

REFORMAS FISCALES Y NECESIDADES SOCIALES

(Resumen del III Encuentro WIN IFA España)

María del Carmen Cámara Barroso

*Profesora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad a Distancia de Madrid (UDIMA)
(España)*

Laura Soto Bernabeu

*Profesora Contratada Doctora de Derecho
Financiero y Tributario
Universidad Miguel Hernández de Elche
(España)*

El pasado 14 de diciembre de 2022 se celebró presencialmente el III Encuentro WIN IFA España en el Instituto de Estudios Fiscales. Este evento fue organizado por el Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda y Función Pública y por el Grupo WIN España (Women of IFA Network) de la Asociación Española de Derecho Financiero, rama española de la International Fiscal Association (IFA). La iniciativa WIN surgió con el objetivo de dar visibilidad e incentivar el papel de la mujer en el ámbito fiscal.

Bajo el título «Reformas fiscales y necesidades sociales», este Encuentro se celebró para contribuir al debate sobre las reformas fiscales a desarrollar en España desde la perspectiva de las necesidades sociales.

Cómo referenciar: Cámara Barroso, M.C., Soto Bernabeu, L. (2023). Reformas fiscales y necesidades sociales. Revista Técnica Tributaria (140), 239-256.

SUMARIO

1. Conferencia inaugural
2. Primera mesa – Gravamen a los beneficios extraordinarios
3. Segunda mesa – Imposición sobre la riqueza
4. Tercera mesa – Digitalización de las Administraciones Tributarias
5. Clausura institucional

1. Conferencia inaugural

Tras la presentación del Encuentro, de la que se encargaron Cristina García-Herrera Blanco, Directora de Estudios del Instituto de Estudios Fiscales, y Marta Villar Ezcurra, Representante WIN IFA España y Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad CEU San Pablo, y donde pusieron de relevancia el interés de los temas a tratar durante la jornada en el actual contexto social y económico, Olga Cantó Sánchez, Catedrática de Fundamentos del Análisis Económico en la Universidad de Alcalá y miembro fundador de EQUALITAS, impartió la ponencia inaugural titulada «Desigualdad y Fiscalidad». Resumimos a continuación las principales reflexiones de la ponente:

Partiendo de un escenario en el que la desigualdad de la renta ha aumentado en la mayoría de los países (aunque a distintas velocidades), debe ponerse de relieve cómo países con un nivel de desarrollo económico equiparable presentan niveles de desigualdad muy distintos, lo que evidencia la relevancia de las políticas y las instituciones nacionales, en particular, de la educación para influir en dicha desigualdad.

En términos de desigualdad de renta, España está entre los niveles más altos de los países de la Unión Europea (medidos a través del índice de Gini), y únicamente algunos países del Este registran niveles de desigualdad superiores.

En concreto, en España, durante el periodo 1973-2019, la desigualdad ha crecido más en las recesiones de lo que se ha reducido en las expansiones. Olga Cantó entiende que esta débil capacidad estabilizadora de las políticas públicas ha provocado que España sea el país de la Unión Europea donde más se incrementaron las diferencias entre rentas altas y bajas en los años 2008-2013.

En concreto, en nuestro país (1973-2019), el peso poblacional de la clase media (y especialmente de la clase media-baja, que podemos identificar con una persona con un salario entre 900 y 1.600 euros) se ha reducido persistentemente mientras ha crecido el peso poblacional de la clase baja. Por el contrario, la clase media-baja es el grupo más numeroso en los países con niveles de desigualdad más baja (Alemania, Dinamarca, Suecia ...).

De la misma manera que ha ocurrido con la renta, la desigualdad de la riqueza también ha aumentado en la mayoría de los países. De hecho, la desigualdad de la riqueza es mucho más alarmante que la de renta: el 90 por ciento de la población del planeta sólo posee el 24 por ciento de la riqueza total.

Por lo que respecta a España, el nivel de desigualdad de la riqueza no es muy distinto al de otros países europeos. Ha sido muy estable en las últimas tres décadas y ha dependido, fundamentalmente, de los activos inmobiliarios.

A continuación, Olga Cantó puso de manifiesto que en el siglo XXI se ha producido un notable crecimiento de la desigualdad de la riqueza entre generaciones: la riqueza neta tiene un componente generacional importante que deja atrás progresivamente a las generaciones más jóvenes. En este contexto, en particular, el acceso a la vivienda es mucho más complicado para los nacidos después de 1980.

Así, por ejemplo, en España, uno de cada cuatro hogares con todos sus miembros menores de 40 años ingresó rentas por debajo del umbral de la pobreza en 2018, mientras que esto únicamente ocurrió en uno de cada seis hogares cuyos miembros son más mayores.

En la segunda parte de su interesante intervención, Olga Cantó puso el foco de atención en el papel que juega el sistema fiscal como herramienta para promover la equidad, partiendo de la idea de que el sistema tributario y de prestaciones español tiene menor capacidad redistributiva que el de otros países de nuestro entorno.

Los impuestos sobre la renta personal son las figuras tributarias con mayor incidencia sobre la distribución de ingresos en casi todos los países europeos de nuestro entorno. Así, podemos definir al IRPF como una herramienta de «compresión» del bienestar. En concreto, este impuesto es la segunda herramienta más redistributiva del sistema de impuestos y prestaciones después de las pensiones contributivas.

Los dos factores que promueven la redistribución son la progresividad y la dimensión, que, de alguna forma, salvo en algunos países como Bélgica, Finlandia o Italia que aúnan ambos, mantienen una relación inversa. España, por ejemplo, destaca por tener un nivel medio-alto de progresividad en el IRPF, pero también por ser uno de los de menor dimensión de la Unión Europea, lo que reduce su capacidad redistributiva y de cohesión social.

