decreto-ley 12/2012, ha reducido el límite conjunto de determinadas deducciones, entre las que se encuentra la deducción por I+D+i del 35 al 25% de la cuota íntegra, y del 60 al 50% cuando el importe de la deducción por I+D+i, que se corresponda con gastos e inversiones efectuados en el propio período impositivo, exceda del 10% de la cuota íntegra.

Parece un error esta restricción. Minorar de forma efectiva la deducción por I+D+i no es el camino adecuado pues sus efectos son más perniciosos para la economía española que el aumento de la recaudación que a corto plazo en su caso genere⁸.

Un análisis comparativo sobre los incentivos fiscales a la innovación empresarial⁹ concluye que el sistema de incentivos no es en la práctica tan atractivo como lo puede parecer en la teoría, de hecho apenas un 12% de las empresas que declaran ser innovadoras acceden a la deducción por I+D+i, e identifica alguno de los aspectos del marco regulador de las deducciones que causa la reducida acogida de este incentivo, entre otros: (i) el límite de aplicación (otros países permiten a sus empresas aplicar la deducción hasta agotar la cuota del Impuesto sobre Sociedades); y (ii) el tratamiento de las deducciones pendientes de aplicar, ya que en España las empresas con una fuerte inversión en I+D+i pueden llegar a

producir una cantidad de deducciones tal que nunca lleguen a lograr aplicarlas; esto afecta especialmente a las pymes y a las empresas de base tecnológica de nueva creación. Estas deficiencias y la incertidumbre y requisitos para que un proyecto sea calificado como válido restan atractivo y utilidad a la deducción tal como se regula actualmente en el Impuesto sobre Sociedades.

Por otro lado, es fundamental apostar por la inversión privada en actividades de carácter social, cultural y científico. La política fiscal es un instrumento de primer orden para ello. Creo que esta afirmación es válida cualquiera que sea la fase del ciclo económico, pero en el momento actual, ante la inevitable retracción de la inversión pública, deviene imprescindible incentivar el esfuerzo privado y, en particular, las actividades de mecenazgo y el apoyo a las iniciativas de la sociedad civil.

En este sentido, es urgente la aprobación de la anunciada nueva Ley del Mecenazgo y es fundamental que ésta sea ambiciosa. Sin duda, constituiría un grave error limitar el mecenazgo al ámbito cultural; es esencial que comprenda además actividades e iniciativas de naturaleza científica, educativas y de carácter social. Según se anuncia la reforma de la Ley de Mecenazgo que prepara el Gobierno (aunque lleva ya tiempo siendo postergada) supondría aumentos de las deducciones fiscales del 35 al 60% para las personas jurídicas y del 25 hasta el 70% para las personas físicas.

Es imprescindible que la nueva Ley se tramite cuanto antes y que su ámbito de aplicación se extienda a todas aquellas actividades de interés social, educativo y científico que hasta ahora recibían financiación pública y que están viendo drásticamente y repentinamente reducida su capacidad financiera, cercenando no sólo futuros proyectos, sino también muchos de los que están en curso. Allá donde lo público no llega tal vez pueda hacerlo lo privado. La política fiscal debe apoyar con decisión este esfuerzo.

Por último, desde estas páginas no puede dejar de hacerse un llamamiento para rectificar

⁸ En artículo publicado en Expansión el 4 de septiembre de 2012 César Nombela destaca la importancia del I+D+i señalando que *«la pregunta es hasta qué punto no estaremos renunciando a una inversión, esencial para el futuro como es la I+D+i, si el apoyo a nuestro sistema científico-técnico no alcanza la prioridad suficiente. Prioridad suficiente puede significar, en algunos casos, no reducir sino aumentar el esfuerzo investigador en tiempos de crisis, como así lo acreditan países como Alemania»*.

⁹ Ministerio de Ciencia e Innovación: «Análisis comparativo sobre el diseño, configuración y aplicabilidad de los incentivos fiscales a la innovación empresarial», publicado en Diciembre de 2009.

lo que para muchos constituye un error significativo de la política fiscal reciente: la subida en nada menos que 13 puntos (del 8% al 21%) del tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable sobre determinados bienes y servicios culturales, como son, entre otros, las exposiciones en las galerías y del mercado del arte en general, el teatro, el cine, los conciertos y espectáculos públicos, etc. Esta medida, que, además, se toma en un contexto de drástica reducción de las subvenciones y aportaciones públicas al sector, tiene visos de provocar una contracción tal que, no sólo no resulte en un aumento de recaudación tributaria, sino que por el camino condene a numerosos operadores del sector al cierre.

