

# Progresividad fiscal (España)\*

## Tax progressivity (Spain)

Rafael Sanz Gómez  
 Universidad Nacional de Educación a Distancia  
 ORCID ID 0000-0003-0781-3891  
[rafaelsanz@der.uned.es](mailto:rafaelsanz@der.uned.es)

Cita recomendada:

Sanz Gómez, R. (2020). Progresividad fiscal (España). *Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad*, 18, pp. 311-326.

doi: <https://doi.org/10.20318/eunomia.2020.5279>

Recibido / received: 13/06/2019  
 Aceptado / accepted: 31/01/2020

### Resumen

El artículo 31.1 de la Constitución española recoge el principio de progresividad como característica del sistema tributario. Este trabajo estudia el contenido del principio y su interacción con otros principios constitucionales, así como la limitada función de control desarrollada por la jurisprudencia constitucional. Analiza también la evolución histórica de la aplicación del principio, mostrando las conexiones entre la normativa española y el contexto europeo/occidental. Finaliza planteando posibles vías de evolución futura del sistema para un fortalecimiento del principio de progresividad.

### Palabras clave

Progresividad, redistribución, igualdad, sistema tributario, IRPF, reforma tributaria.

### Abstract

*The Article 31.1 of the Spanish Constitution includes the principle of progressivity as a characteristic of the tax system. This paper studies the content of the principle and its relation to other constitutional principles, as well as the limited control function developed by the case-law of the Constitutional Court. It also analyses the historical evolution of the application of this principle, evidencing the links between Spanish legislation and the European/Western context. Finally, it proposes potential future evolution trends towards a strengthening of the principle of progressivity.*

### Keywords

*Progressivity, redistribution, equity, tax system, personal income tax, tax reform.*

\* El autor quiere agradecer las sugerencias realizadas por las tres personas anónimas encargadas de la revisión de una versión original de este artículo.

SUMARIO. 1. Definición y fundamento del principio de progresividad. 2. La interpretación conjunta de los principios del artículo 31 de la Constitución como elementos de un sistema tributario justo. 3. Progresividad como característica del sistema tributario. 4. Evolución histórica de la aplicación del principio de progresividad en España. 4.1. El sistema tributario de la posguerra europeo en la Transición española. 4.2. Globalización y cambio de paradigma: la eficiencia tributaria. 4.3. La crisis de 2007 y la desigualdad económica como problema 5. Conclusiones

## 1. Definición y fundamento del principio de progresividad

El principio de progresividad fiscal implica que, cuanto mayor sea la capacidad económica de una persona, *en mayor proporción* deberá contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de tributos. Requiere un trato desigual según el nivel de renta (equidad vertical) para perseguir la igualdad real o material en la distribución de las cargas fiscales. La progresividad, en tanto que “regla técnica matemática” (STC 19/2012, de 15 de febrero) puede definirse como una característica de aquellos tributos concretos para los cuales el tipo medio de gravamen es creciente a medida que crece la base imponible. La forma habitual –pero no única– de obtener este efecto es mediante tarifas (progresividad por escalones).

La Constitución de 1978 (en lo sucesivo, CE) es la primera de la historia española que recoge expresamente el principio de progresividad. Las Constituciones de 1812, 1837, 1869 y 1876 simplemente establecían un deber contribuir a los gastos del Estado en proporción de los haberes de cada persona. Por su parte, la Constitución de 1931, en su artículo 44, vinculaba el deber de contribuir con la subordinación de la riqueza del país “a los intereses de la economía nacional”, subordinación que en la Constitución vigente encontramos recogida en el artículo 128.1.

Las constituciones europeas tampoco suelen hacer referencia expresa al principio, con la destacable excepción de la Constitución italiana de 1948 (en cuyo artículo 53 se inspira el art. 31 CE). La Constitución portuguesa de 1975 no requiere que el sistema tributario sea progresivo, pero sí que lo sea el impuesto sobre la renta de las personas físicas<sup>2</sup>. Por último, el principio de progresividad está presente en la última oleada de constitucionales latinoamericanas, como es el caso de Venezuela (art. 316), Ecuador (art. 300) o Bolivia (art. 323.I).

Exista o no una mención explícita en el texto constitucional correspondiente, el principio de progresividad es característico de los sistemas contemporáneos. La creación del impuesto progresivo sobre el ingreso constituyó la principal innovación en materia fiscal del siglo XX (Piketty, 2014, p. 546). Los Estados de nuestro entorno apostaron por la centralidad del principio de equidad y la prevalencia de impuestos generales, personales y progresivos de manera decidida ya desde la Segunda Guerra Mundial; pero, en España, estos principios solo pudieron hacerse efectivos tras el fin de la dictadura franquista.

El fundamento del principio de progresividad ha sido tradicionalmente objeto de discusión y se ha analizado profusamente no solo desde una perspectiva jurídica,

sino también económica o sociológica. El hecho de que la Constitución española reconozca este principio de manera expresa no resta utilidad a tales debates, porque nos permite dotar razonadamente de contenido a lo que no deja de ser un concepto jurídico indeterminado.

Los fundamentos propuestos suelen agruparse en dos ejes (Pérez de Ayala, 2002, pp. 14-15; Calderón Corredor, 2017, pp. 281-282). El primer bloque hace referencia a “la utilidad decreciente de la renta a medida que ésta aumenta” o bien a “su utilidad social, es decir, la evaluación sociológica y política de sucesivas unidades de renta” (Calvo Ortega, 2015). Si la utilidad de la renta no es lineal, se necesitan tributos progresivos para que el sacrificio de cada contribuyente sea equivalente, en la medida en que las necesidades que cubren los primeros niveles de renta son más importantes que las que cubren niveles ulteriores (Soler Belda, 2015, p. 67). Esta argumentación es más relevante en sistemas jurídicos que no reconocen expresamente el principio de progresividad tributaria, ya que permite justificar la diferenciación entre contribuyentes con distinta renta.

El segundo grupo de teorías vincula la progresividad con la redistribución de la renta, que pasaría así de ser una idea extraña a la fiscalidad a ser “un objetivo primario de justicia que opera a través de los tributos” (Pont Mestres, 1981, pp. 392). A su vez, la redistribución puede estar orientada principalmente a reducir las diferencias sociales de renta y riqueza (Piketty, 2014) o bien a garantizar unas condiciones de vida dignas para las personas económicamente más desfavorecidas (Murphy y Nagel, 2002, p. 135).

## 2. La interpretación conjunta de los principios del artículo 31 de la Constitución como elementos de un sistema tributario justo

Los principios tributarios materiales del 31.1 CE son los de generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscación. Formalmente, igualdad y progresividad inspiran el concepto del “sistema tributario justo”, pero la justicia tributaria es más amplia que la suma de estos dos conceptos (Cazorla Prieto y Blasco Delgado, 2001, p. 729). Un sistema tributario justo también exige que no haya privilegios fiscales (principio de generalidad) o que cada cual tribute de acuerdo con su capacidad económica. Todos los principios del artículo 31.1 CE están estrechamente vinculados, por lo que un análisis de la relación entre el de progresividad y los demás puede terminar de definir el contenido de aquel.