La ponente explicó que, frente a España, que combina un tipo medio efectivo bajo en todos los niveles de ingreso con una progresividad superior a la media de la UE-27, países como Dinamarca y Países Bajos son el otro extremo como un tipo medio efectivo alto y una menor progresividad. En España el tipo medio efectivo en el IRPF es bajo en todos los niveles de ingreso en comparación con el de países como Francia, Alemania, Italia o Bélgica.

Olga Cantó mostró, utilizando datos de 2007 y 2018, que, para los hogares más jóvenes (menos de 40 años) España tiene un sistema de prestaciones e impuestos menos redistributivo que otros países como Alemania, Italia o Reino Unido. Así, por ejemplo, la capacidad redistributiva *ex post* de España es menor que la de Francia, que, sin embargo, presenta una mayor desigualdad *ex ante*.

Algunas de las interesantes conclusiones con las que finalizó su intervención fueron las siguientes:

- Ha sido mayor el crecimiento de la desigualdad en las recesiones que la reducción que se ha producido en las expansiones;
- En el contexto europeo, España, aunque ha incrementado su riqueza, presenta un nivel de desigualdad elevado, que ha aumentado en las últimas décadas;
- La desigualdad de la riqueza es mayor que la desigualdad de la renta, y ambas tienen un importante componente generacional;
- Aunque es cierto que la redistribución *ex post* a través del sistema tributario es complicada si existe mucha desigualdad *ex ante*, una de las prin-

cipales causas de esta menor redistribución es la poca dimensión de los impuestos directos. La dimensión del IRPF podría aumentarse, por ejemplo, ensanchando la base imponible.

2. Primera mesa – Gravamen a los beneficios extraordinarios

En esta primera mesa del Encuentro, que fue moderada por Marta Villar Ezcurra, intervinieron Begoña García-Rozado González, Directora Global de Fiscalidad de Iberdrola, como ponente, y Roberta Poza Cid, Socia responsable de Fiscalidad Internacional en PwC, y Juan Zornoza Pérez, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Carlos III, como comentaristas.

Marta Villar Ezcurra introdujo el tema y dirigió el posterior debate. Mediante la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias, entre otras medidas, se han creado dos nuevos gravámenes: el gravamen temporal energético y el gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito, que recaen sobre dos sectores críticos –y muy regulados– de la economía española, definidos como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario. Estos dos gravámenes fueron objeto de un profundo y crítico análisis en esta mesa.

En aquel momento, 14 de diciembre de 2022, únicamente se conocía el texto de la Proposición de Ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito, que fue inicialmente publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales el 30 de agosto de 2022, y cuyo texto aprobado por el Pleno del Congreso de los Diputados fue remitido al Senado el 2 de diciembre de 2022.

Al inicio de su intervención, Begoña García-Rozado, que se centró especialmente en el gravamen sobre el sector energético, puso el foco en la dudosa justificación dada al establecimiento de dichos gravámenes excepcionales, esta es, que recaen sobre sectores cuyos márgenes de beneficios se han visto más favorecidos por la inflación.

El instrumento jurídico al que se ha recurrido para el establecimiento de dichos gravámenes ha sido la prestación patrimonial de carácter público de naturaleza no tributaria, definida en el preámbulo de la norma como un instrumento de intervención del Estado en la economía, que, a juicio de la ponente, aunque por su naturaleza jurídica escapa del control del artículo 31 de la Constitución española, presenta todos los elementos esenciales del tributo, por lo que, para su implantación, se debería haber utilizado una figura tributaria como el Impuesto sobre Sociedades.

Tal y como se dispone en el apartado segundo de la disposición adicional primera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), en teoría, estas prestaciones patrimoniales nacieron destinadas a exigirse por la prestación de servicios gestionados de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta.

Otra de las cuestiones controvertidas que, a juicio de Begoña García-Rozado, presentan estos gravámenes temporales es su perímetro de aplicación, pues afecta únicamente a doce empresas bancarias y once empresas energéticas. Esto podría tener implicaciones desde la perspectiva de la igualdad/discriminación y también a la luz del régimen de Ayudas de Estado de la Unión Europea.

Además, el importe de estas prestaciones no es deducible a efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, lo que, sin lugar a dudas, afecta a la capacidad económica de este impuesto, ni tampoco puede ser objeto de repercusión económica a los clientes, lo que condiciona igualmente la libertad de mercado.

A nivel europeo, en concreto, por lo que afecta al sector energético, cuyo gravamen se aplica sobre el importe neto de la cifra de negocios, resulta llamativo que, en un contexto de transición energética, se penalice la inversión en energía renovable. En tal sentido, Begoña García-Rozado propuso complementar este gravamen con una deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades sobre las inversiones realizadas en energías renovables¹.

En lo que respecta al sector bancario, cuyo gravamen se calcula sobre la suma del margen de intereses y de los ingresos y gastos por comisiones, el Banco Central Europeo, en su Dictamen de 2 de noviembre de 2022 sobre la imposición de gravámenes temporales a determinadas entidades de crédito (CON/2022/36), ha afirmado que el incremento de los tipos de interés no tiene por qué suponer un incremento de la rentabilidad del sector².

En el Reglamento (UE) 2022/1854 del Consejo de 6 de octubre de 2022 relativo a una intervención de emergencia para hacer frente a los elevados precios de la energía, se planteó la introducción de una contribución solidaria, excepcional y temporal, de las empresas y establecimientos permanentes de la Unión Europea que operan en los sectores del petróleo crudo, el gas natural, el carbón y la refinería para mitigar los efectos económicos de la subida de los precios de la energía en los presupuestos de las autoridades públicas, los clientes finales y las empresas de toda la Unión.