2.6. COMBATE CONTRA EL FRAUDE Y AFLORAMIENTO DE BASES OCULTAS

No sólo es preciso que la política fiscal se oriente a incentivar la realización de más operaciones y la atracción de más operadores, sino que también debe tratar de aflorar aquellas operaciones y operadores que permanecen ocultos. Para ello, por un lado, es preciso combatir con energía el fraude fiscal. En este sentido, debe aplaudirse el Proyecto de Ley de prevención y lucha contra el fraude¹⁰ y la reforma del Código Penal contra el fraude fiscal¹¹, por cuanto aun conteniendo algunas medidas de alcance discutible en cuanto que otorga alguna prerrogativa exorbitante a la Administración tributaria, constituye un paso decidido en esa dirección. Sin embargo, es conocido que existen sectores y bolsas de fraude en la economía que trabajan con dinero opaco, respecto de los que deberían intensificarse las medidas

de investigación y control. La limitación a la utilización de efectivo en pagos de más de 2.500 € contenida en el proyecto de ley y su sistema de denuncia respecto de pagador y perceptor parece, una medida útil para dificultar el fraude. Sin duda el endurecimiento de las penas de los delitos fiscales agravados que será de dos a seis años de prisión en vez de uno a cinco años, desincentivará igualmente las actividades defraudadoras.

Por otra parte, se antoja esencial incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Sin duda, el endurecimiento de la legislación represiva del fraude y su aplicación cumple una función disuasoria y estimulante del cumplimiento voluntario. En este sentido, debe destacarse en particular el notable éxito de las políticas internacionales en el seno de la OCDE y en otros foros multilaterales dirigidas a promover los intercambios efectivos de información de carácter tributario y la lucha contra el blanqueo de capitales. La dificultad cada vez mayor para mantener la opacidad de los fondos en paraísos fiscales o en jurisdicciones que amparan el secreto bancario está espoleando desde hace unos años la regularización voluntaria de su situación fiscal por parte de no pocos contribuyentes, quienes perciben que el mantenimiento de fondos opacos en el exterior constituye un problema y un riesgo de magnitud creciente.

Por ello, y desde una perspectiva de pragmatismo, quien suscribe no puede dejar de comprender y compartir, pese a la crítica feroz que ha suscitado, lo acertado de la denominada «amnistía fiscal»; no tanto en sus concretos mecanismos jurídicos de aplicación o en el específico importe de impuesto que debe satisfacerse (demasiado escaso, a mi parecer), cuanto en el propio concepto. Es verdad que este tipo de procesos son profundamente injustos respecto del contribuyente que cumplió con sus obligaciones, pero no lo es menos que ese mismo contribuyente se beneficiará en el futuro del afloramiento de rentas y bases imponibles que de otro modo hubiesen permanecido ocultas por mucho más tiempo, en un momento de emergencia para una economía nacional más necesitada que

¹⁰ Proyecto de Ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para su adaptación a la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

¹¹ Proyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, en materia de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.



nunca de ingresos fiscales y de capital que pueda circular e invertirse libremente. Más importante que el concreto importe de la recaudación que se obtenga con el actual proceso de regularización extraordinaria es la que se obtendrá en el futuro como consecuencia de las nuevas bases imponibles derivadas de las rentas y capitales aflorados.

Por esta misma razón, al margen del actual mecanismo de regularización extraordinaria y a la par que se endurece la legislación contra el fraude parece recomendable como política fiscal establecer fórmulas estables o procesos que, sin perjuicio del abono de las cuotas impositivas dejadas de ingresar en su momento, faciliten y estimulen la declaración voluntaria de rentas o patrimonios por parte de contribuyentes que deseen regularizar su situación frente a la Hacienda Pública. La lucha contra el fraude debe ser creíble, pero tan eficaz es ésta en tanto que disuasoria, como rentable la inversión en provocar la regularización voluntaria.