Tradicionalmente se ha buscado en el principio de capacidad económica el fundamento para el grado de contribución al mantenimiento de las cargas públicas (Pont Mestres, 1981, p. 391), pero la Constitución de 1978 resuelve esta cuestión en favor de la progresividad (del sistema en su conjunto). El principio de capacidad económica es también un presupuesto necesario para la efectividad del principio de progresividad. Solo si cada contribuyente tributa en virtud de su auténtica capacidad económica, la progresividad establecida en el sistema será real. Para García Añoveros (1998, p. 6), “la progresividad en el impuesto personal solo tiene sentido de equidad efectiva si alcanza a la globalidad de esa manifestación de capacidad [...] La progresividad fuerte para partes de renta es una evidente iniquidad”.

El objetivo de que cada contribuyente tribute según su capacidad económica puede malograrse si la norma mide la materia objeto de gravamen a partir de indicios o estimaciones que no se correspondan con la realidad (Pérez de Ayala, 1979, p. 79). En la actualidad, el sistema de módulos podría tener este efecto pernicioso. Aunque tradicionalmente se ha justificado por la simplificación en la gestión que aporta al sistema, también es cierto que su desprestigio es creciente, sobre todo por

considerarse una fuente potencial de fraude. Precisamente, el incumplimiento tributario en cualquiera de sus formas es otra forma en que puede distorsionarse la capacidad económica, impidiendo una progresividad efectiva. Se ha afirmado que unos tipos marginales elevados estimulan la evasión (Brennan y Casas Pardo, 1990, p. 60).

La relación entre el principio de igualdad y el de progresividad es bifronte. Por una parte, en tanto que se prohíbe la discriminación por razones subjetivas (mandato que el Tribunal Constitucional vincula con el artículo 14 CE), el grado de progresividad deberá determinarse en función de la base imponible y no de la condición personal del sujeto o de sus relaciones con otras personas, salvo que tales elementos sean factores determinantes del impuesto en cuestión (STC 45/1989, de 20 de febrero). Uno de los principales problemas que genera el principio de progresividad en relación con el artículo 14 CE es la determinación del modo de tributación familiar. En función de cómo se configure la unidad contribuyente y cuál sea el reparto de la fuente de rentas en el interior de una familia, la tributación puede variar enormemente entre unidades impositivas con una renta similar. Si la tributación es individual, es necesario crear reglas para la atribución de rentas entre los componentes de una unidad familiar; si es conjunta, deberá aplicarse alguna técnica que tenga en consideración el número de miembros que componen la familia (como el *splitting*), lo cual a su vez puede tener efectos distorsionadores desde una perspectiva de género.

En la vertiente objetiva del principio de igualdad (vinculada con la capacidad económica del sujeto), la progresividad impone la introducción de una cierta desigualdad cualitativa (STC 27/1981), vinculada con la equidad vertical (trato diferente de contribuyentes con distintos niveles de renta). Esta diferencia de trato tiene como función promover la igualdad real y efectiva, de acuerdo con el art. 9.2 CE. La jurisprudencia constitucional (STC 27/1981, FJ 4) vincula el principio de progresividad con “la aspiración a la redistribución de la renta”. En este sentido, el artículo 40.1 de la Constitución encomienda a los poderes públicos “promove[r] las condiciones favorables para [...] una distribución de la renta regional y personal más equitativa”. Sin embargo, la vinculación este artículo 40.1 CE y el 31.1 CE no es evidente. Para García Añoveros (1998, p. 8), el mandato de perseguir una distribución de la renta más equitativa no implica necesariamente redistribución. En efecto, también puede alcanzarse el mismo objetivo a través de la predistribución, regulando las condiciones del mercado de trabajo, y el propio art. 40.1 CE *in fine* hace referencia a una política orientada al pleno empleo. Si considerásemos que no hay una vinculación directa entre ambos artículos, el mandato de redistribución a que se refiere el Tribunal Constitucional encontraría su fundamento en el propio artículo 31.1 CE y en el artículo 9.2 CE ya citado.

Finalmente, el principio de no confiscación del art. 31.1 CE suele leerse (probablemente por su ubicación sistemática) como un límite al principio de progresividad, aunque “dista de hallarse doctrinalmente clarificad[o]” (STC 150/1990, de 4 de octubre). Según el Tribunal, obliga a “no agotar la riqueza imponible [...] so pretexto del deber de contribuir”; se trata de un límite constitucional que se establece con referencia al resultado de la imposición y vinculado al principio de capacidad contributiva (podría considerarse confiscatorio, por tanto, todo tributo que no se base en este). Normalmente se considera que el principio de no confiscación es un límite superior al principio de progresividad, cuyo efecto es moderar los tipos asociados a los tramos más altos de una escala. Sin embargo, también podría operar en los tramos inferiores: la progresividad del tributo solo debe operar a partir de un determinado grado de capacidad económica, ya que la renta necesaria para la subsistencia no está disponible para el pago de impuestos (Tipke, 2002, p. 35).

En la STC 150/1990, el Tribunal apuntó “la dificultad de situar con criterios técnicamente operativos la frontera en la que lo progresivo o, quizá mejor, lo justo, degenera en confiscatorio”. Se trata de una cuestión con un fuerte componente político, ya que “cuanto más acusada sea la función social que se atribuya a la propiedad, mayor será el recorrido que se le otorgue a la progresividad del sistema tributario y más lejos estará la línea roja de la confiscatoriedad” (Varona Alabern, 2014). De manera equivalente, la Constitución tampoco establece el grado concreto de progresividad que se derivaría del artículo 31 CE (Calderón Corredor, 2017, p. 118). Todo lo que puede afirmarse es que su límite inferior vendría constituido por la proporcionalidad del sistema, que no sería admisible; y que su límite superior se encuentra en el principio de no confiscación. Dentro de este amplio y difuso marco se encuentra el espacio para el debate académico, político y ciudadano. Recordamos que el principio de progresividad es una de las manifestaciones de la justicia tributaria, y que dicho principio, según la doctrina constitucional, “refleja en cada momento la concepción política que sobre ella tenga el legislador” (STC 27/1981).

### 3. Progresividad como característica del sistema tributario

La progresividad, de acuerdo con la literalidad del artículo 31.1 CE, forma parte de los principios configuradores del sistema tributario. Es tan innecesario como imposible que cada tributo, en sí mismo, cumpla con el principio de progresividad. Es la aplicación del sistema tributario globalmente considerado la que debe ofrecer como resultado que personas con una capacidad económica superior aporten en mayor proporción al sostenimiento de los gastos públicos.