De conformidad con lo dispuesto en este Reglamento, únicamente deben estar sujetos a la contribución solidaria los beneficios obtenidos en 2022 y/o 2023 que estén por encima de un aumento del 20 por ciento de los beneficios imponibles medios generados en los cuatro ejercicios fiscales iniciados el 1 de enero de 2018. El tipo aplicable para el cálculo de la contribución solidaria temporal será, como mínimo, el 33 por ciento.

1 El Real Decreto-ley 18/2022, de 18 de octubre, por el que se aprueban medidas de refuerzo de la protección de los consumidores de energía y de contribución a la reducción del consumo de gas natural en aplicación del «Plan + seguridad para tu energía (+SE)», así como medidas en materia de retribuciones del personal al servicio del sector público y de protección de las personas trabajadoras agrarias eventuales afectadas por la sequía, incluye un incentivo a la inversión en energía renovable (libertad de amortización) incorporada a la disposición adicional decimoséptima de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

2 Este Dictamen del Banco Central Europeo puede consultarse en el siguiente enlace: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52022AB0036&from=EN> (Acceso el 22 de febrero de 2023).

Como podemos observar, y así lo puso de manifiesto la ponente, existen diferencias importantes entre este modelo de «contribución solidaria» y el gravamen extraordinario introducido en el ordenamiento jurídico español a través de la Ley 38/2022.

Así, por ejemplo, respecto al europeo, el gravamen español afecta también al sector eléctrico, no se aplica a todas las empresas del sector energético³, y se calcula sobre el importe neto de la cifra de negocio, y no sobre el beneficio extraordinario.

Una vez concluida la intervención de Begoña García-Rozado, Roberta Poza comenzó afirmando que se trata de una norma arbitraria con un importante componente ideológico, como ya se pusiera de manifiesto en el Informe FEDEA núm. 20 de 2022 (*Comentario a la Proposición de Ley para el establecimiento de gravámenes temporales sobre determinadas empresas energéticas y entidades de crédito*)⁴.

En su intervención, sostuvo que, sobre las grandes empresas, además, del Impuesto sobre Sociedades, ya inciden otros impuestos, y así se desprende de la lectura del *Informe sobre la Contribución Tributaria Total del IBEX 35 2021*, que elabora anualmente PwC Tax & Legal⁵. De los datos contenidos en dicho informe se desprende que, por cada 100 euros de beneficio antes de impuestos soportados, las empresas del IBEX 35 pagan 41 euros de impuestos soportados a la Hacienda Pública. Dentro del total de impuestos soportados el reparto porcentual fue el siguiente: 25 por ciento de impuestos sobre beneficios; 6 por ciento de impuestos sobre propiedades; 32 por ciento de impuestos asociados al empleo; 26 por ciento de impuestos sobre productos y servicios; y 11 por ciento de impuestos medioambientales.

Además, por lo que respecta al sector bancario, recordó que ya existen sobre el mismo otros gravámenes específicos, entre los que podemos destacar los siguientes: tipo de gravamen incrementado en el Impuesto sobre Sociedades, no deducibilidad del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en las operaciones realizadas, no deducibilidad del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados en el Impuesto sobre Sociedades o la aplicación del Impuesto sobre las Transacciones Financieras.

Por su parte, Juan Zornoza, al comenzar su exposición, incidió en que el procedimiento estaba siendo desordenado y con una calidad legislativa discutible, que el preámbulo de la Proposición de Ley estaba plagado de errores técnicos, y también en la ausencia de una justificación real de los sectores escogidos. Además de todo esto, en línea con lo que viene de Europa, entiende que estos

3 En el caso del sector energético el criterio de sujeción se basa en ostentar la condición de operador principal para la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia y se excluye a los grupos y entidades con menos de 1.000 millones de euros de cifra de negocios y a aquellos grupos en los que la actividad energética no es su actividad principal (inferior al 50 por ciento de su cifra de negocios).

4 Este Informe se encuentra disponible en el siguiente enlace: <https://documentos.fedea.net/pubs/ap/2022/ap2020.pdf> (Acceso el 22 de febrero de 2023).

5 Dicho documento puede consultarse en este enlace: <https://www.pwc.es/es/publicaciones/legal-fiscal/assets/contribucion-tributaria-total-ibex-35-2021.pdf> (Acceso el 22 de febrero de 2023).

gravámenes extraordinarios únicamente deberían recaer sobre beneficios extraordinarios.

A su juicio, la utilización de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario supone una huida del Estado de Derecho y de las garantías constitucionales que, de alguna manera, recuerda a la parafiscalidad.

A nivel europeo, Juan Zornoza planteó la dudosa conformidad del Reglamento (UE) 2022/1854 con el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que exige que las medidas fiscales sean adoptadas por unanimidad. Además, en su opinión, un Reglamento, si no se trata de una directiva encubierta, debería ser de aplicación directa sin posibilidad de adopción de medidas nacionales excepcionales.

Tal y como señaló Juan Zornoza, en la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones *REPowerEU: Acción conjunta para una energía más asequible, segura y sostenible*, COM(2022) 108 final, de 8 de marzo de 2022, se preveía la posibilidad de que, para financiar medidas de emergencia, los Estados miembros pudieran considerar la adopción de medidas fiscales temporales sobre los beneficios imprevistos (la medida no debía tener carácter retroactivo y únicamente debería servir para recuperar una parte de los beneficios realmente obtenidos...). España, en su opinión, no ha respetado lo allí dispuesto. Aunque se trata de una medida que ha entrado en vigor al día siguiente de su publicación en el BOE, grava los beneficios obtenidos durante todo el año.

Por último, argumentó que el establecimiento de estos gravámenes extraordinarios puede afectar a la estabilidad financiera (contracción del crédito) y/o a la transición energética.