En definitiva, orientar la política fiscal hacia la consecución de la declaración de nuevas bases imponibles hasta entonces ocultas mediante métodos de «palo y zanahoria» parece una de las mejores opciones de cara a incrementar los ingresos públicos sin necesidad de elevar la presión fiscal o los tipos sobre los contribuyentes cumplidores; al mismo tiempo, la libre circulación de esos capitales y su aptitud para invertirse constituyen una de las mejores contribuciones que, desde la fiscalidad, pueden realizarse a favor del crecimiento económico.

3. DEFICIENCIAS ESTRUCTURALES DEL SISTEMA

Además de las medidas de impulso impositivo abordadas, para lograr los objetivos de crecimiento económico y aumento de la recaudación es necesario corregir las deficiencias estructurales del sistema. Si la fiscalidad no es neutral respecto de la toma de decisiones de los operado-

res, los costes de transacción son cada vez mayores y la seguridad jurídica es, en no pocas ocasiones, más un anhelo que una realidad, difícilmente se favorecerá que los agentes económicos realicen más operaciones o que aparezcan más operadores.

3.1. NEUTRALIDAD FISCAL

La neutralidad fiscal es un factor de competencia. Se dice que un sistema impositivo es neutral cuando no altera el comportamiento de los agentes económicos. Si partimos de la premisa de que una economía de libre mercado permite una mejor asignación de los recursos económicos, lograr un sistema tributario neutral favorecería dicha asignación, pues implicaría que las decisiones relativas a una inversión (fuentes de financiación, lugar de localización, elección del instrumento jurídico, etc.) no estuvieran condicionadas por cuestiones fiscales. La falta de neutralidad fiscal crea un efecto perverso al forzar una asignación ineficiente de recursos.

Únicamente tiene sentido sacrificar la neutralidad si existe una finalidad de política económica cuya consecución entraña un beneficio mayor que la ineficiencia propia de la falta de neutralidad.¹²

El sistema tributario español en general adolece de falta de neutralidad en numerosos aspectos.

Ejemplo reciente en el marco del Impuesto sobre Sociedades lo constituye la restricción a la deducibilidad de la carga financiera por parte de las empresas en la medida en que su montante exceda del 30% del beneficio operativo –EBITDA– del ejercicio, establecida en el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y

¹² En este sentido, el doctor en economía, Miguel Ángel Barberán Lahuerta, ha afirmado que *«un impuesto óptimo no ha de causar otras interferencias respecto a las decisiones de los particulares que aquellas que, al utilizarlo como instrumento de política económica, sean pretendidas deliberadamente por las autoridades»*.

administrativas dirigidas a la reducción del déficit público. Esta norma consagra una flagrante doble imposición (en la medida en que los intereses satisfechos constituirán ingreso tributable del financiador) e incrementa artificialmente la base imponible del prestatario en un momento en que la probabilidad de que el EBITDA disminuya es alta por efecto de la crisis; pero, sobre todo, altera la decisión de la empresa sobre a qué fuente de financiación recurrir pues puede encarecer el coste de la financiación bancaria o ajena en general.

También encontramos ejemplos de falta de neutralidad fiscal en la imposición directa de las personas físicas. Un ejemplo manifiesto lo constituye la fiscalidad del ahorro. Así, por ejemplo, la rentabilidad financiera de un plan de pensiones se considera renta del trabajo al percibirse por el partícipe, la de un contrato de seguro tiene la consideración de rendimiento del capital mobiliario y la obtenida mediante fondos de inversión tributa como ganancia patrimonial; todas con reglas diferentes y sin que puedan compensarse, por ejemplo, las pérdidas en un instrumento con las ganancias en otro. De esta forma, el sistema tributario condiciona fuertemente las decisiones de ahorro e inversión de los particulares y, por extensión, distorsiona esta industria y las ofertas de los operadores.

Particularmente en el ámbito de la imposición indirecta abundan los casos de ausencia de neutralidad fiscal desde la perspectiva geográfica, como tendremos ocasión de destacar en el apartado siguiente. En efecto, la diversidad, falta de homogeneidad y mutabilidad de la normativa fiscal de las Comunidades Autónomas hace que la fiscalidad no sea en absoluto neutral a la hora de considerar establecerse o desarrollar un negocio en uno u otro territorio de España.