Se han propuesto diferentes métodos para medir la progresividad del sistema en su conjunto, de los que destacaremos dos. Por un lado, puede analizarse la distribución de cargas del sistema fiscal, estimando la carga fiscal mediana para una serie de grupos de renta (normalmente, quintiles o deciles). Otra forma, esta indirecta, de calcular la progresividad del sistema es analizar sus resultados en términos de redistribución. Por ejemplo, para Lindert (2017) el grado de progresividad de un sistema podría medirse atendiendo a su impacto en el coeficiente de Gini.

Los diversos estudios publicados por Fedea sobre la distribución de cargas tributarias entre los hogares españoles analizan dicha distribución entre la población clasificada por percentiles de renta. El último de estos estudios (López Laborda, Marín González y Onrubia, 2019, pp. 14-15), relativo a 2016 y 2017, confirma los resultados de los análisis anteriores de los mismos autores: el sistema tributario español es progresivo en términos generales, y lo es gracias al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), que compensa el efecto regresivo del resto de tributos y de las cotizaciones a la Seguridad Social. Con todo, se observa una anomalía: el primer quintil presenta un tipo impositivo medio superior al que corresponde a algunos hogares con una renta bruta mayor. Otros estudios confirman esta estructura impositiva<sup>3</sup>. Los autores afirman que la regresividad en la parte inferior de la distribución por renta se debe al peso que suponen para los hogares del primer quintil los impuestos indirectos y las cotizaciones sociales (sobre todo las de los autónomos), así como a la existencia, en el primer centil, de hogares con rentas brutas negativas.

Estos estudios no reflejan, como sí se ha advertido en otros países (Piketty, 2014, p. 549), una menor presión fiscal para las rentas más altas. Una razón puede ser que dicho grupo no está correctamente reflejado en la Encuesta de Condiciones de Vida, que es la base de datos empleada para obtener información sobre la renta y sus componentes (López Laborda, Marín González y Onrubia, 2019, p. 22). Los propios autores señalan que el estudio no aprecia la caída en el tipo medio de IRPF

para las rentas más altas que sí se refleja en las estadísticas de Hacienda, lo cual constituye una limitación del trabajo.

El Tribunal Constitucional no realiza este tipo de análisis (de carácter más económico que jurídico) al valorar la aplicación del principio de progresividad al sistema tributario. Su aproximación al problema ha partido de identificar cuáles son los tributos centrales del sistema para luego determinar cuáles de ellos son los más aptos para la implementación del principio de progresividad. Los tributos centrales son los impuestos globales sobre la renta –el IRPF, el Impuesto sobre Sociedades (IS) y, en conjunción con los dos anteriores, el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR)– y el impuesto global sobre el consumo –el IVA, aunque no se ha afirmado de manera explícita<sup>4</sup>–. Por su parte, los impuestos más adecuados para garantizar el principio de progresividad son los personales y directos que recaen sobre las personas físicas: el IRPF, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) y el Impuesto sobre el Patrimonio (IP). De estos, como hemos visto, sólo el IRPF ha sido calificado de tributo central. La conclusión es que el IRPF constituye “la figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el artículo 31.1 CE, dada su estructura y su hecho imponible” (STC 182/1997, de 28 de octubre), ya que permite que “se personalice el reparto de la carga fiscal en nuestro sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad” (STC 137/2003, de 3 de julio). Ha añadido que “en un sistema tributario justo pueden tener cabida tributos que no sean progresivos, siempre que no se vea afectada la progresividad del sistema”, y parece sostener que “una medida concreta” solo infringirá el principio de progresividad cuando “afecte a la justicia del conjunto del sistema” (STC 7/2010, de 27 de abril). Fuera de estas circunstancias concretas, la progresividad operaría como un criterio “cercan[o] a lo político-programático” (Cazorla Prieto y Blasco Delgado, 2001, p. 732).

La doctrina ha analizado cómo, en su caso, podrían introducirse elementos de progresividad en el resto de los tributos. En el ámbito de la imposición indirecta española, dada la naturaleza real y proporcional de los principales tributos, solo es posible calcular y tener en cuenta la incidencia de determinados consumos en función de la renta. Así, podría contribuir a la progresividad global la creación de un impuesto sobre consumos de lujo, en la medida en que dichos consumos crecen más que proporcionalmente que la renta (Pérez de Ayala, 1979, p. 105). En el IVA, se ha observado que los tipos superreducidos tienen cierto efecto corrector de la regresividad, por el tipo de consumos sobre los que recaen; por el contrario, las exenciones ahondan en la regresividad (López Laborda, Marín González y Onrubia, 2018, p. 65). Con todo, además del peso limitado del principio de progresividad en la imposición indirecta, es necesario tener en cuenta que existen otros criterios en juego: por ejemplo, los impuestos sobre determinados consumos (tabaco, alcohol, hidrocarburos) son regresivos, pero puede considerarse que tiene mayor peso el fin extrafiscal (sanitario, medioambiental) que se persigue.

Algunos autores han afirmado que del art. 31.1 CE podría extraerse que están constitucionalmente prohibidas las figuras tributarias con un efecto regresivo inequívoco, como “impuestos de capitación basados en el principio del beneficio, al estilo del *Poll Tax*, establecido [...] por el gobierno de Margaret Thatcher” (Rodríguez Bereijo, 1992, p. 52). En un sentido parecido se pronuncia García Dorado (2002, p. 79). Son de la opinión contraria Eserverri et al. (2014, p. 129) quienes consideran que “incluso se pued[e] defender la constitucionalidad de la existencia de tributos con tipos regresivos”, en la medida en que su peso sea menor dentro del sistema. Como hemos visto, la jurisprudencia constitucional solamente exige que el sistema tributario en su conjunto sea progresivo, lo cual es un argumento a favor de esta última tesis. Sin embargo –dentro de la vinculación entre los diversos principios que informan el

sistema tributario— cabe cuestionarse si un impuesto que establezca una cuota fija (y de efecto claramente regresivo) no sería contrario al principio de capacidad económica.

Nótese que hablamos de impuestos: la conclusión sería diferente para las tasas y contribuciones especiales, por el peso que tiene el principio de equivalencia en su configuración. La doctrina suele considerar que el principio de progresividad no se exige de estas figuras (Calvo Ortega, 2015) y, aunque en su momento se alegó que la configuración de las tasas judiciales tras la reforma de 2012 infringía este principio, el TC las declaró inconstitucionales por otros motivos y afirmó que no procedía entrar ya a analizar su compatibilidad con la progresividad (STC 140/2016, de 21 de julio).