3. Segunda mesa – Imposición sobre la riqueza

La segunda mesa del Encuentro tuvo por objeto el análisis de la imposición sobre la riqueza en el ordenamiento tributario español, siendo ponente Aurora Ribes, Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Alicante. Las comentaristas fueron Mercedes Ruiz Garijo, Catedrática de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad Rey Juan Carlos, y Rocío Lorenzo, de RSM Spain, actuando como moderadora María Teresa Soler Roch, Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Alicante.

Dentro de la misma, se realizaron numerosas reflexiones al hilo del nuevo Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, debiendo tenerse en cuenta que, en el momento de la celebración de esta jornada, la Proposición de Ley por la que se creaba el impuesto estaba pendiente de aprobación por el Senado. Semanas más tarde, se publicó en el BOE la ya mencionada Ley 38/2022.

Aurora Ribes centró su ponencia en la imposición sobre la riqueza de las personas físicas. En la misma línea que la conferencia inaugural impartida por Olga

Cantó, comenzó su intervención señalando que el principal argumento para gravar la riqueza lo encontramos en que la desigualdad económica no ha dejado de crecer en las últimas décadas. Por ello, abogó por el mantenimiento de la imposición sobre la riqueza, indicando que no debe perderse de vista que entre los Objetivos de Desarrollo Sostenible de Naciones Unidas para 2030 encontramos el Objetivo 1, *Poner fin a la pobreza en todas sus formas en todo el mundo*, y el Objetivo 10, *Reducir la desigualdad en y entre los países*⁶.

En este contexto, explicó que es necesaria una reforma de la imposición patrimonial en su conjunto, y que la misma debe llevarse a cabo mediante una reflexión sosegada. Ello es así porque, aunque el fundamento constitucional para someter a tributación el patrimonio como manifestación de capacidad económica lo encontramos en los artículos 31.1, 128.1 y 131.1 de nuestra Carta Magna, cualquier Impuesto sobre el Patrimonio no es aceptable. En todo caso, dicho impuesto debe respetar los principios constitucionales que ordenan nuestro sistema tributario.

En este sentido, defendió que la inexistencia de un Impuesto sobre el Patrimonio en otras jurisdicciones fiscales no radica en su falta de legitimidad constitucional, sino en su incorrecta configuración.

De este modo, explicó que es necesario un replanteamiento de la imposición patrimonial (Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto sobre el Patrimonio) en nuestro ordenamiento jurídico y presentó las diferentes opciones al respecto.

En relación con el Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), que definió como un gravamen anacrónico, se hizo eco de la doctrina que defiende la supresión del citado Impuesto en su modalidad de operaciones societarias y de actos jurídicos documentados. Sin embargo, recordó que esta tesis no prosperó y que, en el Informe para la reforma del sistema tributario español de 2014, denominado «Informe Lagares»⁷, se mantuvo su vigencia, ya que su supresión supondría una gran pérdida de recursos para las Comunidades Autónomas.

Respecto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) defendió que un impuesto bien diseñado podría contribuir a evitar una excesiva acumulación de la riqueza y su perpetuación generacional, teniendo en cuenta que la herencia es la principal causa de desigualdad. Para ello, planteaba dos propuestas, en línea con lo ya señalado por Eugenio Simón Acosta. Por un lado, suprimir el gravamen sobre las herencias intrafamiliares, ya que puede considerarse que no hay en estos casos un enriquecimiento en sentido estricto, por haber contribuido el causahabiente a la formación de esa riqueza. En este caso, sería nece-

6 Más información sobre los Objetivos de Desarrollo Sostenible para 2030 puede consultarse en la página web de Naciones Unidas: <https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/objetivos-de-desarrollo-sostenible/> (Acceso el 22 de febrero de 2023).

7 El texto completo del Informe para la reforma del sistema tributario español elaborado por la comisión de expertos creada en el año 2014 puede consultarse en el siguiente enlace: <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf> (Acceso el 22 de febrero de 2023).

sario su sustitución por un impuesto sobre el patrimonio neto. Por otro lado, se presentó la posibilidad de que se configure un impuesto sobre las grandes herencias, como complemento a un impuesto sobre el patrimonio neto, con una finalidad esencialmente redistributiva.

Por último, en relación con el actual Impuesto sobre el Patrimonio (IP) señaló que debe considerarse que es un instrumento incapaz de lograr su propósito de redistribución de la riqueza. Así, indicó que es necesaria una reforma sustancial del impuesto, siendo una posible solución prescindir del ITPAJD en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y del ISD en los supuestos de herencias intrafamiliares, a la vez que se potencia el IP con fines redistributivos.

Para ello, estima necesario que se reduzcan los beneficios fiscales y se ensanche la base imponible, se aumente el mínimo exento, se reformen las reglas de valoración de los bienes y derechos, así como que se establezcan tipos de gravamen progresivos. Igualmente, defiende que es necesario armonizar las competencias normativas de las Comunidades Autónomas para lograr una corresponsabilidad fiscal razonable sin que existan desigualdades desproporcionadas.

Para concluir su exposición realizó una referencia al Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, criticando especialmente la pretendida finalidad armonizadora del citado impuesto, al introducirse teóricamente en nuestro ordenamiento jurídico con el objetivo de disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas Comunidades Autónomas. Indica acertadamente que no debe perderse de vista que el artículo 19.2 de la LOFCA⁸ determina que, en el ejercicio de las competencias normativas en relación a los impuestos cedidos, las Comunidades Autónomas observarán el principio de solidaridad entre todos los españoles y mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional. Sin embargo, resulta complicado que esa presión fiscal efectiva global equivalente se consiga implementando un nuevo impuesto estatal de carácter temporal, sin reflexionar al mismo tiempo sobre la necesidad de armonizar las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en relación a los tributos cedidos.