Es importante que la política fiscal se oriente hacia la consecución de neutralidad. Únicamente cuando se aprecien motivos fundados de política económica para encauzar la conducta de los contribuyentes en determinado sentido puede justificarse una normativa no neutral. Pero la

ausencia de neutralidad nunca debe ser el resultado de la precipitación en la adopción de medidas o del acarreo histórico, como tantas veces acontece. Desde aquí abogamos pues por una reflexión seria que permita mejorar la neutralidad del sistema; con ello la economía española ganaría en eficiencia en la asignación de factores y recursos y, por tanto, eliminaría un obstáculo al crecimiento económico.

3.2. FRACCIONAMIENTO DEL MERCADO

Una manifestación de la ausencia de neutralidad que tiene sustantividad propia y por tanto merece comentario específico es el creciente fraccionamiento del mercado.

En particular, las diferencias entre las normas tributarias de las Comunidades Autónomas están provocando este fraccionamiento, obstaculizando la libre circulación de personas, mercancías y capitales e influyendo de forma efectiva en la fijación de residencia de las personas físicas y, sobre todo, jurídicas. No tiene sentido que en España, un mercado mediano cuando no pequeño y con una población notoriamente menor que la de otros países de referencia, se establezcan diferencias de tributación tan relevantes entre sus Comunidades Autónomas, al punto de poder cuestionar el principio de igualdad entre los españoles en función de dónde residan.

En este sentido, Juan Velarde siguiendo al prestigioso economista norteamericano James Buchanan, afirma que *«las diferencias fiscales entre las comunidades autónomas rompen la unidad de mercado y provocan que la población se traslade, y con ella los negocios y la riqueza»*¹³.

Este es un debate que trasciende con mucho lo meramente tributario y penetra en el ámbito de la organización política y territorial del Esta-

¹³ Juan Velarde es consejero del Tribunal de Cuentas y premio «Príncipe de Asturias» de las Ciencias Sociales. Extracto del artículo publicado en La Nueva España, diario asturiano, 27 de febrero de 2011.



do. En este sentido, no se pretende desde aquí hacer bandera de nada ni propugnar uno u otro modelo; únicamente se trata de poner de manifiesto que la política fiscal, en tanto y cuanto se pretenda que contribuya al crecimiento económico, debería orientarse a velar por una cierta homogeneidad que impida que las diferencias entre territorios generen ineficiencias y distorsiones en la economía y que en lugar de disponer de un sistema tributario único, con la diversidad que sea menester, lleguemos a tener diecisiete.

Ejemplos hay muchos y variados: las consecuencias de que un contribuyente español invierta en una segunda residencia y la done a sus hijos son completamente diferentes según que la vivienda esté sita en Madrid, en Andalucía o en Navarra y son también distintas de las que se derivarían de no acometer la inversión y donar su valor equivalente en dinero, según cual fuese la residencia de los hijos. A su vez, esas consecuencias variarían sustancialmente si el contribuyente falleciera y sus hijos recibiesen la segunda residencia o el dinero, según cual fuera la comunidad autónoma de la que fuese residente fiscal el fallecido. Y no se trata de diferencias marginales; aparte de la complejidad y dificultad de análisis que comporta esta situación, en el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la tributación efectiva de las adquisiciones por los parientes dentro del primer y segundo grado, puede variar entre la exención completa y el 40,8%.

Algo parecido ocurre con el Impuesto sobre el Patrimonio, cuya implantación en algunas comunidades y en otras no genera importantísimas diferencias entre contribuyentes que además se multiplican con el paso del tiempo (abstracción hecha de las profundas deficiencias técnicas e inequidades del impuesto en su configuración actual). Baste con pensar en la situación de un contribuyente sujeto al tipo máximo del impuesto (2,5%) y cuyo patrimonio es de naturaleza financiera: dejando de lado la rentabilidad que pueda obtener de su patrimonio y la tributación de tales rentas, al

cabo de 10 años habrá entregado el 25% del patrimonio al erario público. Es fácil imaginar en qué Comunidad Autónoma preferirá residir esta persona; es igualmente imaginable la dificultad de convencer a un dubitativo millonario europeo de las bondades de trasladar su residencia a nuestro país (o de convencerle de que no lo abandone).