Finalmente, parte de la doctrina considera que un análisis de la progresividad del sistema tributario debe considerar los efectos del gasto público sobre la capacidad económica de los contribuyentes. La justificación que se apunta es la estrecha vinculación entre las vertientes del ingreso y del gasto en el ordenamiento financiero (Martín Delgado, 1979, p. 83). Para Rodríguez Bereijo (1992, p. 19), las limitaciones del principio de progresividad tributaria obligan a hacer recaer el efecto redistributivo sobre el gasto, ya que “el sistema fiscal, por muy justo y muy progresivo que aparezca [...] en el mejor de los casos, consigue una distribución proporcional, pero no progresiva, de la carga tributaria”; añade que “un programa justo de gastos públicos es más redistributivo que el más justo de los impuestos sobre la renta”. En este sentido, el ya citado estudio de López Laborda, Marín González y Onrubia (2019), además de poner de manifiesto los problemas de progresividad del sistema tributario, detecta un claro efecto progresivo derivado de las principales prestaciones monetarias: las transferencias estatales obtenidas por el primer quintil (0-20%) equivalían al 67,3% de su renta bruta, frente a un 18% para el noveno decil (80%-90%) y un 4,1% para el 1% más rico.

#### 4. Evolución histórica de la aplicación del principio de progresividad en España

##### 4.1. El sistema tributario de la Transición española

Los principios tributarios de la CE de 1978 (y la reforma fiscal de la Transición) son los comunes a los Estados de nuestro entorno en ese momento, presentes en documentos como el Informe Neumark (1962). La visión entonces prevalente sobre cómo el diseño tributario consideraba que la equidad debía tener un rol fundamental. Llevado a la práctica, ello implicaba la creación de impuestos generales, personales y progresivos. El hecho de que España se sumase tardíamente a este paradigma permitió hacer uso de la experiencia acumulada a lo largo del tiempo.

Las líneas que seguiría la mencionada reforma fiscal quedaron fijadas en el Acuerdo sobre el programa de saneamiento y reforma de la economía (uno de los dos “Pactos de la Moncloa”), firmado el 25 de octubre de 1977. El Acuerdo determinó los impuestos esenciales y la estructura recaudatoria general del sistema. La recaudación debía crecer (para financiar el incremento de gasto público previsto) y ser más progresiva. Este último criterio se concretó en que, en los presupuestos para 1978, los ingresos por tributos directos (renta y patrimonio) deberían ser equivalentes a los indirectos (consumo) y superarlos desde entonces. Esta última previsión se ha respetado salvo en el período 1986-1988 (como consecuencia de la introducción del IVA, que produjo un fortalecimiento de la imposición indirecta) y el año 2000.

El tributo principal del nuevo sistema sería un IRPF de carácter global, personal y progresivo; a ello debía añadirse un Impuesto sobre Sociedades más

“moderno” y una reforma de la imposición indirecta que fuera sentando las bases para poner en marcha el IVA cuando la situación económica fuera favorable. También se hacía referencia al Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Este cuadro impositivo había sido diseñado en los últimos años del franquismo por el equipo dirigido por Fuentes Quintana desde el Instituto de Estudios Fiscales, dependiente del Ministerio de Hacienda.

Cinco días después de la firma de los Pactos de la Moncloa, el Gobierno presentó un proyecto de ley que, tramitado por la vía de urgencia, resultó en una de las primeras normas que aprobaron las Cortes Constituyentes: la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, de 14 de noviembre de 1977. La total implantación del modelo culminó con la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; y, por tanto, se solapó con un cambio de paradigma en el ámbito tributario, como veremos ahora.

#### 4.2. Globalización y cambio de paradigma: la eficiencia tributaria

Los años 1980 coincidieron con un nuevo ciclo vinculado con la hegemonía creciente del neoliberalismo, con los gobiernos de Margaret Thatcher y Ronald Reagan a la cabeza. Desde entonces, el principio de progresividad ha ido perdiendo fuerza ante la necesidad de garantizar la competitividad de los Estados para atraer inversiones en el marco de la globalización económica y la libre circulación de capitales. A grandes rasgos, “los objetivos de neutralidad, eficiencia, simplificación y equidad horizontal han sido prioritarios frente a los de equidad vertical o progresividad formal” (Cordón Ezquerro, 2005, p. 7). Estos objetivos se concretan, desde un punto de vista técnico, en una minoración de la progresividad de las tarifas (reducción de los tipos marginales y del número de tramos) y un ensanchamiento de la base imponible (normalmente mediante la supresión de exenciones y otros beneficios fiscales).

Este cambio de modelo a nivel internacional se reflejó, en España, en un nuevo consenso de los partidos mayoritarios, que puede observarse en las sucesivas reformas normativas. En el IRPF, un ejemplo sería la Ley de 1991, aún bajo un gobierno del PSOE<sup>5</sup>, que introdujo una reducción del tipo marginal de 13 puntos (del 66% al 53%) y reguló dos bases imponibles distintas (regular e irregular), moderando también la progresividad de la tributación de las ganancias patrimoniales (Pérez Royo, 2016, p. 52). La reforma más profunda de este tributo llegó tras ganar las elecciones el Partido Popular en 1996, mediante la introducción de un IRPF decididamente dual (donde las rentas del ahorro tributan de manera separada y más ventajosa). Ahora bien, cuando el PSOE volvió al gobierno en 2004 respetó los nuevos criterios (Comín, 2017): por ejemplo, la Ley de IRPF de 2006 consolidó y profundizó en el modelo dual.

Los otros dos tributos progresivos previstos en los Pactos de la Moncloa eran el IP y el ISD. El primero fue suprimido en 2008, aunque luego se recuperó en 2011, en principio con carácter temporal (aunque aún se mantiene). El ISD está tendiendo a su casi desaparición en el ámbito de las herencias entre familiares directos.

El cuerpo de jurisprudencia creado por el Tribunal Constitucional no ha supuesto un freno a esta tendencia hacia una menor progresividad. Concretamente, el Tribunal ha rechazado que el art. 31.1 CE impida modificar algún elemento de un tributo de modo que sea más regresivo que en la regulación anterior (STC 19/2012). Esta doctrina es coherente con la ausencia de un derecho a la estabilidad regulatoria o a la inmutabilidad de las normas precedentes. También es coherente con la necesidad de interpretar la Constitución de manera sistemática y la existencia de principios en tensión frente al propio principio de progresividad; tensión que debe resolver el legislador.

Veamos pues las tendencias que explican esta evolución legislativa. Las primeras críticas al principio de progresividad se vinculaban con una falta de generalidad producto del fraude fiscal; también con el efecto distorsionador de la inflación sobre las tarifas del IRPF (Calderón Corredor, 2017, p. 140). Con todo, la cuestión central es la tensión entre el principio de progresividad y los de neutralidad y eficiencia económicas. Los principios de neutralidad y eficiencia suelen definirse atendiendo a sus efectos: su función es, respectivamente, no alterar en exceso la asignación de recursos que se obtendría en situaciones de libre competencia y no afectar negativamente a las decisiones económicas de los individuos y las empresas, para así favorecer en último término el crecimiento económico (Lagares et al., 2014, p. 43). Las reformas de esta etapa parten de considerar que los tipos de gravamen fuertemente progresivos distorsionan las conductas de los contribuyentes. Como consecuencia, “la equidad vertical tiende a estar presente casi exclusivamente en el impuesto sobre la renta personal, y de manera más matizada (con tipos marginales menos elevados), mientras que en el resto de los tributos prevalece el objetivo de buscar la neutralidad (sobre la progresividad)” (Lagares et al., 2014, p. 39).