En función de todo lo expuesto, indicó que la situación actual constituye el contexto idóneo para defender la necesidad de realizar una reforma global de la imposición sobre la riqueza en nuestro ordenamiento jurídico. Para ello existen diferentes alternativas sobre las que incidió brevemente. La primera de las alternativas que presentó (propuesta de la OCDE de 2018) fue la supresión del IP, el mantenimiento del ISD y el reforzamiento del gravamen sobre las rentas y ganancias de capital en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). La segunda (propuesta de Estados Unidos) consistiría en el gravamen de la riqueza a través del IRPF, incidiendo, por ejemplo, en el gravamen de las plusvalías latentes.

También mencionó otras alternativas (Comisión de Expertos de 2022) como la posibilidad de tener en cuenta el patrimonio de los contribuyentes en la configuración del IRPF, bien a través de las rentas del ahorro, bien mediante una

8 Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

reforma de la tributación de las ganancias del capital. En este último caso, indicó que se debería de mantener la obligación de declaración en el IP con el propósito de que los datos facilitados (entre los que se encuentran las valoraciones de los bienes y derechos) permitan graduar la cuota íntegra del IRPF mediante la aplicación de coeficientes en función del patrimonio del declarante.

Finalizada la ponencia, intervino en primer lugar Mercedes Ruiz. Al hilo de la intervención anterior señaló que el nuevo Impuesto de solidaridad de las grandes fortunas es un claro ejemplo de la actual insuficiencia de la imposición sobre la riqueza en nuestro ordenamiento tributario. En este sentido, indicó que este nuevo gravamen constituye una oportunidad perdida de llevar a cabo una reforma integral de la imposición sobre el patrimonio y que constituye un «parche impositivo» de dos años de duración.

Junto a ello, defendió que esta nueva figura, cuya recaudación va a tener un alcance limitado, es heredera de muchos de los problemas de los que adolece el actual IP, como aquellos relacionados con la valoración de bienes y derechos que deben ser declarados. Por este motivo, señaló que para llevar a cabo la ansiada reforma de la imposición sobre la riqueza es necesario recuperar las reflexiones presentadas en el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria⁹.

Por su parte, de nuevo, Rocío Lorenzo incidió sobre la idea de que no debe suprimirse la imposición sobre el patrimonio, pero que sí resulta necesaria una reforma sustancial. En cambio, la aprobación de este nuevo gravamen no puede considerarse que sea la fórmula adecuada, ya que su aprobación se ha producido mediante la introducción de una enmienda a la proposición de ley que se estaba tramitando en el Congreso de los Diputados en relación a los nuevos gravámenes temporales energéticos y de entidades de crédito y de establecimientos financieros de crédito.

Igualmente se mostró especialmente crítica con el ámbito temporal de aplicación del citado impuesto, ya que el mismo resulta de aplicación en los dos primeros ejercicios en los que se devengue a partir de la fecha de su entrada en vigor. Esta situación considera que puede constituir una vulneración del principio de seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución española), además de que entiende que supone un desincentivo para la inversión en nuestro país.

Finalmente, en su papel de moderadora, intervino María Teresa Soler realizando diversas consideraciones a modo de cierre de esta segunda mesa. En primer lugar, se pronunció sobre la entrada en vigor del Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, sobre la cuestión del efecto retroactivo de la citada norma, y sobre la posible vulneración del principio de seguridad jurídica. En segundo lugar, reflexionó sobre la finalidad armonizadora del citado

9 El Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria fue elaborado por el Comité de Personas Expertas creado por la Resolución, de 12 de abril de 2021, de la Secretaría de Estado de Hacienda, con el propósito de adaptar el sistema tributario español a la realidad económica del siglo XXI. El texto completo del Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria fue entregado a la Ministra de Hacienda el 3 de marzo de 2022 y puede consultarse en: https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf (Acceso el 22 de febrero de 2023).

impuesto, remitiéndose al Libro Blanco sobre la reforma tributaria para analizar las diversas propuestas efectuadas para lograr dicha armonización.

A este respecto, señaló que resulta llamativa la referencia a dicha necesidad de armonización si tenemos en cuenta que el Impuesto sobre el Patrimonio es un impuesto de titularidad estatal. Simplemente, haría falta aplicar el artículo 19.2 de la LOFCA mencionado también por Aurora Ribes en su intervención.

Finalmente, concluyó la citada mesa con una reflexión sobre la justificación de la imposición sobre la riqueza como herramienta para reducir la desigualdad, resaltando que la clave para la consecución de una sociedad más igualitaria reside en poner el acento en las políticas de gasto público.

4. Tercera mesa – Digitalización de las Administraciones Tributarias

La tercera mesa del Encuentro tuvo por objeto el análisis de los principales retos derivados de la digitalización de las Administraciones tributarias. Para ello intervinieron dos ponentes, Amparo Grau Ruiz, Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid, y Alejandro Huergo Lora, Catedrático de Derecho Administrativo de la Universidad de Oviedo. Además, participaron como comentaristas Begoña Pérez Bernabeu, Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Alicante, y Saturnina Moreno González, Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Castilla-La Mancha, siendo la moderadora de esta mesa Cristina García-Herrera Blanco, Directora de Estudios en el Instituto de Estudios Fiscales.

Alejandro Huergo abrió la tercera mesa redonda hablando sobre inteligencia artificial y Administración tributaria, defendiendo que la clave reside en entender qué actuaciones se desarrollan mediante inteligencia artificial y cuáles son las consecuencias jurídicas que ello puede tener, sin que sea necesario entrar en detalle sobre los aspectos técnicos de las nuevas tecnologías¹⁰. Por ello, considera especialmente relevante distinguir entre Administración electrónica, actuaciones automatizadas e inteligencia artificial.