Ejemplos parecidos se encuentran en la tributación indirecta, donde existen importantes diferencias en los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el «céntimo sanitario», infinidad de tasas y exacciones públicas, gravámenes medioambientales, el impuesto sobre los depósitos de las entidades de crédito¹⁴, etc.

Nos encontramos en un contexto europeo en el que se reconoce el efecto fragmentador sobre el Mercado Único que deriva de la carencia de una regulación fiscal homogénea, en el que se han arbitrado iniciativas contra la competencia fiscal perniciosa entre Estados y en el que se impulsan proyectos muy ambiciosos de homogeneización tributaria, como la propuesta para implantar una Base Imponible Consolidada Común en el Impuesto sobre Sociedades.

Resulta profundamente paradójico afirmar la bondad de la tendencia homogeneizadora en el ámbito comunitario y transitar el camino inverso en el plano nacional, que constituye además un mercado mucho más pequeño.

Una vez más, se detecta aquí una oportunidad para que desde la política fiscal, respetando el principio de corresponsabilidad de las Comunidades Autónomas y las prerrogativas de los regímenes forales, se adopten medidas tendentes a mitigar el fraccionamiento de la unidad de mercado, lo que sin duda removerá un obstáculo para el crecimiento económico.

¹⁴ Un reciente estudio del Registro de Economistas y Asesores Fiscales –Panorama de la Fiscalidad Autónoma 2011– entre otras conclusiones destaca que «algunos tributos propios de las comunidades no cubren con su recaudación los costes de gestión».

3.3. LOS COSTES DE TRANSACCIÓN

Igualmente preocupante desde el punto de vista de la actividad económica y del impulso del crecimiento es el aumento de los costes fiscales de transacción. Entendemos por tales aquellos costes que pueden atribuirse directamente a una operación en los que una persona o empresa no habría incurrido de no haberla realizado. Los costes fiscales de transacción –normalmente impuestos indirectos– son contraproducentes en el sentido de que al gravar la realización de determinadas operaciones las encarecen y desincentivan de forma directamente proporcional a su importe. Naturalmente, el impuesto que constituye coste de transacción por excelencia para los consumidores es el Impuesto sobre el Valor Añadido –de ahí la preocupación de que el reciente incremento de tipos pueda deprimir aún más la demanda interna–.

Existen múltiples impuestos o gravámenes que recaen sobre la actividad económica y encarecen y desincentivan la realización de operaciones. Muchas veces tales impuestos tienen un efecto más que proporcional sobre la reducción de la actividad en relación con el beneficio que genera su recaudación. Así por ejemplo, en un mercado inmobiliario profundamente deprimido, sobre todo en zonas costeras, mientras el Estado reducía al 4% el tipo de Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable sobre la venta de vivienda nueva para tratar de impulsarla, la Comunidad Autónoma de Andalucía, sin duda motivada por la fuerte caída en la recaudación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales proveniente fundamentalmente del tráfico inmobiliario, elevaba el tipo de gravamen al 10%, en su tramo más alto, con efectos desde el 1 de enero de 2012. Desde el punto de vista del comprador de un inmueble, este impuesto es puramente improductivo: supone pagar el 10% más que el valor en el mercado el inmueble. En un mercado a la baja no hay mejor fórmula para reducir el número de operaciones que incrementar el coste de efectuarlas; y el hecho de que existan menos opera-

ciones tiene trascendencia no sólo para la recaudación por ITP sino también para la de otros muchos impuestos y, naturalmente, para el dinamismo de la economía en general.

Por esta misma razón parece un error la eventual adopción del proyectado impuesto sobre la realización de operaciones bursátiles; en un momento en el que el mercado bursátil nacional ha visto reducirse de forma muy significativa los volúmenes de operaciones y en el que tan difícil resulta a las empresas acudir a los mercados para financiarse, introducir un coste adicional a los operadores en el mercado (siendo así, además, que tal coste no existe en la mayoría de los mercados europeos competidores en la captación de inversión), parece claramente contraindicado en términos de incentivo a la actividad y al crecimiento.