Una justificación clásica para el IRPF dual es que las llamadas rentas del ahorro son más móviles, y es necesario ofrecerles condiciones fiscales ventajosas para garantizar su atracción y desincentivar la erosión de bases imponibles. La exposición de motivos de la Ley de IRPF de 2006 justifica la consolidación del modelo dual, entre otras cuestiones, por “la creciente globalización de la economía” y las “nuevas tendencias en la fiscalidad internacional”. El fortalecimiento de los principios de eficiencia y neutralidad se refleja en varios argumentos contenidos en la STC 19/2012. Por una parte, el Tribunal Constitucional considera que una de las razones que legitiman la reforma es favorecer el crecimiento económico, ya que el régimen anterior de las ganancias de capital tenía efectos distorsionadores sobre las decisiones económicas. También afirma que la recuperación de la actividad económica ayudaría a cumplir los criterios de convergencia en el marco de la futura incorporación al euro.

Parte de la doctrina considera que el Tribunal Constitucional actúa de manera muy complaciente frente a las decisiones políticas del legislador, a las que, en la práctica, acomoda el contenido de los principios constitucionales, lo cual resulta en un “déficit del control constitucional tributario” (Checa González, 2010, p. 32). Aunque debe reconocerse al legislador un margen de discrecionalidad coherente con el principio de pluralismo político, los principios del artículo 31.1 CE tienen rango constitucional y vinculan al legislador: por tanto, solo deberían ceder ante principios del mismo rango.

En este sentido, no es claro el engarce constitucional de los principios de eficiencia y neutralidad. Ortiz Calle (2008, p. 173) señala que no todos los argumentos económicos pueden oponerse a los principios tributarios del art. 31.1 CE: el propósito de mantener o atraer inversiones sería “una consideración de mero pragmatismo y [...] de naturaleza puramente fiscal o recaudatoria”. Frente a ello, sí considera legítimas las normas que tienen como finalidad orientar la conducta de sus destinatarios hacia objetivos de política socioeconómica constitucionalmente protegidos. La diferencia no es tan evidente para quienes consideran que la atracción de inversiones puede favorecer el empleo o el consumo y tener un impacto positivo en una (pre)distribución más justa de la renta y la riqueza (art. 40.1 CE); o desde el momento en que se puede establecer una vinculación –como hace el TC– entre la neutralidad fiscal y el cumplimiento de obligaciones derivadas de la pertenencia a la Unión Europea. Lo que sí nos parece evidente es que la consolidación de la eficiencia y la neutralidad como principios tributarios capaces de oponerse al de progresividad del art. 31.1 CE constituye una situación cercana a la novación constitucional. La

eficiencia y la neutralidad tienen cierto engarce en el Derecho de la Unión Europea y del Derecho internacional; pero, en última instancia (como venimos desarrollando en este epígrafe) su incorporación se explica por las transformaciones socioeconómicas que suceden en el marco geográfico del que España forma parte.

Es consustancial al proceso de reducción de la progresividad un efecto de retroalimentación. La necesidad de evitar la erosión de las rentas más móviles (o de atraerlas) en un contexto de globalización hizo que se introdujeran elementos de dualidad en el IRPF. Como consecuencia, se crearon diferentes regímenes específicos que convivían (y aún conviven) con la escala aplicable a la renta general. Un ejemplo, tal y como destaca Calderón Corredor (2017, p. 141) es el régimen de los residentes desplazados a territorio español del artículo 93 de la Ley del IRPF, cuyo objetivo es atraer a España a trabajadores por cuenta ajena altamente cualificados y que implica la tributación a un tipo fijo (el propio del IRNR). Otro, al que ya hemos hecho referencia, es la tributación separada de las rentas del ahorro, inicialmente a un tipo fijo. La convivencia de diversos regímenes implica una progresividad sólo para una parte de la renta, lo que genera una desigualdad que, sin embargo, no está vetada según la jurisprudencia constitucional. La STC 19/2012 afirmó que el IRPF dual no era discriminatorio, porque lo que prohíbe la Constitución es tratar de manera diferente “idénticas manifestaciones de riqueza”. Por el contrario, ante diferentes tipos de renta, y “en el ejercicio de su libertad de configuración normativa”, el legislador puede aplicar tratamientos diferentes, incluso “por simples razones de política financiera o de técnica tributaria” (afirmación excesiva que no compartimos: el principio constitucional de igualdad tributaria sólo debe ceder ante intereses protegidos también por la Constitución). Al analizar específicamente la conformidad del IRPF dual con el principio de progresividad, la STC 19/2012 se limitó a afirmar que la progresividad es exigible del sistema en su conjunto, por lo que es compatible con la existencia de elementos sujetos a tributación proporcional en el IRPF.

Ahora bien, el impuesto dual puede tener un efecto regresivo, como consecuencia de una distribución de las rentas del capital más desigual que las del trabajo (Gerber et al., 4). En España, las Memorias de la Administración tributaria detectan este efecto para las rentas más altas. Según la Memoria de 2017, “para las bases imponibles superiores a 600.000 euros el tipo medio disminuyó hasta situarse en el 32,4 por ciento, como consecuencia del mayor peso relativo en dicho estrato de la base imponible del ahorro, gravada a los tipos marginales del 19, 21 y 23 por ciento”. Esto podría justificar un incremento del tipo marginal de la escala de la renta general o un incremento en los tramos de la escala de la renta del ahorro; aunque tal medida, como vemos, no sería constitucionalmente exigible. Considerando que este efecto regresivo es producto de un trato más favorable de las rentas del ahorro, otra solución sería moderar los tipos de gravamen progresivos de la escala general. Se trata de una opción más compatible con los objetivos de política económica a que hemos hecho referencia (neutralidad del sistema tributario) pero debería también valorarse su impacto en términos recaudatorios.

En el ISD podría estar generándose un efecto de retroalimentación equivalente al que hemos descrito *supra*. Se ha producido una eliminación paulatina de la tributación sobre las herencias de familiares directos, introduciendo mínimos exentos o bonificaciones que reducen la cuota tributaria a una cantidad testimonial. También en este caso, entre las justificaciones de estas reformas se encuentran incentivar el ahorro y evitar la erosión de bases imponibles<sup>6</sup>. Y, como en el caso del IRPF, la dualidad introducida genera diferencias sustanciales entre la carga impositiva que recae sobre familiares directos (descendientes, ascendientes y cónyuges) y la que recae sobre otros familiares o extraños. Cuando estas diferencias se perciben como

discriminatorias, también se genera una presión (por el momento, incipiente) para moderar la progresividad sobre el resto de los contribuyentes<sup>7</sup>.