De forma muy ilustrativa explicó que, cuando hablamos de Administración electrónica, nos estamos refiriendo a los instrumentos utilizados por la Administración y a los medios a través de los cuales nos comunicamos con ella. Por tanto, debe considerarse que la Administración electrónica no afecta al contenido de la actuación administrativa, ni tampoco implica el uso de inteligencia artificial.

Por su parte, aclaró que el término automatización supone la sustitución de los operadores humanos en la adopción de decisiones administrativas, lo que tampoco requiere de la utilización de inteligencia artificial. En estos supuestos

¹⁰ La intervención de Alejandro Huergo estuvo relacionada con estos trabajos: Huergo Lora, A. J. (dir.): *La regulación de los algoritmos*, Thomson Reuters Aranzadi, 2020; y Huergo Lora, A. J.: «Gobernar con algoritmos, gobernar los algoritmos», *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, núm. 100, 2022, pp. 80 y ss.

únicamente se programan unas soluciones que vienen totalmente predeterminadas por Ley.

A efectos de la determinación de las garantías que deben resultar aplicables en estos supuestos, un aspecto que señaló como fundamental fue la diferencia entre decisiones automatizadas en procedimientos individuales y en procedimientos colectivos. Las primeras son aquellas que se producen tras comprobar si un determinado sujeto cumple o no los requisitos legalmente establecidos para, por ejemplo, ser beneficiario del bono social de electricidad. Actualmente, existe la aplicación CIVIO que permite comprobar de forma automatizada si reunimos los requisitos oportunos para aplicar el citado bono social. En estos casos, la decisión no se ve alterada por la automatización, ya que únicamente se trata de verificar si se cumplen determinadas circunstancias.

Sin embargo, en el caso de las decisiones automatizadas en procesos colectivos estamos ante un supuesto diferente, ya que la única forma de comprobar si se ha cumplido la Ley es proporcionando información sobre cómo se ha llegado a tal decisión. Ejemplo de ello son las sentencias del Consejo de Estado italiano de 8 de abril y de 13 de diciembre de 2019¹¹. En ellas nos encontramos ante supuestos en los que el procedimiento de concurso para el profesorado de instituciones educativas estatales se ha desarrollado íntegramente por medio de un algoritmo cuyo funcionamiento se desconoce. Atendiendo a las circunstancias del caso declara el Consejo de Estado que la imposibilidad de conocer el funcionamiento del algoritmo utilizado para la asignación de plazas al profesorado constituye un vicio de invalidez del citado procedimiento y que, para cumplir con las exigencias que derivan del Reglamento Europeo de Protección de Datos¹², es necesario que el algoritmo sea conocible, comprensible y que se garantice que el mismo no produce un resultado discriminatorio.

Finalmente, hizo referencia al concepto de inteligencia artificial que definió como engañoso, ya que, aunque mediante su utilización se sustituye al hombre en ciertas tareas, la forma en la que esa actuación se lleva a cabo puede ser muy dispar. Jurídicamente, la inteligencia artificial supone el establecimiento de un baremo, de una serie de factores o de puntos que se utilizan como base para tomar una determinada decisión. La principal diferencia con la actuación humana es que ese baremo está originado mediante un modelo informático que se crea a partir de datos del pasado.

Tras ello señaló una serie de ventajas e inconvenientes asociados al uso de la inteligencia artificial por parte de la Administración tributaria. Entre las ventajas, pueden señalarse la eficacia y eficiencia en el uso de los recursos públicos, el aprovechamiento del conocimiento que generan los datos, la superación

11 La sentencia de 8 de abril puede consultarse en el siguiente enlace: https://www.giustizia-amministrativa.it/portale/pages/istituzionale/visualizza/?nodeRef=&schema=cds&nrg=201704477&nomeFile=201902270_11.html&subDir=Provvedimenti Igualmente, la sentencia de 13 de diciembre puede consultarse aquí: https://www.giustizia-amministrativa.it/portale/pages/istituzionale/visualizza/?nodeRef=&schema=cds&nrg=201902936&nomeFile=201908472_11.html&subDir=Provvedimenti (Acceso a ambos enlaces el 22 de febrero de 2023).

12 Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE.

de los límites del juicio humano o la mejor gestión del tiempo de trabajo al reducir el tiempo que dedicamos a la realización de tareas sencillas. Todo ello, puede considerarse en línea con los mandatos del principio de eficacia administrativa recogido en el artículo 103.1 de la Constitución española.

Entre los problemas, señaló que la falta de información puede suponer la imposibilidad de controlar si los algoritmos funcionan correctamente o si se utilizan datos erróneos, lo que puede llevar a que se produzcan sesgos en los resultados obtenidos. Igualmente, indicó que en aquellos supuestos en los que el modelo predice el futuro basándose en datos del pasado puede producirse un resultado incompatible con el principio de seguridad jurídica reconocido en el artículo 9.3 de nuestra Carta Magna.

Respecto de los mencionados problemas, realizó una interesante reflexión sobre la posible distorsión de la realidad por el algoritmo, lo que denominó como la profecía autocumplida. Esto se produce debido a que es probable que, si por la utilización de un determinado algoritmo se inician procedimientos de comprobación e investigación tributaria en relación a un determinado sector, se localice un mayor nivel de incumplimientos en dicho colectivo. No obstante, resulta innegable que este mayor nivel de incumplimiento posiblemente se detectaría igualmente si se dirigieran dichas actuaciones frente a cualquier otro colectivo.

A modo de conclusión, señaló que es importante recordar que la garantía de los ciudadanos frente al actuar administrativo nunca ha sido la intervención humana en sí misma, sino el sometimiento de dicha actuación a una serie de reglas. Por ello, considera que el régimen jurídico que resulte de aplicación a la Administración tributaria en el ejercicio de sus funciones mediante los métodos tradicionales debe ser el mismo que el que se aplique en esta nueva realidad.