Otro ejemplo de norma que atenta directamente contra la neutralidad fiscal y que eleva de forma notoria los costes de transacción es la recogida en el artículo 108 de Ley del Mercado de Valores y que establece la tributación por Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (mínimo del 6%) de la adquisición de un paquete de control en sociedades que dispongan en su balance de más de un 50% de bienes inmuebles sitos en España. Se trata de una norma mal concebida y ejemplo palmario de falta de neutralidad. Nació como una norma antielusión con vocación de aplicarse a las transmisiones de sociedades patrimoniales con propiedades inmobiliarias creadas para evitar la tributación sobre la transmisión de los inmuebles, pero afecta a todo tipo de sociedades: las que poseen colegios, centrales eléctricas, hoteles, refinerías, instalaciones fabriles, centros mineros, etc. Además esta norma se aplica en situaciones en que la transmisión de los activos inmobiliarios subyacentes no soportaría impuesto, y por tanto, pierde todo sentido la pretendida naturaleza antielusiva de este gravamen. En los últimos años, al constatar que, de hecho, esta norma hacía inviable la realización de determinadas operaciones (como el lanzamiento de OPAs sobre determinadas socie-



dades cotizadas o la adquisición del control sobre concesionarias de autopistas) se ha ido recortando algo su ámbito de aplicación, pero continúa proyectando efectos perniciosos sobre el sistema.

El Proyecto de Ley de prevención y lucha contra el fraude podría modificar esta situación si prospera la propuesta de modificación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, recogida en una recentísima enmienda de 2 de octubre de 2012 presentada por el Grupo Popular, que implica sustituir el esquema actual del artículo en el que la regla general es la tributación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas por uno en el que la regla general sea la exención de impuestos indirectos y la excepción sea la tributación por el impuesto que corresponda (Impuesto sobre el Valor Añadido o Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas). La excepción se aplicaría cuando mediante las transmisiones de valores se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos que de otro modo habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de la entidad emisora de los valores que se transmiten. Hay que dar la bienvenida a esta iniciativa tan necesaria y atinada y hacer votos para que se adopte la propuesta a la mayor brevedad.

En definitiva, desde la política fiscal debe hacerse todo lo posible para eliminar y, sobre todo, no incrementar los costes de transacción en los diferentes sectores del mercado; sobre todo en aquellos más vulnerables y con demanda más elástica en función del coste.

3.4. SEGURIDAD JURÍDICA

Uno de los aspectos que perjudica más significativamente la eficiencia de la economía y que tiene un papel crucial en sus posibilidades de crecimiento y competitividad es la falta de seguridad jurídica. La seguridad jurídica es condición necesaria, aunque no suficiente, para que una economía despliegue todo su potencial. Por su relevancia, hay un capítulo en esta obra dedicado ínte-

gramente a este aspecto. Aquí interesa centrarnos en la seguridad jurídica, o en su carencia, desde la perspectiva del sistema tributario. En particular, la falta de seguridad jurídica en lo tributario encuentra sus raíces en tres ámbitos singulares, a saber: la baja calidad de la normativa y su permanente mutabilidad; el exceso de litigiosidad y la dilación de los procedimientos tributarios; y, por último, la carencia de mecanismos suficientes de coordinación entre la Administración y los obligados tributarios.

3.4.1. La baja calidad de la normativa tributaria

La falta de calidad, la dispersión y el exceso de cambios de las normas tributarias son evidentemente contrarios a la seguridad jurídica. Este problema adquiere especial relevancia debido al carácter eminentemente técnico del contenido del Derecho Tributario.

Desgraciadamente es frecuente que las normas tributarias presenten una redacción defectuosa y que estén elaboradas con excesiva rapidez, precipitación y sin la reflexión suficiente sobre sus efectos directos o colaterales. Por otro lado se trata de normas especialmente complejas, de carácter muy técnico y en las que, sin embargo, hay exceso de términos no definidos o de referencias cruzadas. Además, la profusión normativa resulta difícil de abarcar; las normas emanan no sólo del ámbito estatal sino también del autonómico y local y están en constante cambio. A ello se añade la importancia del «soft law», como las consultas emitidas por la Dirección General de Tributos o por el órgano competente en las comunidades autónomas o, incluso, por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Todo ello exige un ingente esfuerzo interpretativo, tanto de los agentes económicos como de la propia Administración y de los Tribunales; el volumen de recursos susceptible de ahorro que se destina a ese esfuerzo interpretativo y la cantidad de controversias que podrían evitarse meramente mediante un más pausado y reflexivo proceso

legislativo compensa con creces el coste de la demora y de cualquier inversión en una mejor calidad normativa¹⁵.