### 4.3. La crisis de 2007 y la desigualdad económica como problema

Si las décadas de 1980 y 1990 marcan el cambio desde un paradigma tributario basado en la equidad (donde el principio de progresividad tiene un peso relevante) a una mayor preocupación por la eficiencia, y donde la equidad horizontal prevalece sobre la equidad vertical, podríamos estar asistiendo a una nueva oscilación del péndulo. Esta tendencia (incipiente) se vincula con una serie de fenómenos vinculados con la crisis económico-financiera de 2007. El primero es su impacto en la desigualdad económica que, en los países occidentales, se ha manifestado en la pérdida de peso de las clases medias y al acusado enriquecimiento (en un proceso ya iniciado antes de la crisis) de, aproximadamente, el 1% más rico. La existencia de nuevos métodos de análisis económico y el acceso a nuevos datos permiten medir y analizar con mayor exactitud la desigualdad económica entre grupos sociales y analizar sus consecuencias. Tanto el FMI como la OCDE han presentado un renovado interés por esta cuestión, y en el marco de ambas instituciones se ha señalado que las políticas públicas (entre las que se encuentra la tributaria) impactan en la distribución de la renta (OCDE, 2015, p. 114; Dabla-Norris et al., 2015, p. 4). Por otra parte, los debates sociales sobre el reparto de los costes de la crisis han dado lugar a la introducción de criterios éticos en la fiscalidad (conceptos como planificación fiscal agresiva o *fair share* son claros ejemplos).

Las reformas tributarias en España durante la crisis introdujeron algunos criterios de progresividad. Un ejemplo es la recuperación del Impuesto sobre el Patrimonio a través del Real Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre, cuya exposición de motivos afirmaba que se pretendía “la aplicación del principio de equidad para que haya una mayor contribución a la salida de la crisis por parte de quienes tienen una mayor capacidad económica”. Otro es la revisión de las tarifas del IRPF. El Real Decreto-ley 20/2011 introdujo un gravamen complementario que incrementaba los tipos de gravamen de la escala aplicable a la renta general desde 0,75 puntos (para bases inferiores a 17.707,20 euros) hasta 7 puntos (para bases superiores a 300.000,20 euros). Este gravamen complementario estuvo en vigor entre 2012 y 2014. Por su parte, la renta del ahorro pasó de estar sujeta a un tipo fijo a aplicar una escala de dos tramos (19 y 21%) en 2010. Entre 2012 y 2014 también se aplicó un gravamen complementario, cuya supresión (a partir de 2015) no supuso una vuelta al punto de partida: se introdujo, ahora con carácter permanente, un tercer tramo en la escala:

	2010-2011	2012-2014	2015-2019
0 a 6.000	19%	21%	19%
6.000,01 a 24.000	21%	25%	21%
24.000,01 a 50.000	21%	27%	21%
50.000,01 en adelante	21%	27%	23%

Las propuestas contenidas en el Programa de gobierno conjunto PSOE- Unidas Podemos pueden inscribirse en esta línea. El programa contiene un epígrafe dedicado al “aumento de la progresividad del sistema fiscal”, con medidas en el IS (tributación mínima del 15% o 18% para grandes corporaciones; tipo reducido del 23% para pymes que facturen menos de un millón de euros; limitación a las exenciones de dividendos/plusvalías de sociedades por su participación en otras sociedades) y en el IRPF (incrementar en dos puntos el tipo aplicable a la renta general para bases superiores a 130.000 euros y cuatro puntos para bases superiores a 300.000 euros;

incrementar en cuatro puntos el tipo de rentas del capital para las rentas superiores a 140.000 euros). También se señala que “se estudiará la fiscalidad de las grandes fortunas al objeto de que contribuyan a un sistema fiscal más justo y progresivo”.

Las teorías que proponen reformas tributarias progresivas comparten una serie de ideas. Con carácter general, parten de considerar que la desigualdad económica es excesiva (y de constatar que se ha incrementado en los últimos años) y ponen de manifiesto los problemas que una distribución desigual de la renta genera en la eficiencia y el crecimiento económico (OCDE, 2015). Así, se afirma que la desigualdad económica frena el crecimiento económico y su sostenibilidad (Dabla-Norris et al., 2015, p. 6) y que no está demostrado que moderar la progresividad favorezca una mejor asignación de recursos que impulse el crecimiento (Gerber et al., 2018, p. 5): el impacto de la redistribución en el crecimiento económico sería, como mínimo, neutral (OCDE, 2015, p. 69). Los análisis de la OCDE que citamos tienen un enfoque muy amplio y no determinan qué medidas concretas serían más progresivas y económicamente eficientes. Como apuntan Murphy y Nagel (2002, p. 89), un sistema tributario no puede valorarse separadamente de las instituciones económicas en que se inserta o, en general, de su contexto social, económico, tecnológico, etcétera.

Sobre estas bases, nos plantearemos ahora en qué sentido puede formularse una reforma tributaria que mejore la progresividad del sistema sin lesionar desproporcionadamente otros principios que se encuentran en tensión. Entraremos por tanto en el ámbito de las propuestas: no nos referiremos tanto a medidas específicas, sino a campos de actuación que pueden ser relevantes. La redistribución, si recordamos las diversas concepciones a que hicimos referencia *supra*, puede tener como objetivo principal obtener una reducción absoluta de las desigualdades (actuando tanto sobre las rentas bajas como sobre las rentas altas) o una mejora de las condiciones de vida de las rentas bajas (centrando su actuación en las clases bajas).

Se considera que la tensión entre el principio de progresividad y el de neutralidad es más fuerte en relación con las rentas más altas (el sistema tributario influiría más en las decisiones económicas tomadas por dichas personas). Un elemento común de los principios de progresividad y de neutralidad es que, al menos en parte, se definen atendiendo a sus objetivos. El principio de progresividad persigue una distribución más justa de la riqueza. El principio de neutralidad tiene como fin último favorecer el crecimiento económico (al permitir una asignación de recursos eficiente). Por tanto, un modo fundamental en que deben valorarse las medidas que invoquen estos principios es atendiendo a su efectividad. Ya que, según el estudio citado de la OCDE (2015, pp. 69-71), las medidas redistributivas dirigidas a las clases altas tienen un efecto neutro en el crecimiento económico, y si los resultados de este y otros trabajos citados *supra* resultan ser suficientemente robustos y se confirman en un futuro, podría replantearse el equilibrio actual entre ambos principios.