La segunda ponente de esta mesa fue Amparo Grau, que dedicó su intervención a señalar la importancia de mantener en este nuevo contexto digital los avances producidos en los derechos y garantías de los contribuyentes en los últimos años¹³. Se detuvo especialmente en los cambios experimentados en los medios de que dispone la Administración tributaria para garantizar la efectiva aplicación de nuestro ordenamiento tributario, lo que considera que debe ser aplaudido desde el punto de vista del principio de eficacia administrativa (artículo 103.1 de la Constitución española).

Posteriormente, se centró en la Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo, por el que se establecen normas armonizadas en materia

13 La Profesora Grau basó su intervención en sus publicaciones relacionadas con la materia, dentro de las que podemos destacar, por ejemplo, las siguientes: Grau Ruiz, M. A.: «Riesgos y oportunidades en la creciente digitalización fiscal», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 130, 2020, pp. 7-15; Grau Ruiz, M. A.: «Los derechos digitales de los obligados tributarios», *Revista Técnica Tributaria*, núm.131, 2020, pp. 7-16; Grau Ruiz, M. A.: «La supervisión de los procesos de automatización de la administración de los tributos: Prácticas en España y en Estados Unidos», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 135, 2021, pp. 7-15; y Grau Ruiz, M. A.: «Fiscal Transformations Due to AI and Robotization: Where Do Recent Changes in Tax Administrations, Procedures and Legal Recent Changes in Tax Administrations, Procedures and Legal Systems Lead Us?», *Northwestern Journal of Technology & Intellectual Property*, vol. 19, núm. 4, 2022, pp. 323-363 (disponible en: <https://scholarlycommons.law.northwestern.edu/njtip/vol19/iss4/1/>).

de inteligencia artificial y se modifican determinados actos legislativos de la Unión¹⁴. En dicha propuesta de Reglamento se establece un régimen horizontal, equilibrado y proporcionado que se limita a establecer los requisitos mínimos necesarios para subsanar los riesgos y problemas vinculados al uso de la inteligencia artificial. De este modo, las exigencias normativas se adaptan a la intensidad y al alcance de los riesgos que dichos sistemas puedan generar. Por ello, para asegurar el máximo nivel de protección resulta clave la clasificación del concreto sistema de inteligencia artificial como sistema de alto riesgo.

Tras efectuar una breve referencia al contenido de dichas exigencias explico que dentro del Anexo III de la Propuesta se encuentran clasificados como sistemas de alto riesgo los relacionados con la aplicación de la ley, aunque solamente se hace referencia al ámbito penal. Más concretamente, el considerando 38 de la Propuesta excluye expresamente de la definición de sistemas de alto riesgo a los sistemas utilizados por las Administraciones tributarias en procesos administrativos. Ante esta situación se mostró especialmente crítica por considerar que resulta innegable que los sistemas de inteligencia artificial utilizados en los procedimientos de aplicación de los tributos pueden tener incidencia en el correspondiente procedimiento penal que se inicie con posterioridad.

En el turno destinado a las comentaristas intervino en primer lugar Begoña Pérez que, partiendo de la idea de que el uso de herramientas de inteligencia artificial no ha ido acompañado de un marco jurídico adecuado y garantista, se detuvo en las técnicas de *webscraping*, que son utilizadas para extraer información de sitios web mediante el uso de programas de *software*, y que permiten estructurar información desestructurada obtenida en internet. Este tipo de técnicas constituyen un ejemplo de cómo las nuevas tecnologías se utilizan en la práctica diaria de la Administración tributaria española, sin que exista actualmente un marco jurídico apropiado.

Durante su presentación informo de la regulación aplicable al uso de las nuevas tecnologías por las Administraciones Públicas en Francia, como ejemplo de los avances que pueden conseguirse en este sentido.

Por un lado, expuso lo acontecido en relación al artículo 154 de la *Loi de Finances pour 2020* que, a título experimental y por una duración de tres años, autorizaba a que la Administración tributaria pudiera recopilar y explotar de manera automatizada los contenidos accesibles públicamente que están disponibles en ciertas plataformas a través de internet, con el objetivo de investigar la comisión de infracciones tributarias y aduaneras. En este caso, las garantías previstas por el legislador, para asegurar el respeto al derecho a la vida privada y el objetivo constitucional de lucha contra el fraude y la evasión fiscales, fueron consideradas suficientes por el Consejo Constitucional francés en su decisión de 27 de diciembre de 2019¹⁵.

14 La Propuesta de Reglamento puede consultarse en el siguiente enlace: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A52021PC0206> (Acceso el 22 de febrero de 2023).

15 El texto completo de la *Decisión* n.º 2019-796 DC puede consultarse en el siguiente enlace: <https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/2019/2019796DC.htm> (Acceso el 22 de febrero de 2023).

Por otro lado, señaló el ejemplo del *Code des relations entre le public et l'administration* francés. En los artículos L31-1 y L31 se recoge la obligación de comunicar al contribuyente que está siendo objeto de una decisión individual basada en un sistema algorítmico.

Hoy en día, no existe en nuestro ordenamiento jurídico ninguna obligación de este tipo. Únicamente disponemos de la Carta de Derechos Digitales publicada en julio de 2021, que no tiene carácter normativo. En este sentido, el último avance se produjo mediante la aprobación de la Ley 15/2022, de 12 de julio, integral para la igualdad de trato y la no discriminación. En el artículo 23 de dicha Ley se determina que, siempre que sea posible técnicamente, las Administraciones públicas favorecerán la puesta en marcha de mecanismos para que los algoritmos involucrados en la toma de decisiones que se utilicen tengan en cuenta criterios de minimización de sesgos, transparencia y rendición de cuentas.