Además, la baja calidad normativa es una de las causas del fraude tributario; en este sentido me parece acertada la reflexión de José Ignacio Ruiz Toledano que «*muchos fraudes tienen desafortunadamente su origen en la baja calidad de las leyes tributarias*»¹⁶.

3.4.2. Litigiosidad

Otro de los aspectos que minan la seguridad jurídica es el exceso de litigiosidad y la dilación o duración extraordinaria de los procedimientos tributarios.

El exceso de litigiosidad estructural se ve agravado por la coyuntura actual que provoca una mayor predisposición al litigio tanto en la Administración como en el contribuyente. Si a esto se añade el hecho de que los casos que se dirimen en la actualidad tienen su origen en ejercicios de bonanza económica, con cuotas sustanciosas sobre las que discutir, no puede extrañar el aumento en las cifras de reclamaciones y recursos presentados. Así, desde el año 2006 hasta el año 2010 el número de reclamaciones presentadas en los Tribunales Económico-Administrativos ha crecido un 55%. El problema es de una magnitud más que notable; el Ministro de Justicia, Alberto Ruiz-Gallardón, cifró, a principios de 2012, en 6.000 millones de euros la cantidad paralizada en la Sala Tercera del Tribunal Supremo, entre litigios de expropiaciones y tri-

butos. Por otro lado, según la Memoria de la Agencia tributaria de 2011 el importe de las deudas pendientes de cobro por la Administración tributaria supera los 21.400 millones de euros.

Ahora bien, la coyuntura no debe impedir que pongamos de relieve las deficiencias estructurales existentes. El exceso de litigiosidad no es una novedad. Como consecuencia de la duración extraordinaria de los procedimientos tributarios la jurisprudencia de los tribunales y, en particular, la del Tribunal Supremo pierde con mucha frecuencia toda utilidad práctica. No faltan ejemplos en nuestra jurisprudencia de sentencias que se refieren a liquidaciones tributarias respecto de cuotas de doce, quince e incluso veinte años atrás. Esto hace en muchos casos inútil la jurisprudencia por quedar obsoleta desde su nacimiento, lo que redundará en una peor calidad del sistema.

La dilación de los procedimientos tributarios provoca a su vez un aumento de litigiosidad (es decir, son problemas que se retroalimentan). Por el contrario, una jurisprudencia clara favorece la seguridad jurídica y reduce la litigiosidad; por ello es fundamental reducir drásticamente la duración de los litigios.

Adicionalmente debe considerarse la posibilidad de introducir en el sistema mecanismos de resolución de conflictos alternativos a los jurisdiccionales. Es cierto que nuestro Ordenamiento jurídico-tributario ya regula mecanismos que persiguen evitar los conflictos o controversias (como la tasación pericial contradictoria, los acuerdos previos de valoración, los convenios en materia concursal, etc.), pero no están logrando los efectos deseados o al menos se revelan insuficientes.

El arbitraje tributario tropieza con serios e importantes obstáculos. Abelardo Delgado lo ha sintetizado adecuadamente al considerar que tales problemas son fundamentalmente dos: en primer lugar, la necesidad de incorporar un «*importante número de profesionales ajenos a la Administración y ajenos asimismo a la defensa de los intereses de los contribuyentes o, al menos, que no se hallen ante un evidente conflicto de intereses. Como pone de*

¹⁵ En una reciente encuesta, «Percepciones de las grandes empresas sobre el sistema tributario español», realizada por la Universidad de Comillas a petición de la Fundación Impuestos y Competitividad a empresas con ingresos superiores a 50 millones de euros, el 78% de éstas concluye que existe poca o ninguna estabilidad de las normas fiscales lo que entorpece «*bastante*» las decisiones de inversión de las empresas, sobre todo a largo plazo.

¹⁶ José Ignacio Ruiz Toledano, presidente del Tribunal Económico Administrativo de Madrid: «El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal».



relieve el propio arbitraje mercantil, el número de posibles árbitros es limitado y el arbitraje dista de ser un sistema barato. Por otra parte, como segundo inconveniente, la Hacienda Pública representa intereses generales que difícilmente encajan en una especie de sumisión obligatoria de la Administración al este arbitraje tributario»¹⁷.