También se ha afirmado que una progresividad demasiado elevada puede tener un efecto negativo al estimular el incumplimiento tributario. Sin negar la verdad de esta afirmación, también debe contextualizarse. Los estudios sobre psicología social demuestran que el grado de cumplimiento no depende solo de la carga fiscal efectiva (en el sentido de que, a mayor carga fiscal, mayor propensión al incumplimiento, de acuerdo con un cálculo coste-beneficio). El pago de impuestos es un ejemplo de cooperación condicional, donde la conducta propia depende en alta medida de la conducta ajena y de la percepción que cada sujeto tenga del grado de justicia del sistema. Si se produjera lo que se ha venido a llamar la “secesión fiscal” de los ricos, existe el riesgo de que el sistema pierda legitimidad (Piketty, 2014, p.

550). Esto sería así incluso si la pérdida de progresividad en el extremo superior de la escala se produce por vías legales, por lo que el riesgo de incumplimiento generalizado o deslegitimación no se evita necesariamente reduciendo la progresividad formal del sistema.

Al hilo de ello, toda posible reforma dirigida a las rentas altas debe operar en dos vías. Al tiempo que se incrementa la progresividad formal del sistema tributario, es necesario fortalecer los mecanismos para prevenir el incumplimiento tributario en sus diversas formas: la elusión, la evasión y ciertas formas de planificación fiscal toleradas por el ordenamiento, pero con un efecto regresivo (por ejemplo, el uso de SICAV como instrumentos de inversión individual). De lo contrario, la progresividad no será real.

De acuerdo con los datos publicados por la AEAT a los que hemos hecho referencia *supra*, la concentración de rentas del ahorro entre los percentiles más ricos de la población son el principal motivo para que el IRPF pierda su progresividad a partir de cierto nivel de ingresos. Consideramos coherente con la jurisprudencia constitucional –que encomienda a dicho tributo la garantía de un sistema progresivo– promover una modificación de los tipos de gravamen de modo que se evite este efecto.

La redistribución a largo plazo precisa también, en nuestra opinión, de un Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones armonizado. La casi supresión del tributo para las herencias entre familiares directos no solo elimina la progresividad formal del tributo (las escalas son inoperativas), sino que es, en buena medida, consecuencia de la competencia fiscal entre Comunidades Autónomas (acelerada por la pérdida de legitimidad social del impuesto). No se trata de un equilibrio entre principios cuidadosamente buscado por el legislador; por el contrario, la competencia fiscal genera equilibrios alejados del óptimo (como demuestra la teoría de juegos) y provoca que los poderes públicos tomen decisiones destinadas a atraer o retener capitales, lo cual entra en contradicción con el principio de neutralidad tal y como se define, por ejemplo, en Lagares et al. (2014).

El régimen actual también establece una diferencia de trato excesiva entre distintas fuentes de renta. Normalmente, cuando se invoca el principio de igualdad frente al Impuesto de Sucesiones y Donaciones, se comparan unas Comunidades Autónomas con otras (Varona Alabern, 2014) y en el juicio subsiguiente tiene relevancia el principio de autonomía financiera de las Comunidades Autónomas. Sin embargo, consideramos que la diferencia de trato relevante es la que se establece entre distintas fuentes de renta dentro de una misma Comunidad Autónoma: las sujetas a IRPF y las sujetas a ISD. Aunque el legislador tiene un importante margen de discrecionalidad para tratar de manera diferente distintas fuentes de renta, la diferencia de trato es desproporcionada.

En relación con las rentas más bajas, creemos que puede impulsarse paulatinamente una transformación sustancial del sistema a partir de un punto donde parece existir un amplio consenso: la necesidad de racionalizar los beneficios fiscales. Centrémonos en el IRPF. En el extremo inferior de la distribución de rentas, los beneficios que se reconocen pueden ser, a la vez, ineficaces y regresivos de manera indirecta cuando los contribuyentes de menor renta no puedan acceder a ellos porque su base o cuota es insuficiente para aplicarlos. La clásica propuesta de trasladar los beneficios fiscales de la base (que benefician a cada contribuyente en función de su tipo marginal) a la cuota (que benefician por igual a cada contribuyente, independientemente de su renta) mantiene el problema de que no alcanzan al contribuyente que no disponga de renta suficiente. Una excepción son las

deducciones que se aplican sobre la cuota diferencial (arts. 81 y 81 bis LIRPF) y que materialmente no son deducciones sino ayudas exentas, hasta el punto de que se puede solicitar su abono de forma anticipada. Pues bien, consideramos ante todo que debería racionalizarse el uso de beneficios fiscales atendiendo a su efectividad para luego, en los casos en que se considere justificado su mantenimiento, plantear su conversión en beneficios aplicables a la cuota diferencial. Se avanzaría así lentamente hacia un impuesto negativo, que a medio plazo podría fusionarse con un mínimo de subsistencia o mínimo vital garantizado.

## 5. Conclusiones

El principio de progresividad tributaria está expresamente previsto en el artículo 31 CE. Esto constituye un dato distintivo tanto en relación con otras cartas magnas de la historia española como frente a otros Estados. El sistema tributario español parece ser progresivo a grandes rasgos al analizar la presión fiscal por grupos de renta. Con todo, se detectan algunos problemas relativos tanto a las rentas más bajas (que experimentan un tipo de gravamen superior al deseable) como en el caso de las rentas muy altas (en el IRPF, del que depende la progresividad del sistema, el tipo medio efectivo deja de crecer a partir de los 600.000 euros de base imponible). Esto no significa que exista una infracción flagrante y sostenida del principio de progresividad, sobre todo si analizamos conjuntamente el sistema tributario y el gasto público. Pero, una vez identificados las principales fuentes o ámbitos de regresividad del sistema tributario, es posible diseñar medidas específicas que mejoren la efectividad del art. 31 CE.

Pese a su constitucionalización expresa, el principio de progresividad opera en la práctica como un criterio político-programático, cuyo cumplimiento es difícil de exigir jurisdiccionalmente. De hecho, no existe ningún pronunciamiento del Tribunal Constitucional que anule una norma por violación del principio de progresividad. Nuestro análisis nos ha permitido identificar tres razones: primero, el principio de pluralismo político se imprime con fuerza en la definición de la progresividad (como componente de la justicia tributaria) por ser un principio de difícil concreción y naturaleza fuertemente política, ya que en última instancia hace referencia a la distribución de los recursos económicos. Segundo, la doctrina constitucional afirma que la progresividad se predica del sistema en su conjunto. Esta doctrina, unida a que un tribunal constitucional, en tanto que legislador negativo, suele analizar disposiciones concretas, hace que el principio de progresividad resulte poco operativo como instrumento de control. Finalmente, la estrecha imbricación entre los diversos principios del artículo 31 CE hace que se invoquen frecuentemente de manera conjunta. Normalmente, el Tribunal Constitucional analiza el principio de progresividad en último lugar: por tanto, si declara la inconstitucionalidad de una norma por infracción de otro de los criterios invocados, no continuará su análisis. En cierto modo, se produce un proceso de retroalimentación: la falta de análisis de la potencial violación de este principio implica un cuerpo jurisprudencial más reducido, lo cual a su vez dificulta que los recurrentes argumenten la existencia de infracción constitucional y favorece que el propio Constitucional analice antes la posible violación del resto de principios, mucho más desarrollados por su jurisprudencia. Como consecuencia, el desarrollo jurisprudencial de este principio sigue siendo más limitado que el del resto del artículo 31.1 CE.