Por su parte, se refirió a la Propuesta de Reglamento antes mencionada y a la Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo relativa a la adaptación de las normas de responsabilidad civil extracontractual a la inteligencia artificial¹⁶. En ambos casos se trata de normas que están en proceso de aprobación y que excluyen de su ámbito de aplicación a los sistemas de inteligencia artificial utilizados por las Administraciones tributarias en los procedimientos de aplicación de los tributos. Sobre esta situación se mostró especialmente crítica en el mismo sentido expresado anteriormente por Amparo Grau.

En segundo lugar intervino Saturnina Moreno, incidiendo en la transformación experimentada en los procedimientos de gestión tributaria como consecuencia del uso de las nuevas tecnologías. Tras reconocer el enorme potencial que presentan estos nuevos medios tecnológicos en el logro de una mayor satisfacción de las necesidades públicas, señaló los dos grandes ámbitos en los que resultan de aplicación. Por un lado, en la creación de perfiles de riesgo para llevar a cabo actuaciones de control y, por otro lado, en el uso de las nuevas tecnologías para incentivar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes.

Su exposición se centró en mayor medida en este segundo ámbito, en el que destacó que actualmente se realizan diferentes actuaciones para potenciar la diversidad y la calidad de los sistemas de asistencia e información a los obligados tributarios, señalado el ejemplo de la Administración Digital Integral (ADI). También dedicó unos minutos a analizar la importancia de las nuevas tecnologías en la progresiva implementación de un enfoque de *behavioural insights* por parte de la Administración tributaria para entender mejor el comportamiento de los contribuyentes y para adaptar sus actuaciones a dicho comportamiento.

A pesar de las múltiples ventajas asociadas al uso de las nuevas tecnologías, explicaba que hay ciertos aspectos que merecen de una reflexión pausada. A modo de ejemplo señaló el uso de acicates en los programas informáticos de ayuda. En su opinión, el empleo adecuado de estos acicates debería respetar la autonomía de los contribuyentes, sin imposición de realizar una determinada

16 La Propuesta de Directiva puede consultarse en el siguiente enlace: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:52022PC0496> (Acceso el 22 de febrero de 2023).

conducta. Sin embargo, trajo a colación la sentencia del Tribunal Supremo, de 15 de septiembre de 2021, como ejemplo del uso de herramientas tecnológicas para limitar las opciones legales de los obligados tributarios, imponiendo la interpretación administrativa. Se trata de un supuesto en el que para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario de unos bienes inmuebles que habían sido adquiridos a título lucrativo, la herramienta informática obligaba a utilizar el valor catastral, sin permitir utilizar el valor declarado a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o el valor comprobado por la Administración.

Para terminar su intervención realizó una serie de propuestas, entre las que se encontraba la necesidad de introducir una mayor participación del ciudadano en los procedimientos de gestión tributaria, permitiendo una comunicación bidireccional en la que el contribuyente pueda realizar alegaciones, aportar documentos, etc. También reflexionó sobre la necesidad de regular las condiciones y las consecuencias de los avisos de errores que surgen cuando se utilizan los programas de ayuda en la declaración. Finalmente, indicó la importancia de revisar la respuesta de la Administración tributaria frente a los errores de los contribuyentes si se pretende avanzar en la consolidación de la relación jurídico-tributaria como una relación de carácter cooperativo. En concreto, se centró en la posibilidad de incorporar el derecho al error en nuestro ordenamiento jurídico, al hilo de la propuesta efectuada por el Consejo para la Defensa del Contribuyente en mayo de 2022¹⁷.

En último lugar, en su labor de moderadora de la mesa, Cristina García-Herrera fue la encargada de abrir el turno de preguntas y de realizar una serie de consideraciones finales. En su intervención señaló la importancia de resaltar los múltiples aspectos positivos que derivan de la utilización de las nuevas tecnologías por parte de las Administraciones tributarias. Estos beneficios deben de tenerse en cuenta a la hora de establecer el marco jurídico aplicable, para asegurar el mismo nivel de protección a los derechos y garantías de los contribuyentes que los reconocidos en el seno de la relación jurídico-tributaria «tradicional». A este respecto, señaló que una vez que están determinados cuáles son los principios que deben regir esta nueva realidad (principio de gobernanza de los datos, principio de prudencia, principio de prudencia, etc.), lo que resta es concretar el régimen jurídico aplicable. Sin embargo, considera que un régimen jurídico que imponga unas garantías excesivas puede suponer un freno al gran avance que puede suponer la utilización de las nuevas tecnologías en la relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes.

5. Clausura institucional

La clausura del III Encuentro WIN España «Reformas fiscales y necesidades sociales» se realizó por Consuelo Sánchez García, Delegada Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Madrid.

17 Propuesta 3/2022 sobre la incorporación del derecho al error al ordenamiento tributario español, disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/CDC/Propuestas%20e%20informes/2022-3-Propuesta-DerechoalError.pdf> (Acceso el 22 de febrero de 2023).

En ella, además de reconocer la labor del Grupo WIN IFA España, realizó una serie de reflexiones sobre las líneas estratégicas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para los próximos años.

Entre esas líneas, se destacó especialmente la elaboración de un nuevo modelo de información y asistencia al contribuyente, incardinado en las necesidades sociales. También, se resaltó la necesidad de dar mayor prioridad al control preventivo con el propósito de lograr una mejora en los niveles de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Anunció que actualmente se está trabajando en diferentes reformas normativas, entre las que se encuentra la introducción del derecho al error en nuestro ordenamiento jurídico en aquellos supuestos en los que no exista perjuicio económico. Por último, hizo referencia a una necesaria mejora del modelo de comunicación (utilización de las redes sociales, refuerzo de la educación cívico-tributaria...).