Sin embargo, hay no pocas opiniones a las que me sumo que abogan por la instauración de tales procedimientos. En opinión del Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Autónoma de Madrid Juan Arrieta Martínez de Pisón: «*si no todos los problemas de la conflictividad tributaria se deben a la ausencia de procedimientos convencionales o arbitrales, probablemente las técnicas alternativas a las actuales de resolución heterónoma de la controversia, ayudarían a disminuir profundamente la conflictividad*».

En definitiva, una disminución de la litigiosidad tributaria y una reducción de los tiempos en la resolución de tales litigios redundarían, por una parte, en el desbloqueo de un importantísimo volumen de dinero que podría circular libremente; por otra, en una mejor calidad de la interpretación normativa, por cuanto los criterios jurisprudenciales podrían aspirar a proyectarse sobre normativa aún vigente; y, en tercer lugar, en un incentivo al inversor, quien teme, con razón, que en caso de discrepancia con la Administración tributaria la incertidumbre sobre la desavenencia se prolongue años y años. A ello debe aplicarse la política tributaria, pues el coste e ineficiencia para el sistema son a todas luces excesivos.

3.4.3. Coordinación entre la Administración tributaria y el obligado tributario

Finalmente, otra faceta del sistema que incide en la seguridad jurídica (o en la falta de ella) es

el ámbito de la relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes; en particular, las empresas. Es fundamental incrementar el grado de certidumbre y previsibilidad en la actuación de la Administración y, muy singularmente, de sus órganos de comprobación e inspección. En este sentido, deben seguirse las recomendaciones de la OCDE para fomentar la cooperación y la coordinación entre las empresas y la Administración tributaria. Es patente que se han realizado esfuerzos meritorios, como la puesta en marcha del «Foro de Grandes Empresas» y la aprobación del «Código de Buenas Prácticas Tributarias». Es el camino correcto, pero aún resulta insuficiente.

En la encuesta «Percepciones de las grandes empresas sobre el sistema tributario español» citada con anterioridad, la mayoría de los encuestados considera que el diálogo con la Administración tributaria es poco o ninguno. La Administración, según la percepción de las empresas, siente que su función principal es meramente recaudatoria y de control.

Una relación más fluida entre la AEAT y los contribuyentes –al menos con los grandes contribuyentes–, basada naturalmente en el control pero también en la cooperación y la previsión a través de una interlocución más directa y preventiva redundaría en grandes beneficios para el sistema y mejoraría, sin duda, los niveles de seguridad jurídica, agilizando la toma de decisiones empresariales y reduciendo la litigiosidad y los costes para Administración y empresas.

Es verdad que es un sistema que requeriría la inversión de más recursos por parte de la Administración en la fase previa de la relación con el contribuyente y de un cambio de organización y, más importante aún, de filosofía. Sin embargo, no hay duda de que es más eficiente y eficaz esta inversión que la que demandaría una ulterior comprobación tributaria que desembocara en un litigio cuya resolución puede demorarse más de una década. En el sistema de control, a priori, todos ganan. Permitiría, además, centrar las actuaciones de investigación y comprobación en la lucha contra el puro fraude tributario y no

¹⁷ Abelardo Delgado: «Las actas con acuerdo en la nueva Ley General Tributaria», en la obra colectiva, «La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria».



focalizarlas en contribuyentes cumplidores de sus obligaciones con quienes la controversia deriva en muchas ocasiones de una mera cuestión interpretativa.

De hecho, nuestro sistema ya contiene un importante mecanismo de relación previa: las consultas tributarias. Es encomiable la labor que realiza la Dirección General de Tributos; sin embargo (y dejando al margen otras cuestiones técnicas), tanto el hecho de que AEAT y DGT sean órganos separados con criterios muchas

veces divergentes, como la demora en las contestaciones (no es infrecuente que se contesten al cabo de seis u ocho meses) reduce en gran medida su utilidad.

Así pues, también la política fiscal puede apoyar el crecimiento económico o al menos reducir las incertidumbres y costes que contribuyen a lastrarlo, mediante la mejora de la seguridad jurídica que derivaría de una más ágil, preventiva y previsible relación entre los contribuyentes y la Administración tributaria.