En la práctica, la definición última y el peso relativo del principio de progresividad están vinculados con las tendencias internacionales dominantes en la política económica y tributaria en cada momento. Esto permite explicar de qué modo determinados principios no recogidos en el artículo 31.1 CE (como los de neutralidad fiscal o eficiencia) se han impuesto con éxito frente al de progresividad desde la

década de 1990. También invita a tener muy en cuenta las nuevas tendencias internacionales que, tras la crisis económica, han vuelto a situar la igualdad y la redistribución en el debate público. Una aportación relevante para este debate ha sido el cuestionamiento de una idea hasta ahora hegemónica en el diseño de los tributos: que una progresividad reducida es positiva en términos de neutralidad y eficiencia y, por tanto, favorece el crecimiento económico. Por el contrario, diversos estudios concluyen que una mayor progresividad/redistribución en el extremo inferior de la distribución de renta es positiva para el crecimiento económico; y que los efectos de subir los tributos en el extremo superior serían, como mínimo, neutrales. Se abre por tanto una oportunidad para replantear el papel que debe tener el principio de progresividad en los sistemas tributarios contemporáneos.

## Bibliografía

- Brennan, G. y Casas Pardo, J. (1990). La Constitución española a la luz de la economía política de las constituciones. *Hacienda pública española*, 116, pp. 53-68.
- Calderón Corredor Z. (2017). *Principios impositivos de justicia y eficiencia: fundamentos, conflicto y proyección. Un enfoque transdisciplinar*. Madrid: Dykinson.
- Calvo Ortega, R. (2015). *Curso de Derecho financiero*. Cizur Menor: Civitas.
- Cazorla Prieto, L. M. y Blasco Delgado, C. (2001). Comentario al artículo 31.1. En *Comentarios a la Constitución. Tercera edición ampliada* (pp. 715-738). Paracuellos de Jarama: Civitas.
- Checa González, C. (2010). La degradación de los principios tributarios como consecuencia de la globalización económica. *Anuario de la Facultad de Derecho (Universidad de Extremadura)*, XXVIII, pp. 17-40.
- Comín, F. (2017). La fiscalidad del Estado del bienestar frente a la fiscalidad del franquismo (1940-2016), Comunicación presentada en *La evolución de los sistemas fiscales desde la España medieval a la contemporánea: objetivos y consecuencias*. Universidad de Málaga, 23 y 24 de junio. Recuperado de [https://www.aehe.es/wp-content/uploads/2016/01/201709\\_Francisco-Comin.pdf](https://www.aehe.es/wp-content/uploads/2016/01/201709_Francisco-Comin.pdf).
- Cordón Ezquerro, T. (2005). La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único. *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, 30, pp. 1-38.
- Dabla-Norris, E., Kochhar, K., Suphaphiphat, N., Ricka, F. y Tsounta, E. (2015). Causes and Consequences of Income Inequality: A Global Perspective Era. *IMF Staff Discussion Note*, SDN/15/13.
- Eseverril Martínez, E., López Martínez, J., Pérez Lara, J. M. y Damas Serrano, A. (2014). *Manual práctico de Derecho Tributario. Parte general*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- García Añoveros, J. (1998). La reforma del impuesto sobre la renta. *Claves de razón práctica*, 82, pp. 5-12.
- García Dorado, F. (2002). *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*. Madrid: Dykinson.
- Gerber, C., Klemm, A., Lui, L. y Mylonas, V. (2018). Personal Income Tax Progressivity: Trends and Implications. *IMF Working Paper*, WP/18/246.
- Holmes, S. y Sunstein, C. R. (1999). *The cost of rights. Why liberty depends on taxes*. New York: W. W. Norton and Company.
- Lagares Calvo, M., Herrera Molina, P.M., Fernández Méndez de Andes, F., Álvarez Melcón, S., Ortiz Calzadilla, R., Corona Ramón, J.F., Castellano Real, F., Carpio García, M. Y Hernández de Cos, P. (2014). *Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español*.

- Lindert, P. H. (2017). The rise and future of progressive redistribution. *CEQ Working Paper*, 73.
- López Laborda, J., Marín González, C. y Onrubia, J. (2019). Observatorio sobre el reparto de los impuestos y las prestaciones monetarias entre los hogares españoles. Cuarto informe: 2016 y 2017, *FEDEA-Estudios sobre la Economía Española*, 36.
- López Laborda, J., Marín González, C. y Onrubia, J. (2018). Tipo reducido, superreducido y exenciones en el IVA: una estimación de sus efectos recaudatorios y distributivos a partir de las encuestas de hogares. *FEDEA-Estudios sobre la Economía Española*, 23.
- Martín Delgado, J. M. (1979). Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978. *Hacienda pública española*, 60, pp. 61-93.
- Mirrless, J., Adam, S., Besley, T., Blundell, R., Bond, S., Chote, R., Gammie, M., Johnson, P., Myles, G. y Poterba, J.M. (2011). *Tax by design*. Oxford University Press.
- Murphy, L. y Nagel, T. (2002). *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*. Oxford University Press.
- OCDE (2015). *In It Together: Why Less Inequality Benefits All*. Paris: OECD Publishing.
- Ortiz Calle, E. (2008). La “dualización” del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: Concepción sintética del gravamen versus Impuesto Dual. *Crónica tributaria*, 129, pp. 141-174.
- Pérez de Ayala, J.L. (2002). Prólogo. En García Dorado, F. (2002). *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*. Madrid: Dykinson.
- Pérez de Ayala, J.L. (1979). Las cargas públicas: Principios para su distribución. *Hacienda pública española*, 59, pp. 87-112.
- Pérez Royo, F. (2016). “Apuntes sobre la historia del IRPF”, en Cubero Truyo, A. (Dir.). *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Homenaje al Profesor Dr. D. Juan Calero* (pp. 33-58). Cizur Menor: Thomson Reuters-Civitas.
- Piketty, T. (2014). *El capital en el siglo XXI*. Madrid: Fondo de Cultura Económica de España.
- Pont Mestres, M. (1981). La justicia tributaria y su formulación constitucional. *Revista española de Derecho financiero*, 31, pp. 365-403.
- Rodríguez Bereijo, A. (1992). El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional). *Revista española de Derecho constitucional*, 12, (36), pp. 9-69.
- Simón Acosta, E. (2008). La progresividad de los impuestos. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 752.
- Soler Belda, R. (2015). *La progresividad en las reformas tributarias*. Madrid: Dykinson.
- Tipke, K. (2002). *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons.
- Varona Alabern, J. E. (2014). Razones constitucionales para la rehabilitación y la necesaria reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones” *Quincena fiscal*, 15-16, pp. 45-87.